Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
PAOLA MENGOZZIJA,
predstavljeni 28. junija 2012 [1]

Zadeva C-38/10

Evropska komisija
proti

Portugalski republiki

„Neizpolnitev obveznosti države — Svoboda ustanavljanja — Člen 49 PDEU — Člen 31 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru — Davčna zakonodaja — Obdavčitev ob zapustitvi ozemlja — Takojšnja obdavčitev nerealiziranega povečanja premoženja družb ob prenosu sedeža in dejanskega vodstva — Prenehanje dejavnosti stalne poslovne enote — Prenos premoženja — Obdavčitev družbenikov — Razdelitev davčnih pristojnosti — Sorazmernost“

I – Uvod

1. Evropska komisija s to tožbo očita Portugalski republiki, da je kršila svobodo ustanavljanja iz člena 43 ES (zdaj člen 49 PDEU) [2] in člena 31 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru (v nadaljevanju: sporazum EGP) [3] s tem, da je sprejela in v veljavi ohranila nacionalne predpise, v skladu s katerimi so takoj obdavčena nerealizirana povečanja vrednosti, to je ustvarjena, vendar nerealizirana povečanja vrednosti:

— premoženja portugalskih družb ob prenosu sedeža in dejanskega vodstva v drugo državo članico ali državo pogodbenico sporazuma EGP;

— premoženja portugalske stalne poslovne enote družbe nerezidentke ob prenehanju njene dejavnosti na Portugalskem in

— premoženja portugalske stalne poslovne enote družbe nerezidentke ob prenosu s Portugalske v drugo državo članico.

2. Komisija Portugalski republiki očita tudi, da je to svobodo kršila s tem, da je obdavčila nerealizirana povečanja vrednosti premoženja imetnikov deležev družbe, ki prenese sedež in dejansko vodstvo v drugo državo članico ali državo pogodbenico Sporazuma EGP.

3. Portugalska republika in države članice, ki jim je bilo dovoljeno intervenirati v njeno podporo, [4] izpodbijajo očitano neizpolnitev obveznosti.

1 — Jezik izvirnika: francoščina.

2 — Ker se je rok za uskladitev z obrazloženim mnenjem Komisije iztekel februarja 2009, se je treba sklicevati na določbe Pogodbe ES.

3 — Sporazum z dne 2. maja 1992 (UL 1994, L 1, str. 3).

4 — To so Zvezna republika Nemčija, Kraljevina Danska, Kraljevina Španija, Francoska republika, Kraljevina Nizozemska, Republika Finska, Kraljevina Švedska ter Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska.

4. Portugalska republika se zagovarja, da sporne določbe, in sicer členi 76 A (takojšnja obdavčitev nerealiziranega povečanja vrednosti premoženja ob prenosu sedeža in dejanskega vodstva s Portugalskega), 76 B (takojšnja obdavčitev premoženja stalne poslovne enote družbe nerezidentke ob prenehanju njene dejavnosti na Portugalskem in obdavčitev premoženja take stalne poslovne enote ob prenosu s Portugalskega) oziroma 76 C (obdavčitev imetnikov deležev družbe, ki prenese sedež in dejansko vodstvo) portugalskega zakona o davku od dohodka pravnih oseb (código português do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Colectivas, v nadaljevanju: CIRC), ne vsebujejo nobene kršitve členov 43 ES in 31 Sporazuma EGP.

5. Pred obravnavo dopustnosti in utemeljenosti tožbe je treba ugotoviti, da je obravnavana zadeva prva od štirih tožb zaradi ugotovitve neizpolnitve obveznosti, ki jih je Komisija vložila v bistvu v zvezi s takojšnjo obdavčitvijo nerealiziranega povečanja vrednosti premoženja družb ob prenosu sedeža in dejanskega vodstva v druge države članice. [5]

6. Poleg tega je bila ta problematika obravnavana v sodbi National Grid Indus, ki jo je veliki senat Sodišča razglasil 29. novembra 2011, [6] torej po koncu pisnega postopka v obravnavani zadevi.

7. V navedeni sodbi, h kateri se bom obširneje vrnil v teh sklepnih predlogih, je Sodišče med drugim presodilo, da je treba člen 49 PDEU razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji države članice, ki nalaga takojšnjo izterjavo davka na nerealizirani kapitalski dobiček, ki se nanaša na premoženje družbe, ki prenese sedež dejanske uprave v drugo državo članico, ob navedenem prenosu. [7]

8. Sodišče je stranke po razglasitvi sodbe National Grid Indus pozvalo, naj se pisno opredelijo do posledic, ki naj bi jih ta imela za rešitev obravnavane zadeve.

9. Na to vprašanje so odgovorile vse stranke razen finske vlade.

10. Stranke so na obravnavi 30. aprila 2012 tudi ustno podale stališča, razen nizozemske in finske vlade ter vlade Združenega kraljestva, ki na obravnavi niso bile zastopane.

II – Analiza

A – *Dopustnost nekaterih očitkov*

11. Čeprav portugalska vlada v svojih pisanjih ne uveljavlja nobenega razloga za – niti delno – nedopustnost te tožbe, opozarjam, da lahko Sodišče po uradni dolžnosti preveri, ali so pogoji za vložitev tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti iz člena 226 ES izpolnjeni. [8]

12. Ta preučitev se zlasti nanaša na pravilnost predhodnega postopka, ki v skladu z ustaljeno sodno prakso pomeni bistveno jamstvo, ki ga Pogodba želi zagotavljati ne le za varstvo pravic zadevnih držav članic, temveč tudi za to, da bo v morebitnem sodnem postopku predmet spora jasno opredeljen. [9]

5 — Glej še nerešene zadeve Komisija proti Španiji (C-64/11, UL C 113, str. 8); Komisija proti Danski (C-261/11, UL C 238, str. 5) in Komisija proti Nizozemski (C-301/11, UL C 252, str. 10).

6 — C-371/10, ZOdl., str. I-12273).

7 — Zgoraj navedena sodba National Grid Indus (točka 86 in točka 2, drugi pododstavek, izreka).

8 — Glej med drugim sodbe z dne 31. marca 1992 v zadevi Komisija proti Italiji (C-362/90, Recueil, str. I-2353, točka 8); z dne 26. aprila 2007 v zadevi Komisija proti Finski (C-195/04, ZOdl., str. I-3351, točka 21); z dne 3. junija 2010 v zadevi Komisija proti Španiji (C-487/08, ZOdl., str. I-4843, točka 70) in z dne 24. maja 2011 v zadevi Komisija proti Avstriji (C-53/08, ZOdl., str. I-4309, točka 128).

9 — Glej zlasti sodbe z dne 9. novembra 1999 v zadevi Komisija proti Italiji (C-365/97, Recueil, str. I-7773, točka 35); z dne 10. aprila 2003 v zadevi Komisija proti Portugalski (C-392/99, Recueil, str. I-3373, točka 133) in z dne 22. septembra 2005 v zadevi Komisija proti Belgiji (C-221/03, ZOdl., str. I-8307, točka 37).

13. V zvezi s tem je Sodišče že presodilo, da uradni opomin, ki ga Komisija naslovi na zadevno državo članico, in nato obrazloženo mnenje, ki ga poda ta institucija, omejita predmet spora, ki kasneje ne sme biti več razširjen.[10] Iz tega je izpeljalo, da morata obrazloženo mnenje in tožba Komisije temeljiti na istih očitkih, na katerih temelji uradni opomin, s katerim se začne predhodni postopek.[11] Če ni tako, take nepravilnosti ne more odpraviti okoliščina, da se je država članica opredelila do obrazloženega mnenja.[12]

14. V obravnavani zadevi je na eni strani nesporno – kot je Komisija priznala na obravnavi –, da uradni opomin z dne 29. februarja 2008 ni vseboval nobene navedbe o domnevni kršitvi člena 31 Sporazuma EGP.

15. Zato je treba tožbo razglasiti za nedopustno v zvezi z očitkom o kršitvi te določbe.

16. Na drugi strani – kot v odgovoru na obrazloženo mnenje opozarja portugalska vlada[13] – uradni opomin, razen omembe člena 76 C CIRC v rubriki „dejansko stanje“, tudi ni vseboval samostojnega očitka v zvezi z obdavčitvijo družbenikov portugalske družbe, ki prenese svoj sedež in dejansko upravo v drugo državo članico.

17. Tožba je nedopustna tudi v zvezi s tem očitkom.

18. V vsakem primeru – tudi če ta očitek iz tega razloga ni nedopusten – opozarjam, da mora biti na podlagi člena 21 Statuta Sodišča in člena 38(1)(c) Poslovnika Sodišča v vsaki tožbi naveden predmet postopka in kratek povzetek tožbenih razlogov. Komisija mora torej v tožbi, vloženi v skladu s členom 226 ES, natančno navesti očitke, o katerih bo odločalo Sodišče, in vsaj na kratko pojasniti pravne in dejanske okoliščine, na katerih ti očitki temeljijo.[14]

19. Komisija pa v obravnavani zadevi, tako kot v obrazloženem mnenju, v tožbi ni niti na kratko navedla nobenega razloga v podporo sklepu, da se z obdavčitvijo družbenikov družbe, ki svoj sedež in dejansko upravo prenese ven iz Portugalske, krši člen 43 ES.

20. Taka navedba bi bila po mojem mnenju toliko bolj potrebna, ker obdavčitev družbe ali stalne poslovne enote ni enaka obdavčitvi njenih družbenikov in ker je lahko obseg morebitne kršitve člena 43 ES s strani družbe, ki je svoj sedež in dejansko upravo prenesla zaradi obdavčitve svojih družbenikov, odvisen od rezidentstva slednjih glede na to, ali imajo stalno prebivališče v Uniji ali v tretjih državah.

21. Poleg tega poudarjam, da se nobena od držav članic, ki so intervenirale v podporo predlogov portugalske vlade, ni opredelila do očitane neizpolnitve obveznosti, ki naj bi izhajala iz člena 76 C CIRC, nizozemska vlada pa je med drugim v odgovor na pisno vprašanje Sodišča navedla, da se ne more opredeliti do položaja družbenikov v zvezi s sodbo National Grid Indus zaradi malo informacij v spisu obravnavane zadeve.

10 — Glej sodbe z dne 29. septembra 1998 v zadevi Komisija proti Nemčiji (C-191/95, Recueil, str. I-5449, točka 55); z dne 14. junija 2007 v zadevi Komisija proti Belgiji (C-422/05, ZOdl., str. I-4749, točka 25); z dne 18. decembra 2007 v zadevi Komisija proti Španiji (C-186/06, ZOdl., str. I-12093, točka 15); z dne 10. septembra 2009 v zadevi Komisija proti Portugalski (C-457/07, ZOdl., str. I-8091, točka 55) in z dne 14. oktobra 2010 v zadevi Komisija proti Avstriji (C-535/07, ZOdl., str. I-9483, točka 41).

11 — Prav tam.

12 — Glej sodbo z dne 11. julija 1984 v zadevi Komisija proti Italiji (51/83, Recueil, str. 2793, točki 6 in 7) in zgoraj navedeni sodbi z dne 18. decembra 2007 Komisija proti Španiji (točka 15) in z dne 14. oktobra 2010 Komisija proti Avstriji (točka 41).

13 — Glej točko 2 odgovora z dne 6. aprila 2009, priloženega tožbi.

14 — Glej sodbo z dne 10. decembra 2009 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu (C-390/07, točka 339) in zgoraj navedeno sodbo z dne 3. junija 2010 Komisija proti Španiji (točka 71).

22. Predlagam torej, da se Sodišče izreče o utemeljenosti tožbe, samo če se ta nanaša na ugotovitev neizpolnitve obveznosti člena 43 ES zato, ker Portugalska republika takoj obdavčuje nerealizirana povečanja, prvič, premoženja portugalskih družb, ki so svoj sedež in dejansko upravo prenesle v drugo državo članico, in drugič, premoženja portugalske stalne poslovne enote družbe nerezidentke ob prenosu tega premoženja ven iz Portugalske ali ob prenehanju dejavnosti navedene poslovne enote.

B – *Vsebinska presoja*

1. Takojšnja obdavčitev nerealiziranega povečanja premoženja portugalske družbe ob prenosu sedeža in dejanske uprave v drugo državo članico (člen 76 A CIRC)

a) Povzetek trditev strank

23. Komisija meni, da se s členom 76 A CIRC krši svoboda ustanavljanja, ker postavlja družbe, ki izvršujejo to svobodo, v očitno slabši položaj glede likvidnih sredstev, kot je položaj družb, ki svoj sedež prenesejo, ne da bi zapustile Portugalsko. Po portugalski ureditvi namreč prenos sedeža družbe v drugo državo članico pomeni, da se obdavčitev nerealiziranega povečanja premoženja izterja takoj.

24. Komisija meni, da takega različnega obravnavanja brez spoštovanja načela sorazmernosti ni mogoče upravičiti niti s potrebo po zagotovitvi varstva pravic določenih oseb, med drugim upnikov, niti z legitimnim ciljem zagotovitve učinkovitega davčnega nadzora in boja proti davčnim utajam. Komisija v zvezi s tem ob priznavanju legitimne pravice države članice, da obdavči ustvarjeno povečanje premoženja takrat, ko zadevni davčni zavezanec pride pod njeno davčno pristojnost, meni, da bi bil manjši poseg v svobodo ustanavljanja, če bi se izterjava davka odložila na čas realizacije povečanja premoženja. Države članice imajo namreč v skladu s pravom Unije na voljo ustrezne mehanizme za medsebojno pomoč, ki jim omogočajo pridobivanje informacij o obdavčitvi in izterjavi davčnih terjatev družb s sedežem v drugih državah članicah.

25. Komisija je v odgovor na pisno vprašanje Sodišča navedla tudi, da je člen 76 A CIRC glede na zgoraj navedeno sodbo National Grid Indus očitno nezdružljiv s členom 43 ES.

26. Portugalska vlada je ob navedbi, da je zgoraj navedena sodba National Grid Indus neposredno upoštevna za položaj družbe, ustanovljene po portugalskem pravu, ki ob ohranitvi pravne osebnosti svoj sedež in dejansko upravo prenese v drugo državo članico, ne da bi ohranila stalno poslovno enoto na Portugalskem, priznala, da se ob upoštevanju zgoraj navedene sodbe in v nasprotju s tem, kar je do tedaj trdila v svojih pisanjih, svoboda ustanavljanja uporablja za položaj take družbe.

27. Ne glede na to pa izpodbija obstoj omejitve te svobode.

28. Enako pravilo in enako dejansko stanje, na podlagi katerega nastanejo davčne obveznosti, naj bi se namreč uporabljala neodvisno od tega, ali do prenosa sedeža in dejanske uprave pride na Portugalskem ali v drugi državi članici. Iz člena 43(2) in (3) CIRC naj bi tako izhajalo, da se nerealizirana povečanja premoženja obdavčijo glede na tržno vrednost tega vsakič, ko davčni zavezanec „te elemente poveže z drugimi cilji, kot je dejavnost, ki jo opravlja“, torej kadar se to premoženje družbe izvzame iz gospodarske dejavnosti, na podlagi katere nastanejo obdavčljivi dohodki, ki jo je opravljala do tedaj. Obdavčitev naj se torej ne bi uporabljala samo takrat, kadar pride do dejanske realizacije ob odplačnem prenosu, ampak tudi kadar gre za nerealizirana povečanja premoženja vsakič, ko premoženje brez kakršnega koli akta ali pogajanja o prodaji in torej brez nasprotne dajatve iz kakršnega koli razloga preneha biti povezano z opravljanjem dejavnosti podjetja.

29. Portugalska vlada vztraja tudi pri tem, da se z nacionalno zakonodajo – tudi v povsem nacionalnih primerih – obdavčuje davčna prijava nerealiziranih povečanj premoženja in izgub v poslovnem letu, v katerem so se zadevna dejstva zgodila, čeprav v nobenem od navedenih primerov družba ne pridobi likvidnih sredstev na podlagi realizirane odtujitve premoženja. Nerealizirana povečanja premoženja naj bi se prijavljala tudi takrat, kadar zadevno premoženje ni povezano s podjetjem in gospodarsko dejavnostjo, na podlagi katere nastanejo v državi obdavčljivi dohodki. Družbe, ki izvršujejo svobodo ustanavljanja, naj tako nikakor ne bi bile podvržene predhodni ali večji davčni obremenitvi kot družbe, katerih sedež ostane na Portugalskem.

30. V vsakem primeru pa portugalska vlada – ob domnevi, da se s členom 76 A CIRC omejuje svoboda ustanavljanja – trdi, da je takojšnja obdavčitev nerealiziranega povečanja premoženja družbe ob prenosu sedeža v drugo državo članico potrebna za uresničitev cilja zagotavljanja razdelitve davčne pristojnosti med državami članicami, učinkovitosti davčnega nadzora in boja proti davčnih utajam.

31. V zvezi s sorazmernostjo takojšnje obdavčitve nerealiziranega povečanja premoženja ob prenosu sedeža in dejanske uprave družbe v drugo državo članico pa je portugalska vlada v odgovoru na pisno vprašanje Sodišča vendarle potrdila, da če bi slednje ugotovilo, da v obravnavani zadevi obstaja omejitev svobode ustanavljanja, bi morala Portugalska republika spremeniti člen 76 A CIRC tako, da bi zadevnim družbam zagotovila izbiro bodisi za takojšnje plačilo bodisi za odloženo izterjavo zadevnega davka, v skladu z zgoraj navedeno sodbo National Grid Indus.

32. Čeprav je večina intervenientk v svojih intervencijskih vlogah izpodbijala uporabljivost člena 43 ES, pa zdaj v nasprotju s portugalsko vlado priznavajo, da se po razglasitvi zgoraj navedene sodbe National Grid Indus svoboda ustanavljanja uporablja za položaj, ki ga ureja člen 76 A CIRC. Nemška vlada opozarja na to, da v navedeni sodbi ni obravnavano vprašanje uporabljivosti svobode ustanavljanja za družbo, ustanovljeno v državi članici, ki uporablja teorijo dejanskega sedeža in ki prenos dejanske uprave pogojuje s prenehanjem te družbe.

33. Nemška, danska, španska, francoska in švedska vlada v vsakem primeru menijo, da je takojšnja obdavčitev nerealiziranega povečanja premoženja v skladu s členom 76 A CIRC tudi po razglasitvi sodbe National Grid Indus upravičena z enim ali več cilji v splošnem interesu, ki jih navaja Portugalska republika. Te intervenientke ugotavljajo, da se je zadeva, v kateri je bila izdana sodba National Grid Indus, nanašala na neznačilen položaj, v katerem je bila družba ob prenosu dejanske uprave obdavčena za nerealizirano povečanje samo finančnega premoženja. Presoja Sodišča se je nanašala na nesorazmernost takojšnje obdavčitve takega povečanja ob prenosu dejanske uprave družbe National Grid Indus v Združeno kraljestvo in se torej ne nanaša na bolj običajne položaje, v katerih prenos sedeža družbe v drugo državo članico vključuje nefinančno premoženje, kot je oprema ali neopredmetena sredstva, ki jih ni mogoče odsvojiti. Španska vlada v zvezi s tem dodaja, da to, da bi se družbam ponudila možnost izbire odložene izterjave davka, pod pogojem, da zagotovijo zadostno bančno garancijo, kot je Sodišče presodilo v sodbi National Grid Indus, ne bi nujno manj posegalo v svobodo ustanavljanja kot takojšnje plačilo davka ob zapustitvi ozemlja. Nemška vlada je pojasnila, da se mora nacionalni zakonodajalec sam odločiti za ustrezno rešitev, ne da bi bil prisiljen zagotoviti davčnemu zavezancu pravico do izbire. Ta država meni, da bi bilo manj prisilno in učinkoviteje davčnemu zavezancu zagotoviti pravico do razporeditve davka, ki ga je treba plačati, namesto odloga do dejanske realizacije premoženja.

34. Nasprotno pa je nizozemska vlada v odgovor na pisno vprašanje Sodišča navedla, da iz sodbe National Grid Indus izhaja, da morajo države članice v vsakem primeru družbam, ki prenesejo sedež v drugo državo članico, zagotoviti izbiro med takojšnjim plačilom davka na nerealizirano povečanje premoženja ob zapustitvi ozemlja in odloženim plačilom ob realizaciji premoženja.

b) Analiza

35. Kot navajajo vse stranke v tem postopku, je mogoče na podlagi zgoraj navedene sodbe National Grid Indus rešiti velik del prvega očitka o neizpolnitvi obveznosti.

36. Opozarjam na to, da je imela v navedeni zadevi družba National Grid Indus – družba z omejeno odgovornostjo, ustanovljena po nizozemskem pravu – terjatev, ki se je glasila na britanski funt, do ene od družb iz iste skupine, ustanovljene v Združenem kraljestvu. Po rasti tečaja britanskega funta v primerjavi z nizozemskim guldnom je v zvezi s to terjatvijo nastal nerealizirani tečajni dobiček. Družba National Grid Indus je decembra 2000 sedež dejanske uprave prenesla v Združeno kraljestvo, sedež in pravno osebnost pa ohranila na Nizozemskem, kjer se v pravu družb uporablja teorija ustanovitve. V skladu s konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja med Nizozemsko in Združenim kraljestvom ter nizozemsko davčno zakonodajo družba National Grid Indus obdavčljivega dobička ni več pridobivala na Nizozemskem, nizozemski davčni organi pa so morali napraviti zaključni račun nerealiziranega tečajnega dobička, ki je obstajal ob prenosu sedeža dejanske uprave, in ga obdavčiti takoj ob zapustitvi nizozemskega ozemlja.

37. Sodišče je moralo pri predhodnem odločanju odločiti o vprašanjih, ali se lahko družba National Grid Indus sklicuje na svobodo ustanavljanja in, po potrebi, ali člen 49 PDEU nasprotuje nacionalni davčni ureditvi, s katero se s takojšnjim učinkom obdavčuje kapitalski dobiček, ki se nanaša na premoženje družbe, ki svojo dejansko upravo (in davčno rezidentstvo) prenese v drugo državo članico.

38. Najprej je Sodišče v zvezi z uporabljivostjo člena 49 PDEU preverilo, ali lahko družba v takem položaju, v kakršnem je bila družba National Grid Indus – glede na to, da v pravu Unije ni enotne opredelitve družb s pravico do ustanavljanja,[15] in možnost, da države članice opredelijo navezno okoliščino, ki se zahteva za družbo, da bi se lahko štelo, da je bila ustanovljena po nacionalnem pravu in zato uživa svobodo ustanavljanja[16] – to svobodo uveljavlja zoper uporabo nacionalne davčne zakonodaje.

39. Sodišče je navedlo, da v postopku v glavni stvari prenos sedeža dejanske uprave družbe National Grid Indus v Združeno kraljestvo ni vplival na status družbe nizozemskega prava tega podjetja, ker se na Nizozemskem uporablja teorija ustanovitve, in da se zato nacionalna zakonodaja omejuje na določitev – za družbe, ustanovljene na podlagi nacionalnega prava – davčnih posledic prenosa sedeža med državami članicami,[17] in na podlagi tega sklenilo, da navedeni prenos ni vplival na možnost navedene družbe, da se sklicuje na člen 49 PDEU.[18]

40. Nato je Sodišče ugotovilo obstoj omejitve svobode ustanavljanja. Sodišče je ocenilo, da družba nizozemskega prava, ki želi prenesti sedež dejanske uprave ven iz Nizozemske, utrpi zmanjšanje denarnih sredstev v primerjavi s podobno družbo, ki ohrani sedež dejanske uprave na Nizozemskem, in sicer zaradi takojšnje obdavčitve prve, kar prvo družbo odvrne od prenosa njenega sedeža v drugo državo članico.[19]

41. Tako ugotovljenega različnega obravnavanja ni mogoče pojasniti z objektivnimi razlikami v položaju. Sodišče je splošno presodilo, da je ob upoštevanju ureditve države članice, ki določa obdavčitev dobičkov, ki so nastali na njenem ozemlju, položaj družbe, ki je ustanovljena v skladu z zakonodajo navedene države članice in ki prenese sedež v drugo državo članico – kar zadeva

15 — Točka 26 sodbe.
16 — Točka 27 sodbe.
17 — Točki 28 in 31 sodbe.
18 — Točka 32 sodbe.
19 — Glej točko 37 sodbe.

obdavčitev dobička, ki se nanaša na sredstva in ki je ustvarjen v prvi državi članici pred prenosom sedeža –, podoben položaju družbe, ki je bila prav tako ustanovljena v skladu s pravom prve države članice, in ohrani v njej svoj sedež.[20]

42. Nazadnje, Sodišče je po podrobni preučitvi glavne utemeljitve vlad, ki so predložile stališča v zadevi National Grid Indus, to je razdelitve davčnih pristojnosti med državami članicami, ob oceni, da nizozemska zakonodaja ustrezno zagotavlja tak cilj v splošnem interesu,[21] in ob priznanju, da je dokončna določitev zneska davka ob prenosu sedeža dejanske uprave družbe v drugo državo članico sorazmerna temu cilju,[22] nasprotno presodilo, da takojšnja izterjava davka ni sorazmerna navedenemu cilju.

43. Medtem ko sta v zvezi s tem Komisija in družba National Grid Indus zagovarjali tezo o odloženi izterjavi davčnega dolga do realizacije premoženja (v navedenem primeru odsvojitve) ob priložitvi različnih napovedi, ki bi jih podpisala zadevna družba,[23] pa so države članice navedle, da je samo s takojšnjo izterjavo davčnega dolga ob prenosu sedeža dejanske uprave mogoča ohranitev izvajanja njihove davčne pristojnosti brez pretiranega upravnega bremena.[24]

44. Sodišče je sprejelo uravnoteženo rešitev. Ob zavedanju težavnosti in upravnega bremena, ki ga za zadevno družbo pomeni čezmejno sledenje premoženja, kadar je premoženjsko stanje take družbe zapleteno, je Sodišče zavrnilo sistematično uporabo odložene izterjave ob priložitvi različnih napovedi, kot je predlagala Komisija. Po mnenju Sodišča taka rešitev ne bi nujno manj posegala v svobodo ustanavljanja kot takojšnja izterjava davčnega dolga, ki ustreza realiziranemu povečanju premoženja.[25]

45. Nasprotno pa je Sodišče ugotovilo, da bi v drugih položajih narava in obseg premoženja družbe brez težav omogočala čezmejno sledenje navedenega premoženja, za katero je bil ugotovljen dobiček takrat, ko je zadevna družba prenesla sedež dejanske uprave v drugo državo članico.[26]

46. Sodišče je v točki 73 sodbe National Grid Indus presodilo, da bi v teh okoliščinah „nacionalna ureditev, ki družbi, ki prenese sedež dejanske uprave v drugo državo članico, daje možnost izbire med, na eni strani, takojšnjim plačilom davka, kar za to družbo ustvarja neugoden finančni položaj, vendar jo razbremeni dodatnega upravnega bremena, in, na drugi strani, poznejšim plačilom navedenega davka, h kateremu se, odvisno od primera, prištejejo obresti v skladu z veljavno nacionalno ureditvijo, kar nujno spremlja upravno breme za zadevno družbo, ki je povezano z nadzorom prenesenega premoženja, pomenila ukrep, ki bi kljub temu, da zagotavlja uravnoteženo razdelitev davčne pristojnost med državami članicami, manj posegala v svobodo ustanavljanja kot ukrep iz postopka v glavni stvari. Če bi namreč družba menila, da je upravno breme, povezano s poznejšo izterjavo, pretirano, bi se lahko odločila za takojšnje plačilo davka“.

47. Sodišče je v točki 74 navedene sodbe dodalo, da je treba upoštevati tudi tveganje neizterjave davka, ki se povečuje s potekom časa. To tveganje bi izstopna država članica po oceni Sodišča lahko upoštevala v okviru ureditve, ki se uporablja za poznejše plačilo davčnega dolga, z ukrepi, kot je pridobitev bančne garancije.

20 — Točka 38 sodbe.
21 — Točka 48 sodbe.
22 — Glej zlasti točki 56 in 64 sodbe.
23 — Glej točki 65 in 66 sodbe.
24 — Točka 67 sodbe.
25 — Glej točki 70 in 71 sodbe.
26 — Točka 72 sodbe.

48. Kar zadeva prvi očitek iz obravnavane tožbe, informacije, ki jih je mogoče pridobiti iz zgoraj navedene sodbe National Grid Indus, izhajajo iz treh ravni analize, ki jo je Sodišče razvilo v navedeni sodbi, in sicer iz faze uporabljivosti svobode ustanavljanja, omejitve navedene svobode in utemeljitve člena 76 A CIRC.

49. Glede prve faze je vsakomur jasno, da med položajem, ki je bil podlaga za sodbo National Grid Indus, in sporno portugalsko zakonodajo obstajajo razlike glede pravnega konteksta. Medtem ko namreč Nizozemska uporablja teorijo ustanovitve in torej njeno pravo neomejeno dopušča možnost – kot potrjuje dejansko stanje, ki je bilo podlaga za zadevo National Grid Indus – prenosa dejanske uprave nizozemske družbe brez spremembe njene pravne osebnosti zaradi ohranitve njenega sedeža na Nizozemskem, Portugalska te teorije ne uporablja.

50. Vendar v nasprotju s tem, kar se zdi, da v odgovor na pisno vprašanje Sodišča navaja nemška vlada, portugalsko pravo ne zahteva prenehanja in likvidacije družbe pred prenosom njenega sedeža v drugo državo članico, zato se vprašanje vpliva take zahteve na uporabljivost svobode ustanavljanja v obravnavani zadevi ne postavlja. Nesporno je namreč, da zlasti člen 3(4) portugalskega zakona o gospodarskih družbah (código das sociedades comercias) družbam portugalskega prava dovoljuje prenos sedeža dejanske uprave v drugo državo ob ohranitvi pravne osebnosti, vendar pod pogojem, da zakonodaja te druge države to dovoljuje.

51. Menim, da pogoj iz člena 3(4) portugalskega zakona o gospodarskih družbah portugalski družbi, ki prenaša sedež dejanske uprave v drugo državo članico, ne more onemogočiti uveljavljanja svobode ustanavljanja zoper državo članico, ki jo zapušča, in sicer iz treh razlogov.

52. Prvič, ker je v portugalski zakonodaji določena ohranitev pravne osebnosti migrirajoče družbe namenjena prav temu, da se tej družbi omogoči preoblikovanje v družbo po nacionalnem pravu države gostiteljice, in torej temu, da zoper državo članico, ki jo zapušča (ali v kateri je bila ustanovljena), uveljavlja svobodo ustanavljanja. Tako je Sodišče v točki 112 sodbe Cartesio,[27] na katero se zgoraj navedena sodba National Grid Indus sicer izrecno sklicuje v točki 30, pojasnilo, da možnost držav članic, da ne dovolijo družbi njihovega nacionalnega prava obdržati tak status, če se namerava reorganizirati v drugi državi članici, „ne vključuje nobene izjeme – glede pravil iz Pogodbe ES o svobodi ustanavljanja – za nacionalne zakonodaje na področju ustanavljanja in prenehanja družb in še zlasti ne more upravičiti, da država članica, v kateri je bila družba ustanovljena, […] preprečuje, da se ta preoblikuje v družbo nacionalnega prava te druge države članice, če je v skladu s tem pravom to mogoče“.

53. Drugič, ker je portugalska vlada – kot sem že ugotovil pri trditvah strank – v odgovor na pisno vprašanje Sodišča potrdila, da se člen 43 ES dejansko uporablja za položaj družbe, za katero se uporablja člen 76 A CIRC, in sicer zato, ker taka družba po portugalskem pravu družb lahko ohrani svojo pravno osebnost.

54. Nazadnje, ker je treba na vprašanje o morebitni omejitvi čezmejnega preoblikovanja družbe s strani države članice gostiteljice odgovoriti na podlagi zakonodaje slednje – to vprašanje je sicer predmet zadeve VALE, ki trenutno teče pred Sodiščem[28] – in se zato država članica izvora po mojem mnenju nanj ne more sklicevati, da bi družbi zavrnila uveljavljanje svobode ustanavljanja zoper njo.

27 — Sodba z dne 16. decembra 2008 v zadevi Cartesio (C-210/06, ZOdl., str. I-9641).

28 — Zadeva C-378/10. V zvezi s tem moram poudariti, da se strinjam s trditvijo generalnega pravobranilca Jääskinena iz točk od 70 do 73 njegovih sklepnih predlogov, predstavljenih 15. decembra lani v navedeni zadevi, da v skladu z načelom nediskriminacije, kot ga je Sodišče uporabilo v svoji sodni praksi, država članica gostiteljica prav tako ne more samovoljno prepovedati ali preprečiti čezmejne ponovne ustanovitve družbe samo zato, ker v nacionalnem pravu družb taka čezmejna operacija ni predvidena.

55. Glede druge faze, torej omejevalnega značaja takojšnje obdavčitve nerealiziranega povečanja premoženja ob prenosu sedeža portugalske družbe v drugo državo članico, se mi zdi, da niti portugalska vlada niti vlade, ki so intervenirale v njeno podporo, načeloma in glede na sodbo National Grid Indus ne izpodbijajo več tega, da je družba, ki je ustanovljena po zakonodaji države članice in prenaša sedež v drugo državo članico v skladu z zakonodajo države članice, ki jo zapušča, v objektivno podobnem položaju kot prav tako po zakonodaji prve države članice ustanovljena družba, ki ohrani sedež v tej državi članici, v zvezi z obdavčitvijo povečanja, ki se nanaša na premoženje, ustvarjeno v prvi državi članici pred prenosom sedeža.

56. Vendar portugalska vlada v bistvu trdi, da za obe navedeni družbi po portugalskem pravu velja enaka davčna ureditev, in da zato portugalska družba, ki želi uveljavljati člen 43 ES, v nasprotju s položajem, na podlagi katerega je bila izdana sodba National Grid Indus, ne utrpi nobenega zmanjšanja denarnih sredstev v primerjavi z družbo, ki ohrani sedež na Portugalskem.

57. Navedena trditev me ne prepriča preprosto zato, ker portugalska vlada – kot izhaja iz povzetka njene teze v točki 28 teh sklepnih predlogov – pri zanikanju obstoja različnega obravnavanja primerja položaje, ki si niso podobni. Menim namreč, da v zvezi s sporno obdavčitvijo ni mogoče trditi, da je položaj družbe, ki kljub prenosu svojega sedeža v drugo državo članico svojo gospodarsko dejavnost v celoti opravlja s premoženjem, ki je povezano s to dejavnostjo, objektivno podoben položaju družbe, ki ohrani svoj sedež na Portugalskem, njeno premoženje pa preneha biti povezano z obdavčljivo gospodarsko dejavnostjo. Dejanska podlaga obdavčitve je v vsakem od navedenih dveh primerov drugačna.

58. Nasprotno pa portugalska vlada v zvezi z notranjim položajem, ko premoženje ostane povezano z gospodarsko dejavnostjo portugalske družbe, ki svoj sedež prenese znotraj Portugalske, ni omajala trditve Komisije, da se povečanje v zvezi s tem premoženjem obdavči samo, kadar se dejansko realizira.

59. Ne prepriča me niti utemeljitev portugalske vlade, ki jo je v bistvu razvila na obravnavi in po kateri to, da se po portugalski zakonodaji izgube na njenem ozemlju do prenosa upoštevajo, prav tako vodi v sklep, da omejitve svobode ustanavljanja ni.

60. V zvezi s tem zadostuje ugotovitev, da je bilo tako tudi pri nizozemski ureditvi, ki določa obdavčitev na podlagi „zaključnega računa“ ob prenosu sedeža dejanske uprave v drugo državo članico, katere izračun temelji na obdavčljivem dobičku zadevne družbe na Nizozemskem.[29] To, da Sodišče zaradi posebnosti zadeve National Grid Indus ni obravnavalo vprašanja nerealiziranih izgub na Nizozemskem, ne pomeni, da ni mogoče, da bi se s portugalsko zakonodajo omejevala svoboda ustanavljanja. Poleg tega se navedena zakonodaja poleg okoliščin iz zadeve National Grid Indus uporablja tudi v okoliščinah, ko portugalska družba, ki želi svoj sedež prenesti v drugo državo članico, na Portugalskem ustvari samo nerealizirano povečanje, ki se nanaša na njeno premoženje.

61. Na podlagi navedenega torej sklepam, da se s členom 76 A CIRC omejuje svoboda ustanavljanja, kar je načeloma prepovedano po členu 43 ES.

62. Glede tretje faze, ki se nanaša na utemeljitev take omejitve, naj spomnim, da je portugalska vlada v svojem odgovoru na pisno vprašanje Sodišča po razglasitvi sodbe National Grid Indus potrdila, da bi morala, če bi Sodišče – kot predlagam – ugotovilo, da se s členom 76 A CIRC dejansko omejuje izvrševanje svobode ustanavljanja, v svoje pravo uvesti možnost, da se družbe, ki želijo svoj sedež prenesti v drugo državo članico, odločijo bodisi za takojšnje plačilo bodisi za odloženo izterjavo nerealiziranega povečanja premoženja teh družb, ustvarjenega na Portugalskem.

29 — Glej zlasti točko 22 stališč nizozemske vlade v zgoraj navedeni zadevi National Grid Indus.

63. Ker se s členom 76 A CIRC taka izbira dejansko omejuje, potrditev portugalske vlade zadostuje za sprejetje očitka Komisije, da je zahteva iz te določbe nesorazmerna s ciljem v splošnem interesu, da se ohrani uravnotežena razdelitev davčne pristojnosti med državami članicami.

64. Vendar je pred takim sklepanjem pomembno odgovoriti na trditve nekaterih vlad intervenientk, da je bila presoja Sodišča v sodbi National Grid Indus o potrebi po zagotovitvi take pravice do izbire omejena na neznačilni položaj v ozadju navedene sodbe in zakonodajalcev drugih držav članic nikakor ne zavezuje k uvedbi take možnosti v njihov notranji pravni red.

65. Res je, da je bila zadeva, na podlagi katere je bila izdana sodba National Grid Indus, neobičajna, ker je imela zadevna družba samo eno finančno sredstvo. Načeloma je torej čezmejno spremljanje takega premoženja družbe, ki vključuje možnost izbire odložene izterjave davčnega dolga v zvezi s povečanjem, ustvarjenim pred prenosom sedeža in ugotovljenim ob prenosu, lažje.

66. Vendar člen 76 A CIRC v svoji trenutni različici niti v enakem ali podobnem položaju, kot je tisti, na podlagi katerega je bila izdana sodba National Grid Indus, ne dopušča izbire iz točke 73 navedene sodbe, povzete v točki 46 teh sklepnih predlogov. Trenutno bi bila portugalska družba v položaju, enakem ali podobnem, kot je tisti, ki je bil podlaga za sodbo National Grid Indus, prisiljena sodno izpodbijati uporabo takojšnje obdavčitve nerealiziranega povečanja enega ali več finančnih sredstev.

67. Zato v nasprotju s trditvami nekaterih vlad intervenientk ne vidim možnosti, da bi Portugalska republika lahko obdržala člen 76 A CIRC tak, kot je.

68. To pa ne pomeni, da je Portugalska republika pri izbiri ukrepov, ki v svobodo ustanavljanja posegajo manj kot ukrep takojšnjega plačila spornega davka, omejena samo na uvedbo možnosti, da si zadevna družba izbere odloženo plačilo davčnega dolga, ugotovljenega ob prenosu sedeža. Še posebej ni izključeno – kot je v odgovor na pisno vprašanje Sodišča navedla nemška vlada –, da bi tudi zagotovitev možnosti, da se lahko družbe odločijo za obročno plačevanje davčnega dolga, ugotovljenega ob prenosu sedeža, na primer z letnimi obroki ali glede na realizacijo povečanja, lahko bila primeren ukrep, ki bi bil sorazmeren s ciljem ohranitve uravnotežene razdelitve davčne pristojnosti med državami članicami.

69. Vendar se zdi, da – poleg tega da Komisija takega predloga v tožbi ni navedla in da izbira ukrepov, ki bi bili alternativa zakonodaji, s katero se omejuje prost pretok na podlagi Pogodbe, spada v pristojnost zadevne države članice – za sprejetje prvega očitka Komisije zadostuje ugotovitev, da člen 76 A CIRC ne ponuja nobene alternative zahtevi po takojšnjem plačilu davka na povečanje enega ali več sredstev družbe ob prenosu njenega sedeža v drugo državo članico, vključno s položaji, ko bi narava in obseg premoženja navedene družbe brez težav omogočala čezmejno sledenje navedenega premoženja, za katero je bilo ugotovljeno povečanje takrat, ko je zadevna družba prenesla sedež in dejansko upravo v drugo državo članico.[30]

70. Ob upoštevanju navedenega tudi ne bi bilo nujno, da bi se Sodišče spuščalo v sicer dokaj živahno razpravo med strankami na obravnavi v zvezi z dvema ugotovitvama iz sodbe National Grid Indus, povezanima z možnostjo odloženega plačila davka.

71. Ne glede na to pa, če bi se Sodišče odločilo te vidike obravnavati, moram podati te ugotovitve.

72. Opozarjam, da je Sodišče v točkah 73 oziroma 74 sodbe National Grid Indus na eni strani potrdilo, da se odloženemu plačilu „odvisno od primera prištejejo obresti v skladu z veljavno nacionalno ureditvijo“, na drugi strani pa potrdilo, da „[bi] tveganje neizterjave davka [ki ga povzroči njegovo odloženo plačilo], ki se povečuje s potekom časa, […] lahko upoštevala [izstopna] država članica v okviru veljavne nacionalne ureditve, ki se uporablja za poznejše plačilo davčnega dolga, z ukrepi, kot je pridobitev bančne garancije“.

30 — Glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo National Grid Indus (točka 72).

73. Medtem ko portugalska vlada in večina vlad intervenientk v bistvu navajajo, da bi bile te zahteve potrebne pri vsaki uporabi možnosti odloženega plačila, pa Komisija meni, da je pridobitev zamudnih obresti sama po sebi diskriminatorna, ker davčni zavezanci rezidenti zahtevajo, da se davek plača šele naknadno, brez obresti, v zvezi z bančno garancijo pa tako kot danska vlada meni, da se lahko zahteva samo, če obstaja tveganje neizterjave davka.

74. Kar zadeva obresti – in ne glede na semantično razpravo med nemško vlado in Komisijo na obravnavi, na kateri je prva ob sklicevanju na obresti pri odlogu ali izterjavi izpodbijala opredelitev druge –, ugotavljam, da nekatere države članice v zvezi z davčnimi terjatvami v breme svojih davčnih zavezancev obračunavajo obresti, ki se včasih imenujejo „zamudne obresti“, tudi kadar je dovoljeno odloženo plačilo davčnega dolga.[31] Ne da bi bil o tem prepričan, menim, da se na tak položaj nanaša pojasnilo Sodišča v točki 73 sodbe National Grid Indus.

75. Menim, da kritika Komisije v zvezi z diskriminatornostjo take zahteve ni pravilna.

76. Če se namreč v notranjem položaju prenosa sedeža take obresti ne zahtevajo, je to preprosto zato, ker se znesek davčnega dolga ugotovi in torej izterja šele ob dejanski realizaciji povečanja. Šele takrat je treba davčni dolg plačati, ne da bi se, načeloma, naložilo odločeno plačilo.[32] Nasprotno pa so, kadar pri čezmejnem položaju države članice smejo – kot potrjuje sodba National Grid Indus – določiti znesek izterljivega davčnega dolga, povezanega z nerealiziranim povečanjem premoženja družbe ob prenosu njenega sedeža v drugo državo članico, dejansko plačilo pa se odloži, obresti na ta znesek lahko enake obrestim na kredit temu podjetju.

77. Zato – in v skladu z načelom enakovrednosti –, če država članica v nacionalni zakonodaji, ki se splošno uporablja za izterjavo davčnega dolga, določi, da se pri izbiri za odloženo plačilo plačajo obresti, ni objektivnega razloga, da bi bil iz tega izvzet položaj družbe, ki svoj sedež prenese v drugo državo članico in katere davčni dolg v izstopni državi članici je bil ugotovljen ob tem prenosu.

78. Menim, da je zagotovitev bančne garancije bolj občutljivo vprašanje. Čeprav je Sodišče v točki 74 sodbe National Grid Indus to predvidelo samo kot enega od ukrepov, pa bi bil lahko učinek sistematične uporabe take zahteve s ciljem izterjave davka pri njegovem odloženem plačilu prav tako omejevalen kot takojšnje plačilo davka ob prenosu sedeža v drugo državo članico, saj je lahko njegova posledica to, da se davčnemu zavezancu onemogoči uživanje premoženja, ki ga zagotovi kot garancijo.

79. Poleg tega opozarjam na to, da je Sodišče v sodbah de Lasteyrie du Saillant[33] in N[34] presodilo, da je zagotavljanje garancij, ki se zahteva od fizičnih oseb ob prenosu njihovega davčnega rezidentstva v drugo državo članico, ki želijo uveljavljati odloženo plačilo davka na nerealizirano povečanje vrednosti vrednostnih papirjev, nesorazmerno s cilji v splošnem interesu, ki jih skušajo doseči države članice.[35] Sodišče je v sodbi N pojasnilo, da obstajajo ukrepi, ki manj omejujejo temeljne svoboščine, in sicer na primer mehanizmi za vzajemno pomoč na ravni Unije, zlasti na področju izterjave davčnih terjatev.[36]

31 — Glej zlasti člen 1727, IV, francoskega splošnega davčnega zakonika (code général des impôts), člen 6 uredbe Velikega vojvodstva Luksemburg z dne 28. decembra 1968 o izvajanju členov 155 in 178 zakona o davku na dohodek (règlement grand-ducal luxembourgeois du 28 décembre 1968 portant exécution des articles 155 et 178 de la loi concernant l'impôt sur le revenu). Glej tudi člen 414 belgijskega zakonika o davku na dohodek (code de l'impôt sur le revenu), ki se uporablja za odloženo plačilo davka, v Nemčiji pa člen 234 Abgabenordnung z dne 1. oktobra 2002.

32 — Če država članica kljub temu zadevni družbi zagotovi možnost odloženega plačila davka, njena nacionalna ureditev davčnih terjatev pa določa plačilo obresti, je treba te uporabiti.

33 — Sodba z dne 11. marca 2004 (C-9/02, Recueil, str. I-2409, točke 47, 56 in 57).

34 — Sodba z dne 7. septembra 2006 (C-470/04, ZOdl., str. I-7409, točka 51).

35 — V okoliščinah zadeve de Lasteyrie du Saillant so bila jamstva, ki so jih zahtevali francoski davčni organi, lahko v obliki plačila gotovine v proračun, terjatev proračuna, predložitve varščine, vrednostnih papirjev, blaga v državnih pooblaščenih skladiščih, v zvezi s katerim je bil izdan skladiščni list, indosiran na proračun, hipotek, zastave poslovnih sredstev. V zadevi N je bilo jamstvo zastava deležev davčnega zavezanca v eni od njegovih družb.

36 — Zgoraj navedena sodba N (točke od 51 do 53).

80. Čeprav Sodišče v točki 74 sodbe National Grid Indus teh mehanizmov ni omenilo, pa to po mojem mnenju ne pomeni, da je želelo pustiti državam članicam proste roke pri uvedbi ukrepa (odloženo plačilo ob predložitvi bančne garancije), katerega učinki so lahko prav tako omejevalni, kot je ukrep (takojšnje plačilo), za katerega je v prejšnjih točkah navedene sodbe presodilo, da je nesorazmerna omejitev svobode ustanavljanja.

81. Zato je treba zaradi ohranitve tako notranje skladnosti sklepanja Sodišča v sodbi National Grid Indus kot zunanje skladnosti s sodno prakso iz sodb de Lasteyrie du Saillant in N po mojem mnenju zahtevo za zagotovitev bančne garancije, ki se lahko določi ob izbiri odložene izterjave davčnega dolga, razlagati ozko.

82. V zvezi s tem se v bistvu strinjam s stališčem Komisije in danske vlade, da je tako garancijo mogoče zahtevati samo, če obstaja dejansko in resno tveganje neizterjave davčne terjatve. Poleg tega v nasprotju s stališčem francoske vlade v odgovoru na pisno stališče Sodišča ter na obravnavi menim, da znesek zahtevane bančne garancije ne more ustrezati znesku davčne terjatve, katere plačilo se odlaga, ne da bi se s tem dejansko ponovno uvedel prav tako omejevalen ukrep, kot je takojšnja izterjava davka ob prenosu sedeža. Ta garancija pa mora biti vseeno zadostna glede na okoliščine vsakega posameznega primera.

83. Na podlagi navedenih ugotovitev predlagam – kot sem že navedel –, da se prvi očitek iz tožbe Komisije sprejme.

2. Takojšnja obdavčitev nerealiziranega povečanja premoženja portugalske stalne poslovne enote družbe nerezidentke ob prenehanju dejavnosti stalne poslovne enote ali ob prenosu njenega premoženja zunaj Portugalske (člen 76 B CIRC)

a) Takojšnja obdavčitev nerealiziranega povečanja premoženja portugalske stalne poslovne enote družbe nerezidentke ob prenehanju dejavnosti stalne poslovne enote (člen 76 B(a) CIRC)

i) Povzetek trditev strank

84. Komisija meni, da ugotovitve glede omejevalnosti in nesorazmernosti določb člena 76 A CIRC veljajo tudi za položaj, na katerega se nanaša člen 76 B(a) CIRC. Tako naj ne bi obstajala nobena utemeljitev brez izjeme za takojšnjo obdavčitev nerealiziranega povečanja premoženja portugalske stalne poslovne enote družbe nerezidentke ob prenehanju dejavnosti stalne poslovne enote.

85. Tudi portugalska vlada napotuje na svoje utemeljitve v pisanjih v zvezi s členom 76 A CIRC. V odgovor na pisno vprašanje Sodišča pa je dodala, da čeprav sodba National Grid Indus neposredno ne zajema položaja, na katerega se nanaša člen 76 B(a) CIRS, je treba upoštevati točko 57 navedene sodbe. Tudi če bi Sodišče potrdilo obstoj omejitve svobode ustanavljanja, bi Portugalska republika – če ne bi zahtevala takojšnje izterjave davka – legitimno lahko naložila vsaj odloženo plačilo, po potrebi skupaj z obrestmi in, ob upoštevanju tveganja neizterjave, z zagotovitvijo bančne garancije.

86. Vlade intervenientke imajo različna stališča glede upoštevnosti sodbe National Grid Indus za položaj, na katerega se nanaša člen 76 B(a) CIRC. Medtem ko nizozemska in španska vlada menita, da se ta sodba v celoti uporablja za navedeni položaj, s tem da prva dodaja, da mora imeti davčni zavezanec možnosti izbire med takojšnjim in odloženim plačilom, pa nemška in švedska vlada menita, da navedena sodba ne vpliva na ta položaj, ker je pri prenehanju dejavnosti stalne poslovne enote v državi članici samo takojšnja obdavčitev ustrezen ukrep.

ii) Analiza

87. Sodišče je večkrat presodilo, da svoboda ustanavljanja za družbe, ustanovljene v skladu z zakonodajo posamezne države članice, ki imajo registriran sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja znotraj Skupnosti, zajema pravico opravljanja dejavnosti v drugi državi članici prek odvisne družbe, podružnice ali agencije. [37]

88. Prav tako se v skladu s sodno prakso omejevalni učinki v zvezi s svobodo ustanavljanja lahko pojavijo zlasti takrat, kadar je družba zaradi davčne ureditve odvrnjena od ustanavljanja podrejenih subjektov, kot je stalna poslovna enota, v drugih državah članicah in od izvajanja svojih dejavnosti prek takih subjektov. [38]

89. Pomembno je poudariti, da se je navedena presoja nanašala na davčno ureditev matične države članice družbe, in ne na tisto države članice gostiteljice njene stalne poslovne enote.

90. V obravnavani zadevi pa je obdavčitev nerealiziranega povečanja ob prenehanju dejavnosti stalne poslovne enote družbe nerezidentke na Portugalskem, na kar se nanaša člen 76 B(a) CIRC, v nasprotju z zgoraj navedenim položajem prenosa sedeža portugalske družbe v drugo državo članico, za katero je Portugalska republika davčno pristojna kot matična država članica, del izvrševanja pristojnosti te države članice kot države gostiteljice navedene poslovne enote.

91. V skladu s členom 43 ES mora država članica gostiteljica zagotoviti nacionalno obravnavo. [39]

92. Zato je treba poiskati notranji položaj, podoben položaju družbe nerezidentke, katere stalna poslovna enota preneha opravljati dejavnosti na Portugalskem in v zvezi s katero bi bilo mogoče, odvisno od primera, ugotoviti diskriminatorno različno obravnavanje.

93. Stranke v tej zadevi so o tem zelo malo razpravljale.

94. Ne glede na to pa se mi zdi, da je položaj stalne poslovne enote, na katero se nanaša člen 76 B(a) CIRC, objektivno podoben položaju stalne poslovne enote družbe s sedežem na Portugalskem, ki se tudi sama nahaja v navedeni državi članici.

95. Res je sicer – tega ne zanemarjam –, kot je ob izpodbijanju primerljivosti teh dveh položajev navedla nemška vlada, da medtem ko se v povsem notranjem položaju poslovna enota in družba, od katere je odvisna, davčno obravnavata kot en subjekt, pa se stalna poslovna enota družbe nerezidentke v skladu z mednarodno sodno prakso, ki se med drugim izraža v členih 5 in 7 vzorčne davčne konvencije o dohodkih in premoženju, ki jo je pripravila Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD), obravnava kot samostojen davčni subjekt. [40] Tako portugalska vlada v skladu z razdelitvijo davčnih pristojnosti, navedeno v členu 7 vzorčne konvencije, tudi priznava, da Portugalska svojo davčno pristojnost načeloma izvršuje samo v zvezi z dohodki, ki jih je mogoče

37 — Glej med drugim sodbe z dne 21. septembra 1999 v zadevi Saint-Gobain ZN (C-307/97, Recueil, str. I-6161, točka 35); z dne 14. decembra 2000 v zadevi AMID (C-141/99, Recueil, str. I-11619, točka 20); z dne 15. maja 2008 v zadevi Lidl Belgium (C-414/06, ZOdl., str. I-3601, točka 18); z dne 23. oktobra 2008 v zadevi Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, ZOdl. str. I-8061, točka 28) in z dne 25. februarja 2010 v zadevi X Holding (C-337/08, ZOdl., str. I-1215, točka 17).

38 — Glej sodbo z dne 28. februarja 2008 v zadevi Deutsche Shell (C-293/06, ZOdl., str. I-1129, točka 29). V tem smislu tudi zgoraj navedeno sodbo Lidl Belgium (točke 19, 20 in 25).

39 — Glej med drugim zgoraj navedeno sodbo Lidl Belgium (točka 19).

40 — V skladu s členom 5(1) vzorca (različica iz julija 2008, ki se je uporabljala v roku iz obrazloženega mnenja) stalna poslovna enota določi stalno mesto poslovanja, v katerem se v celoti ali delno odvijajo posli določenega podjetja. V skladu z odstavkom 2 navedenega člena je stalna poslovna enota med drugim tudi podružnica, pisarna, tovarna. Člen 7(1) vzorčne konvencije določa, da če podjetje ene pogodbenice svojo dejavnost v drugi pogodbenici opravlja prek stalne poslovne enote, se dohodek podjetja obdavči v tej državi samo, če se lahko pripiše navedeni stalni poslovni enoti. V odstavku 2 je določeno, da se tej stalni poslovni enoti pripiše dohodek, za katerega bi se lahko pričakovalo, da bi ga imela, če bi bila neodvisno podjetje, ki opravlja enake ali podobne dejavnosti in posluje s podjetjem, katerega stalna enota je.

pripisati stalni poslovni enoti družbe nerezidentke iz druge države članice. Pravo Unije ne nasprotuje takemu načinu razdelitve davčne pristojnosti med državami članicami, niti da se za ta namen stalna poslovna enota opredeli kot samostojen davčni subjekt,[41] torej podobno podjetju, ki povsem samostojno posluje s podjetjem, iz katerega ta poslovna enota izhaja.

96. Vendar menim, da to ne pomeni, da si položaja teh dveh stalnih poslovnih enot, eden čezmejni in drugi povsem notranji, ne moreta biti objektivno podobna zato, ker – nazadnje – Portugalska republika izgubi svojo davčno pristojnost samo v prvem primeru, ko se premoženje prenese v drugo državo članico.

97. Če bi bilo tako, bi moralo Sodišče enako sklepati tudi v sodbi National Grid Indus v zvezi s položajem družbe iz države članice, ki sedež svoje dejanske uprave prenese v drugo državo članico in v zvezi s katero matična država članica po prenosu izgubi svojo davčno pristojnost, v primerjavi s položajem družbe, ki svoj sedež prenese znotraj prve države članice in v zvezi s katero ta država članica obdrži davčno pristojnost. Kot sem že ugotovil, pa je Sodišče presodilo, da sta si ta položaja objektivno podobna.

98. Sicer pa je Sodišče v zgoraj navedeni sodbi Lidl Belgium ocenilo, da določbe vzorčne davčne konvencije OECD ne onemogočajo primerjave položaja stalne poslovne enote družbe s sedežem v isti državi članici s stalno poslovno enoto iste družbe, ki se nahaja v drugi državi članici, pri ugotavljanju omejitve svobode ustanavljanja.[42] Poleg tega ni sporno, da je opredelitev stalne poslovne enote družbe nerezidentke kot samostojnega davčnega subjekta fikcija preprosto zato, da se olajša izvrševanje davčnih pristojnosti med zadevnimi državami članicami.[43]

99. Zato je ob upoštevanju sprejetega merila za primerjavo omejitev svobode ustanavljanja ugotovljena, saj v nasprotju s čezmejnim položajem prenehanje dejavnosti nacionalne stalne poslovne enote portugalske družbe ne povzroči obdavčitve nerealiziranega povečanja premoženja, ki se prenese na navedeno družbo.

100. Portugalska vlada tudi zatrjuje, da sta prenehanje dejavnosti stalne poslovne enote in prenos njenega premoženja v drugo državo članico podobna prenehanju povezanosti zadevnega premoženja z gospodarsko dejavnostjo pri povsem notranjem položaju. Ker naj bi bilo nerealizirano povečanje obdavčeno v obeh primerih, naj različnega obravnavanja ne bi bilo.

101. Navedena utemeljitev me ne prepriča iz enakih razlogov, kot sem jih navedel zgoraj v zvezi s primerom družbe, ki svoj sedež prenese v drugo državo članico – premoženje, ki ga je mogoče pripisati stalni poslovni enoti, ki zapusti Portugalsko, je še naprej povezano z gospodarsko dejavnostjo slednje, tudi če se le-ta opravlja v drugi državi članici. Menim torej, da pri uporabi svobode ustanavljanja, kot jo varuje Pogodba, ni mogoče primerjati prenehanja vsakršne gospodarske dejavnosti s prenehanjem gospodarske dejavnosti, ki se opravlja v konkretni državi članici.

102. V nasprotju s tem, kar je portugalska vlada navedla na obravnavi, menim da navedba v točki 57 sodbe National Grid Indus ne more izpodbiti tega sklepa. Čeprav je Sodišče v navedeni točki res opozorilo na to, da so „[s]redstva družbe […] neposredno namenjena gospodarskim dejavnostim, katerih namen je ustvarjanje dobička“, pa ta presoja ni bila opravljena v okoliščinah omejevalnega značaja nizozemske zakonodaje, ampak v okviru analize njene sorazmernosti, ker se je z njo onemogočalo upoštevanje kapitalskih izgub, ustvarjenih po prenosu sedeža dejanske uprave družbe

41 — Glej zgoraj navedeno sodbo Lidl Belgium (točka 22).

42 — Zgoraj navedena sodba (točke od 23 do 25).

43 — Navedena opredelitev se sicer ne uporablja na področju DDV za transakcije med družbo in njeno stalno poslovno enoto; glej sodbo z dne 23. marca 2006 v zadevi FCE Bank (C-210/04, ZOdl., str. I-2803, točke od 35 do 41).

v drugo državo članico. Iz točke 57 sodbe National Grid Indus torej ni mogoče izpeljati, da sta konec povezanosti premoženja stalne poslovne enote z vsakršno gospodarsko dejavnostjo v eni od držav članic na eni strani ter prenos tega premoženja v drugo državo članico ob prenehanju dejavnosti navedene stalne poslovne enote v prvi državi članici na drugi strani primerljiva položaja.

103. Sicer pa – kot sta v odgovor na pisno vprašanje Sodišča navedli Komisija in nizozemska vlada – je v zvezi s takojšnjo obdavčitvijo nerealiziranega povečanja premoženja, ustvarjenega s premoženjem, povezanim s stalno poslovno enoto ob prenehanju dejavnosti te poslovne enote na Portugalskem, mogoče ugotoviti podobno kot v zvezi z družbami, ki svoj sedež prenesejo v drugo državo članico.

104. Natančneje, glede sorazmernosti nacionalnega ukrepa je mogoče ugotoviti, da prenehanje dejavnosti stalne poslovne enote na Portugalskem ne glede na značaj in obseg zadevnega premoženja, ki je z njo povezano, v vsakem primeru povzroči takojšnje plačilo davka na nerealizirano povečanje premoženja, povezano s to poslovno enoto.

105. Navedena ugotovitev po mojem mnenju zadostuje za sprejem drugega očitka Komisije, ki se nanaša na člen 76 B(a) CIRC.

b) Takojšnja obdavčitev nerealiziranega povečanja premoženja portugalske stalne poslovne enote družbe nerezidentke ob prenosu tega premoženja ven iz Portugalske (člen 76 B(b) CIRC)

i) Povzetek trditev strank

106. Komisija meni, da se ta položaj ne razlikuje bistveno od že obravnavanih. Ker družba nerezidentka ohrani stalno poslovno enoto na Portugalskem in ker se premoženje ohrani na sedežu ali v drugi stalni poslovni enoti v Uniji, ni nobenega razloga, da bi se davek takoj izterjal. Pravica Portugalske republike, da obdavči povečanje, ki je ustvarjeno na njenem ozemlju in povezano s premoženjem, naj bi bila zadostno varovana z ukrepom, s katerim se zagotavlja izračun zneska davka ob prenosu premoženja, davek pa se plača ob dejanski realizaciji povečanja.

107. Portugalska vlada je ponovila utemeljitve, ki jih je navedla v zvezi z že obravnavanimi položaji, in pojasnila, da zgoraj navedena sodba National Grid Indus ne zajema primera obdavčitve nerealiziranega povečanja premoženja ob prenosu premoženja med stalno poslovno enoto na Portugalskem in družbo nerezidentko, katere odvisna družba je, ali katero koli drugo stalno poslovno enoto družbe nerezidentke v drugi državi članici.

108. Vlade intervenientke se v bistvu strinjajo s portugalsko vlado.

109. Nemška in švedska vlada ugotavljata predvsem to, da prenos premoženja med portugalsko stalno poslovno enoto in njeno sorodno družbo s sedežem v drugi državi članici ni primerljiv z enakim prenosom med portugalsko stalno poslovno enoto in portugalsko družbo.

110. V vsakem primeru pa je takojšnja obdavčitev ob prenosu zlasti po mnenju nemške, švedske in nizozemske vlade absolutno potrebna za zaščito razdelitve davčnih pristojnosti in, po mnenju švedske vlade, za preprečevanje tveganja davčnih utaj. Uporabljala naj bi se sodna praksa Sodišča na področju čezmejnih prenosov dobička ali izgube. Švedska in nizozemska vlada tudi vztrajata, da je v nasprotju s položajem, na podlagi katerega je bila izdana zgoraj navedena sodba National Grid Indus, v kateri je šlo ob prenosu sedeža dejanske uprave družbe za eno samo sredstvo, prenos premoženja stalne poslovne enote v drugo državo članico trajajoč proces, ki mu je običajno zelo težko slediti, ne samo zaradi velikega števila zadevnih sredstev, ampak tudi zaradi različnosti sredstev, saj se nekatera – na primer oprema – amortizirajo, druga – na primer gorivo – pa se vključijo v blago, ki se tudi samo spreminja. Zato naj bi bilo odlog obdavčitve včasih nemogoče, vsekakor pa zelo težko uvesti.

ii) Analiza

111. Kar zadeva omejevalnost določb člena 76 B(b) CIRC ter trditev nemške in švedske vlade glede neprimerljivosti prenosa premoženja na eni strani med stalno poslovno enoto na Portugalskem in njeno nerezidenčno družbo ali drugo stalno poslovno enoto, ki izhaja iz navedene družbe in se nahaja v drugi državi članici, ter na drugi strani med stalno poslovno enoto in njeno sorodno družbo, ki sta obe na Portugalskem, naj napotim na ugotovitve v zvezi s tem v točkah od 94 do 99 teh sklepnih predlogov.

112. Naj zaradi koristnosti, in čeprav je Sodišče, vsaj konkludentno, zadržano do primerjave takih položajev,[44] dodam, da če bi bilo treba – kar včasih zagovarja davčna doktrina[45] – primerjati dva čezmejna položaja, torej položaj stalne poslovne enote, ki svoje premoženje prenese na svojo sorodno družbo ali drugo stalno poslovno enoto, ki se nahajata v drugi državi članici, in položaj portugalske družbe, ki svoje premoženje prenese na stalno poslovno enoto v drugi državi članici, je portugalska vlada v tem postopku jasno navedla, da prenos premoženja v drugem primeru ne bi sprožil plačila davka na nerealizirano povečanje premoženja, ustvarjenega na Portugalskem.

113. V zvezi z utemeljitvijo omejitve ugotavljam, da Komisija ni grajala ustreznosti člena 76 B(b) CIRC za uresničevanje cilja v splošnem interesu, ki ga navajajo portugalska vlada in večina vlad intervenientk, torej varstva razdelitve davčnih pristojnosti med državami članicami, ne da bi bilo treba ta cilj obravnavati skupaj s ciljem preprečevanja davčnih utaj.[46] Prav tako je priznala, zlasti po zgoraj navedeni sodbi National Grid Indus, da je mogoče končni znesek davka določiti ob prenosu premoženja v drugo državo članico.

114. Menim, da Sodišče to lahko upošteva.

115. Nasprotno pa Komisija – tako kot pri prej obravnavanih položajih – izpodbija sorazmernost omejitve iz člena 76 B(b) CIRC, ker meni, da bi bila odložena izterjava davka primernejši ukrep.

116. V zvezi s tem so portugalska vlada in intervenientke v bistvu opisale, kakšne težave in upravno breme bi nastalo za zadevne poslovne enote, pa tudi za davčne organe držav članic pri izračunu davka za plačilo in pri sledenju prenesenega premoženja, glede na njegov značaj, različnost in številčnost, če bi se uvedla odložena izterjava.

117. Enako kot Sodišče v zgoraj navedeni sodbi National Grid Indus[47] nisem neobčutljiv za te preudarke. V določenem številu primerov, ki pa se lahko izkažejo za najštevilčnejše, lahko utemeljijo uporabo takojšnje obdavčitve.

118. Vendar nič bolj kot drugi prej obravnavani primeri ne morejo ovirati sprejema tretjega očitka Komisije.

44 — Glej v zvezi s tem sodbo z dne 6. decembra 2007 v zadevi Columbus Container Services (C-298/05, ZOdl., str. I-10451) v primerjavi z mojimi sklepnimi predlogi v navedeni zadevi (točke od 109 do 122).

45 — Glej na primer Tenore, M., The Transfer of Assets From a Permanent Establishment to its General Enterprise in the Light of European Tax Law, Intertax, št. 8-9/2006, str. 389.

46 — V zvezi s slednjim ciljem, na katerega se sklicuje švedska vlada, je dovolj opozoriti na to, da ga je mogoče kot samostojno utemeljitev upoštevati samo, če je cilj omejitve oviranje ravnanj, ki ustvarjajo povsem umetne konstrukte brez gospodarske resničnosti, da bi se obšel davek od dobička, ustvarjen z opravljanjem dejavnosti na nacionalnem ozemlju, ki ga je po navadi treba plačati, kar pa ni bilo dokazano: glej med drugim sodbi z dne 18. junija 2009 v zadevi Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, ZOdl., str. I-5145, točka 64) in z dne 21. januarja 2010 v zadevi SGI (C-311/08, ZOdl., str. I-487, točka 65).

47 — Zgoraj navedena sodba (točka 70).

119. Člen 76 B(b) CIRC se namreč splošno uporablja za prenos enega ali več sredstev, ne glede na značaj ali obseg premoženja stalne poslovne enote družbe s sedežem v drugi državi članici. Tako bi bilo tudi nerealizirano povečanje enega samega finančnega sredstva te stalne poslovne enote, preneseno v korist njene sorodne družbe ali druge stalne poslovne enote navedene družbe, ki se nahajata v drugi državi članici, prav tako obdavčeno takoj ob prenosu.

120. Menim, da navedena presoja zadostuje za ugoditev tožbi tudi v zvezi s tem.

121. Poleg tega menim, da v položaju, na katerega se nanaša člen 76 B(b) CIRC, in v nasprotju s primerom prenosa sedeža družbe ali prenehanja dejavnosti stalne poslovne enote možnosti odložene izterjave ni mogoče pogojevati z vzpostavitvijo bančne garancije, ker država članica, v kateri stalna poslovna enota ostane, ohrani davčno pristojnost v zvezi z njo tudi po prenosu navedenega premoženja. Prisotnost te stalne poslovne enote v „izstopni“ državi članici lahko torej načeloma zadostuje za izterjavo davčne terjatve.

122. Na podlagi vsega navedenega Sodišču predlagam, naj tožbi Komisije delno ugodi, v preostalem delu pa jo zavrne.

III – Stroški

123. V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Predlagam, naj se Portugalski republiki naloži plačilo stroškov, ker je Komisija tako predlagala. V skladu s členom 69(4) Poslovnika predlagam, naj države članice, ki so se kot intervenientke udeležile postopka, nosijo svoje stroške.

IV – Predlog

124. Glede na zgornje ugotovitve Sodišču predlagam, naj:

— ugotovi, da Portugalska republika ni izpolnila obveznosti iz člena 43 ES, s tem da je sprejela in v veljavi ohranila določbe členov 76 A, 76 B(a) in (b) portugalskega zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Colectivas), ki se uporabljajo za prenos sedeža in dejanskega vodstva portugalske družbe v drugo državo članico, za prenehanje dejavnosti stalne poslovne enote na Portugalskem in za prenos premoženja take stalne poslovne enote s Portugalskega v drugo državo članico in ki v vseh primerih določajo takojšnjo obdavčitev nerealiziranega povečanja premoženja teh subjektov ob izstopu iz Portugalske, ne glede na značaj in obseg premoženja zadevnih družb in stalnih poslovnih enot;

— v preostalem delu tožbo zavrne;

— Portugalski republiki naloži plačilo stroškov Komisije;

— o stroških Kraljevine Danske, Zvezne republike Nemčije, Kraljevine Španije, Francoske republike, Kraljevine Nizozemske, Republike Finske, Kraljevine Švedske in Združenega kraljestva Velika Britanija in Severna Irska odloči v skladu s predpisi.