Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MELCHIORJA WATHELETA,
predstavljeni 26. oktobra 2016 [1]

Zadeva C-14/16

Euro Park Service, pravna naslednica družbe Cairnbulg Nanteuil,
proti
Ministre des finances et des comptes publics

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Conseil d'État (Francija))

„Predhodno odločanje — Obdavčenje — Skupni sistem obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic — Direktiva 90/434/EGS — Člen 11 — Davčna utaja ali izogibanje plačilu davka — Predhodno dovoljenje davčne uprave — Svoboda ustanavljanja — Člen 49 PDEU"

I – Uvod

1. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe z dne 16. decembra 2015, ki ga je 11. januarja 2016 v sodnem tajništvu Sodišča vložilo Conseil d'État (državni svet, Francija), 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. [2]

2. Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo luksemburškega prava Euro Park Service (v nadaljevanju: družba Euro Park), ki je pravna naslednica francoske družbe SCI Cairnbulg Nanteuil (v nadaljevanju: družba SCI Cairnbulg Nanteuil), in francosko davčno upravo (v nadaljevanju: davčna uprava) v zvezi z naložitvijo dodatnega plačila davka od dohodkov pravnih oseb, dodatnega prispevka k temu davku in kazni. Po mnenju davčne uprave je treba ta plačila in kazni naložiti, prvič, ker družba SCI Cairnbulg Nanteuil ni zaprosila za ministrsko dovoljenje, določeno v francoskem pravu za primer prenosov sredstev v korist tuje družbe, in drugič, ker ji to dovoljenje nikakor ne bi bilo podeljeno, saj njeno prenehanje ni bilo utemeljeno s komercialnim razlogom, ampak je bil njegov namen davčna utaja ali izogibanje plačilu davka.

3. Predložitveno sodišče meni, da mora za to, da bo lahko odločilo v sporu, ki mu je bil predložen, zlasti vedeti, ali člen 49 PDEU nasprotuje nacionalni zakonodaji, ki z namenom boja proti davčni utaji in izogibanju plačilu davka za upravičenost do skupnega sistema obdavčitve, ki se uporablja za združitve in primerljive operacije, zgolj pri prenosu sredstev na tuje pravne osebe sistematično zahteva, da se izvede postopek pridobitve predhodnega dovoljenja.

1 — Jezik izvirnika: francoščina.

2 — UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 142.

II – Pravni okvir

A – *Pravo Unije*

4. Člen 49 PDEU (prej člen 43 PES) določa:

„V okviru določb, navedenih v nadaljevanju, se omejitve glede pravice do ustanavljanja za državljane ene države članice na ozemlju druge države članice prepovejo. Ta prepoved se uporablja tudi za omejitve pri ustanavljanju agencij, podružnic ali hčerinskih družb državljanov katere koli države članice s sedežem na ozemlju katere koli države članice.

[…]“

5. Člen 4 Direktive 90/434 določa:

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

[…]“

6. Člen 11 Direktive 90/434 določa:

„1. 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;

[…]“

B – *Francosko pravo*

7. 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.

8. Člen 210 A CGI določa:

„1. Neto kapitalski dobiček in dobiček 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 dobiček, katerega upoštevanje je bilo pri obdavčitvi prevzete družbe odloženo;

(c) kapitalski dobiček, 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 dobiček mora vključiti kapitalski dobiček, ustvarjen ob prenosu amortizirljivih sredstev […]“

9. Člen 210 B, odstavek 3, CGI 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) način izvedbe operacije zagotavlja prihodnjo obdavčitev kapitalskega dobička, katerega obdavčitev je bila odložena.“

10. Po navedbah predložitvenega sodišča je s členom 210 C CGI zagotovljen 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.

[…]“

III – Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

11. Družba Euro Park je bila edina družbenica družbe SCI Cairnbulg Nanteuil in je postala pravna naslednica te družbe.

12. V zvezi z družbo SCI Cairnbulg Nanteuil je bila 26. novembra 2004 izvedena „operacija prenehanja brez likvidacije […] s strani in v korist njene edine družbenice […]“.[3] Ob tej priložnosti se je družba SCI Cairnbulg Nanteuil odločila za poseben sistem za združitve, določen v členu 210 in naslednjih CGI. Zato v poslovnem letu, zaključenem 26. novembra 2004, za neto kapitalski dobiček in dobiček od sredstev, ki jih je prenesla na družbo Euro Park, ni obračunala davka od dohodkov pravnih oseb.

13. Iz predložitvene odločbe izhaja, da so bili ti prenosi, katerih predmet so nepremičnine, v notarski listini z dne 19. aprila 2005, na podlagi katere je bil opravljen univerzalni prenos premoženja družbe SCI Cairnbulg Nanteuil na družbo Euro Park Service, ocenjeni po njihovi neto knjigovodski vrednosti, to je 9.387.700 EUR. Zadnjenavedena družba je te nepremičnine istega dne prodala družbi SCI IBC Ferrier po ceni 15.776.000 EUR, kar ustreza tržni vrednosti, ki so jo ta sredstva dosegla 26. novembra 2004.

3 — Kot je opisana v predlogu za sprejetje predhodne odločbe.

14. Davčna uprava je po davčnem nadzoru podvomila o tem, da je bila družba SCI Cairnbulg Nanteuil upravičena do posebnega sistema za združitve. Po navedbah te uprave družba SCI Cairnbulg Nanteuil ni zaprosila za ministrsko dovoljenje, kot to določa CGI, poleg tega pa ji to dovoljenje tudi nikakor ne bi bilo podeljeno, ker zadevne operacije ni bilo mogoče utemeljiti s komercialnimi razlogi, ampak je bil njen namen davčna utaja ali izogibanje plačilu davkov.

15. Zato so bili družbi Euro Park kot pravni nasledniki družbe SCI Cairnbulg Nanteuil naloženi dodatni davki in dodatni prispevki k davku, skupaj s kaznimi, ki so v členu 1729 CGI določene za namerno neizpolnitev obveznosti.

16. Družba Euro Park je Tribunal administratif de Paris (upravno sodišče v Parizu) predlagala, naj ugotovi, da ni dolžna plačati teh dajatev in kazni. To je s sodbo z dne 6. julija 2011 ta predlog zavrnilo. Cour d'appel de Paris (višje sodišče v Parizu) je s sodbo z dne 11. aprila 2013 potrdilo sodbo Tribunal administratif de Paris. Družba Euro Park je vložila kasacijsko pritožbo pri Conseil d'État (državni svet). V teh okoliščinah je Conseil d'État (državni svet) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

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

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je treba določbe člena 49 PDEU razlagati tako, da preprečujejo, da nacionalna zakonodaja z namenom boja proti davčni utaji in 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?“

IV – Postopek pred Sodiščem

17. Družba Euro Park, francoska vlada in Evropska komisija so predložile pisna stališča. Iste stranke so ustno podale stališča na obravnavi, ki je potekala 7. septembra 2016.

V – Analiza

A – *Uvodne ugotovitve*

18. V skladu z zahtevo Sodišča bodo ti sklepni predlogi osredotočeni na drugo vprašanje za predhodno odločanje predložitvenega sodišča, ki je postavljeno le za primer pritrdilnega odgovora na prvo vprašanje za predhodno odločanje, torej le če je – kadar nacionalna zakonodaja države članice v nacionalnem pravu uporabi možnost, ponujeno s členom 11(1) Direktive Sveta 90/434 – mogoč nadzor aktov, sprejetih za uresničevanje te možnosti, z vidika primarnega prava Unije.

19. Z drugim vprašanjem za predhodno odločanje predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 49 PDEU razlagati tako, da nasprotuje temu, da nacionalna zakonodaja z namenom boja proti davčni utaji in izogibanju plačilu davka kot pogoj za upravičenost do skupnega sistema obdavčitve, ki se uporablja za združitve in primerljive operacije, zahteva, da se izvede postopek pridobitve predhodnega dovoljenja le pri prenosih sredstev na tuje pravne osebe, medtem ko se ta postopek ne uporablja za prenose sredstev na pravne osebe te države.

20. Opozoriti je treba, da člen 210 C CGI, ki določa sporni postopek pridobitve predhodnega dovoljenja, po navedbah predložitvenega sodišča in francoske vlade zagotavlja prenos Direktive 90/434 v nacionalno pravo.

21. Po mnenju francoske vlade ni sporno, da je zadevna nacionalna zakonodaja združljiva z določbami Direktive 90/434.

22. Po drugi strani družba Euro Park meni, da člen 210 C CGI ni združljiv s členom 11 Direktive 90/434, po mnenju Komisije pa je uvedba postopka dovoljenja za kakršen koli prenos sredstev neke družbe na drugo družbo v okviru združitve v nasprotju s ciljem Direktive 90/434, kot izhaja iz njene prve uvodne izjave. Postopek pridobitve predhodnega dovoljenja bi onemogočil uporabo te direktive. Poleg tega Komisija še meni, da iz predloga za sprejetje predhodne odločbe ni razvidno, „v kolikšnem obsegu francoska zakonodaja vsebuje določbe, s katerimi so opredeljena *izvedbena pravila*, ki so dovolj natančna, jasna in predvidljiva, da davčnim zavezancem omogočajo, da se seznanijo s svojimi pravicami, in se torej skladajo s splošnim pravnim načelom pravne varnosti“.

23. Zato se strinjam s Komisijo, da je treba pred odgovorom na drugo vprašanje predložitvenega sodišča, ki se nanaša na člen 49 PDEU, preučiti Direktivo 90/434 in zlasti njen člen 11(1)(a).[4]

B – *Direktiva 90/434*

24. Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je cilj Direktive 90/434, kot izhaja iz njene prve uvodne izjave,[5] 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. V isti uvodni izjavi je navedeno tudi, da združitev, delitev, prenosov sredstev in zamenjav kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic ne smejo ovirati omejitve, pomanjkljivosti ali izkrivljanja, ki izhajajo predvsem iz davčnih predpisov držav članic“.[6] Direktiva 90/434 je namreč „namenjena odpravi davčnih ovir za čezmejna prestrukturiranja podjetij, s tem da se zagotovi, da se morebitno povečanje vrednosti kapitalskih deležev ne obdavči, preden dejansko ne pride do njega [dokler ni dejansko unovčeno]“.[7] „S tem namenom Direktiva 90/434 določa, predvsem v členu 4, da združitev ali delitev ne sme povzročiti obdavčitve kapitalskih dobičkov, izračunanih iz razlike med realno vrednostjo prenesenih sredstev in obveznosti ter njihovo vrednostjo za davčne namene“.[8]

25. Vendar je Sodišče odločilo tudi, da člen 11 Direktive 90/434 določa, da države članice pridržijo nekaj pristojnosti.[9] Ugotoviti je namreč treba, da „člen 11(1)(a) [Direktive 90/434] državam članicam dovoljuje, da zavrnejo uporabo vseh ali nekaterih določb navedene direktive, vključno z davčnimi ugodnostmi, […] [določenimi v členu 4 Direktive], ali odvzamejo ugodnosti teh določb, zlasti ko je *glavni namen ali eden glavnih namenov* združitve, delitve, prenosa sredstev ali zamenjave kapitalskih deležev *davčna utaja ali izogibanje plačilu davka*“.[10]

4 — Direktiva 90/434 je bila zaradi jasnosti in racionalnosti razveljavljena z Direktivo Sveta 2009/133/ES z dne 19. oktobra 2009 o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, delne delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic ter za prenos statutarnega sedeža SE ali SCE med državami članicami (UL 2009, L 310, str. 34), s katero je bila kodificirana Direktiva 90/434. Ugotavljam, da je člen 15(1)(a) Direktive 2009/133 precej podoben členu 11(1)(a) Direktive 90/434.

5 — V prvi uvodni izjavi Direktive 90/434 je navedeno: „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 […]“. Moj poudarek.

6 — Glej sodbo z dne 20. maja 2010, Modehuis A. Zwijnenburg (C-352/08, EU:C:2010:282, točka 38).

7 — Glej sodbo z dne 20. maja 2010, Modehuis A. Zwijnenburg (C-352/08, EU:C:2010:282, točka 39).

8 — Glej sodbo z dne 20. maja 2010, Modehuis A. Zwijnenburg (C-352/08, EU:C:2010:282, točka 40).

9 — Glej sodbo z dne 17. julija 1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, točka 35).

10 — Moj poudarek. Glej sodbo z dne 17. julija 1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, točka 38). Člen 11(1)(a) Direktive 90/434 odraža splošno načelo prava Unije, ki prepoveduje zlorabo pravice. Glej sodbo z dne 10. novembra 2011, Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, točka 50).

26. Člen 11(1)(a) Direktive 90/434 poleg tega določa, da 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. [11]

27. Sodišče je v točki 43 sodbe z dne 17. julija 1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369), odločilo, da ni določb prava Unije, ki bi urejale „izvajanje domneve iz člena 11(1)(a), zato so, ob upoštevanju načela sorazmernosti, za določitev pravil, potrebnih za uporabo te določbe, pristojne države članice“.

28. Sodišče je prav tako odločilo, da bi uvedba splošnega pravila, ki bi avtomatično izključila uporabo davčnih ugodnosti za nekatere kategorije operacij, presegla tisto, kar je potrebno za preprečevanje davčne utaje ali izogibanja plačilu davka, in bi škodila namenu Direktive 90/434. [12] Iz ustaljene sodne prakse namreč izhaja, da se države članice, ko prenesejo člen 11(1)(a) Direktive 90/434, pri preverjanju, ali ima nameravana operacija namen davčne utaje ali izogibanja plačilu davka, ne morejo zadovoljiti z uporabo vnaprej določenih splošnih meril, temveč morajo preizkus opraviti od primera do primera, za vse okoliščine zadevne operacije. [13]

C – *Uporaba člena 11(1)(a) Direktive 90/434 v obravnavani zadevi*

1. Člen 210 B, odstavek 3, in člen 210 C, odstavek 2, CGI – njuna skladnost s členom 11(1)(a) Direktive 90/434

29. Člen 210 B, odstavek 3, CGI določa, da se predhodno dovoljenje, določeno s členom 210 C, odstavek 2, CGI izda, če operacija izpolnjuje tri pogoje, in sicer, če je utemeljena s komercialnim razlogom, če njen glavni namen ali eden glavnih namenov ni davčna utaja ali izogibanje plačilu davka in če način njene izvedbe zagotavlja prihodnjo obdavčitev kapitalskega dobička, katerega obdavčitev je bila odložena.

30. Francoska vlada je na obravnavi trdila, da se dovoljenje, določeno v členu 210 C, odstavek 2, CGI, izda že, če zadevna operacija izpolnjuje prvi pogoj, določen s členom 210 B, odstavek 3, CGI, torej če je utemeljena s komercialnim razlogom. Po navedbah francoske vlade naj bi bila davčna uprava med preučitvijo operacije pooblaščena le za to, da preveri ekonomsko realnost te operacije, ne pa za preverjanje njene ekonomske smotrnosti.

31. Glede na nedvoumnost besedila člena 210 B, odstavek 3, CGI, v skladu s katerim se, preden je mogoče izdati dovoljenje, jasno zahteva izpolnitev treh pogojev, te trditve francoske vlade brez drugih dokazov ne morem upoštevati.

32. Ta vlada še trdi, da se s francosko zakonodajo ne zahteva, da je predhodno dovoljenje za čezmejno operacijo, na katero se nanaša Direktiva 90/434, izdano pred operacijo, temveč le, da je predhodna vloga zanj, kar pomeni, da je taka vloga vložena pred izvedbo operacije. Po njenih navedbah je mogoče v takih okoliščinah operacijo izvesti pred prejetjem dovoljenja ob upoštevanju odložnega pogoja, vezanega na to pridobitev. Zato francoska vlada meni, da je ta sistem bliže sistemu prijave kot pa sistemu izdaje dovoljenj.

11 — Glej tudi sodbo z dne 20. maja 2010, Modehuis A. Zwijnenburg (C-352/08, EU:C:2010:282, točka 43). Opozoriti je treba, da je v točkah 45 in 46 te sodbe Sodišče poudarilo, da lahko države članice v skladu s členom 11(1)(a) Direktive 90/434 le izjemoma in v posebnih primerih zavrnejo uporabo ali odvzamejo ugodnosti vseh ali nekaterih določb. Zato je treba določbo člena 11(1)(a) Direktive 90/434, ker gre za izjemo od splošnih pravil, razlagati ozko, pri čemer je treba upoštevati njeno besedilo, njen namen in okvir, v kateri spada.

12 — Sodba z dne 10. novembra 2011, Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, točka 37).

13 — Glej v tem smislu sodbo z dne 10. novembra 2011, Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, točka 37 in navedena sodna praksa).

33. Poleg tega, da se mi tak odložni pogoj v konkretnih okoliščinah ne zdi izvedljiv in združljiv z ekonomsko realnostjo operacij, na katere se nanaša Direktiva 90/434,[14] naj zlasti opozorim, da člen 210 C, odstavek 2, CGI izrecno določa, da se določbe členov 210 A in 210 B CGI za prenose sredstev francoskih pravnih oseb na tuje pravne osebe uporabljajo, le „če so bili ti prenosi *predhodno dovoljeni* pod pogoji iz odstavka 3 člena 210 B“[15] CGI.[16] Torej je besedilo člena 210 C, odstavek 2, CGI v popolnem nasprotju s trditvijo francoske vlade.

34. Poleg tega je treba opozoriti, da člen 11(1)(a) Direktive 90/434 državam članicam dovoljuje neuporabo določb Direktive 90/434, če je „glavni namen [operacije, na katero se nanaša ta direktiva,] ali […] eden [njenih] glavnih namenov davčna utaja ali izogibanje plačilu davka“.[17] Enako kot Komisija menim, da iz nadaljevanja navedenega odstavka 1(a) izhaja, da lahko dejstvo, da zadevna operacija ni izvedena zaradi veljavnih komercialnih razlogov, povzroči domnevo, da je glavni ali eden glavnih namenov te operacije davčna utaja ali izogibanje plačilu davka, vendar pa neobstoj takih razlogov ne more biti neodvisna in dodatna upravičitev, ki bi omogočila neuporabo določb Direktive 90/434.[18]

35. Iz tega izhaja, da člen 210 B, odstavek 3, CGI iz samo enega elementa, določenega s členom 11(1)(a) Direktive 90/434, izpeljuje dva pogoja in tako razširja področje uporabe pridržka pristojnosti prek tistega, kar določa ta določba.

36. Poleg tega tretjega pogoja, določenega s členom 210 B, odstavek 3, CGI,[19] ki prav tako ni določen s členom 11(1)(a) Direktive 90/434,[20] ni mogoče utemeljiti z bojem proti davčni utaji ali izogibanju plačilu davka,[21] kot trdi francoska vlada, saj se na ta cilj izrecno nanaša že drugi pogoj iz člena 210 B, odstavek 3, CGI.

37. Francoska vlada v pisnih stališčih navaja, da namen določb zadevne nacionalne zakonodaje ni le boj proti davčni utaji in izogibanju plačilu davka, ampak tudi ohranjanje uravnotežene porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami.

38. Menim, da te trditve ni mogoče sprejeti.

39. Čeprav namreč drži, da je Sodišče menilo, da je mogoče ohranjanje uravnotežene porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami priznati kot utemeljitev za omejitev temeljnih svoboščin, zlasti če je namen zadevnega sistema preprečevanje ravnanj, s katerimi bi bilo mogoče ogroziti pravico države članice do izvajanja njene davčne pristojnosti v zvezi z dejavnostmi, izvedenimi na njenem ozemlju,[22] tretjega pogoja iz člena 210 B, odstavek 3, CGI ni mogoče utemeljiti s tem ciljem, saj je uravnotežena porazdelitev davčne pristojnosti med državami članicami zagotovljena že z Direktivo 90/434 in sodno prakso s tega področja.

14 — Obstoj odložnega pogoja dejansko pomeni, da se operacija ne izvede.

15 — Moj poudarek.

16 — Gre namreč za vlogo za predhodno dovoljenje, ne pa za predhodno vlogo za dovoljenje!

17 — Glej člen 11(1)(a) Direktive 90/434 in točko 25 teh sklepnih predlogov.

18 — Poleg tega menim, da mora nacionalna uprava dokazati neobstoj komercialnega razloga, da lahko uporabi domnevo iz drugega stavka člena 11(1)(a) Direktive 90/434, to je, da je glavni namen operacije davčna utaja ali izogibanje plačilu davka. Glej točke od 26 do 28 teh sklepnih predlogov.

19 — In sicer tega, da „način izvedbe operacije zagotavlja prihodnjo obdavčitev kapitalskega dobička, katerega obdavčitev je bila odložena“.

20 — In niti s pridržkom pristojnosti, priznanim državam članicam na podlagi člena 11(1)(b) Direktive 90/434, ki se nanaša na zastopanje delavcev.

21 — Edini element, določen s členom 11(1)(a) Direktive 90/434.

22 — Glej, med drugim, sodbo z dne 5. julija 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, točka 45).

40. Ni namreč sporno, da posledica člena 4(1) Direktive 90/434 ni dokončna oprostitev kapitalskega dobička iz prenesene dejavnosti. Ta določba določa zgolj odlog obdavčitve kapitalskega dobička iz prenesene dejavnosti do njegove dejanske realizacije. V četrti uvodni izjavi Direktive 90/434 [23] je navedeno, da davčni sistem, vzpostavljen s to direktivo, odpravlja obdavčitev v zvezi z operacijami, navedenimi v njej, in „hkrati [varuje] finančne interese države, v kateri je prenosna družba ali prevzeta družba“. Naj poudarim, da je v točki 28 zadeve, v kateri je bila izrečena sodba z dne 19. decembra 2012, 3D I (C-207/11, EU:C:2012:818), Sodišče odločilo, da je „[i]z četrte in šeste uvodne izjave te direktive […] razvidno, da ta uvaja samo sistem odloga obdavčitve kapitalskih dobičkov iz prenesenih sredstev, ki preprečuje, da bi prenos dejavnosti sam po sebi povzročil obdavčitev, hkrati pa z zagotavljanjem obdavčitve teh dobičkov ob dejanski realizaciji varuje finančne interese države, v kateri je prenosna družba“.

41. Po drugi strani bi bil lahko namen tretjega pogoja iz člena 210 B, odstavek 3, CGI zagotoviti izterjavo davkov ob dejanski realizaciji kapitalskega dobička. [24] Poleg tega, da ta cilj ni vključen v pridržek pristojnosti, določen s členom 11(1)(a) Direktive 90/434, in je torej dodatna zahteva, s katero je razširjen obseg pridržka iz te določbe, je treba še poudariti, da je mogoče izterjavo davkov zagotoviti še z drugimi sredstvi in ne le z navedenim postopkom pridobitve predhodnega dovoljenja, in sicer zlasti z uporabo Direktive Sveta 2010/24/EU z dne 16. marca 2010 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev v zvezi z davki, carinami in drugimi ukrepi. [25]

42. Ugotoviti je torej treba, da nacionalna zakonodaja, kakršna je iz postopka v glavni stvari, razširja pogoje, ki jih člen 11(1)(a) Direktive 90/434 določa za to, da lahko države članice zavrnejo uporabo davčnih ugodnosti, določenih z Direktivo 90/434, za operacije, na katere se ta nanaša.

2. Uvedba splošne domneve davčne utaje ali izogibanja plačilu davka

43. Iz spisa pred Sodiščem izhaja, da zadevna nacionalna zakonodaja, še zlasti člen 210 B, odstavek 3, in člen 210 C, odstavek 2, CGI, za vsako operacijo čezmejne združitve določa postopek pridobitve predhodnega dovoljenja, v katerem se sistematično in brezpogojno zahteva predložitev dokaza za to, da je zadevna operacija utemeljena s komercialnim razlogom in da njen glavni ali eden glavnih namenov ni davčna utaja ali izogibanje plačilu davka, pri čemer davčni upravi ni treba predložiti niti najmanjšega dokaza o neobstoju veljavnih komercialnih razlogov ali indicev, da gre za davčno utajo ali izogibanje plačilu davka. [26]

44. Ugotavljam, da je zadevna nacionalna zakonodaja s tem, da kot pogoj za upravičenost operacij čezmejnih združitev do sistema obdavčitve, določenega z Direktivo 90/434, zahteva, da se izvede postopek pridobitve predhodnega dovoljenja, uvedla splošno domnevo davčne utaje ali izogibanja plačilu davka.

23 — V četrti uvodni izjavi Direktive 90/434 je navedeno, da „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“. Glej po analogiji tudi šesto uvodno izjavo Direktive 90/434, v kateri je navedeno, da „sistem odloga obdavčitve kapitalskih dobičkov iz prenesenih sredstev do časa njihovega dejanskega razpolaganja, ki se uporablja za sredstva, prenesena stalni enoti, [omogoča] oprostitev obdavčitve ustreznih kapitalskih dobičkov, hkrati pa zagotavlja, da jih dokončno obdavči država, v kateri je prenosna družba, v času dejanskega razpolaganja“.

24 — Francoska vlada na obravnavi 7. septembra 2016 v odgovor na vprašanje, ki ji ga je postavilo Sodišče, ni mogla potrditi namena navedenega tretjega pogoja. Po drugi strani je družba Euro Park na obravnavi trdila, da je njegov namen zagotoviti, da na francoskem ozemlju ostane stalna poslovna enota.

25 — UL 2010, L 84, str. 1.

26 — Komisija meni, da „se zdi, da mora izključno davčni zavezanec dokazati, da ni bilo zlorabe ali izogibanja plačilu davka, pri čemer francoski upravi ni treba predložiti niti najmanjšega dokaza, da bi tako davčnemu zavezancu omogočila, da šele nato predloži dokaze o neobstoju davčne utaje ali izogibanja plačilu davka“.

45. Poleg tega, da Sodišče ni nikoli dopustilo, da bi lahko utemeljitev omejitve ene od temeljnih svoboščin, zagotovljenih s Pogodbo, s potrebo po boju proti davčni utaji ali izogibanju plačilu davka izhajala iz splošne domneve goljufije ali zlorabe,[27] se po mojem mnenju z uvedbo take domneve tudi očitno krši načelo sorazmernosti. Iz sodne prakse Sodišča je namreč razvidno, da „je treba šteti, da ureditev – ki temelji na presoji objektivnih in preverljivih meril za določitev, ali ima transakcija značaj povsem umetnega konstrukta z izključno davčnimi nameni, in ki v vsakem primeru, v katerem obstoja takega konstrukta ni mogoče izključiti, davčnemu zavezancu brez pretiranih upravnih zahtev omogoča, da predloži dokaze v zvezi z morebitnimi poslovnimi razlogi, zaradi katerih je bila sklenjena ta transakcija – ne presega tistega, kar je potrebno za preprečitev davčnih goljufij in izogibanj“.[28] Iz navedenega izhaja, da predpisi davčnemu zavezancu ne smejo nalagati, da mora sistematično utemeljiti resničnost in poštenost operacije, pri čemer davčni upravi ni treba predložiti niti najmanjšega dokaza o davčni utaji ali izogibanju plačilu davka.[29] Čeprav je s postopkom pridobitve predhodnega dovoljenja sicer res mogoče doseči cilj boja proti davčni utaji in izogibanju plačilu davka iz člena 11(1)(a) Direktive 90/434,[30] je z njim podrta sistematika te določbe in preseženo nujno potrebno za uresničitev tega cilja.

46. Z uvedbo domneve, kot je tista iz zadeve v glavni stvari, so namreč za vsako operacijo čezmejne združitve sistematično in predhodno postavljene velike upravne omejitve, in sicer, tudi če čisto nič ne kaže na davčno utajo ali izogibanje plačilu davka. Taka domneva je zato v nasprotju s ciljem Direktive 90/434, torej – v skladu z njeno prvo uvodno izjavo – *zmanjšati* ovire za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic, ki izhajajo iz davčnih predpisov držav članic.[31]

D – *Sodba Pelati*

47. Francoska vlada meni, da v sodbi z dne 18. oktobra 2012, Pelati (C-603/10, EU:C:2012:639, točka 32), obstoj predhodnega upravnega postopka, katerega namen je bil preučiti upravičenost do ugodnosti iz Direktive 90/434, z vidika prava Unije ni bil grajan, razen kar zadeva začetek roka za vložitev vloge za dovoljenje, s katerim davčni zavezanec vlagatelj ni bil predhodno seznanjen.[32]

48. Drži, da je Sodišče v sodbi z dne 18. oktobra 2012, Pelati (C-603/10, EU:C:2012:639, točka 37), menilo, da zakonodaja, kot je bila obravnavana, „ki za priznanje davčnih ugodnosti, ki v skladu z določbami navedene direktive veljajo za transakcijo delitve, določa pogoj, da mora biti vloga v zvezi s to transakcijo vložena v določenem roku“, ni v nasprotju z Direktivo 90/434, predložitvenemu sodišču pa je naložilo, naj preveri, ali so pravila, še zlasti začetek roka za vložitev obravnavane vloge, v skladu z načelom učinkovitosti.

27 — Glej po analogiji sodbo z dne 9. novembra 2006, Komisija/Belgija (C-433/04, EU:C:2006:702, točka 35 in navedena sodna praksa), v kateri je Sodišče odločilo, „da naj splošna domneva o davčnem izogibanju ali goljufijah ne bi zadostovala za utemeljitev ukrepa, ki ogroža cilje Pogodbe“. Glej tudi sodbe z dne 4. marca 2004, Komisija/Francija (C-334/02, EU:C:2004:129, točka 27), z dne 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, točki 50 in 51), in z dne 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, točka 82).

28 — Glej sodbo z dne 3. oktobra 2013, Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, točka 37 in navedena sodna praksa).

29 — Glej po analogiji sodbo z dne 5. julija 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, točka 55), v kateri Sodišče poudarja, da „posebno pravilo določa, da mora […] davčni zavezanec sistematično utemeljevati resničnost in poštenost vseh storitev in običajnost vseh z njimi povezanih plačil, pri čemer davčni upravi ni treba predložiti niti najmanjšega dokaza o davčni goljufiji ali izogibanju davkom“.

30 — Glej po analogiji sodbo z dne 5. julija 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, točka 42). Komisija meni, da je z zadevnimi nacionalnimi predpisi sicer mogoče preprečiti ravnanja, ki ustvarjajo povsem umetne konstrukte brez gospodarske resničnosti, zato da bi se obšel davek na dobiček, ustvarjen z opravljanjem dejavnosti na nacionalnem ozemlju, ki ga je običajno treba plačati, vendar ti predpisi hkrati kršijo načelo sorazmernosti.

31 — Komisija meni, da se s splošno domnevo davčne utaje ali izogibanja plačilu davka, uvedeno s francosko zakonodajo, izniči cilj Direktive 90/434.

32 — Družba Euro Park trdi, da zahteva po dovoljenju ni v nasprotju z Direktivo, vendar za njegovo izdajo ni mogoče veljavno določiti dodatnih zahtev poleg tistih, določenih z Direktivo 90/434.

49. Vendar pa menim, da v sodbi z dne 18. oktobra 2012, Pelati (C-603/10, EU:C:2012:639), ni mogoče najti sklepov, ki jih je iz nje izpeljala francoska vlada za obravnavano zadevo. To, da je v tej zadevi slovenska davčna uprava zavrnila dodelitev davčnih ugodnosti, določenih z Direktivo 90/434, je namreč temeljilo zgolj na dejstvu, da vloga za predhodno dovoljenje ni bila vložena v roku, določenem z zadevno zakonodajo.

50. V navedeni zadevi se nikjer ne obravnavajo vsebinski pogoji, ki v sodbi sploh niso opisani. Sodišče je menilo, da zgolj dejstvo, da se določi postopek predhodnega dovoljenja, ni v nasprotju z Direktivo 90/434, in se je pri analizi osredotočilo na skladnost določb o roku za vložitev vloge z načelom učinkovitosti.

51. V obravnavani zadevi se obstoj postopka dovoljenja ne zdi sporen, ampak so sporni vsebinski pogoji in pogoji v zvezi z dokazovanjem, določeni za pridobitev tega dovoljenja, še zlasti njihova skladnost z načelom sorazmernosti, kar se v sodbi z dne 18. oktobra 2012, Pelati (C-603/10, EU:C:2012:639), ni obravnavalo.

52. Poleg tega iz sodbe z dne 18. oktobra 2012, Pelati (C-603/10, EU:C:2012:639, točka 36), izhaja, da morajo biti izvedbena pravila postopka pridobitve predhodnega dovoljenja dovolj natančna, jasna in predvidljiva, da se davčni zavezanci lahko seznanijo s svojimi pravicami in da se zagotovi, da bodo ti lahko izkoristili davčne ugodnosti, določene z Direktivo 90/434.

53. V zvezi s tem francoska vlada navaja, da je francoska uprava leta 2015 odobrila vse vloge za dovoljenje na podlagi člena 210 B CGI, zato meni, da vzpostavitev postopka pridobitve predhodnega dovoljenja omogoča zagotovitev večje pravne varnosti družbi upravičenki, saj so merila za pridobitev dovoljenja jasna, natančna in predvidljiva.

54. Po drugi strani družba Euro Park poudarja, da „za pridobitev dovoljenja ni določen noben rok. Kvečjemu lahko štirimesečni molk davčne uprave pomeni implicitno zavrnitveno odločbo, ki jo je mogoče izpodbijati pred davčnim sodiščem.“ Družba Euro Park dodaja, da „roki za obravnavo vloge za dovoljenje očitno niso združljivi z gospodarskim prometom“.

55. Menim, da francoska zakonodaja ne določa *izvedbenih pravil*, ki so dovolj natančna, jasna in predvidljiva, da davčnim zavezancem omogočajo, da se seznanijo s svojimi pravicami, in se torej skladajo s splošnim pravnim načelom pravne varnosti.

56. Francoska vlada je namreč na obravnavi 7. septembra 2016 potrdila, da so pravila, ki se uporabljajo v zadevnem postopku izdaje dovoljenja v členu 210 B CGI opisana le na kratko, ter k temu dodala, da so podrobnosti v zvezi s temi pravili dostopne na spletnem mestu davčne uprave in v javnih komentarjih davčne uprave, na katere se je mogoče sklicevati zoper francosko upravo.

57. K temu je treba dodati še dejstvo, da se – po navedbah same francoske vlade – določbe člena 210 B, odstavek 3, CGI in člena 210 C, odstavek 2, CGI ne ujemajo [33] s „prakso“ francoske uprave na tem področju, kar že samo po sebi zadostuje za to, da se ustvari negotovost glede pravil za izvajanje člena 11(1)(a) Direktive 90/434 v Franciji. Ta pravila se ne zdijo dovolj natančna, jasna in predvidljiva, da bi se davčni zavezanci lahko seznanili s svojimi pravicami, in sicer še toliko bolj, ker se vsaj nekatera od njih lahko spreminjajo po volji davčne uprave.

58. Dodati je še treba, da se statistični podatki, ki jih navaja francoska vlada, nanašajo le na leto 2015, medtem ko je bila operacija iz postopka v glavni stvari izvedena leta 2004, francoska vlada pa na obravnavi ni mogla predložiti teh podatkov za nobeno drugo leto.

33 — Glej točki 30 in 32 teh sklepnih predlogov.

59. Kar zadeva roke, ki veljajo za postopek izdaje dovoljenja, je francoska vlada v odgovor na vprašanja, ki ji jih je postavilo Sodišče na obravnavi, navedla, da je na podlagi odredbe (ki pa je ni navedla) zavrnilna odločba vedno obrazložena, vendar je hkrati potrdila, da je to, da davčna uprava na vlogo za predhodno dovoljenje štiri mesece ne odgovori, enakovredno implicitni zavrnilni odločbi, ki v tem primeru ni obrazložena, razen če davčni zavezanec to zahteva.

60. Menim, da ti elementi ne pripomorejo k uresničitvi cilja Direktive 90/434, kot izhaja iz prve uvodne izjave te direktive, v skladu s katero operacij, na katere se nanaša, ne smejo ovirati omejitve, pomanjkljivosti ali izkrivljanja, ki izhajajo iz davčnih predpisov držav članic.

61. V takih okoliščinah in ob upoštevanju zgoraj navedenih pomislekov, zlasti tistih v zvezi z načeli sorazmernosti, pravne varnosti in učinkovitosti, menim, da člen 11(1)(a) Direktive 90/434 nasprotuje temu, da nacionalna zakonodaja z namenom boja proti davčni utaji in izogibanju plačilu davka kot pogoj za upravičenost do skupnega sistema obdavčitve, ki se uporablja za združitve in primerljive operacije, zahteva, da se izvede postopek pridobitve predhodnega dovoljenja, kot je tisti iz postopka v glavni stvari, ki je obvezen le za prenose sredstev na tuje pravne osebe, ne pa tudi za prenose na pravne osebe nacionalnega prava.

E – *Obstoj omejitve svobode ustanavljanja*

62. Člen 49 PDEU v skladu z ustaljeno sodno prakso nalaga ukinitev omejitev glede 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. [34]

63. 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. [35]

64. Francoska vlada priznava, da se z zadevno zakonodajo omejuje svoboda ustanavljanja, saj se z njo manj ugodno obravnavajo operacije združitve, delitve, prenosa sredstev ali zamenjave kapitalskih deležev med družbami različnih držav članic kot enake operacije med dvema francoskima družbama.

65. Tudi sam menim, da se z zadevno nacionalno zakonodajo, ki kot pogoj za upravičenost do skupnega sistema obdavčitve, ki se uporablja za združitve in primerljive operacije, zahteva, da se izvede postopek pridobitve predhodnega dovoljenja le za prenose sredstev na tuje pravne osebe, ne pa tudi za prenose na pravne osebe nacionalnega prava, ovira svoboda ustanavljanja francoskih družb, ki želijo izvajati čezmejne operacije.

66. Kar zadeva upravičenost do posebnega sistema obdavčenja, je namreč prenos sredstev s pravne osebe francoskega prava na tujo pravno osebo manj privlačen, saj se zanj uporablja dodaten pogoj, to je postopek pridobitve predhodnega dovoljenja davčne uprave, v katerem morata ti pravni osebi ovreči splošno domnevo izogibanja plačilu davka. [36]

67. Torej člen 210 B, odstavek 3, CGI in člen 210 C, odstavek 2, CGI uvajata različno obravnavanje čezmejnih operacij, ki lahko francoske družbe odvrne od uresničevanja svobode ustanavljanja.

34 — Glej sodbo z dne 29. novembra 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, točka 35 in navedena sodna praksa).

35 — Glej sodbo z dne 29. novembra 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, točka 36).

36 — Glej točke od 42 do 44 teh sklepnih predlogov.

F – *Upravičenost*

68. Preučiti je še treba, ali je ta omejitev glede na določbe PDEU lahko upravičena.

69. Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da se lahko sprejmejo nacionalni ukrepi, ki lahko ovirajo ali naredijo *manj* privlačno izvajanje temeljnih svoboščin, ki jih zagotavlja Pogodba, če zasledujejo cilje v javnem interesu, če so primerni za zagotovitev uresničitve teh ciljev in če ne presegajo tega, kar je nujno potrebno za uresničitev cilja, ki ga zasledujejo.[37]

70. Opozoriti je treba, da iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je s ciljem boja proti davčni utaji in izogibanju plačilu davka[38] mogoče utemeljiti ukrep, s katerim se omeji izvajanje temeljnih svoboščin, zagotovljenih s Pogodbo.

71. Vendar je treba kljub temu preveriti, ali zadevna nacionalna zakonodaja ne presega nujno potrebnega za uresničitev teh ciljev.

72. To analizo bom utemeljil na načelu, da je cilj boja proti davčni utaji ali izogibanju plačilu davka iz člena 11(1)(a) Direktive 90/434 odraz splošnega načela prava Unije, ki prepoveduje zlorabo prava. Zato menim, da ima ta cilj enak obseg, če se nanj sklicujemo na podlagi člena 11(1)(a) Direktive 90/434 ali v utemeljitev izjeme od primarnega prava, med drugim člena 49 PDEU.

73. Naj še dodam, da je francoska vlada na obravnavi 7. septembra 2016 pripomnila, da iz povezave med točko 45 sodbe z dne 26. septembra 2000, Komisija/Belgija (C-478/98, EU:C:2000:497), in točke 44 sodbe z dne 17. julija 1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369), izhaja, da Sodišče enako razume pojem splošne domneve davčne utaje, ko preučuje skladnost nacionalne zakonodaje s primarnim pravom, zlasti členom 49 PDEU, in njeno skladnost s členom 11(1)(a) Direktive 90/434.

74. Zato se moje ugotovitve, ki sem jih v teh sklepnih predlogih podal v zvezi s sorazmernostjo zadevnega sistema pridobitve predhodnega dovoljenja in z njim uvedeno splošno domnevo davčne utaje ali izogibanja plačilu davka, smiselno uporabljajo tudi za analizo sistema dovoljenja ob upoštevanju člena 49 PDEU, ki tako iz istih razlogov kot člen 11(1)(a) Direktive 90/434 nasprotuje sistemu pridobitve predhodnega dovoljenja, kot je tisti iz obravnavane zadeve.

VI – Predlog

75. Ob upoštevanju navedenega Sodišču predlagam, naj na drugo vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je postavilo Conseil d'État(državni svet), odgovori:

Člen 49 PDEU in člen 11(1)(a) 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 nasprotujeta temu, da nacionalna zakonodaja z namenom boja proti davčni utaji in izogibanju plačilu davka kot pogoj za upravičenost do skupnega sistema obdavčitve, ki se uporablja za združitve in primerljive operacije, zahteva, da se izvede postopek pridobitve predhodnega dovoljenja, kot je tisti iz postopka v glavni stvari, ki se uporablja le pri prenosih sredstev na tuje pravne osebe, ne pa tudi pri prenosih na pravne osebe nacionalnega prava, in ki od davčnega zavezanca sistematično zahteva, da mora utemeljiti resničnost in poštenost operacije, tudi če čisto nič ne kaže na davčno utajo ali izogibanje plačilu davka.

37 — Glej sodbo z dne 7. septembra 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, točka 40 in navedena sodna praksa).

38 — Glej sodbi z dne 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, točki 51 in 55), in z dne 9. novembra 2006, Komisija/Belgija (C-433/04, EU:C:2006:702, točka 35 in navedena sodna praksa).