

Zašasna izdaja

SODBA SODIŠA (prvi senat)

z dne 8. marca 2017(*)

„Predhodno odloanje – Neposredno obdavčenje – Družbe iz različnih držav članic – Skupni sistem obdavčitve – Združitev s pripojitvijo – Predhodno dovoljenje davčne uprave – Direktiva 90/434/EGS – člen 11(1)(a) – Davčna utaja ali izogibanje plačilu davka – Svoboda ustanavljanja“

V zadevi C-14/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlobe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Conseil d'État (državni svet, Francija) z odlobo z dne 30. decembra 2015, ki je na Sodišče prispela 11. januarja 2016, v postopku

Euro Park Service, pravna naslednica družbe SCI Cairnbulg Nanteuil,

proti

Ministre des Finances et des Comptes publics,

SODIŠE (prvi senat),

v sestavi R. Silva de Lapuerta, predsednica senata, E. Regan, J.-C. Bonichot, C. G. Fernlund (poročevalci) in S. Rodin, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Wathelet,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 7. septembra 2016,

ob upoštevanju stališ, ki so jih predložili:

- za Euro Park Service, pravno naslednico družbe SCI Cairnbulg Nanteuil, sprva N. Boullez, odvetnik, nato N. Boullez in M. Castro, odvetnika,
- za francosko vlado sprva D. Colas in S. Ghiandoni, nato D. Colas, E. de Moustier in S. Ghiandoni, agenti,
- za Evropsko komisijo W. Roels in L. Pamukcu, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 26. oktobra 2016

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlobe se nanaša na razlago člena 49 PDEU in člena 11 Direktive Sveta 90/434/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic (UL,

posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 142).

2 Predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Euro Park Service (v nadaljevanju: Euro Park), pravno naslednico družbe SCI Cairnbulg Nanteuil (v nadaljevanju: Cairnbulg), in **Ministre des Finances et des Comptes publics** (minister za javne finance, Francija, v nadaljevanju: davčna uprava), ker ta družbi Cairnbulg ni priznala pravice do odloga obdavčitve kapitalskih dobičkov iz naslova sredstev te družbe pri združitvi s pripojitvijo te družbe družbi s sedežem v drugi državi članici, ker družbi, ki sta se združili, nista zaprosila za predhodno dovoljenje davčne uprave.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Iz prve uvodne izjave Direktive 90/434 izhaja, da je namen te direktive zagotoviti, da operacij prestrukturiranja družb iz različnih držav članic, kot so združitve, delitve, prenosi sredstev in zamenjave kapitalskih deležev, ne ovirajo omejitve, pomanjkljivosti ali izkrivljanja, ki izhajajo predvsem iz davčnih predpisov držav članic.

4 Zato ta direktiva vzpostavlja sistem, v katerem posledica navedenih operacij ne sme biti obdavčitev. Morebitni s temi operacijami povezani dobički so naenkrat lahko obdavčeni, vendar šele takrat, ko se dejansko realizirajo.

5 Prve štiri in deveta uvodna izjava te direktive določajo:

„ker so lahko združitve, delitve, prenosi sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic potrebne, da se v Skupnosti ustvarijo pogoji, podobni tistim na notranjem trgu, in da se s tem zagotovi oblikovanje in dejansko delovanje skupnega trga; ker teh operacij ne smejo ovirati omejitve, pomanjkljivosti ali izkrivljanja, ki izhajajo predvsem iz davčnih predpisov držav članic; ker je treba za te operacije zato uvesti davčna pravila, ki so s stališča konkurence nevtralna, in podjetjem omogočiti, da se prilagodijo zahtevam skupnega trga, povečajo produktivnost in izboljšajo svojo konkurenčno moč na mednarodni ravni;

ker so te operacije zaradi davčnih predpisov v slabšem položaju v primerjavi z operacijami, ki se nanašajo na družbe iz iste države članice; ker je treba ta neugoden položaj odpraviti;

ker tega cilja ni mogoče doseči z razširitvijo sistemov, veljavnih v državah članicah, na raven Skupnosti, saj lahko razlike med temi sistemi ustvarijo izkrivljanja; ker lahko ustrezno rešitev zagotovi le skupni davčni sistem;

ker naj bi skupni davčni sistem odpravil obdavčitev v zvezi z združitvami, delitvami, prenosi sredstev ali zamenjavo kapitalskih deležev ter hkrati zavaroval finančne interese države, v kateri je prenosna družba ali prevzeta družba;

[...]

ker je treba dati državam članicam možnost, da zavrnejo uporabo te direktive, kadar je namen združitve, delitve, prenosa sredstev ali zamenjave kapitalskih deležev davčna utaja ali izogibanje plačilu davka [...].“

6 Člen 4(1) te direktive določa:

„Združitev ali delitev ne sme povzročiti obdavčenja kapitalskih dobičkov, izražanih iz razlike med realno vrednostjo prenesenih sredstev in obveznosti ter njihovo vrednostjo za davčne

namene [...].“

7 Člen 11(1)(a) te direktive določa:

„Država članica lahko zavrne uporabo ali odvzame ugodnosti vseh ali nekaterih določb pod naslovi II, III in IV, kadar se izkaže, da:

(a) je glavni namen združitve, delitve, prenosa sredstev ali zamenjave kapitalskih deležev ali ko je eden glavnih namenov davčna utaja ali izogibanje plačilu davka; lahko dejstvo, da ena od operacij iz člena 1 ni izvedena zaradi veljavnih komercialnih razlogov, kakor so prestrukturiranje ali racionalizacija dejavnosti družb, ki sodelujejo v operaciji, povzroči domnevo, da je glavni namen ali eden glavnih namenov operacije davčna utaja ali izogibanje plačilu davka.“

Francosko pravo

8 V nadaljevanju so navedene upoštevne določbe splošnega davčnega zakonika (Code général des impôts, v nadaljevanju: CGI), ki je veljal v Franciji v času nastanka dejstev iz zadeve v glavni stvari.

9 Člen 210 A CGI določa:

„1. Neto kapitalski dohodek in dohodek od vseh sredstev, prenesenih zaradi združitve, nista obdavčena z davkom od dohodkov pravnih oseb.

[...]

3. Uporaba teh določb je pogojena s tem, da se družba prevzemnica v aktu o združitvi zaveže, da bo upoštevala naslednje zahteve:

[...]

(b) stopiti mora v položaj prevzete družbe, tako da vključi dohodek, katerega upoštevanje je bilo pri obdavčitvi prevzete družbe odloženo;

(c) kapitalski dohodek, ustvarjen pozneje ob prenosu neamortizirljivih osnovnih sredstev, ki so bila prenesena nanjo, mora izračunati glede na vrednost, ki so jo z davčnega vidika imela v računovodskih evidencah prevzete družbe;

(d) v svoj obdavčljivi dohodek mora vključiti kapitalski dohodek, ustvarjen ob prenosu amortizirljivih sredstev [...].“

10 Člen 210 B(3) tega zakonika določa:

„[...] Dovoljenje se izda, kadar ob upoštevanju elementov, ki so predmet prenosa:

(a) je operacija utemeljena s komercialnim razlogom, kar se med drugim kaže v opravljanju neodvisne dejavnosti družbe, na katero se prenesejo sredstva, ali v izboljšanju strukture in v povezovanju med strankama;

(b) glavni namen ali eden glavnih namenov operacije ni davčna utaja ali izogibanje plačilu davkov;

(c) načrt izvedbe operacije zagotavlja prihodnjo obdavčitev kapitalskega dohodka, katerega obdavčitev je bila odložena.“

11 Po navedbah predložitvenega sodišča se s členom 210 C CGI zagotavlja prenos Direktive 90/434 v nacionalno pravo. Ta člen določa:

„1. Določbe členov 210 A in 210 B se uporabljajo za operacije, pri katerih sodelujejo izključno pravne osebe oziroma subjekti, ki plačujejo davek od dohodkov pravnih oseb.

2. Te določbe se za prenose sredstev, ki jih v tuje pravne osebe opravijo francoske pravne osebe, uporabljajo le, če so bili ti prenosi predhodno dovoljeni pod pogoji iz odstavka 3 člena 210 B.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

12 Cairnbulg, družba francoskega prava, je 26. novembra 2004 prenehala obstajati brez likvidacije na predlog in v korist njenega edinega družbenika, Euro Park, družbe luksemburškega prava. Ob tej priložnosti se je družba Cairnbulg v davčni napovedi, ki jo je 25. januarja 2005 oddala za poslovno leto, zaključeno 26. novembra 2004, odločila za poseben sistem za združitve iz člena 210 A in naslednjih CGI. Zato za neto kapitalski dobiček in dobiček od sredstev, ki jih je prenesla na družbo Euro Park, ni obračunala davka od dohodkov pravnih oseb.

13 V notarski listini z dne 19. aprila 2005 so bili vložki družbe Cairnbulg ocenjeni po njihovi neto knjigovodski vrednosti, to je na 9.387.700 EUR. Istega dne je družba Euro Park te vložke prenesla na družbo SCI IBC Ferrier po ceni 15.776.000 EUR, kar ustreza prodajni vrednosti, ki so jo ti vložki dosegli 26. novembra 2004.

14 Davčna uprava je po nadzoru podvomila o upravičenosti do posebnega sistema za združitve, ker družba Cairnbulg na eni strani ni zaprosila za ministrsko dovoljenje iz člena 210 C CGI in ker ji to dovoljenje na drugi nikakor ne bi bilo podeljeno, ker njeno prenehanje ni bilo utemeljeno z ekonomskim razlogom, ampak je bil njegov cilj davčna utaja ali izogibanje plačilu davkov. Zato so bili družbi Euro Park, kot pravni naslednici družbe Cairnbulg, naloženi dodatni davki in dodatni prispevki k davku, skupaj s kaznimi, ki so v CGI določene za namerno neizpolnitev obveznosti.

15 Družba Euro Park je tribunal administratif de Paris (upravno sodišče v Parizu, Francija) predlagala, naj ugotovi, da ni dolžna plačati teh dajatev in kazni. Ker je to sodišče predlog družbe Euro Park zavrnilo, se je ta pritožila na cour administrative d'appel de Paris (višje upravno sodišče v Parizu, Francija), ki je to zavrnitev potrdilo.

16 Družba Euro Park se je pritožila na Conseil d'État (državni svet, Francija), pri čemer je trdila, da se s členom 210 C(2) CGI, ker se postopek predhodnega dovoljenja uporablja le za vložke v pravne osebe, ki so nerezidenti, za vložke v pravne osebe rezidente pa ne, uvaja neupravičena omejitev člena 49 PDEU in zato načela svobode ustanavljanja.

17 V teh okoliščinah je Conseil d'État (državni svet) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanja:

„1. Ali je, kadar nacionalna zakonodaja države članice v nacionalnem pravu uporablja možnost, ponujeno v členu 11(1) Direktive 90/434, mogoč nadzor aktov, sprejetih za uresničevanje te možnosti, z vidika primarnega prava Evropske unije?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je treba določbe člena 49 PDEU razlagati tako, da preperečujejo, da nacionalna zakonodaja z namenom boja proti davčni utaji ali izogibanju plačilu davka za upravičenost do skupnega sistema obdavčitve, ki se uporablja za združitve in primerljive operacije, zahteva postopek predhodnega dovoljenja le za prenose sredstev na tuje pravne osebe,

z izključitvijo prenosov sredstev na pravne osebe nacionalnega prava?”

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

18 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali pravo Unije dopušča, da se z vidika primarnega prava preizkusi skladnost nacionalne zakonodaje, kakršna je v postopku v glavni stvari, ki je bila sprejeta z namenom prenosa možnosti iz člena 11(1)(a) Direktive 90/434 v nacionalno pravo.

19 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je treba vse nacionalne ukrepe na področju, ki je bilo predmet izvršne harmonizacije na ravni Evropske unije, presoati glede na določbe tega harmonizacijskega ukrepa, ne pa primarnega prava (sodba z dne 12. novembra 2015, Visnapuu, C-198/14, EU:C:2015:751, točka 40 in navedena sodna praksa).

20 Zato je treba ugotoviti, ali je bila s členom 11(1)(a) Direktive 90/434 opravljena taka harmonizacija.

21 V tej zadevi zadostuje ugotovitev, da iz besedila te določbe jasno izhaja, da to ni tako.

22 Najprej, kot namreč izhaja iz tega besedila, ta določba državam članicam priznava le možnost, da v celoti ali deloma zavrnejo uporabo ali odvzamejo ugodnosti vseh ali nekaterih določb te direktive, kadar je glavni namen ali eden glavnih namenov operacije, ki spada na njeno področje uporabe, kakršna je združitev družb iz različnih držav članic (čezmejna združitev), davčna utaja ali izogibanje plačilu davka (v tem smislu glej sodbo z dne 17. julija 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, točka 38).

23 Nato, ista določba v okviru te pridržane pristojnosti države članice pooblašča, da vzpostavijo domnevo, da gre za davčno utajo ali izogibanje plačilu davka, če združitev ni izvedena zaradi veljavnih komercialnih razlogov (glej v tem smislu sodbo z dne 17. julija 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, točka 39).

24 Nazadnje, v zvezi z uporabo te možnosti in izvajanjem te domneve iz sodne prakse Sodišča izhaja, da so – ker v zvezi s tem ni podrobnejših določb prava Unije – ob upoštevanju načela sorazmernosti za določitev pravil, potrebnih za uporabo člena 11(1)(a) Direktive 90/434, pristojne države članice (glej v tem smislu sodbo z dne 17. julija 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, točka 43).

25 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da namen te določbe ni doseči izvršne harmonizacije na ravni Unije v zvezi z ukrepi, ki se nanašajo na boj proti davčnim utajam in izogibanju plačila davka.

26 Zato je treba na prvo postavljeno vprašanje odgovoriti, da s členom 11(1)(a) Direktive 90/434 ni bila opravljena izvršna harmonizacija, zato pravo Unije dopušča, da se z vidika primarnega prava preizkusi skladnost nacionalne zakonodaje, kakršna je v postopku v glavni stvari, ki je bila sprejeta z namenom prenosa možnosti iz te določbe v nacionalno pravo.

Drugo vprašanje

27 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 49 PDEU razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji, kakršna je v postopku v glavni stvari, ki v primeru čezmejne združitve dodelitev davčnih ugodnosti, ki se za tako operacijo uporabljajo na podlagi Direktive 90/434 – v tem primeru odloga obdavčitve kapitalskih dobičkov iz naslova sredstev, ki jih je francoska družba prenesla na družbo s sedežem v drugi državi članici – pogojuje

z izvedbo postopka za pridobitev predhodnega dovoljenja, v katerem mora davčni zavezanec za pridobitev dovoljenja dokazati, da je zadevna operacija upravičena iz komercialnih razlogov, da njen glavni namen ali eden njenih glavnih namenov ni davčna utaja ali izogibanje plačilu davka in da način njene izvedbe zagotavlja prihodnjo obdavčitev kapitalskega dobička, katerega obdavčitev je bila odložena, medtem ko se pri združitvah znotraj države tak odlog dovoli, ne da bi moral davčni zavezanec izpeljati tak postopek.

28 V zvezi s tem je treba spomniti, da je Sodišče že pojasnilo, da gre pri operacijah čezmejnih združitvev za poseben način izvrševanja svobode ustanavljanja, ki je pomemben za pravilno delovanje notranjega trga, in so torej del gospodarskih dejavnosti, v zvezi s katerimi so države članice dolžne spoštovati to svoboščino (glej v tem smislu sodbo z dne 13. decembra 2005, SEVIC Systems, C-411/03, EU:C:2005:762, točka 19).

29 Da se ta poseben način izvrševanja svobode ustanavljanja ne bi oviral s posamičnimi omejitvami, pomanjkljivostmi ali izkrivljanji, ki izhajajo iz davčnih predpisov držav članic, Direktiva 90/434, kot to izhaja iz njenih uvodnih izjav od ena do pet, vzpostavlja skupni sistem obdavčitve, tako da določa davčne ugodnosti, kot je odlog obdavčitve kapitalskih dobičkov iz naslova sredstev, ki so bila prenesena v okviru take operacije.

30 V tem kontekstu je imelo Sodišče že priložnost pojasniti, da so države članice dolžne te davčne ugodnosti dodeliti za operacije, ki spadajo na področje uporabe te direktive, če glavna posledica ali eden glavnih ciljev teh operacij ni davčna utaja ali izogibanje plačilu davka v smislu člena 11(1)(a) te direktive (sodba z dne 11. decembra 2008, A.T., C-285/07, EU:C:2008:705, točka 30).

31 Ker sta predložitveno sodišče in francoska vlada navedla, da je namen zadevne zakonodaje zagotoviti prenos Direktive 90/434, in posebej njenega člena 11(1)(a), v nacionalno pravo, je treba najprej ugotoviti, ali sprejetje nacionalne zakonodaje, kakršna je v postopku v glavni stvari, lahko temelji na tej določbi, in, v zvezi s tem, ali ta direktiva nasprotuje taki zakonodaji.

Člen 11(1)(a) Direktive 90/434

32 V skladu z zakonodajo v postopku v glavni stvari je treba za pridobitev pravice do odloga obdavčitve kapitalskih dobičkov iz naslova sredstev, ki jih je francoska družba prenesla na družbo s sedežem v drugi državi članici, izvesti predhodni postopek, v katerem mora davčni zavezanec, da bi pridobil to ugodnost, dokazati, da so izpolnjeni trije pogoji, in sicer, (i) da je nameravana operacija utemeljena s komercialnim razlogom, (ii) da njen glavni namen ali eden njenih glavnih namenov ni davčna utaja ali izogibanje plačilu davkov in (iii) da način izvedbe operacije zagotavlja prihodnjo obdavčitev kapitalskega dobička, katerega obdavčitev je bila odložena.

33 Zato se postavlja vprašanje, ali člen 11(1)(a) Direktive 90/434 nasprotuje sprejetju take zakonodaje.

– Obstoj predhodnega postopka

34 V zvezi z obstojem predhodnega postopka je treba spomniti, da Direktiva 90/434 ne vsebuje nobene postopkovne zahteve, ki bi jo morale države članice upoštevati pri dodeljevanju davčnih ugodnosti, določenih s to direktivo.

35 Tudi če bi ta direktiva državam članicam omogočala vzpostavitev take zahteve, ta, ki je določena z zakonodajo v postopku v glavni stvari, ni v skladu s to direktivo.

36 Kadar ni ureditve Unije na nekem področju, natančna postopkovna pravila za zaščito pravic,

ki jih imajo osebe na podlagi prava Unije, izhajajo iz pravnega reda vsake države članice po načelu postopkovne avtonomije držav članic, vendar le če ta pravila niso manj ugodna kot tista, ki urejajo podobne notranje položaje (načelo enakovrednosti), in če v praksi ne onemogočajo ali preizjemno otežujejo uresničevanja pravic, ki jih priznava pravni red Unije (načelo učinkovitosti) (sodba z dne 18. oktobra 2012, Pelati, C-603/10, EU:C:2012:639, točka 23 in navedena sodna praksa).

37 V zvezi z zadnjem navedenim načelom je treba spomniti, da je treba vsak primer, ko se postavlja vprašanje, ali nacionalni postopek v praksi onemogoča ali pretirano otežuje uresničevanje pravic, ki jih posameznikom daje pravni red Unije, presoditi ob upoštevanju, po potrebi, temeljnih načel zadevnega nacionalnega pravnega sistema, med katerimi je tudi načelo pravne varnosti (glej v tem smislu sodbi z dne 27. junija 2013, Agroconsulting, C-93/12, EU:C:2013:432, točka 48, in z dne 6. oktobra 2015, Târșia, C-69/14, EU:C:2015:662, točka 36).

38 V zvezi s tem je Sodišče že pojasnilo, da je zahteva po pravni varnosti še posebej stroga, kadar gre za ureditev Unije, ki lahko povzroči finančne posledice, s čimer se zainteresiranim osebam omogoči, da poznajo natančen obseg obveznosti, ki jim jih ta ureditev nalaga (glej v tem smislu sodbi z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi, C-255/02, EU:C:2006:121, točka 72, in z dne 9. julija 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, točka 34).

39 V tem primeru je francoska vlada v zvezi z načelom enakovrednosti na obravnavi navedla, da se predhodni postopek iz zakonodaje v postopku v glavni stvari načeloma uporablja le za čezmejne združitve. Ob tem pa Sodišče ne razpolaga s potrebnimi informacijami v zvezi s postopkovnimi pravili, ki se uporabljajo za združitve znotraj države, da bi lahko presodilo, ali se prve operacije obravnavajo manj ugodno kot druge. Predložitveno sodišče mora s primerjanjem postopkovnih pravil, ki se uporabljajo za operacije čezmejnih združitev in za operacije združitev znotraj države, preveriti skladnost te zakonodaje s tem načelom.

40 V zvezi z načelom učinkovitosti je treba ugotoviti, da spoštovanje zahteve po pravni varnosti zahteva, da so postopkovna pravila, s katerimi se izvaja Direktiva 90/434, in posebej njen člen 11(1)(a), dovolj natančna, jasna in predvidljiva, da se davčni zavezanci lahko natančno seznanijo s svojimi pravicami in da se zagotovi, da bodo lahko izkoristili davčne ugodnosti, določene s to direktivo, in se nanje po potrebi sklicevali pred nacionalnimi sodišči (glej v tem smislu sodbe z dne 28. februarja 1991, Komisija/Nemčija, C-131/88, EU:C:1991:87, točka 6; z dne 10. marca 2009, Heinrich, C-345/06, EU:C:2009:140, točki 44 in 45; z dne 15. julija 2010, Komisija/Združeno kraljestvo, C-582/08, EU:C:2010:429, točki 49 in 50, in z dne 18. oktobra 2012, Pelati, C-603/10, EU:C:2012:639, točka 36 in navedena sodna praksa).

41 V tej zadevi pa je treba poudariti, da zakonodaja v postopku v glavni stvari ne pojasnjuje podrobnih pravil za vodenje zadevnega predhodnega postopka. Na obravnavi je francoska vlada, ki je sicer potrdila, da je to tako, v zvezi s temi pravili podala nekaj pojasnil, pri čemer se je sklicevala na prakso davčne uprave. V zvezi s tem je ta vlada navedla, da ta zakonodaja sicer določa tri pogoje za pridobitev predhodnega dovoljenja, v skladu s prakso, ki jo uporablja davčna uprava, vendar za dodelitev dovoljenja zadostuje izpolnitev pogoja obstoja komercialnih razlogov. Poleg tega ta vlada pojasnjuje, da v skladu z isto prakso postopek pridobitve predhodnega dovoljenja ne zadrži izvedbe čezmejne združitve. Tako je mogoče to operacijo, če je bila pred njeno izvedbo vložena vloga za dovoljenje, izvesti pred pridobitvijo soglasja davčne uprave.

42 V zvezi s tem je treba ugotoviti, kot je generalni pravobranilec opozoril v točkah od 30 do 34 in 57 sklepnih predlogov, da določbe zakonodaje v postopku v glavni stvari ne ustrezajo praksi, ki jo uporablja davčna uprava, kar lahko ustvari negotovost glede načina izvajanja člena 11(1)(a) Direktive 90/434. Zato je treba ugotoviti, da ta pravila niso dovolj natančna, jasna in predvidljiva,

da bi se davžni zavezanci lahko natančno seznanili s svojimi pravicami, še toliko bolj, ker se vsaj nekatera od njih lahko spreminjajo po volji davžne uprave.

43 Poleg tega je francoska vlada na obravnavi navedla, da je zavrnilna odločba vedno obrazložena, pri čemer pa je pojasnila, da se po poteku štirimesečnega roka, če ta uprava na to vlogo ni odgovorila, šteje, da je bila izdana zavrnilna odločba zaradi molka organa, ki je v tem primeru obrazložena, le če davžni zavezanec to zahteva.

44 Ugotoviti pa je treba, da tudi tako pravilo ne zadosti zahtevam pravne varnosti.

45 Da bi lahko davžni zavezanec z gotovostjo ocenil obseg pravic in obveznosti, ki jih ima na podlagi Direktive 90/434, in temu ustrezno ravnal (glej v tem smislu sodbi z dne 10. marca 2009, Heinrich, C-345/06, EU:C:2009:140, točki 44 in 45, in z dne 15. julija 2010, Komisija/Združeno kraljestvo, C-582/08, EU:C:2010:429, točki 49 in 50), mora biti namreč odločba davžne uprave, s katero se davžnemu zavezancu zavrne pravica do davžne ugodnosti iz te direktive, vedno obrazložena, da lahko zavezanec preveri utemeljenost razlogov, iz katerih mu ta uprava ni dodelila ugodnosti iz te direktive in, po potrebi, uveljavlja svojo pravico pred pristojnimi sodišči.

46 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da procesna pravila iz postopka v glavni stvari ne izpolnjujejo zahteve po pravni varnosti, zaradi česar ta zakonodaja ne spoštuje načela učinkovitosti.

– *Pogoji, ki se zahtevajo za pridobitev pravice do davžnih ugodnosti iz Direktive 90/434*

47 V zvezi s pogoji, ki se zahtevajo s to zakonodajo, je treba spomniti, da je Sodišče vedno znova presodilo, da se skupni sistem obdavčitve, ki je bil uveden z Direktivo 90/434 in zajema različne davžne ugodnosti, uporablja prav za vse operacije, ki spadajo na področje uporabe te direktive, ne glede na to, ali so razlogi zanje finančni, gospodarski ali le davžni (sodba z dne 20. maja 2010, Modehuis A. Zwiijnenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, točka 41 in navedena sodna praksa).

48 Sodišče je pojasnilo tudi, da lahko države članice v skladu s členom 11(1)(a) te direktive le izjemoma in v posebnih primerih zavrnejo uporabo ali odvzamejo ugodnosti vseh ali nekaterih določb te direktive (sodba z dne 20. maja 2010, Modehuis A. Zwiijnenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, točka 45 in navedena sodna praksa).

49 Ker ta določba pomeni izjemo od splošnega pravila iz Direktive 90/434, to je od upravičenosti do skupnega sistema obdavčitve, ki se uporablja za operacije, ki spadajo na področje uporabe te direktive, jo je treba razlagati ozko (glej v tem smislu sodbo z dne 20. maja 2010, Modehuis A. Zwiijnenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, točka 46).

50 Prvič, ugotoviti pa je treba, da v tem primeru Direktiva 90/434 kot načelo vzpostavlja pravico do odloga obdavčitve kapitalskih dobičkov iz naslova prenesenih sredstev in zavrnitev priznanja te pravice omogoča le pod enim pogojem, in sicer, le če je glavni namen ali eden glavnih namenov nameravane operacije davžna utaja ali izogibanje plačilu davkov (glej v tem smislu sodbo z dne 17. julija 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, točka 45), medtem ko zakonodaja v postopku v glavni stvari načeloma zavrača priznanje te pravice, razen če davžni zavezanec najprej izpolni formalne in materialne zahteve iz te zakonodaje.

51 Drugi?, ker ta zakonodaja dodelitev te pravice pogojuje z izpolnitvijo treh pogojev, navedenih v to?ki 32 te sodbe, s tem – kot je generalni pravobranilec navedel v to?kah od 34 do 36 sklepnih predlogov – podro?je uporabe državam ?lanicam pridržane pristoynosti, omenjene v to?kah 22 in 23 te sodbe, širi nad to, kar je dolo?eno v ?lenu 11(1)(a) Direktive 90/434.

52 Tretji?, kot je generalni pravobranilec ugotovil v to?ki 36 sklepnih predlogov in v nasprotju s tem, kar trdi francoska vlada, tretjega pogoja, dolo?enega v zakonodaji iz postopka v glavni stvari, to je, da mora na?in izvedbe operacije zagotavljati prihodnjo obdav?itev kapitalskega dobi?ka, katerega obdav?itev je bila odložena – ki poleg tega v Direktivi 90/434 ni dolo?en – ni mogo?e utemeljiti z bojem proti dav?nim utajam ali izogibanju pla?ilu davkov, saj je ta cilj že izrecno naveden v drugem pogoju, dolo?enem v tej zakonodaji.

53 ?etrty?, v zvezi z domnevo o obstoju dav?ne utaje in izogibanja pla?ilu davka iz ?lena 11(1)(a) Direktive 90/434 je treba opozoriti, da ta dolo?ba državam ?lanicam omogo?a, da vzpostavijo domnevo, da gre za dav?no utajo ali izogibanje pla?ilu davka, le takrat, kadar je nameravana operacija namenjena izklju?no pridobitvi dav?ne ugodnosti in torej ni opravljena iz veljavnih komercialnih razlogov (v tem smislu glej sodbi z dne 17. julija 1997, *Leur-Bloem*, C?28/95, EU:C:1997:369, to?ka 45, in z dne 10. novembra 2011, *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais*, C?126/10, EU:C:2011:718, to?ka 36).

54 Peti?, iz sodne prakse Sodiš?a izhaja, da države ?lanice pri prenosu ?lena 11(1)(a) Direktive 90/434 ne morejo uporabiti splošne domneve o obstoju dav?ne utaje ali izogibanju pla?ila davka.

55 V zvezi s tem je Sodiš?e namre? že pojasnilo, da se pristojni nacionalni organi pri preverjanju, ali je namen zadevne operacije dav?na utaja ali izogibanje pla?ilu davka, ne smejo zadovoljiti z uporabo vnaprej dolo?enih splošnih meril, temve? morajo celosten preizkus te operacije opraviti od primera do primera, ker bi uvedba splošnega pravila, ki bi avtomati?no izklju?ilo uporabo dav?nih ugodnosti za nekatere kategorije operacij, ne glede na to, ali gre dejansko za izogibanje pla?ilu davka ali dav?no utajo ali ne, presegla tisto, kar je potrebno za izogibanje takim utajam ali takim izogibanjem pla?ilu davka, in bi škodila cilju te direktive (sodba z dne 10. novembra 2011, *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais*, C?126/10, EU:C:2011:718, to?ka 37).

56 Ker pa se z zakonodajo iz postopka v glavni stvari za pridobitev pravice do odloga obdav?enja kapitalskih dobi?kov na podlagi Direktive 90/434 od dav?nega zavezanca sistemati?no in brezpogojno zahteva, da dokaže, da je zadevna operacija upravi?ena s komercialnim razlogom in da njen glavni namen ali eden njenih glavnih namenov ni dav?na utaja ali izogibanje pla?ilu davkov, pri ?emer dav?ni upravi ni treba predložiti niti najmanjšega dokaza o neobstoju veljavnih komercialnih razlogov ali indicev, da gre za dav?no utajo ali izogibanje pla?ilu davka, se s to zakonodajo uvaja splošna domneva o obstoju dav?ne utaje ali izogibanja pla?ilu davka.

57 Glede na zgoraj navedeno je treba ugotoviti, da je treba ?len 11(1)(a) Direktive 90/434 razlagati tako, da nasprotuje sprejetju nacionalne zakonodaje, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari.

?len 49 PDEU

58 ?len 49 PDEU v skladu z ustaljeno sodno prakso nalaga ukinitvev omejitev glede svobode ustanavljanja. ?eprav je namen dolo?b Pogodbe DEU v zvezi s svobodo ustanavljanja glede na njihovo besedilo zagotoviti, da so tuji državljani in družbe v državi ?lanici gostiteljici obravnavani

enako kot državljani in družbe te države, obenem tudi prepovedujejo, da bi mati?na država ?lanica enega od svojih državljanov ali družbo, ustanovljeno v skladu z njeno zakonodajo, ovirala pri ustanavljanju v drugi državi ?lanici (sodba z dne 29. novembra 2011, National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, to?ka 35 in navedena sodna praksa).

59 Kot omejitve svobode ustanavljanja je treba obravnavati vse ukrepe, ki prepovedujejo, motijo ali zmanjšujejo privla?nost uresni?evanja te svobode (sodba z dne 29. novembra 2011, National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, to?ka 36 in navedena sodna praksa).

60 Ugotoviti je treba, da je v zadevi v glavni stvari dodelitev pravice do odloga obdav?itve kapitalskih dobi?kov iz naslova sredstev, ki jih je francoska družba prenesla na družbo s sede?em v drugi državi ?lanici, z zahtevami iz zadevne zakonodaje pogojena le pri ?ezmejnih zdru?itvah.

61 Kot priznava francoska vlada, se s to zakonodajo ?ezmejne zdru?itve in zdru?itve znotraj države obravnavajo razli?no.

62 Tako razli?no obravnavanje lahko odvr?a od izvr?evanja svobode ustanavljanja in zato pomeni oviro za izvr?evanje te svobode.

63 Taka ovira je dopustna, samo ?e je objektivno utemeljena z nujnimi razlogi v splošnem interesu, ki jih priznava pravo Unije. V takem primeru tudi ne sme presegati tega, kar je nujno potrebno za doseg tega cilja (sodba z dne 29. novembra 2011, National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, to?ka 42 in navedena sodna praksa).

64 Po mnenju francoske vlade je ovira iz postopka v glavni stvari utemeljena z nujnim razlogom v splošnem interesu, ki je povezan z bojem proti dav?nim utajam ali izogibanju pla?ila davkov in z ohranitvijo uravnote?ene porazdelitve pristojnosti obdav?itve med državami ?lanicami.

65 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da je Sodiš?e že odlo?ilo, da je nujni razlog v splošnem interesu, ki lahko utemelji omejitev uresni?evanja s Pogodbo zagotovljenih pravic o prostem pretoku, tako boj proti dav?nim utajam ali izogibanju pla?ila davkov kot potreba po ohranitvi uravnote?ene porazdelitve pristojnosti obdav?itve med državami ?lanicami (sodba z dne 5. julija 2012, SIAT, C?318/10, EU:C:2012:415, to?ki 36 in 37 ter navedena sodna praksa).

66 Vendar pa je treba v zvezi z zadnjenavedenim ciljem poudariti, kot je generalni pravobranilec navedel v to?ki 39 sklepnih predlogov, da ta cilj zagotavlja že Direktiva 90/434.

67 Kot namre? izhaja iz sodne prakse Sodiš?a, je iz ?etrte in šeste uvodne izjave te direktive razvidno, da ta uvaja samo sistem odloga obdav?itve kapitalskih dobi?kov iz prenesenih sredstev, ki prepre?uje, da bi prenos dejavnosti sam po sebi povzro?il obdav?itev, hkrati pa z zagotavljanjem obdav?itve teh dobi?kov ob dejanski realizaciji varuje finan?ne interese države, v kateri je prenosna družba (sodba z dne 19. decembra 2012, 3D I, C?207/11, EU:C:2012:818, to?ka 28).

68 Zato ta cilj v zadevi v glavni stvari ne more upravi?iti ovire svobode ustanavljanja.

69 V zvezi z nujnim razlogom v splošnem interesu, ki je povezan z bojem proti dav?nim utajam ali izogibanju pla?ila davkov, zadostuje ugotovitev, kot je generalni pravobranilec navedel v to?kah 72 in 73 sklepnih predlogov, da ima ta cilj enak obseg ne glede na to, ali se nanj sklicuje pri uporabi ?lena 11(1)(a) Direktive 90/434 ali v utemeljitev ovire v razmerju do primarnega prava. Zato so preudarki, omenjeni v to?kah od 54 do 56 te sodbe v zvezi s sorazmernostjo upoštevene zakonodaje v postopku v glavni stvari, ki se nanašajo na to dolo?bo, upošteveni tudi za presojo sorazmernosti te zakonodaje z vidika svobode ustanavljanja. Iz tega izhaja, da dav?na

zakonodaja, kakršna je v postopku v glavni stvari, s katero se uvaja splošna domneva o obstoju dav?ne utaje ali izogibanju pla?ila davka presega to, kar je potrebno za dosego tega cilja, zaradi ?esar ne more upravi?iti ovire te svobode.

70 Glede na zgoraj navedeno je treba na drugo postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba ?len 49 PDEU in ?len 11(1)(a) Direktive 90/434 razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni zakonodaji, kakršna je v postopku v glavni stvari, ki v primeru ?ezmejne združitve dodelitev dav?nih ugodnosti, ki se za tako operacijo uporabljajo na podlagi te direktive – v tem primeru odloga obdav?itve kapitalskih dobi?kov iz naslova sredstev, ki jih je francoska družba prenesla na družbo s sedežem v drugi državi ?lanici – pogojuje z izvedbo postopka za pridobitev predhodnega dovoljenja, v katerem mora dav?ni zavezanec za pridobitev tega dovoljenja dokazati, da je zadevna operacija utemeljena s komercialnim razlogom, da njen glavni namen ali eden njenih glavnih namenov ni dav?na utaja ali izogibanje pla?ilu davkov in da na?in njene izvedbe zagotavlja prihodnjo obdav?itev kapitalskega dobi?ka, katerega obdav?itev je bila odložena, medtem ko se pri združitvah znotraj države tak odlog dovoli, ne da bi moral dav?ni zavezanec izpeljati tak postopek.

Stroški

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

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

1. Ker s ?lenom 11(1)(a) Direktive Sveta 90/434/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdav?itve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz razli?nih držav ?lanic ni bila opravljena iz?rpnna harmonizacija, pravo Unije dopuš?a, da se z vidika primarnega prava preizkusi skladnost nacionalne zakonodaje, kakršna je v postopku v glavni stvari, ki je bila sprejeta z namenom prenosa možnosti iz te dolo?be v nacionalno pravo.

2. ?len 49 PDEU in ?len 11(1)(a) Direktive 90/434 je treba razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni zakonodaji, kakršna je v postopku v glavni stvari, ki v primeru ?ezmejne združitve dodelitev dav?nih ugodnosti, ki se za tako operacijo uporabljajo na podlagi te direktive – v tem primeru odloga obdav?itve kapitalskih dobi?kov iz naslova sredstev, ki jih je francoska družba prenesla na družbo s sedežem v drugi državi ?lanici – pogojuje z izvedbo postopka za pridobitev predhodnega dovoljenja, v katerem mora dav?ni zavezanec za pridobitev tega dovoljenja dokazati, da je zadevna operacija utemeljena s komercialnim razlogom, da njen glavni namen ali eden njenih glavnih namenov ni dav?na utaja ali izogibanje pla?ilu davkov in da na?in njene izvedbe zagotavlja prihodnjo obdav?itev kapitalskega dobi?ka, katerega obdav?itev je bila odložena, medtem ko se pri združitvah znotraj države tak odlog dovoli, ne da bi moral dav?ni zavezanec izpeljati tak postopek.

Podpisi

* Jezik postopka: francoš?ina.