

Zadeva C-371/10

National Grid Indus BV

proti

Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Gerechtshof Amsterdam)

„Prenos sedeža dejanske uprave družbe v državo članico, ki ni država njene ustanovitve – Svoboda ustanavljanja – člen 49 PDEU – Obdavčitev nerealiziranega kapitalskega dobička, ki se nanaša na sredstva družbe, ki prenese sedež iz ene države članice v drugo državo članico – Določitev zneska davka ob prenosu sedeža – Takojšnja izterjava davka – Sorazmernost“

Povzetek sodbe

1. *Prosto gibanje oseb – Svoboda ustanavljanja – Določbe Pogodbe – Področje uporabe – Prenos sedeža dejanske uprave družbe nacionalnega prava v drugo državo članico*

(člena 49 PDEU in 54 PDEU)

2. *Prosto gibanje oseb – Svoboda ustanavljanja – Omejitve – Davčna zakonodaja – Prenos sedeža dejanske uprave družbe nacionalnega prava v drugo državo članico*

(člen 49 PDEU)

3. *Prosto gibanje oseb – Svoboda ustanavljanja – Omejitve – Davčna zakonodaja – Prenos sedeža dejanske uprave družbe nacionalnega prava v drugo državo članico*

(člen 49 PDEU)

1. Družba, ki je ustanovljena po pravu ene države članice in ki prenese sedež dejanske uprave v drugo državo članico – ne da bi ta prenos sedeža vplival na status te družbe kot družbe prve države članice – se za izpodbijanje zakonitosti obdavčitve s strani prve države članice ob navedenem prenosu sedeža lahko sklicuje na člen 49 PDEU.

Država članica ima možnost naknadno opredeliti navezno okoliščino, ki se zahteva za družbo, da bi se lahko štelo, da je bila ustanovljena po nacionalnem pravu te države članice in ima na podlagi tega pravico do ustanavljanja, ki jo nacionalno pravo zahteva za ohranitev takega statusa. Država članica ima torej možnost naložiti družbi, ustanovljeni na podlagi njenega pravnega reda, omejitve glede prenosa sedeža dejanske uprave te družbe zunaj njenega ozemlja, zato da bi ta družba lahko ohranila pravno osebnost, ki jo ima na podlagi prava te države članice. Vendar pa ta možnost nikakor ne pomeni, da se pravila Pogodbe v zvezi s svobodo ustanavljanja ne uporabljajo za nacionalno zakonodajo na področju ustanavljanja in prenehanja družb.

(Glej točke 27, 30 in 33 ter točko 1 izreka.)

2. Čeprav je namen določb Pogodbe v zvezi s svobodo ustanavljanja glede na njihovo besedilo zagotoviti, da so tuji državljani in družbe v državi članici gostiteljici obravnavani enako kot državljani in družbe te države, obenem tudi prepovedujejo, da bi matična država članica enega od

svojih državljanov ali družbo, ustanovljeno v skladu z njeno zakonodajo, ovirala pri ustanavljanju v drugi državi članici.

Toda nacionalna ureditev, v skladu s katero prenos sedeža dejanske uprave družbe nacionalnega prava v drugo državo članico povzroči takojšnjo obdavčitev nerealiziranega kapitalskega dobička, ki se nanaša na prenesena sredstva, medtem ko se ta dobiček ne obdavči, če ta družba prenese svoj sedež znotraj nacionalnega ozemlja zadevne države članice, in se lahko obdavči le, ko pride do njegove dejanske realizacije, in le do višine tega dobička, ustvarja različno obravnavanje v zvezi z obdavčitvijo dobička in lahko družbe nacionalnega prava odvrne od prenosa njihovega sedeža v drugo državo članico. To različno obravnavanje pomeni omejitev, ki je na celoma prepovedana z določbami Pogodbe, ki se nanašajo na svobodo ustanavljanja.

Vendar pa prenos sedeža dejanske uprave družbe iz ene države članice v drugo ne more pomeniti, da se mora mati na država članica odpovedati svoji pravici do obdavčitve dobička, ki je nastal v okviru njene davčne pristojnosti pred navedenim prenosom. Namen take ureditve je namreč preprečiti položaje, ki bi lahko posegali v pravico mati ne države članice, da izvršuje svojo davčno pristojnost v zvezi z dejavnostmi, ki se opravljajo na njenem ozemlju, in je torej lahko utemeljena z razlogi, povezanimi z ohranitvijo razdelitve davčne pristojnosti med državami članicami, ter lahko zagotavlja ohranitev razdelitve davčne pristojnosti med zadevnimi državami članicami.

(Glej točke 35, 37, 41, 46 in 48.)

3. Člen 49 PDEU je treba razlagati tako, da:

– ne nasprotuje zakonodaji države članice, v skladu s katero se davek na nerealizirani kapitalski dobiček, ki se nanaša na sredstva družbe, dokončno odmeri – ne da bi se upošteval kapitalski dobiček ali kapitalске izgube, do katerih bi lahko prišlo pozneje – takrat, ko družba zaradi prenosa sedeža dejanske uprave v drugo državo članico preneha pridobivati dobiček, ki je obdavčljiv v prvi državi članici; v zvezi s tem ni pomembno, da se obdavčeni nerealizirani kapitalski dobiček nanaša na tečajni dobiček, ki ga v državi članici gostiteljici glede na njen veljavni davčni sistem ni mogoče izkazati;

– 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.

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, bi namreč pomenila ukrep, ki bi kljub temu, da zagotavlja uravnoteženo razdelitev davčne pristojnosti med državami članicami, manj posegal v svobodo ustanavljanja kot takojšnja izterjava navedenega davka.

(Glej točke 64, 73 in 86 ter točko 2 izreka.)

SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 29. novembra 2011(*)

„Prenos sedeža dejanske uprave družbe v državo članico, ki ni država njene ustanovitve – Svoboda ustanavljanja – člen 49 PDEU – Obdavčitev nerealiziranega kapitalskega dobička, ki se nanaša na sredstva družbe, ki prenese sedež iz ene države članice v drugo državo članico – Določitev zneska davka ob prenosu sedeža – Takojšnja izterjava davka – Sorazmernost“

V zadevi C-371/10,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Gerechtshof Amsterdam (Nizozemska) z odločbo z dne 15. julija 2010, ki je prispela na Sodišče 26. julija 2010, v postopku

National Grid Indus BV

proti

Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam,

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik prvega senata, v funkciji predsednika, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (poročevalec) in A. Prechal, predsedniki senatov, R. Silva de Lapuerta, sodnica, K. Schiemann, E. Levits, A. Ó Caoimh, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, sodniki, in M. Berger, sodnica,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 21. junija 2011,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za National Grid Indus BV F. Pötgens, belastingadviseur, ter D. Hofland in E. Pijnacker Hordijk, odvetnika,
- za nizozemsko vlado C. Wissels, M. de Ree in J. Langer, zastopniki,
- za dansko vlado C. Vang, zastopnik,
- za nemško vlado T. Henze in C. Blaschke, zastopnika,

- za špansko vlado M. Muñoz Pérez, zastopnik,
- za francosko vlado G. de Bergues in N. Rouam, zastopnika,
- za italijansko vlado G. Palmieri, zastopnica, skupaj s P. Gentilijem, avvocato dello Stato,
- za portugalsko vlado L. Inez Fernandes in J. Menezes Leitão, zastopnika,
- za finsko vlado J. Heliskoski in M. Pere, zastopnika,
- za švedsko vlado A. Falk in S. Johannesson, zastopnici,
- za vlado Združenega kraljestva S. Hathaway, zastopnik, skupaj s K. Baconom, barrister,
- za Evropsko komisijo W. Roels in R. Lyal, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 8. septembra 2011 izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 49 PDEU.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med National Grid Indus BV (v nadaljevanju: National Grid Indus), družbo nizozemskega prava s statutarnim sedežem na Nizozemskem, in Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam (davčni inšpektor Rijnmond/urad Rotterdam, v nadaljevanju: inšpektor) v zvezi z obdavčitvijo nerealiziranega kapitalskega dobička, ki se nanaša na sredstva navedene družbe, ob prenosu sedeža dejanske uprave te družbe v Združeno kraljestvo.

Pravni okvir

Konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju utaj davka

3 Kraljevina Nizozemska in Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska sta sklenila konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju utaj na področju davka od dohodka in davka od premoženja (v nadaljevanju: konvencija).

4 Člen 4 konvencije določa:

„1. V tej konvenciji izraz „rezident države pogodbenice“ pomeni vsako osebo, ki je na podlagi zakonodaje navedene države davčni zavezanec v tej državi zaradi stalnega prebivališča, začasnega prebivališča, sedeža uprave ali katerega koli drugega podobnega merila [...]

[...]

3. Kadar je v skladu z določbami odstavka 1 oseba, ki ni fizična oseba, rezidentka dveh držav pogodbenic, se šteje, da je rezidentka le v državi, v kateri ima sedež dejanske uprave.“

5 Člen 7(1) konvencije določa, da „[se lahko] dobiček podjetja države pogodbenice [...] obdavči le v tej državi, razen če to podjetje opravlja svojo dejavnost v drugi državi prek stalne poslovne enote, ki ima tam sedež. Če podjetje na ta način opravlja svojo dejavnost, se dobiček podjetja lahko obdavči v drugi državi, vendar le do višine, do katere je mogoče dobiček pripisati tej

poslovni enoti.“

6 člen 13 konvencije določa:

„1. Dobiček, ki ga ima rezident države pogodbenice na podlagi odsvojitve nepremičnin [...], ki so v drugi državi pogodbenici, se lahko obdavči v tej drugi državi.

2. Dobiček iz odtujitve premoženja, ki so del sredstev stalne poslovne enote podjetja ene države pogodbenice v drugi državi pogodbenici [...], vključno s takim dobičkom iz odtujitve te stalne poslovne enote (same ali skupaj s celotnim podjetjem) [...], se lahko obdavči v tej drugi državi.

3. Dobiček od odtujitve plovil ali zračnih plovil, ki se uporabljajo v mednarodnem prometu [...], se lahko obdavči le v državi pogodbenici, v kateri je sedež dejanske uprave podjetja.

4. Dobiček od odtujitve vsega premoženja, ki ni navedeno v odstavkih 1, 2 in 3, se lahko obdavči le v državi, katere rezident je odsvojitelj.“

Nizozemska zakonodaja

7 člen 16 zakona o dohodnini iz leta 1964 (Wet op de inkomstenbelasting 1964, v nadaljevanju: Wet IB) določa:

„Dobiček podjetja, ki še ni bil vključen [...], se prišteje dobičku koledarskega leta, v katerem tisti, za katerega se vodi podjetje, od tega podjetja preneha prejemati dobiček, ki se lahko obdavči na Nizozemskem [...].“

8 V skladu s členom 8 zakona o davku od dohodka pravnih oseb iz leta 1969 (Wet op de vennootschapsbelasting 1969, v nadaljevanju: Wet VPB) se člen 16 Wet IB po analogiji uporablja za obdavčitev družb.

9 člen 2(4) Wet VPB določa, da „[?]e je bil subjekt ustanovljen v skladu z nizozemskim pravom, se za uporabo tega zakona šteje, da ima ta subjekt še naprej sedež na Nizozemskem [...]“.

Dejansko stanje spora o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

10 National Grid Indus je družba z omejeno odgovornostjo, ustanovljena v skladu z nizozemskim pravom. Do 15. decembra 2000 je bil sedež dejanske uprave te družbe na Nizozemskem.

11 Ta družba ima od 10. junija 1996 terjatev 33.113.000 GBP zoper National Grid Company plc, družbo s sedežem v Združenem kraljestvu.

12 Po rasti tečaja britanskega funta v primerjavi z nizozemskim guldnom je v zvezi s to terjatvijo nastal nerealizirani tečajni dobiček. Ta tečajni dobiček je 15. decembra 2000 znašal 22.128.160 NLG.

13 Družba National Grid Indus je tega dne sedež dejanske uprave prenesla v Združeno kraljestvo. V skladu s členom 2(4) Wet VPB je družba National Grid Indus na celoma ostala neomejeno davčno zavezana na Nizozemskem, ker je bila ustanovljena na podlagi nizozemskega prava. Vendar pa bi bilo treba v zvezi z družbo National Grid Indus v skladu s členom 4(3) konvencije, ki prevlada nad nacionalnim pravom, po prenosu sedeža dejanske uprave šteti, da je njen sedež v Združenem kraljestvu. Ker družba National Grid Indus po prenosu svojega sedeža v skladu s konvencijo na Nizozemskem ni več imela stalne poslovne enote, je bilo za obdavčitev

dohodka in kapitalskega dobička te družbe izključno pristojno Združeno kraljestvo, v skladu s členi 7(1) in 13(4) konvencije.

14 Družba National Grid Indus je na podlagi uporabe konvencije prenehala pridobivati dobiček, ki bi bil obdavčljiv na Nizozemskem v skladu s členom 16 Wet IB, tako da je bilo treba v skladu z navedeno določbo v povezavi s členom 8 Wet VPB napraviti zaključni račun nerealiziranega kapitalskega dobička, ki je obstajal ob prenosu sedeža tega podjetja. Inšpektor je zato odločil, da mora družba National Grid Indus med drugim plačati davek na tečajni dobiček, naveden v točki 12 te sodbe.

15 Družba National Grid Indus je zoper odločbo inšpektorja vložila tožbo pri rechtbank Haarlem, ki je navedeno odločbo potrdilo s sodbo z dne 17. decembra 2007.

16 Družba National Grid Indus se je nato zoper sodbo rechtbank Haarlem pritožila pri Gerechtshof Amsterdam.

17 Predložitveno sodišče najprej meni, da se družba National Grid Indus lahko sklicuje na svobodo ustanavljanja za izpodbijanje davčnih posledic, ki jih Nizozemska kot mati na država članica navezuje na prenos sedeža dejanske uprave te družbe v drugo državo članico. Ker zadevna nacionalna ureditev ne vpliva na obstoj in delovanje navedene družbe kot družbe, ustanovljene v skladu z nizozemskim pravom, se ta zadeva v postopku v glavni stvari razlikuje od tistih, v katerih sta bili izdani sodbi z dne 27. septembra 1988 v zadevi Daily Mail and General Trust (81/87, Recueil, str. 5483) in z dne 16. decembra 2008 v zadevi Cartesio (C-210/06, ZOdl., str. I-9641). Vendar pa naj bi v zvezi s tem vseeno obstajal dvom.

18 Predložitveno sodišče dalje meni, da obdavčitev, kot je ta v postopku v glavni stvari, ovira svobodo ustanavljanja. Nacionalni predpis, na podlagi katerega pride do te obdavčitve, se lahko kljub temu izkaže kot utemeljen zaradi cilja uravnotežene razdelitve davčne pristojnosti med državami članicami v skladu z načelom davčne teritorialnosti, povezanim s časovnim dejavnikom. V zvezi s tem pojasnjuje, da člen 16 Wet IB temelji na ideji, da je treba celoten dobiček družbe rezidentke obdavčiti na Nizozemskem. Kadar zaradi prenosa sedeža dejanske uprave zadevne družbe ta preneha biti zavezana za plačilo davka na Nizozemskem, je treba nerealizirani kapitalski dobiček, ki se nanaša na njena sredstva in ki še ni bil obdavčen na Nizozemskem, šteti za realizirani dobiček in ga zato obdavčiti.

19 Predložitveno sodišče kljub temu meni, da ni izključeno, da se v skladu s sodno prakso iz sodb z dne 11. marca 2004 v zadevi Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Recueil, str. I-2409) in z dne 7. septembra 2006 v zadevi N (C-470/04, ZOdl., str. I-7409) obdavčitev na podlagi zaključnega računa, kot je določena v predpisih iz postopka v glavni stvari, lahko šteje za nesorazmerno, saj povzroči takoj zapadli davni dolg in ne upošteva zmanjšanja vrednosti, nastalega po prenosu sedeža zadevnega podjetja. Predložitveno sodišče meni, da tudi v zvezi s tem obstaja dvom. V zvezi s tem dodaja, da bi odložitev odmere davka do dejanske realizacije dobička lahko povzročila praktične probleme, ki jih ni mogoče rešiti.

20 Predložitveno sodišče nazadnje poudarja, da v obravnavanem primeru po prenosu sedeža dejanske uprave družbe National Grid Indus ne more priti do nikakršnih kapitalskih izgub, saj je zaradi prenosa prenehalo obstajati tečajno tveganje za terjatev, ki se glasi na britanski funt. Po prenosu je morala namreč ta družba obdavčljivi dobiček izraževati v tej valuti.

21 V teh okoliščinah je Gerechtshof Amsterdam prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali se – glede na sedanje stanje prava Skupnosti – lahko družba, če ji država članica, po

zakonodaji katere je bila ustanovljena, zaradi prenosa sedeža dejanske uprave iz te v drugo državo?lanico naloži pla?ilo davka na podlagi zaklju?nega ra?una, zoper to državo?lanico sklicuje na ?len 43 ES (postal ?len 49 PDEU)?

2. ?e je odgovor pritrdilen: ali je obdav?itev na podlagi zaklju?nega ra?una, kot je obravnavana, ki brez odloga in brez možnosti upoštevanja poznejših kapitalskih izgub obdav?i kapitalski dobi?ek, ki se nanaša na premoženje družbe, preneseno iz mati?ne države?lanice v državo?lanico gostiteljico, in kakršen je bil ob prenosu sedeža, v nasprotju s ?lenom 43 ES (postal ?len 49 PDEU), tako da te obdav?itve na podlagi zaklju?nega ra?una ni mogo?e utemeljiti z nujnostjo razdelitve dav?ne pristojnosti med državami?lanicami?

3. Ali je odgovor na prejšnje vprašanje odvisen tudi od tega, da se obravnavana obdav?itev na podlagi zaklju?nega ra?una nanaša na (te?ajni) dobi?ek, ustvarjen pod nizozemsko dav?no pristojnostjo, medtem ko se ta dobi?ek v državi?lanici gostiteljici ne more izkazati v skladu s tam veljavno dav?no ureditvijo?“

Vprašanja za predhodno odlo?anje

Prvo vprašanje

22 Predložitveno sodiš?e s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali se lahko družba, ustanovljena v skladu s pravom neke države?lanice, ki prenese sedež dejanske uprave v drugo državo?lanico, in ki mora zaradi tega prenosa v prvi državi pla?ati davek, zoper to državo?lanico sklicuje na ?len 49 PDEU.

23 Nizozemska, nemška, italijanska, portugalska, finska in švedska vlada ter vlada Združenega kraljestva menijo, da ?len 49 PDEU ne vpliva na pristojnost držav?lanic za sprejemanje predpisov, vklju?no z dav?nimi pravili, ki se nanašajo na prenos sedeža podjetij med državami?lanicami. Razlaga tega ?lena, ki jo je Sodiš?e podalo v zgoraj navedenih sodbah *Daily Mail and General Trust in Cartesio*, se ni nanašala le na pogoje ustanovitve in delovanja družb v skladu z nacionalnim pravom družb.

24 Navedene vlade v zvezi s tem pojasnjujejo, da je za družbo *National Grid Indus* prav zaradi prenosa njenega sedeža dejanske uprave prenehal veljati dav?ni zakon njene mati?ne države?lanice. Nizozemska naj bi izgubila celotno dav?no pristojnost v zvezi z dohodki od dejavnosti navedene družbe. Obdav?itev iz postopka v glavni stvari naj bi bila torej tesno povezana z nacionalnim pravom družb, ki dolo?a pogoje za ustanovitev družb in prenos njihovega sedeža, in naj bi bila neposredna posledica teh predpisov.

25 V zvezi s tem je treba opozoriti, da se v skladu s ?lenom 54 PDEU družbe, ustanovljene v skladu z zakonodajo posamezne države?lanice, ki imajo statutarni sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Uniji, za uporabo dolo?b PDEU v zvezi s svobodo ustanavljanja obravnavajo enako kot fizi?ne osebe, ki so državljani držav?lanic.

26 Ker v pravu Unije ni enotne opredelitve družb, ki jih je mogo?e ustanoviti zgolj na podlagi merila navezne okoliš?ine, po katerem se opredeli nacionalno pravo, ki se uporabi za družbo, vprašanje, ali se ?len 49 PDEU uporablja za družbo, ki se sklicuje na temeljno svoboš?ino, dolo?eno s tem ?lenom, in vprašanje, ali je fizi?na oseba državljan države?lanice, ki na podlagi tega lahko izkoristi to svoboš?ino, pomenita predhodno vprašanje, na katerega je glede na sedanje stanje prava Unije mogo?e najti odgovor le v veljavnem nacionalnem pravu. Vprašanje, ali se navedeni družbi omejuje ta svoboda v smislu ?lena 49 PDEU, se postavi le, ?e je bilo preverjeno, ali ta družba glede na pogoje iz ?lena 54 PDEU dejansko uživa svobodo ustanavljanja (glej zgoraj navedeno sodbo *Daily Mail and General Trust*, to?ke od 19 do 23; sodbo z dne 5.

novembra 2002 v zadevi Überseering, C-208/00, Recueil, str. I-9919, točke od 67 do 70, in zgoraj navedeno sodbo Cartesio, točka 109).

27 Država članica ima torej možnost naknadno opredeliti navezno okoliščino, ki se zahteva za družbo, da bi se lahko štelo, da je bila ustanovljena po nacionalnem pravu te države članice in ima na podlagi tega pravico do ustanavljanja, ki jo nacionalno pravo zahteva za ohranitev takega statusa (zgoraj navedena sodba Cartesio, točka 110). Država članica ima torej možnost naložiti družbi, ustanovljeni na podlagi njenega pravnega reda, omejitve glede prenosa sedeža dejanske uprave te družbe zunaj njenega ozemlja, zato da bi ta družba lahko ohranila pravno osebnost, ki jo ima na podlagi prava te države članice (zgoraj navedena sodba Überseering, točka 70).

28 V postopku v glavni stvari pa prenos sedeža dejanske uprave družbe National Grid Indus v Združeno kraljestvo nikakor ni vplival na status družbe nizozemskega prava tega podjetja v skladu s tem pravom, na podlagi katerega se za družbe uporablja teorija ustanovitve.

29 Nizozemska, nemška, italijanska, portugalska, finska in švedska vlada ter vlada Združenega kraljestva trdijo, da če je država članica pristojna, da zahteva prenehanje in likvidacijo družbe, ki prenese svoj sedež v tujino, je treba torej šteti, da je ta država članica pristojna za naložitev davčnih bremen, če uporablja sistem – ki je ugodnejši z vidika notranjega trga – prenosa sedeža z ohranitvijo pravne osebnosti.

30 Vendar pa možnost, navedena v točki 27 te sodbe, nikakor ne pomeni, da se pravila Pogodbe v zvezi s svobodo ustanavljanja ne uporabljajo za nacionalno zakonodajo na področju ustanavljanja in prenehanja družb (glej zgoraj navedeno sodbo Cartesio, točka 112).

31 Nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari se ne nanaša na določitev pogojev, katerih izpolnitev država članica zahteva od družbe, ustanovljene v skladu s pravom te države, zato da bi ta družba lahko ohranila status družbe navedene države članice po prenosu sedeža dejanske uprave v drugo državo članico. Navedena ureditev se, nasprotno, omejuje na določitev – za družbe, ustanovljene na podlagi nacionalnega prava – davčnih posledic prenosa sedeža med državami članicami, ne da bi tak prenos sedeža vplival na njihov status družb zadevne države članice.

32 Ker v postopku v glavni stvari prenos sedeža dejanske uprave družbe National Grid Indus v Združeno kraljestvo ni vplival na status te družbe kot družbe nizozemskega prava, navedeni prenos ni vplival na možnost navedene družbe, da se sklicuje na člen 49 PDEU. Ker gre za družbo, ki je ustanovljena v skladu z zakonodajo neke države članice in katere statutarni sedež in glavna uprava sta v Uniji, se zanjo v skladu s členom 54 PDEU uporabljajo določbe Pogodbe, ki se nanašajo na svobodo ustanavljanja, in se torej lahko sklicuje na pravice, ki jih ima na podlagi člena 49 PDEU, zlasti za izpodbijanje zakonitosti obdavčitve s strani navedene države članice ob prenosu sedeža dejanske uprave te družbe v drugo državo članico.

33 Na prvo vprašanje je torej treba odgovoriti, da se družba, ki je ustanovljena po pravu ene države članice in ki prenese sedež dejanske uprave v drugo državo članico – ne da bi ta prenos sedeža vplival na status te družbe kot družbe prve države članice – za izpodbijanje zakonitosti obdavčitve s strani prve države članice ob navedenem prenosu sedeža lahko sklicuje na člen 49 PDEU.

Drugo in tretje vprašanje

34 Predložitveno sodišče z drugim in tretjim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 49 PDEU razlagati tako, da nasprotuje davčni ureditvi države članice, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, v skladu s katero se nerealizirani kapitalski

dobiček, ki se nanaša na sredstva družbe, ki je ustanovljena po pravu te države članice in ki prenese sedež dejanske uprave v drugo državo članico, obdavči v prvi državi članici ob prenosu, ne da bi navedena ureditev, prvič, določala odlog plačila davka, naloženega navedeni družbi, do dejanske realizacije tega dobička in, drugič, ne da bi upoštevala izgube, do katerih bi lahko prišlo po prenosu navedenega sedeža. Poleg tega predložitveno sodišče želi izvedeti, ali na razlago člena 49 PDEU vpliva okoliščina, da se nerealizirani kapitalski dobiček nanaša na tečajni dobiček, ki se ne more izkazati v državi članici gostiteljici, glede na davčno ureditev, ki velja v tej državi.

Obstoj omejitve svobode ustanavljanja

35 Člen 49 PDEU prepoveduje omejevanje svobode ustanavljanja. Čeprav je namen določb Pogodbe v zvezi s svobodo ustanavljanja glede na njihovo besedilo zagotoviti, da so tuji državljani in družbe v državi članici gostiteljici obravnavani enako kot državljani in družbe te države, obenem tudi prepovedujejo, da bi matična država članica enega od svojih državljanov ali družbo, ustanovljeno v skladu z njeno zakonodajo, ovirala pri ustanavljanju v drugi državi članici (glej sodbe z dne 16. julija 1998 v zadevi ICI, C-264/96, Recueil, str. I-4695, točka 21; z dne 6. decembra 2007 v zadevi Columbus Container Services, C-298/05, ZOdl., str. I-10451, točka 33; z dne 23. oktobra 2008 v zadevi Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, ZOdl., str. I-8061, točka 29, in z dne 15. aprila 2010 v zadevi CIBA, C-96/08, ZOdl., str. I-2911, točka 18).

36 Iz ustaljene sodne prakse je prav tako razvidno, da je treba kot omejitve svobode ustanavljanja obravnavati vse ukrepe, ki prepovedujejo, motijo ali zmanjšujejo privlačnost uresničevanja te svobode (glej sodbo z dne 5. oktobra 2004 v zadevi CaixaBank France, C-442/02, ZOdl., str. I-8961, točka 11, in zgoraj navedene sodbe Columbus Container Services, točka 34; Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, točka 30, in CIBA, točka 19).

37 V sporu o glavni stvari je treba ugotoviti, da družba nizozemskega prava, ki želi v okviru izvrševanja pravice, zagotovljene s členom 49 PDEU, prenesti sedež dejanske uprave zunaj nizozemskega ozemlja, utрпи zmanjšanje denarnih sredstev v primerjavi s podobno družbo, ki ohrani sedež dejanske uprave na Nizozemskem. V skladu z nacionalno ureditvijo iz postopka v glavni stvari namreč prenos sedeža dejanske uprave družbe nizozemskega prava v drugo državo članico povzroči takojšnjo obdavčitev nerealiziranega kapitalskega dobička, ki se nanaša na prenesena sredstva, medtem ko se ta dobiček ne obdavči, če ta družba prenese svoj sedež znotraj nizozemskega ozemlja. Dobiček, ki se nanaša na sredstva družbe, ki prenese sedež v zadevno državo članico, se lahko obdavči le, ko pride do njegove dejanske realizacije, in le do višine tega dobička. To različno obravnavanje v zvezi z obdavčitvijo dobička lahko družbe nizozemskega prava odvrne od prenosa njihovega sedeža v drugo državo članico (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Lasteyrie du Saillant, točka 46, in N, točka 35).

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

39 Španska, francoska in portugalska vlada še navajajo, da družba, kot je tožeča stranka v postopku v glavni stvari, nikakor ni obravnavana manj ugodno kot družba, ki je sedež prenesla znotraj države članice. Ob upoštevanju tega, da tečajnega dobička v nizozemskih guldnih pri terjatvi, ki se glasi na britanski funt, pri prenosu sedeža dejanske uprave družbe National Grid Indus v Združeno kraljestvo ne bi bilo, naj bi bilo tej družbi po mnenju navedenih vlad naloženo

plačilo davka na realizirani dobiček. Prenos sedeža znotraj zadevne države članice pa ne bi pomenil realizacije nikakršnega dobička.

40 Take trditve je treba zavrniti. Obdavčitev v sporu iz postopka v glavni stvari se ne nanaša na realizirani dobiček. Težajni dobiček, ki se je obdavčil v okviru spora o glavni stvari, se namreč nanaša na nerealizirani kapitalski dobiček, zaradi katerega družba National Grid Indus ni imela nobenega dohodka. Tak nerealizirani kapitalski dobiček ne bi bil obdavčen, če bi družba National Grid Indus prenesla sedež dejanske uprave znotraj nizozemskega ozemlja.

41 Iz tega je mogoče sklepati, da različno obravnavanje, ki v okviru nacionalnih predpisov iz postopka v glavni stvari velja za družbe nizozemskega prava, ki prenesejo sedež dejanske uprave v drugo državo članico, v primerjavi z družbami nizozemskega prava, ki sedež dejanske uprave prenesejo znotraj nizozemskega ozemlja, pomeni omejitev, ki je na celoma prepovedana z določbami Pogodbe, ki se nanašajo na svobodo ustanavljanja.

Utemeljitev omejitve svobode ustanavljanja

42 Iz ustaljene sodne prakse je razvidno, da je omejitev svobode ustanavljanja dopustna samo, če jo upravičujejo nujni razlogi v splošnem interesu. V takem primeru mora biti tudi primerna za zagotavljanje uresnitve zadevnega cilja in ne sme presegati tega, kar je potrebno za doseg tega cilja (sodbe z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer, C-446/03, ZOdl., str. I-10837, točka 35; z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, ZOdl., str. I-7995, točka 47; z dne 13. marca 2007 v zadevi Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, ZOdl., str. I-2107, točka 64, in sodba z dne 18. junija 2009 v zadevi Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, ZOdl., str. I-5145, točka 57).

43 Predložitveno sodišče meni, da je omejitev svobode ustanavljanja utemeljena s ciljem zagotovitve uravnotežene razdelitve davčne pristojnosti med državami članicami v skladu z na celom davčne teritorialnosti, povezanim s časovnim dejavnikom. Zadevna država članica namreč davčno pristojnost izvaja le v zvezi z dobički, ustvarjenimi na njenem ozemlju v obdobju, v katerem je bila družba National Grid Indus tam davčna rezidentka.

44 Družba National Grid Indus pa meni, da tak cilj ne more utemeljiti ugotovljene omejitve, ker naj se obdavčitev v sporu iz postopka v glavni stvari ne bi nanašala na realni dobiček podjetja.

45 V zvezi s tem je treba opozoriti, prvič, da je ohranitev razdelitve davčne pristojnosti med državami članicami legitimen cilj, ki ga Sodišče priznava (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Marks & Spencer, točka 45, N, točka 42, in 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). Drugič, iz ustaljene sodne prakse izhaja, da države članice ob neobstoju ukrepov za poenotenje ali uskladitev na ravni Unije ostanejo pristojne, da s konvencijo ali enostransko opredelijo merila za razdelitev svoje 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).

46 Prenos sedeža dejanske uprave družbe iz ene države članice v drugo ne more pomeniti, da se mora mati država članica odpovedati svoji pravici do obdavčitve dobička, ki je nastal v okviru njene davčne pristojnosti pred navedenim prenosom (glej v tem smislu 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). Sodišče je tako presodilo, da država članica – v skladu z na celom davčne teritorialnosti, povezanim s časovnim dejavnikom, namreč davčnim rezidentstvom davčnega zavezanca na nacionalnem ozemlju v obdobju, ko je nastal nerealizirani kapitalski dobiček – lahko

obdav?i navedeni dobi?ek, ko se navedeni dav?ni zavezanec preseli v tujino (glej zgoraj navedeno sodbo N, to?ka 46). Namen takega ukrepa je namre? prepre?iti polo?aje, ki bi lahko posegali v pravico mati?ne dr?žave ?lanice, da izvr?uje svojo dav?no pristojnost v zvezi z dejavnostmi, ki se opravljajo na njenem ozemlju, in je torej lahko utemeljen z razlogi, povezanimi z ohranitvijo razdelitve dav?ne pristojnosti med dr?žavami ?lanicami (glej zgoraj navedeni sodbi Marks & Spencer, to?ka 46, in Oy AA, to?ka 54, ter sodbo z dne 21. januarja 2010 v zadevi SGI, C?311/08, ZOdl., str. I?487, to?ka 60).

47 Iz predložitvene odlo?be je razvidno, da se je za družbo National Grid Indus v skladu s ?lenom 7(1) konvencije po prenosu njenega sedeža dejanske uprave v Združeno kraljestvo štel, da je družba s sedežem v tej dr?žavi ?lanici. Ker je družba National Grid Indus zaradi navedenega prenosa sedeža prenehala ustvarjati dobi?ek, obdav?ljiv na Nizozemskem, je bil v skladu s ?lenom 16 Wet IB pripravljen zaklju?ni ra?un glede dobi?ka, ki se nanaša na sredstva te družbe in ki je obstajal ob prenosu njenega sedeža v Združeno kraljestvo. Dobi?ek, ustvarjen po prenosu navedenega sedeža, se v skladu s ?lenom 13(4) konvencije obdav?i v zadnjenavedeni dr?žavi ?lanici.

48 Ob upoštevanju teh elementov ureditev, kot je ta v postopku v glavni stvari, lahko zagotavlja ohranitev razdelitve dav?ne pristojnosti med zadevnimi dr?žavami ?lanicami. Namen obdav?itve na podlagi zaklju?nega ra?una ob prenosu sedeža dejanske uprave družbe je namre? odmera davka od dohodkov v mati?ni dr?žavi ?lanici v zvezi z nerealiziranim dobi?kom, ki je nastal v okviru dav?ne pristojnosti te dr?žave ?lanice, pred prenosom navedenega sedeža. Potencialni dobi?ek, ki se nanaša na ekonomsko dobrino, se tako obdav?i v dr?žavi ?lanici, v kateri je nastal. Kapitalski dobi?ek, realiziran po prenosu sedeža navedene družbe, se obdav?i izklju?no v dr?žavi ?lanici gostiteljici, v kateri nastane, kar omogo?a prepre?itev njegovega dvojnega obdav?enja.

49 Trditev družbe National Grid Indus, da obdav?itve iz postopka v glavni stvari ni mogo?e utemeljiti, ker se nanaša na nerealizirani kapitalski dobi?ek, in ne na realizirani kapitalski dobi?ek, je treba zavrniti. Kot je poudarilo ve? vlad, ki so predlo?ile stali?a Sodi?u, ima namre? dr?žava ?lanica pravico obdav?iti ekonomsko vrednost, ustvarjeno z nerealiziranim kapitalskim dobi?kom na njenem ozemlju, ?eprav zadevni dobi?ek tam še ni bil dejansko realiziran.

50 Prou?iti je treba tudi, ali ukrep, kot je ta v sporu o glavni stvari, ne presega tega, kar je potrebno za uresni?itev zastavljenega cilja (sodba z dne 30. junija 2011 v zadevi Melicke in drugi, C?262/09, še neobjavljena v ZOdl., to?ka 42 in navedena sodna praksa).

51 V zvezi s tem je treba spomniti, da se v skladu z nacionalno ureditvijo iz postopka v glavni stvari odmera dav?nega dolga in njegova izterjava zgodita, ko zadevna družba preneha prejemati dohodke, obdav?ljive na Nizozemskem, v obravnavanem primeru ob prenosu njenega sedeža dejanske uprave v drugo dr?žavo ?lanico. Za presojo sorazmernosti te ureditve je treba razlikovati med odmero davka in njegovo izterjavo.

– Dokon?na odmera davka takrat, ko družba prenese sedež dejanske uprave v drugo dr?žavo ?lanico

52 Kot je generalna pravobranilka poudarila v to?kah 55 in 56 sklepnih predlogov, je z odmero davka ob prenosu sedeža dejanske uprave družbe spoštovano na?elo sorazmernosti ob upoštevanju cilja nacionalne ureditve iz postopka v glavni stvari, ki je obdav?itev v mati?ni dr?žavi ?lanici nerealiziranega kapitalskega dobi?ka, ki je nastal v okviru dav?ne pristojnosti te dr?žave ?lanice. Sorazmerno je namre?, da mati?na dr?žava ?lanica zaradi ohranitve izvrševanja svoje dav?ne pristojnosti odmeri davek, ki ga je treba pla?ati na nerealizirani kapitalski dobi?ek, ki je nastal na njenem ozemlju, ko je njena dav?na pristojnost v zvezi z zadevno družbo prenehala obstajati, v obravnavanem primeru ob prenosu sedeža dejanske uprave te družbe v drugo dr?žavo

žlanico.

53 Evropska komisija pa ob tem, da se sklicuje na zgoraj navedeno sodbo N, trdi, da bi morala v skladu z načelom sorazmernosti matižna država žlanica upoštevati kapitalske izgube, do katerih bi prišlo med prenosom sedeža družbe in realizacijo zadevnih sredstev družbe, če davžna ureditev države žlanice gostiteljice ne bi upoštevala teh kapitalskih izgub.

54 Spomniti je treba, da je Sodišče v zgoraj navedeni sodbi N, ki se nanaša na nacionalno ureditev, na podlagi katere je bil zasebnemu subjektu ob prenosu njegovega davžnega rezidentstva v drugo državo žlanico odmerjen davek za nerealizirani kapitalski dobižek, ki se nanaša na znaten delež, ki ga ima v družbi, presodilo, da se kot sorazmeren glede na zastavljeni cilj, ki je zagotovitev uravnotežene razdelitve davžne pristojnosti med državami žlanicami, lahko obravnava samo tak davžni sistem, ki v celoti upošteva kapitalske izgube, do katerih lahko pride po preselitvi zadevnega davžnega zavezanca, razen če so bile te kapitalske izgube že upoštevane v državi žlanici gostiteljici (zgoraj navedena sodba N, tožka 54).

55 Čeprav je prenos sedeža dejanske uprave s strani družbe National Grid Indus v Združeno kraljestvo povzročil prenehanje obstoja težajnega tveganja za terjatev iz postopka v glavni stvari, ki se glasi na britanski funt, bi lahko kljub temu po navedenem prenosu prišlo do kapitalskih izgub v zvezi s to terjatvijo, če na primer zadevni družbi dolg ne bi bil v celoti vrnjen.

56 Toda v nasprotju s primerom v zadevi, v kateri je bila izdana zgoraj navedena sodba N, v postopku v glavni stvari neupoštevanja kapitalskih izgub, do katerih bi prišlo po prenosu sedeža dejanske uprave družbe, ni mogoče šteti za nesorazmernega glede na cilj, ki mu sledi ureditev iz postopka v glavni stvari.

57 Sredstva družbe so namreč neposredno namenjena gospodarskim dejavnostim, katerih namen je ustvarjanje dobižka. Poleg tega na obseg obdavžljivega dobižka družbe delno vpliva vrednotenje sredstev v bilanci stanja te družbe, saj amortizacija znižuje davžno osnovo.

58 Ker bo v položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, dobižek družbe, ki je prenesla sedež dejanske uprave, po navedenem prenosu obdavžen le v državi žlanici gostiteljici v skladu z načelom davžne teritorialnosti, povezanim s časovnim dejavnikom, je ob upoštevanju zgoraj navedene povezanosti med sredstvi družbe in njenim obdavžljivim dobižkom in torej zaradi simetrije med pravico do obdavženja dobižka ter možnostjo znižanja izgub naloga države žlanice gostiteljice tudi, da v svoji davžni ureditvi upošteva spremembe vrednosti sredstev zadevne družbe, ki so se zgodile po tem, ko je matižna država žlanica izgubila vse davžne navezne okolišine z navedeno državo.

59 V teh okoliščinah matižni državi v nasprotju s trditvami Komisije ni treba upoštevati morebitnih težajnih izgub, nastalih po tem, ko je družba National Grid Indus prenesla sedež dejanske uprave v Združeno kraljestvo, do vražila ali do prenosa terjatve navedene družbe. Davek, ki ga je treba plažati na nerealizirani kapitalski dobižek, se namreč odmeri takrat, ko davžna pristojnost matižne države žlanice v zvezi z zadevno družbo preneha obstajati, v obravnavanem primeru ob prenosu sedeža navedene družbe. Tako upoštevanje težajnega dobižka s strani matižne države žlanice kot upoštevanje težajne izgube, nastalih po prenosu sedeža dejanske uprave, bi ne le ogrozilo uravnoteženo razdelitev davžne pristojnosti med državami žlanicami, temveč bi lahko pripeljalo do dvojnega obdavženja ali dvojnega upoštevanja izgub. Tako bi bilo zlasti, če bi družba, ki ima terjatev, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki se glasi na britanski funt, prenesla sedež iz države žlanice, katere valuta je euro, v drugo državo žlanico evrskega obmožja.

60 To, da je v položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, prenos sedeža dejanske uprave

družbe v Združeno kraljestvo povzroči prenehanje obstoja te družbe, ker je terjatev, ki se glasi na britanski funt, v bilanci stanja družbe po prenosu navedenega sedeža izkazana tudi v tej valuti, v zvezi s tem ni pomembno. To, da je kapitalski dobiček, ustvarjen v matični državi članici, obdavčen ob prenosu sedeža dejanske uprave zadevne družbe, je namreč v skladu z načelom davčne teritorialnosti, povezanim s splošnim dejavnikom, in sicer davčnim rezidentstvom na nacionalnem ozemlju ob nastanku obdavčljivega dobička.

61 Poleg tega, kot je razvidno iz točke 58 te sodbe, bo davčni sistem države članice gostiteljice na celoma ob realizaciji sredstev zadevnega podjetja, upošteval realizirani dobiček ali izgube teh sredstev po prenosu sedeža te družbe. Morebitno neupoštevanje kapitalskih izgub s strani države članice gostiteljice pa matični državi članici ne nalaga nobene obveznosti, da ob realizaciji zadevnih sredstev ugotovi vrednost davčnega dolga, ki je bila dokončno določena takrat, ko je zadevna družba zaradi prenosa sedeža dejanske uprave prenehala biti zavezana za plačilo davka v matični državi članici.

62 V zvezi s tem je treba opozoriti, da Pogodba družbi, ki spada na področje uporabe člena 54 PDEU, ne zagotavlja, da prenos sedeža dejanske uprave v drugo državo članico ne bo vplival na obdavčitev. Na podlagi razlik med ureditvami držav članic na tem področju je tak prenos za družbo, odvisno od posameznega primera, z davčnega vidika lahko bolj ali manj ugoden (glej v tem smislu sodbe z dne 15. julija 2004 v zadevi Lindfors, C-365/02, ZOdl., str. I-7183, točka 34; z dne 12. julija 2005 v zadevi Schempp, C-403/03, ZOdl., str. I-6421, točka 45, in z dne 20. maja 2008 v zadevi Orange European Smallcap Fund, C-194/06, ZOdl., str. I-3747, točka 37). Svobode ustanavljanja torej ni mogoče razumeti tako, da je država članica dolžna prilagajati svoja davčna pravila tistim v drugi državi članici, da bi se v vseh položajih zagotovila obdavčitev, ki odpravlja vsakršno neenakost, ki izhaja iz nacionalnih davčnih ureditev (glej sodbo z dne 28. februarja 2008 v zadevi Deutsche Shell, C-293/06, ZOdl., str. I-1129, točka 43).

63 Poleg tega je treba poudariti, da davčni položaj družbe, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki ima terjatev, ki se glasi na britanski funt, in ki prenese sedež dejanske uprave iz Nizozemske v Združeno kraljestvo, v primerjavi s položajem družbe, ki ima enako terjatev, vendar pa svoj sedež prenese znotraj prve države članice, ni nujno manj ugoden.

64 Iz zgoraj navedenega izhaja, da člen 49 PDEU ne nasprotuje zakonodaji države članice, v skladu s katero se davek na nerealizirani kapitalski dobiček, ki se nanaša na sredstva družbe, dokončno odmeri – ne da bi se upošteval kapitalski dobiček ali kapitalske izgube, do katerih bi lahko prišlo pozneje – takrat, ko družba zaradi prenosa sedeža dejanske uprave v drugo državo članico preneha pridobivati dobiček, ki je obdavčljiv v prvi državi članici. V zvezi s tem ni pomembno, da se obdavčeni nerealizirani kapitalski dobiček nanaša na tečajni dobiček, ki ga v državi članici gostiteljici glede na njen veljavni davčni sistem ni mogoče izkazati.

– Takojšnja izterjava davka ob prenosu sedeža dejanske uprave družbe v drugo državo članico

65 Po mnenju družbe National Grid Indus in Komisije naj takojšnja izterjava davka ob prenosu sedeža dejanske uprave družbe v drugo državo članico ne bi bila sorazmerna. Izterjava tega davka ob dejanski realizaciji kapitalskega dobička bi pomenila milejši ukrep od tistega, ki je določen v ureditvi iz postopka v glavni stvari, in ne bi ogrozila razdelitve davčne pristojnosti med države članice.

66 Komisija dodaja, da upravno breme, ki bi ga predstavljala poznejša izterjava davka, ne bi bilo pretirano. Le vsakoletna davčna napoved – skupaj z napovedjo ob dejanski odsvojitvi sredstev – ki bi jo podpisala zadevna družba in v kateri bi bilo navedeno, da ima ta družba še vedno v lasti prenesena sredstva, bi lahko zadostovala za to, da bi matična država članica ob realizaciji sredstev odmerila davek, ki ga je treba plačati na realizirani kapitalski dobiček.

67 Nasprotno pa deset vlad, ki so Sodišču predložile stališča, trdi, da je s takojšnjo izterjavo davčnega dolga ob prenosu sedeža dejanske uprave zadevne družbe spoštovano načelo sorazmernosti. Odlog izterjave do realizacije dobička naj ne bi pomenil enakovredne in uinkovite alternativne rešitve in bi lahko ogrozil cilj v splošnem interesu, ki se ga želi doseči z ureditvijo iz postopka v glavni stvari. V zvezi s tem navedene vlade vztrajajo, da bi poznejša izterjava davka nujno pomenila, da bi več elementov sredstev, v zvezi s katerimi je bil ugotovljen kapitalski dobiček ob prenosu sedeža zadevne družbe, lahko bilo predmet nadzora v državi članici gostiteljici, vse dokler ne bi prišlo do njihove realizacije. Toda, organizacija takega nadzora bi pomenila pretirano breme za navedeno družbo in za davčno upravo.

68 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da je namen izterjave davčnega dolga ob dejanski realizaciji – v državi članici gostiteljici – sredstev, v zvezi s katerimi so organi matične države članice ob prenosu sedeža dejanske uprave družbe v državo članico gostiteljico ugotovili povečanje vrednosti, izogniti se likvidnostnim težavam, ki bi jih lahko povzročila takojšnja izterjava davka, ki ga je treba plačati na nerealizirani kapitalski dobiček.

69 V zvezi z upravnimi bremenami, ki bi jih lahko povzročila taka poznejša izterjava davka, je treba opozoriti, da prenos sedeža dejanske uprave družbe lahko spremlja prenos več finančnih sredstev. Nizozemska vlada v zvezi s tem poudarja, da položaj iz postopka v glavni stvari ni običajen, saj se nanaša le na dobiček, ki se nanaša na terjatev družbe National Grid Indus.

70 Iz tega je mogoče sklepati, kot je poudarila generalna pravobranilka v točki 69 sklepnih predlogov, da je premoženjsko stanje družbe lahko tako zapleteno, da je natančno precejno sledenje temu, kaj se dogaja s premoženjem, ki spada k osnovnim in gibljivim sredstvom podjetja, do realizacije nerealiziranih kapitalskih dobičkov, ki so del tega premoženja, skoraj nemogoče, in da bi tako sledenje za zadevno družbo pomenilo veliko, celo pretirano, breme.

71 Ni torej mogoče izključiti, da bi upravno breme – ki bi ga predstavljala vsakoletna napoved, ki jo predlaga Komisija in ki bi se nujno nanašala na vse premoženje, za katero je bil ob prenosu sedeža dejanske uprave zadevne družbe ugotovljen nerealizirani kapitalski dobiček – kot tako za to družbo povzročilo omejitev svobode ustanavljanja, ki ne bi nujno manj posegala v to svobodo kot takojšnja obdavčitev davčnega dolga, ki ustreza temu dobičku.

72 Nasprotno pa bi v drugih položajih narava in obseg premoženja družbe brez težav omogočala precejno sledenje navedenega premoženja, za katero je bil ugotovljen dobiček takrat, ko je zadevna družba prenesla sedež dejanske uprave v drugo državo članico.

73 V teh okoliščinah bi 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 pristojnosti 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.

74 Toda upoštevati je treba tudi tveganje neizterjave davka, ki se povečuje s potekom časa. To tveganje bi lahko upoštevala zadevna država članica v okviru veljavne nacionalne ureditve, ki se uporablja za poznejše plačilo davčnega dolga, z ukrepi, kot je pridobitev bančne garancije.

75 Vlade, ki so Sodišču predložile stališča, še menijo, da bi poznejše plačilo davka za davčne organe držav članic pomenilo pretirano breme, povezano s sledenjem vseh sredstev neke družbe, v zvezi s katerimi je bil ob prenosu sedeža dejanske uprave te družbe ugotovljen dobiček.

76 Tako utemeljitev je treba zavrniti.

77 Najprej je treba spomniti, da se sledenje premoženja nanaša le na izterjavo davčnega dolga, in ne na njegovo določitev. Kot izhaja iz točke 64 te sodbe, člen 49 PDEU namreč ne nasprotuje ureditvi države članice, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki določa, da se znesek davka na nerealizirani kapitalski dobiček v zvezi s premoženjem družbe, ki preneha pridobivati dobiček, obdavčljiv v navedeni državi članici, zaradi prenosa sedeža dejanske uprave v drugo državo članico dokončno odmeri ob prenosu navedenega sedeža. Toda ta družba, ki se odloči za poznejše plačilo tega davka, meni, da je nujno, da ji sledenje premoženja, v zvezi s katerim je bil ugotovljen kapitalski dobiček ob prenosu sedeža, ne povzroči pretiranega upravnega bremena, bremena, ki je naloženo davčni upravi matične države članice in ki je povezano z nadzorom napovedi v zvezi s takim sledenjem, prav tako ni mogoče opredeliti kot pretirano.

78 Dalje, v nasprotju s trditvami nizozemske, nemške in španske vlade mehanizmi medsebojne pomoči med državami članicami zadostujejo za to, da se matični državi članici omogoči opravljanje nadzora verodostojnosti napovedi družb, ki so se odločile za poznejše plačilo navedenega davka. V zvezi s tem je treba poudariti, da ker se ta davek dokončno določi, ko družba zaradi prenosa sedeža dejanske uprave preneha pridobivati dobičke, obdavčljive v matični državi članici, se pomoč države članice gostiteljice ne bo nanašala na pravilno odmero davka, temveč le na njegovo izterjavo. Toda, člen 4(1) Direktive 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) določa, da „[z]aprošeni organ na zaprosilo organa prosilca priskrbi vse informacije, ki bi organu prosilcu lahko koristile pri izterjavi terjatve“. Navedena direktiva torej omogoča matični državi članici, da od pristojnega organa države članice gostiteljice pridobi informacije v zvezi z realizacijo ali nerealizacijo nekaterih sredstev družbe, ki je prenesla sedež dejanske uprave v državo članico gostiteljico, če so te potrebne za to, da se matični državi članici omogoči izterjava davčne terjatve, ki je nastala ob prenosu navedenega sedeža. Poleg tega je z Direktivo 2008/55, zlasti z njenimi členi od 5 do 9, organom države članice ponujen okvir za sodelovanje in pomoč, ki jim omogočata, da učinkovito izterjajo davčno terjatev v državi članici gostiteljici.

79 Poleg tega nemška in nizozemska vlada trdita, da je nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari upravičena z zahtevo po ohranitvi doslednosti nacionalnega davčnega sistema. Obdavčitev nerealiziranega kapitalskega dobička ob prenosu sedeža dejanske uprave zadevne družbe v drugo državo članico naj bi bila logična dopolnitev prej priznane davčne oprostitve, kar zadeva navedene kapitalске dobičke.

80 Kot je generalna pravobranilka poudarila v točki 99 sklepnih predlogov se zahteve, povezane z davčno doslednostjo in uravnoteženo razdelitvijo davčne pristojnosti, prekrivajo.

81 Toda tudi ob predpostavki, da je nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari taka, da omogoča, da se doseže cilj v zvezi z ohranitvijo davčne doslednosti, je treba ugotoviti, da je zgolj za odmero davka ob prenosu sedeža dejanske uprave družbe, in ne za njegovo takojšnjo izterjavo, treba šteti, da ne presega tistega, kar je nujno potrebno za doseg tega cilja.

82 Poznejša izterjava navedenega davka namreč ne bi izpodbila vezi, ki v nizozemski ureditvi obstaja med, prvič, davčno ugodnostjo, ki jo predstavlja oprostitve, priznana za nerealizirani kapitalski dobiček v zvezi s sredstvi družbe, dokler družba prejema dobiček, ki je obdavčljiv v zadevni državi članici, in, drugič, kompenzacijo navedene ugodnosti z davčnim bremenom, ki se določi, ko zadevna družba preneha pridobivati te dobičke.

83 Nazadnje, nemška, španska, portugalska, finska in švedska vlada ter vlada Združenega kraljestva za utemeljitev obravnavane nacionalne ureditve navajajo tveganje davčnih utaj.

84 Toda samo dejstvo, da družba prenese svoj sedež v drugo državo članico, ne ustvarja splošne domneve o davčni goljufiji in ne upravičuje ukrepa, ki posega v izvajanje temeljne svobode, ki jo zagotavlja Pogodba (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo ICI, točka 26; sodbe z dne 26. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Belgiji, C-478/98, Recueil, str. I-7587, točka 45; z dne 21. novembra 2002 v zadevi X in Y, C-436/00, Recueil, str. I-10829, točka 62, in z dne 4. marca 2004 v zadevi Komisija proti Franciji, C-334/02, Recueil, str. I-2229, točka 27, in zgoraj navedeno sodbo Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, točka 50).

85 Iz zgoraj navedenega torej izhaja, da zakonodajna države članice, kot je ta v postopku v glavni stvari, 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, ni sorazmerna.

86 Zato je treba na drugo in tretje vprašanje odgovoriti, da je treba člen 49 PDEU razlagati tako, da:

- ne nasprotuje zakonodaji države članice, v skladu s katero se davek na nerealizirani kapitalski dobiček, ki se nanaša na sredstva družbe, dokončno odmeri – ne da bi se upošteval kapitalski dobiček ali kapitalске izgube, do katerih bi lahko prišlo pozneje – takrat, ko družba zaradi prenosa sedeža dejanske uprave v drugo državo članico preneha pridobivati dobiček, ki je obdavčljiv v prvi državi članici. V zvezi s tem ni pomembno, da se obdavčeni nerealizirani kapitalski dobiček nanaša na tečajni dobiček, ki ga v državi članici gostiteljici glede na njen veljavni davčni sistem ni mogoče izkazati;
- 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.

Stroški

87 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ, Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

1. Družba, ki je ustanovljena po pravu ene države članice in ki prenese sedež dejanske uprave v drugo državo članico – ne da bi ta prenos sedeža vplival na status te družbe kot družbe prve države članice – se za izpodbijanje zakonitosti obdavčitve s strani prve države članice ob navedenem prenosu sedeža lahko sklicuje na člen 49 PDEU.

2. člen 49 PDEU je treba razlagati tako, da:

– ne nasprotuje zakonodaji države članice, v skladu s katero se davek na nerealizirani kapitalški dobiček, ki se nanaša na sredstva družbe, dokončno odmeri – ne da bi se upošteval kapitalški dobiček ali kapitalске izgube, do katerih bi lahko prišlo pozneje – takrat, ko družba zaradi prenosa sedeža dejanske uprave v drugo državo članico preneha pridobivati dobiček, ki je obdavčljiv v prvi državi članici. V zvezi s tem ni pomembno, da se obdavčeni nerealizirani kapitalški dobiček nanaša na tečajni dobiček, ki ga v državi članici gostiteljici glede na njen veljavni davčni sistem ni mogoče izkazati;

– nasprotuje zakonodaji države članice, ki nalaga takojšnjo izterjavo davka na nerealizirani kapitalški dobiček, ki se nanaša na premoženje družbe, ki prenese sedež dejanske uprave v drugo državo članico, ob navedenem prenosu.

Podpisi

* Jezik postopka: nizozemščina.