

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 6. septembra 2012(*)

„Neizpolnitev obveznosti države – člen 49 PDEU – Davčna zakonodaja – Prenos davčnega rezidentstva – Prenos premoženja – Takojšnja obdavčitev ob zapustitvi ozemlja“

V zadevi C-38/10,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 258 PDEU, vložene 22. januarja 2010,

Evropska komisija, ki jo zastopajo R. Lyal, G. Braga da Cruz in P. Guerra e Andrade, zastopniki, z naslovom za vročanje v Luxembourg,

tožeča stranka,

proti

Portugalski republiki, ki jo zastopata L. Fernandes in J. Menezes Leitão, zastopnika,

tožena stranka,

ob intervenciji

Kraljevine Danske, ki jo zastopa C. Vang, zastopnik,

Zvezne republike Nemčije, ki jo zastopata C. Blaschke in K. Petersen, zastopnika,

Kraljevine Španije, ki jo zastopata M. Muñoz Pérez in A. Rubio González, zastopnika,

Francoske republike, ki jo zastopata G. de Bergues in N. Rouam, zastopnika,

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

Republike Finske, ki jo zastopa J. Heliskoski, zastopnik,

Kraljevine Švedske, ki jo zastopata A. Falk in S. Johannesson, zastopnici,

Združenega kraljestva Velika Britanija in Severna Irska, ki ga zastopata S. Hathaway in A. Robinson, zastopnika,

intervenientke

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi J.-C. Bonichot, predsednik senata, K. Schiemann (poročevalec), L. Bay Larsen, sodnika, C. Toader, sodnica, in E. Jarašinas, sodnik,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 30. aprila 2012,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 28. junija 2012

izreka naslednjo

Sodbo

1 Evropska komisija Sodišču s tožbo predlaga, naj ugotovi, da Portugalska republika s tem, da je sprejela in ohranila v veljavi člene 76 A, 76 B in 76 C zakonika o davku od dohodkov pravnih oseb (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, v nadaljevanju: CIRC), ki se uporabljajo, ko portugalska družba prenese svoj sedež in kraj dejanskega delovanja posloводства v drugo državo članico ali ko gre za prenehanje dejavnosti stalne poslovne enote na Portugalskem ali prenos njenega premoženja s Portugalske v drugo državo članico, in ki določajo:

– da davčna osnova v obdobju, v katerem se je zgodil obdavčljivi dogodek, vključuje vsa nerealizirana povečanja vrednosti v zvezi z zadevnim premoženjem, nerealiziranih povečanj vrednosti iz izključno nacionalnih transakcij pa ne;

– da morajo imetniki deležev družbe, ki prenese sedež in kraj dejanskega delovanja posloводства s portugalskega ozemlja, plačati davek, katerega osnova je razlika med vrednostjo istega premoženja družbe (izražunano na dan prenosa in po tržnih cenah) in nakupno ceno ustreznih deležev družbe,

ni izpolnila obveznosti iz člena 49 PDEU in člena 31 Sporazuma o evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 11, zvezek 52, str. 3, v nadaljevanju: Sporazum EGP).

Pravni okvir

2 Z uredbo-zakonom št. 159/2009 (Decreto-Lei št. 159/2009) z dne 13. julija 2009 (*Diário da República* I, serija A, št. 133, z dne 13. julija 2009) so bili med drugim preštevili členi CIRC, ki so relevantni v tem postopku. Iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da je obstoj neizpolnitve treba presojati glede na stanje države članice, kakršno je bilo ob izteku roka, določenega v obrazloženem mnenju, saj Sodišče naknadnih sprememb namreč ne more upoštevati. Ta uredba-zakon je začela veljati 1. januarja 2010, Komisija pa je določila, da rok poteče 1. februarja 2009. V okviru tega spora se torej ne upoštevajo spremembe, ki izhajajo iz začeta veljavnosti uredbe-zakona št. 159/2009.

3 Členi 76 A, 76 B in 76 C CIRC so določali:

„Člen 76 A

Prenos rezidentstva

1. Pri določenju obdavčljivega dobička za obdobje, v katerem preneha dejavnost pravne osebe, katere sedež ali kraj dejanskega delovanja posloводства se s portugalskega ozemlja prenese na drugo ozemlje, vključno z evropsko družbo in evropsko zadrugo, je dobiček ali izguba razlika med tržnimi vrednostmi in davčno upoštevni knjigovodskimi vrednostmi njenega premoženja na dan prenehanja dejavnosti.

2. Odstavek 1 se ne uporablja za premoženje, ki dejansko ostane stalni poslovni enoti iste pravne osebe in ki prispeva k doseganju obdavčljivega dobička, če so pogoji iz člena 68(3) *mutatis mutandis* za to premoženje izpolnjeni.
3. Člen 68(4) se uporablja *mutatis mutandis* za določitev obdavčljivega dobička stalne poslovne enote.
4. V primeru iz odstavka 2 se davčne izgube, do katerih je prišlo pred prenehanjem dejavnosti, lahko odbijejo od obdavčljivega dobička stalne poslovne enote pravne osebe nerezidentke na način in pod pogoji, določenimi v členu 15.
5. Posebna ureditev iz odstavkov 2, 3 in 4 se ne uporablja za primere iz člena 67(10) CIRC.

Člen 76 B

Prenehanje dejavnosti stalne poslovne enote

Odstavek 1 prejšnjega člena se *mutatis mutandis* uporablja za določanje obdavčljivega dobička stalne poslovne enote pravne osebe nerezidentke na portugalskem ozemlju:

- (a) ob prenehanju dejavnosti na portugalskem ozemlju;
- (b) ob prenosu premoženja stalne poslovne enote s portugalskega ozemlja ne glede na to, kakšen je dejanski ali pravni način prenosa.

Člen 76 C

Ureditev, ki se uporablja za imetnike deležev družbe

1. Za obdobje, ko se sedež družbe in kraj dejanskega delovanja posloводства preneseta s portugalskega ozemlja, se za obdavčitev imetnikov deležev družbe upošteva razlika med vrednostjo istega premoženja družbe na dan prenosa in nakupno ceno ustreznih deležev družbe ob uporabi *mutatis mutandis* določb člena 75(2) in (4).
2. Za namene uporabe določb prejšnjega odstavka se premoženje oceni po tržnih cenah.
3. Prenos sedeža evropske družbe ali evropske zadrage sam po sebi ne povzroči uporabe določb prvega odstavka.“
4. Člen 43(1) CIRC je določal, da „[s]e kot realizirani kapitalski dobički ali izgube štejejo dobički ali izgube v zvezi z osnovnimi sredstvi ob odplačnem prenosu, ne glede na razlog prenosa, in dobički ali izgube, ki so nastali kot posledica nesreče ali ki izhajajo iz trajne namembnosti teh sredstev za druge namene, in ne za dejavnost, ki se opravlja“.
5. Člen 43(2) tega zakonika je določal, da so kapitalski dobički in izgube enaki „razliki med prodajno vrednostjo, od katere se odštejejo pripadajoči stroški, in nakupno vrednostjo po tem, ko se odštejejo zmanjšanja vrednosti ali amortizacije.“
6. Člen 43(3) CIRC je določal, da je prodajna vrednost pri odplačnem prenosu premoženja enaka vrednosti nasprotne dajatve, ko pa ima premoženje drugo trajno namembnost in ni namenjeno dejavnosti, ki se opravlja, je prodajna vrednost tržna vrednost.

Predhodni postopek

7 Ker je Komisija glede na informacije, ki so bile na voljo v tistem času, zavzela stališče, da Portugalska republika s tem, da na podlagi členov 76 A, 76 B in 76 C CIRC ob prenosu sedeža in kraja dejanskega delovanja posloводства portugalske družbe v drugo državo članico ali ob prenosu premoženja stalne poslovne enote na portugalskem ozemlju v drugo državo članico takoj obdavči nerealizirana povečanja vrednosti, ne spoštuje obveznosti iz člena 43 ES, je 29. februarja 2008 to državo članico z uradnim opominom pozvala, naj v skladu s členom 226 ES predloži svoje pripombe.

8 Portugalska republika je v odgovoru z dne 10. julija 2008 ugovarjala stališču Komisije.

9 Komisija je 1. decembra 2008 izdala obrazloženo mnenje, v katerem ocenjuje, da Portugalska republika s tem, da je sprejela in ohranila v veljavi člene 76 A, 76 B in 76 C CIRC, ni izpolnila obveznosti iz člena 43 ES in člena 31 Sporazuma EGP, in je Portugalsko republiko pozvala, naj v roku dveh mesecev od vročitve tega mnenja sprejme ukrepe, potrebne za usklajitev s temi obveznostmi.

10 Ker je Portugalska republika 6. aprila 2009 podala odgovor, v katerem je še vedno trdila, da je stališče Komisije napačno, se je Komisija odločila, da vloži to tožbo.

Postopek pred Sodiščem

11 Predsednik Sodišča je s sklepom z dne 28. junija 2010 dovolil intervencijo Kraljevine Danske, Zvezne republike Nemčije, Kraljevine Španije, Francoske republike, Kraljevine Nizozemske, Republike Finske, Kraljevine Švedske in Združenega kraljestva Velika Britanija in Severna Irska v podporo predlogom Portugalske republike.

12 Ob upoštevanju sodbe z dne 29. novembra 2011 v zadevi National Grid Indus (C-371/10, ZOdl., str. I-12273) so bile vse intervenientke pozvane, da se v skladu s členom 54a Poslovnika Sodišča pisno opredelijo do posledic, ki jih ima ta sodba za obravnavano zadevo.

13 Kraljevina Danska in Portugalska republika sta odgovora sodnemu tajništvu Sodišča poslali 21. oziroma 27. marca 2012. Zvezna republika Nemčija, Kraljevina Nizozemska in Združeno kraljestvo so odgovor sodnemu tajništvu Sodišča posredovali 29. marca 2012. Kraljevina Španija, Francoska republika, Kraljevina Švedska in Komisija so odgovor sodnemu tajništvu Sodišča poslale 30. marca 2012.

Dopustnost tožbe

14 Čeprav portugalska vlada v svojih pisanjih ne uveljavlja nobenega razloga za nedopustnost te tožbe, lahko Sodišče, kot opozarja generalni pravobranilec v točkah od 11 do 13 sklepnih predlogov, po uradni dolžnosti preveri, ali so pogoji za vložitev tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti iz člena 256 PDEU izpolnjeni.

15 Glede tega je treba zlasti opozoriti, da uradni opomin, ki ga Komisija naslovi na zadevno državo članico, in obrazloženo mnenje navedene institucije omejita predmet spora, ki ga nato ni več mogoče razširiti. Zato morata obrazloženo mnenje in tožba Komisije temeljiti na istih očitkih, na katerih temelji uradni opomin, s katerim se začne predhodni postopek (glej v tem smislu sodbi 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).

16 Če ni tako, take nepravilnosti ne more odpraviti okoliščina, da se je tožena država članica opredelila do obrazloženega mnenja (glej zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Avstriji, točka 41

in navedena sodna praksa). Predhodni postopek je namreč v skladu z ustaljeno sodno prakso bistveno jamstvo ne samo za varstvo pravic zadevne države članice, ampak tudi za to, da bo v morebitnem sodnem postopku predmet spora jasno določen (glej zlasti sodbi z dne 9. novembra 1999 v zadevi Komisija proti Italiji, C-365/97, Recueil, str. I-7773, točka 35, in z dne 10. aprila 2003 v zadevi Komisija proti Portugalski, C-392/99, Recueil, str. I-3373, točka 133).

17 V tej zadevi ni sporno, kot je Komisija priznala na obravnavi, da uradni opomin z dne 29. februarja 2008, naslovljen na Portugalsko republiko, ni vseboval nobene navedbe o domnevni kršitvi člena 31 Sporazuma EGP.

18 Zato je treba tožbo razglasiti za nedopustno v delu, ki se nanaša na kršitev te določbe.

19 Poleg tega Komisija ni dovolj natančno pojasnila, kako člen 76 C CIRC, ki za imetnike deležev družb določa takojšnjo obdavčitev nerealiziranih povečanj vrednosti kapitalskih deležev v družbah ob prenosu sedeža in kraja dejanskega delovanja posloводства teh družb v drugo državo članico, lahko ovira svobodo ustanavljanja zadevnih družb.

20 Zato je treba ugotoviti, da je drugi oitek Komisije nedopusten.

Tožba

21 Najprej je treba ugotoviti, da Komisija ne oporeka pravici držav članic, da obdavčijo povečanja vrednosti, nastala na ozemljih teh držav članic.

22 V glavnem Portugalski republiki obstaja različno davčno obravnavanje nerealiziranih povečanj vrednosti, ki ga določajo sporne določbe, kar zadeva, po eni strani, prenose dejavnosti družbe v drugo državo članico in, po drugi strani, podobne prenose na portugalskem ozemlju. Kadar družba uresničuje pravico do ustanavljanja in prenese dejavnosti s portugalskega ozemlja v drugo državo članico, to po mnenju Komisije ne more povzročiti naložitve davka, ki bi ga bilo treba plačati prej ali bi bil višji kot davek, ki ga mora plačati družba, ki prenese dejavnosti, ampak ostane na portugalskem ozemlju. Sporne določbe naj bi zato lahko ovirale svobodo ustanavljanja in kršile člen 49 PDEU.

23 Kot je opozoril generalni pravobranilec v točkah 26 in od 49 do 54 sklepnih predlogov, je glede tega zlasti ob upoštevanju zgoraj navedene sodbe National Grid Indus jasno, da svoboda ustanavljanja velja za prenos dejavnosti družbe s portugalskega ozemlja v drugo državo članico, in sicer neodvisno od vprašanja, ali družba prenese svoj sedež in kraj dejanskega delovanja posloводства s portugalskega ozemlja ali pa prenese premoženje stalne poslovne enote s portugalskega ozemlja v drugo državo članico.

24 Člen 49 PDEU določa ukinitve omejitev svobode ustanavljanja. Ta svoboščina za družbe, ki so ustanovljene v skladu z zakonodajo države članice in ki imajo sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Evropski skupnosti, zajema pravico, da svojo dejavnost opravljajo v drugih državah članicah prek odvisne družbe, podružnice ali agencije (glej sodbi z dne 23. oktobra 2008 v zadevi Krankenhaus 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).

25 Čeprav je v skladu z njihovim besedilom namen določb Pogodbe DEU v zvezi s svobodo ustanavljanja zagotoviti, da so tuji državljani in družbe v državi članici gostiteljici obravnavani enako kot državljani in družbe iz te države, hkrati nasprotujejo temu, da bi mati država članica pri ustanavljanju v drugi državi članici ovirala svojega državljan ali družbo, ustanovljeno v skladu z njeno zakonodajo (zgoraj navedena sodba National Grid Indus, točka 35 in navedena sodna praksa).

26 Poleg tega iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je treba kot omejitve svobode ustanavljanja obravnavati vse ukrepe, ki prepovedujejo, ovirajo ali zmanjšujejo privlačnost izvrševanja te svoboščine (zgoraj navedena sodba National Grid Indus, točka 36 in navedena sodna praksa).

27 Treba je torej ugotoviti, kot navaja Komisija v svojem prvem očitku, da člena 76 A in 76 B CIRC ovirata svobodo ustanavljanja, ker je v primeru, da portugalska družba prenese svoj sedež in kraj dejanskega delovanja posloводства v drugo državo članico, in v primeru prenosa dela ali vsega premoženja stalne poslovne enote družbe nerezidentke na Portugalskem s portugalskega ozemlja v drugo državo članico, ta družba postavljena v finančno slabši položaj glede na podobno družbo, ki ohrani svojo dejavnost na portugalskem ozemlju.

28 Na podlagi teh določb se namreč portugalski družbi, ki prenese svoj sedež in kraj dejanskega delovanja posloводства s portugalskega ozemlja, obdavčijo nerealizirana povečanja vrednosti. Drugače je, če ta družba ohrani svoj sedež na portugalskem ozemlju, saj se taki družbi obdavči le realiziran kapitalski dobiček. Poleg tega te določbe določajo tudi obdavčitev nerealiziranega povečanja vrednosti v primeru prenosa dela ali vsega premoženja stalne poslovne enote družbe nerezidentke na Portugalskem, ki je na portugalskem ozemlju, v drugo državo članico, medtem ko prenos premoženja na portugalskem ozemlju ne povzroči te obdavčitve. To različno obravnavanje družbo odvrača od prenosa dejavnosti s portugalskega ozemlja v drugo državo članico (glej v tem smislu sodbo z dne 6. septembra 2012 v zadevi DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, točka 36).

29 Tako ugotovljenega različnega obravnavanja ni mogoče pojasniti z objektivno različnim položajem. Kot je v glavnem opozoril generalni pravobranilec v točkah 55, od 94 do 99 in 111 sklepnih predlogov, kar zadeva ureditev države članice, ki določa obdavčitev povečanj vrednosti, ki so nastala na njenem ozemlju, je namreč položaj družbe, ki prenese sedež in kraj dejanskega delovanja posloводства v drugo državo članico, in družbe, ki prenese del ali celotno premoženje portugalske stalne poslovne enote v drugo državo članico – kar zadeva obdavčitev povečanj vrednosti, ustvarjenih v prvi državi članici pred prenosom – podoben položaju družbe, ki opravlja dejavnosti le na nacionalnem ozemlju (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., točka 37).

30 V delu, v katerem člen 76 B(a) CIRC določa obdavčitev v položaju, ko prenehanje dejavnosti na portugalskem ozemlju ni posledica prenosa vseh dejavnosti portugalske stalne poslovne enote v drugo državo članico, ampak prenehanje zadevne gospodarske dejavnosti s strani obdavčene družbe, je treba ob upoštevanju člena 43 CIRC ugotoviti, da različno obravnavanje položaja, ki spada pod člen 49 PDEU, in isto notranjega položaja ne obstaja. Kot je namreč navedla Portugalska republika, člen 43 CIRC določa obdavčitev portugalske družbe glede nerealiziranih povečanj vrednosti v zvezi s premoženjem, ločenim od gospodarske dejavnosti te družbe. V tem pogledu torej ne gre za omejitev svobode ustanavljanja.

31 Glede obstoja morebitne utemeljitve ugotovljene omejitve svobode ustanavljanja in njene sorazmernosti je treba opozoriti, da je v zgoraj navedeni sodbi National Grid Indus, točka 86, Sodišče presodilo, da člen 49 PDEU nasprotuje zakonodaji države članice, ki nalaga takojšnjo izterjavo davka na nerealizirana povečanja vrednosti, ki se nanašajo na premoženje družbe, ki

prenese sedež dejanskega delovanja posloводства v drugo državo ?lanico, in sicer ob navedenem prenosu.

32 Kot izhaja iz to?ke 73 zgoraj navedene sodbe National Grid Indus, bi nacionalna ureditev, ki družbi, ki prenese sedež dejanskega delovanja posloводства v drugo državo ?lanico, daje možnost izbire med, na eni strani, takojšnjim pla?ilom davka in, na drugi strani, poznejšim pla?ilom navedenega davka, h kateremu se, odvisno od primera, prištejejo obresti v skladu z veljavno nacionalno ureditvijo, pomenila ukrep, ki bi manj posegal v svobodo ustanavljanja kot ukrepi iz postopka v glavni stvari.

33 Glede tega je treba ugotoviti, da je Portugalska republika v pisnem odgovoru na vprašanje Sodiš?a iz to?ke 12 te sodbe priznala, da bi morala, ?e Sodiš?e ugotovi, da njena ureditev dejansko omejuje svobodo ustanavljanja, v nacionalno zakonodajo uvesti možnost, da družbam, ki želijo prenesti sedež v drugo državo ?lanico, ni treba takoj pla?ati celotnega davka na nerealizirana pove?anja vrednosti, ki so nastala na portugalskem ozemlju.

34 Treba je dodati, da je v nasprotju s tem, kar je Portugalska republika navedla na obravnavi, glede obdav?itve nerealiziranih pove?anj vrednosti premoženja stalne poslovne enote na portugalskem ozemlju, ki je bilo preneseno v drugo državo ?lanico, treba skleniti enako kot v to?ki 31 te sodbe. Ugotovitev iz to?ke 57 zgoraj navedene sodbe National Grid Indus, v skladu s katero so „[s]redstva družbe [...] neposredno namenjena gospodarskim dejavnostim, katerih namen je ustvarjanje dobi?ka“, in na katero se opira Portugalska republika, ni bila opravljena pri presoji omejevalnega zna?aja zadevne nacionalne ureditve v postopku v glavni stvari, ampak v okviru analize njene sorazmernosti v delu, v katerem je bilo z njo onemogo?eno upoštevanje kapitalskih izgub, ustvarjenih po prenosu sedeža dejanskega delovanja posloводства družbe v drugo državo ?lanico. Kot je torej opozoril generalni pravobranilec v to?ki 102 sklepnih predlogov, iz te ugotovitve Sodiš?a ni mogo?e povzeti, da sta, na eni strani, konec namembnosti premoženja stalne poslovne enote za vsakršno gospodarsko dejavnost v državi ?lanici in, na drugi strani, prenos tega premoženja v drugo državo ?lanico ob prenehanju dejavnosti navedene stalne poslovne enote v prvi državi ?lanici primerljiva položaja.

35 Glede na vse navedene ugotovitve je treba ugotoviti, da je prvi o?itek Komisije glede kršitve ?lena 49 PDEU utemeljen v delu, ki se nanaša na prenos sedeža in kraja dejanskega delovanja posloводства portugalske družbe v drugo državo ?lanico ali prenos dela ali celote premoženja portugalske stalne poslovne enote družbe nerezidentke na Portugalskem s Portugalske v drugo državo ?lanico, v preostalem delu pa je treba tožbo zavre?i.

Stroški

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

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

1. Portugalska republika s tem, da je sprejela in ohranila v veljavi ?lena 76 A in 76 B zakonika o davku od dohodkov pravnih oseb (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas), ki se uporabljata, ko portugalska družba prenese svoj sedež in kraj dejanskega delovanja posloводства v drugo državo ?lanico ali ko gre za prenos dela ali celotnega premoženja portugalske stalne poslovne enote družbe nerezidentke na Portugalskem s Portugalske v drugo državo ?lanico, in ki dolo?ata takojšnjo obdav?itev nerealiziranih pove?anj vrednosti zadevnega premoženja, nerealiziranih pove?anj vrednosti iz izklju?no nacionalnih transakcij pa ne, ni izpolnila obveznosti iz ?lena 49 PDEU.
2. V preostalem se tožba zavrže.
3. Portugalski republiki se naloži pla?ilo stroškov.

Podpisi

* Jezik postopka: portugalš?ina.