

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

19. lipnja 2019. (*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dobit – Grupa društava – Sloboda poslovnog nastana – Odbitak gubitaka koje je pretrpjelo nerezidentno društvo kći – Pojam ‚konačni gubici‘ – Spajanje preuzimanjem društva kćeri s matičnim društvom – Zakonodavstvo države sjedišta društva kćeri koje priznaje pravo na odbitak gubitaka u okviru spajanja samo društvu koje ih je pretrpjelo”

U predmetu C-607/17,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska), odlukom od 5. listopada 2017., koju je Sud zaprimio 24. listopada 2017., u postupku

Skatteverket

protiv

Memira Holding AB

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: J.-C. Bonichot (izvjestitelj), predsjednik vijeća, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen i M. Safjan, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: C. Strömholm, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 24. listopada 2018.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Skatteverket, J. Anderberg, u svojstvu agenta,
- za Memira Holding AB, L. Staberg, u svojstvu agenta,
- za švedsku vladu, A. Falk, A. Alriksson, C. Meyer-Seitz, H. Shev, H. Eklinder, L. Zettergren i J. Lundberg, u svojstvu agentica,
- za njemačku vladu, u početku T. Henze i R. Kanitz, zatim R. Kanitz, u svojstvu agenata,
- za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agentice, uz asistenciju G. De Socio, *avvocato dello Stato*,
- za finsku vladu, S. Hartikainen, u svojstvu agenta,

- za vladu Ujedinjene Kraljevine, S. Brandon i G. Brown, u svojstvu agenata, uz asistenciju D. Yatesa, *barrister*,
- za Europsku komisiju, K. Simonsson, N. Gossement, E. Ljung Rasmussen i G. Tolstoy, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 10. siječnja 2019.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 49. UFEU-a u vezi s člankom 54. UFEU-a.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Skatteverketa (Porezna uprava, Švedska) i društva Memira Holding AB (u daljnjem tekstu: Memira) u pogledu mogućnosti da ono, po osnovi poreza na dobit, odbije gubitke društva koje je ustanovljenog u drugoj državi članici, u slučaju da ga preuzme spajanjem.

Pravni okvir

Švedsko pravo

3 Porezni sustav spajanja društava uređuju odredbe 37. poglavlja Inkomstskattelagen (1999:1229) (Zakon br. 1229 iz 1999. o porezu na dohodak; u daljnjem tekstu: Zakon o porezu na dohodak).

4 Člancima 16. do 29. tog poglavlja utvrđuju se posebna porezna pravila primjenjiva na takozvana „kvalificirana” spajanja.

5 Kako bi se spajanje smatralo kvalificiranim, člancima 11. i 12. navedenog poglavlja zahtijeva se da, s jedne strane, neposredno prije spajanja društvo prenositelj bude obvezno u Švedskoj plaćati porez na prihod za barem jedan dio svoje gospodarske aktivnosti, i s druge strane, da neposredno nakon spajanja društvo preuzimatelj bude obvezno u Švedskoj plaćati porez na prihod od gospodarskih aktivnosti u odnosu na koje je društvo prenositelj bilo oporezovano. Osim toga, prihod o kojem je riječ ne smije biti izuzet od oporezivanja u Švedskoj na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

6 U slučaju kvalificiranog spajanja, člancima 17. i 18. poglavlja 37. Zakona o porezu na dohodak predviđa se da društvo prenositelj gospodarskom aktivnošću navedenom u članku 11. tog poglavlja ne smije ni ostvariti prihod ni odbiti trošak povezane sa spajanjem i da društvo preuzimatelj zamjenjuje društvo prenositelja u odnosu na porezni tretman te aktivnosti. Ta zamjena, među ostalim, znači da društvo preuzimatelj može odbiti gubitke društva prenositelja koji proizlaze iz prethodnih poreznih godina, unutar određenih granica utvrđenih u člancima 21. do 26. navedenog poglavlja.

7 Poglavljem 35.a Zakona o porezu na dohodak predviđa se prekogranično poravnanje gubitaka unutar grupe društava kojim se matičnom društvu omogućuje prijenos konačnog gubitka nastalog u njegovu inozemnom društvu koje, koje je u njegovu stopostotnom vlasništvu i koje ima sjedište u državi članici Europskog gospodarskog prostora (EGP) pod uvjetom, među ostalim, da je u njegovu izravnom vlasništvu, da je likvidirano i da matično društvo ne obavlja, putem povezanog društva, aktivnost u državi društva koje na dan likvidacije. Međutim, sud koji je uputio

zahtjev isti?e da se te odredbe ne primjenjuju na spajanja.

Njema?ko pravo

8 Iz tvrdnji suda koji je uputio zahtjev, a koje njema?ka vlada nije osporila, proizlazi da u skladu s njema?kim pravom nije mogu?e, u slu?aju spajanja, prenijeti gubitke izme?u društava koja su porezni obveznici u Njema?koj.

Glavni postupak i prethodna pitanja

9 Memira je švedsko društvo koje, posredstvom svojih društava k?eri, obavlja aktivnosti u sektoru oftalmološke kirurgije. U Njema?koj ima samo jedno društvo koje ima klinike te njima upravlja. Budu?i da je to društvo k?i snosilo gubitke, društvo Memira dalo mu je zajam za financiranje njegova poslovanja, no to nije polu?ilo uspjeh. Aktivnost društva k?eri stoga je završila te su u njegovoj bilanci ostali samo dugovi i odre?ena likvidna imovina.

10 Društvo Memira namjerava preuzeti svoje njema?ko društvo k?er prekograni?nim spajanjem, što bi zna?ilo da ono prestaje postojati bez likvidacije, nakon ?ega društvo Memira ne?e više obavljati nikakvu, ni izravnu ni neizravnu, aktivnost u Njema?koj.

11 Gubici njema?kog društva k?eri društva Memira, koji se nisu mogli pokriti iz dobiti iz prošlih razdoblja iznose 7,6 milijuna eura. Oni se mogu odbiti po osnovi njema?kog poreza na dobit primjenjivog na to društvo k?er, pokri?em ili iz teku?e dobiti ili na neodre?eno vrijeme iz budu?e dobiti. Nasuprot tomu, u slu?aju koji društvo Memira namjerava ostvariti, a koji je spomenut u prethodnoj to?ki, oni se ne bi mogli odbiti s obzirom na to da u skladu s njema?kim pravom nije mogu?e, u slu?aju spajanja, prenijeti takve gubitke na drugo društvo koje je porezni obveznik u Njema?koj.

12 U tom je kontekstu, društvo Memira od Skatterättsnämndena (Komisija za poreznopravna pitanja, Švedska) zatražilo porezno mišljenje kako bi saznalo ho?e li se, u slu?aju da ono svoj projekt spajanja konkretizira, mo?i pozvati na slobodu poslovnog nastana kako bi odbilo gubitke svojeg njema?kog društva k?eri od svojeg poreza na dobit u Švedskoj, na što je dobilo negativan odgovor.

13 U tom pogledu u poreznom se mišljenju navodi da mati?no društvo ne može preuzeti gubitke njema?kog društva k?eri društva Memire na temelju švedskog zakonodavstva o oporezivanju kvalificiranih spajanja, s obzirom na to da nije ispunjena pretpostavka da to društvo k?i podliježe porezu u Švedskoj. Odbitak se ne može odobriti ni na temelju odredbi o poravnanjima gubitaka unutar grupe društava jer se te odredbe ne odnose na slu?aj poput onog koji društvo Memira namjerava ostvariti.

14 Komisija za poreznopravna pitanja priznala je da takva situacija može rezultirati ograni?avanjem slobode poslovnog nastana, ali je smatrala da se, u skladu sa sudskom praksom koja proizlazi iz presude od 13. prosinca 2005., Marks & Spencer (C-446/03, u daljnjem tekstu: presuda Marks & Spencer, EU:C:2005:763), to ograni?enje može opravdati pod uvjetom da se poštuje na?elo proporcionalnosti i da, prema tome, gubici o kojima je rije? nisu obuhva?eni situacijama iz to?ke 55. te presude, u kojoj se nazivaju „kona?nima”.

15 Oslanjaju?i se na sudsku praksu Suda, Komisija za poreznopravna pitanja smatrala je da, za odre?ivanje jesu li gubici o kojima je rije? kona?ni, treba uzeti u obzir postupanje primjenjivo na te gubitke u skladu sa zakonodavstvom države društva k?eri. Ona je u tom pogledu istaknula da se njema?kim pravom ne predvi?a nikakva mogu?nost da se ti gubici u slu?aju spajanja s drugim društvom koje je porezni obveznik u Njema?koj upotrijebe i iz toga je zaklju?ila da gubitke ne treba

smatrati konažnima.

16 Tri žlana Komisije za poreznopravna pitanja istaknula su, naprotiv, u izdvojenom mišljenju, da se gubici njemažkog društva kžeri društva Memire trebaju smatrati konažnima jer unutar društva Memira ne postoji nijedno njemažko društvo niti bilo koje društvo koje raspolaže stalnom poslovnom jedinicom u Njemažkoj s kojom se društvo kži može spojiti. Stoga, žinjenica da u skladu s njemažkim pravom, nije moguže prenijeti gubitke u služaju spajanja s drugim društvom koje podliježe porezu u Njemažkoj, nije relevantna za otklon konažnosti gubitaka društva kžeri.

17 Porezno mišljenje Komisije za poreznopravna pitanja osporavale su pred Högstom förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska) i porezna uprava i društvo Memira.

18 Taj sud smatra da sudska praksa Suda, osobito presuda od 21. veljaže 2013., A (C-123/11, EU:C:2013:84), ne odrežuje treba li za ocjenu konažnosti gubitaka društva kžeri voditi ražuna o tome da propis države njezina sjedišta omogužuje drugim pravnim subjektima njihovo uzimanje u obzir i, u služaju potvrdnog odgovora, kako taj propis treba uzeti u razmatranje.

19 U tim je okolnostima Högsta förvaltningsdomstolen (Visoki upravni sud) odlužio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeža prethodna pitanja:

„1. Treba li, prilikom ocjene konažnosti gubitaka društva kžeri u drugoj državi žlanici – u smislu, mežu ostalim [presude od 21. veljaže 2013., A (C-123/11, ECLI:EU:C:2013:84)] – i time mogužnosti da ih matižno društvo odbije na temelju žlanka 49. UFEU-a, uzeti u obzir žinjenicu da propisi države društva kžeri ogranižavaju mogužnost odbijanja gubitaka društvu koje ih nije samo snosilož

2. Ako ograniženje kao što je ono o kojem je rijež u pitanju 1. valja uzeti u obzir, treba li tada voditi ražuna o tome postoji li u predmetnom služaju stvarno drugi subjekt u državi društva kžeri koji je mogao odbiti gubitke da je to ondje dopuštenož

O prethodnim pitanjima

20 Uvodno valja podsjetiti da je Sud u tožkama 43. do 51. presude Marks & Spencer presudio da je ograniženje slobode poslovnog nastana koje se temelji na ograniženju prava društva da odbije gubitke stranog društva kžeri, premda postoji mogužnost odbitka za domaže društvo kžer, opravdano jer je nužno za ožuvanje uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja država žlanica i sprežavanje dvostruke uporabe gubitaka i izbjegavanja plažanja poreza.

21 Mežutim, u tožki 55. navedene presude, Sud je pojasnio da, iako se radi o ograniženju koje je u naželu opravdano, ipak nije proporcionalno da država sjedišta matižnog društva iskljuži mogužnost da ono na svojoj razini porezno uzme u obzir gubitke nerezidentnog društva kžeri, a koji su okvalificirani kao konažni, u situaciji u kojoj:

– je nerezidentno društvo kži iscrpilo mogužnosti uzimanja u obzir gubitaka koji postoje u državi njegova sjedišta za poreznu godinu na koju se odnosi zahtjev za poravnanje gubitaka kao i za ranije porezne godine, eventualno prijenosom tih gubitaka trežoj osobi ili njihovim pokrižem iz dobiti koju je društvo kži ostvarilo u ranijim poreznim godinama, i,

– ne postoji mogužnost da strano društvo kži može svoje gubitke uzeti u obzir u državi svojeg sjedišta za buduža porezna razdoblja, ili ono sâmo ili posredstvom treže osobe, osobito u služaju prijenosa društva kžeri trežoj osobi.

O prvom pitanju

22 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi saznati koju važnost treba, u ocjeni konačnosti gubitaka nerezidentnog društva kćeri, u smislu točke 55. presude Marks & Spencer, dati okolnosti da država članica kojoj društvo kćeri pripada ne dopušta prijenos gubitaka društva na drugog poreznog obveznika u slučaju spajanja, dok taj prijenos predviđa država članica kojoj pripada matično društvo u slučaju spajanja rezidentnih društava.

23 Stoga je Sud pozvan pojasniti je li situacija koju namjerava ostvariti društvo Memira među onima koje je Sud spomenuo u točki 55. drugoj alineji presude Marks & Spencer, u kojima ne postoji mogućnost uzimanja u obzir gubitaka stranog društva kćeri u državi njezina sjedišta za buduće porezne godine.

24 Međutim, u tom je pogledu dovoljno podsjetiti da su razlozi koje je Sud u točki 55. drugoj alineji presude Marks & Spencer naveo izričito predviđali da se nemogućnost koja uvjetuje konačnost gubitaka odnosi na to da ih u obzir za buduće porezne godine uzima treća osoba, osobito u slučaju prijenosa društva kćeri na nju.

25 U situaciji kakvu društvo Memira namjerava ostvariti, čak i kada bi se sve ostale nemogućnosti spomenute u točki 55. presude Marks & Spencer utvrdile, gubici se ne mogu okvalificirati kao konačni ako je i dalje moguće da ih se ekonomski izrazi tako da ih se prenese trećoj osobi.

26 Naime, kao što je to istaknula nezavisna odvjetnica u točkama 65. do 70. svojeg mišljenja, ne može se odmah isključiti mogućnost da treća osoba porezno uzme u obzir gubitke društva kćeri u državi njezina sjedišta, primjerice nakon njezina prijenosa za cijenu koja obuhvaća vrijednost porezne pogodnosti koja predstavlja moguću odbitak gubitaka za ubuduće (vidjeti u tom smislu presude od 21. veljače 2013., A, C-123/11, EU:C:2013:84, t. 52. i sljedeće, i Holmen, C-608/17, t. 38.).

27 Posljedično, u situaciji koju društvo Memira namjerava ostvariti, ako ono ne pokaže da je mogućnost spomenuta u prethodnoj točki isključena, sama okolnost da pravo države sjedišta društva kćeri ne omogućava prijenos gubitaka u slučaju spajanja nije sama po sebi dovoljna da se na gubitke društva kćeri gleda kao na konačne.

28 Slijedom toga na prvo pitanje valja odgovoriti tako da, za potrebe ocjene konačnosti gubitaka nerezidentnog društva kćeri, u smislu točke 55. presude Marks & Spencer, okolnost da država članica kojoj društvo kćeri pripada ne omogućava prijenos gubitaka društva drugom poreznom obvezniku u slučaju spajanja – dok država članica kojoj pripada matično društvo predviđa takav prijenos u slučaju spajanja dvaju rezidentnih društava – nije odlučna, osim ako matično društvo ne dokaže da mu je nemoguće uračunati vrijednost tih gubitaka tako da ih, osobito posredstvom prijenosa, porezno uzme u obzir treća osoba za buduće porezne godine.

O drugom pitanju

29 Svojim drugim pitanjem, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li u slučaju u kojem bi okolnost spomenuta u prvom pitanju postala relevantna voditi računa o činjenici da u državi sjedišta društva kćeri ne postoji nijedan drugi subjekt koji bi mogao odbiti gubitke u okviru spajanja da su takvi odbitci ondje dopušteni.

30 U tom pogledu i kao što je rečeno u okviru odgovora na prvo pitanje, ograničenja prijenosa gubitaka u slučaju spajanja, koja proizlaze iz zakonodavstva države sjedišta društva kćeri nisu odlučne dok matižno društvo ne dokaže nemogućnost da treća osoba uzme u obzir gubitke, osobito nakon prijenosa čija cijena obuhvaća njihovu poreznu vrijednost.

31 Ako je takav dokaz podnesen i ako su osim toga ostale pretpostavke spomenute u točki 55. presude Marks & Spencer ispunjene, porezne vlasti trebaju smatrati da su gubici društva kćeri konačni i da je prema tome neproporcionalno ne omogućiti matižnom društvu da ih na svojoj razini uzme u obzir.

32 U tom kontekstu, za ocjenu konačnosti gubitaka nije važno postoje li u državi sjedišta društva kćeri koje ostvaruje gubitke drugi subjekti na koje bi se gubici društva kćeri, da je takva mogućnost ponuđena, mogli spajanjem prenijeti.

33 Posljedično, na drugo pitanje valja odgovoriti tako da je u slučaju u kojem bi okolnost spomenuta u prvom pitanju postala relevantna nevažna činjenica da u državi sjedišta društva kćeri ne postoji nijedan drugi subjekt koji bi mogao odbiti te gubitke u slučaju spajanja da su takvi odbitci ondje dopušteni.

Troškovi

34 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

1. **Za potrebe ocjene konačnosti gubitaka nerezidentnog društva kćeri, u smislu točke 55. presude od 13. prosinca 2005., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), okolnost da država članica kojoj društvo kći pripada ne omogućava prijenos gubitaka društva drugom poreznom obvezniku u slučaju spajanja – dok država članica kojoj pripada matižno društvo predviđa takav prijenos u slučaju spajanja dvaju rezidentnih društava – nije odlučna, osim ako matižno društvo ne dokaže da mu je nemoguće uračunati vrijednost tih gubitaka tako da ih, osobito posredstvom prijenosa, porezno uzme u obzir treća osoba za buduće porezne godine.**

2. **U slučaju u kojem bi okolnost spomenuta u prvom pitanju postala relevantna nevažna je činjenica da u državi sjedišta društva kćeri ne postoji nijedan drugi subjekt koji bi mogao odbiti te gubitke u slučaju spajanja da su takvi odbitci ondje dopušteni.**

Potpisi

* Jezik postupka: švedski