

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 19. junija 2019(*)

„Predhodno odločanje – Davek od dohodkov pravnih oseb – Skupina družb – Svoboda ustanavljanja – Odbitek izgub, ki jih je utrpela hčerinska družba nerezidentka – Pojem ‚dokončne izgube‘ – Združitev s pripojitvijo hčerinske družbe k matični družbi – Zakonodaja države rezidentstva hčerinske družbe, ki v primeru združitve odbitek izgub odobri le subjektu, ki jih je utrpel“

V zadevi C-607/17,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče, Švedska) z odločbo z dne 5. oktobra 2017, ki je na Sodišče prispela 24. oktobra 2017, v postopku

Skatteverket

proti

Memira Holding AB,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi J.-C. Bonichot (poročevalec), predsednik senata, C. Toader, sodnica, A. Rosas, L. Bay Larsen in M. Safjan, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 24. oktobra 2018,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Skatteverket J. Anderberg, agent,
- za Memira Holding AB L. Staberg, agent,
- za švedsko vlado A. Falk, A. Alriksson, C. Meyer-Seitz, H. Shev, H. Eklinder, L. Zettergren in J. Lundberg agentke,
- za nemško vlado sprva T. Henze in R. Kanitz, nato R. Kanitz, agenta,
- za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj z G. De Socio, avvocato dello Stato,
- za finsko vlado S. Hartikainen, agent,

- za vlado Združenega kraljestva S. Brandon in G. Brown, agenta, skupaj z D. Yatesom, barrister,
- za Evropsko komisijo K. Simonsson, N. Gossement, E. Ljung Rasmussen in G. Tolstoy, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 10. januarja 2019

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 49 PDEU v povezavi s členom 54 PDEU.

2 Ta predlog je bil vložen v sporu med Skatteverket (davčna uprava, Švedska) in družbo Memira Holding AB (v nadaljevanju: Memira) glede možnosti, da zadnjenavedena za namene davka od dohodkov pravnih oseb odbije izgube hčerinske družbe, ustanovljene v drugi državi članici, v primeru pripojitve te hčerinske družbe z združitvijo.

Pravni okvir

Švedsko pravo

3 Sistem združitve družb urejajo določbe poglavja 37 Inkomstskattelag (1999:1229) (zakon (1999:1299) o davku od dohodkov, v nadaljevanju: zakon o davku od dohodkov).

4 Členi od 16 do 29 tega poglavja določajo posebna davčna pravila za tako imenovane „kvalificirane“ združitve.

5 Da se združitev šteje za kvalificirano, člena 11 in 12 navedenega poglavja zahtevata, da je bilo, prvič, neposredno pred združitvijo prenosno podjetje na Švedskem zavezano plačilu davka od dohodka vsaj od dela svojih gospodarskih dejavnosti, in drugič, da je neposredno po združitvi prevzemno podjetje na Švedskem zavezano plačilu davka od dohodkov iz naslova gospodarske dejavnosti, za katero je bilo prenosno podjetje davčno zavezano. Poleg tega zadevni dohodek na podlagi davčne konvencije na Švedskem ne sme biti oproščen davka.

6 V primeru kvalificirane združitve člena 17 in 18 poglavja 37 zakona o davku od dohodkov določata, da prenosna družba z gospodarsko dejavnostjo iz člena 11 tega poglavja ne sme prijaviti prihodkov ali odbiti odhodkov, povezanih z združitvijo, in da prevzemno podjetje nadomesti prenosno podjetje za davčno obravnavno te dejavnosti. Ta nadomestitev med drugim pomeni, da lahko prevzemna družba v okviru nekaterih omejitev, določenih v členih od 21 do 26 navedenega poglavja, odbije izgube prenosne družbe iz preteklih davčnih obdobj.

7 V poglavju 35a zakona o davku od dohodkov je določena olajšava za vezne skupine, ki dovoljuje prenos dokončne izgube hčerinske družbe nerezidentke s sedežem v državi članici Evropskega gospodarskega prostora (EGP), ki je v 100-odstotni lasti matične družbe, pod pogojem, da je v njeni neposredni lasti, da je bila likvidirana in da matična družba po likvidaciji ne opravlja dejavnosti v državi hčerinske družbe. Vendar te določbe, kot navaja predložitveno sodišče, ne veljajo za združitve.

Nemško pravo

8 Iz ugotovitev predložitvenega sodišča, ki jih nemška vlada ne izpodbija, izhaja, da nemško pravo v primeru združitve izključuje prenos izgub med podjetji, ki so v Nemčiji zavezana za plačilo davka.

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

9 Družba Memira je švedska družba, ki prek svojih hčerinskih družb opravlja dejavnosti na področju oftalmološke kirurgije. V Nemčiji ima samo eno družbo, ki ima v lasti in upravlja klinike. Ker je ta hčerinska družba utrpela izgube, ji je družba Memira neuspešno odobrila posojilo za financiranje njenega poslovanja. Dejavnost hčerinske družbe se je nato končala in v njeni bilanci so ostali le dolgovi in nekatera likvidna sredstva.

10 Družba Memira namerava pripojiti svojo nemško hčerinsko družbo prek čezmejne združitve, ki bi vključevala prenehanje zadnjenavedene brez likvidacije, po čemer družba Memira ne bi več izvajala nobene neposredne ali posredne dejavnosti v Nemčiji.

11 Izgube nemške hčerinske družbe družbe Memira, ki jih ni bilo mogoče poravnati s preteklim dobičkom, znašajo 7,6 milijona EUR. Mogoče bi jih bilo odbiti iz naslova davka od dohodkov nemških pravnih oseb, ki se nanaša na to hčerinsko družbo, tako da bi se odštele bodisi od tekočih dobičkov bodisi za nedolgočas od poznejših dobičkov. Vendar naj jih ne bi bilo mogoče odbiti v primeru, ki ga predvideva družba Memira, omenjenem v prejšnji točki, ker nemški zakon v primeru združitve izključuje prenos teh izgub na drugo podjetje, ki je zavezano plačilo davka v Nemčiji.

12 Družba Memira je v zvezi s tem zaprosila Skatterättsnämnden (komisija za davčno pravo, Švedska) za davčno stališče, da bi ugotovila, ali bi se lahko v primeru, da bi uresničila načrtovano združitev, oprla na pravico do ustanavljanja, da bi na Švedskem odbila izgube svoje nemške hčerinske družbe od svojega davka od dohodkov pravnih oseb, na kar je dobila nikalen odgovor.

13 V davčnem stališču je v zvezi s tem navedeno, da na podlagi švedske zakonodaje o obdavčitvi pri kvalificiranih združitvah mati na družba ne more prevzeti izgub nemške hčerinske družbe družbe Memira, ker pogoj, da je hčerinska družba davčna zavezanka na Švedskem, ni izpolnjen. Prav tako naj odbitka ne bi bilo mogoče odobriti na podlagi določb o davčnih olajšavah za skupino, ker se te določbe ne nanašajo na tak primer, kot ga predvideva družba Memira.

14 Komisija za davčno pravo je priznala, da bi tak položaj povzročil omejitve svobode ustanavljanja, vendar je menila, da je v skladu s sodno prakso, ki izhaja iz sodbe z dne 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, v nadaljevanju: sodba Marks & Spencer, EU:C:2005:763), ta omejitev lahko upravičena pod pogojem, da se spoštuje načelo sorazmernosti in, posledično, da zadevne izgube ne spadajo v enega od položajev, navedenih v točki 55 te sodbe, kjer se izgube štejejo za „dokončne“.

15 Na podlagi sodne prakse Sodišča je komisija za davčno pravo menila, da je treba za ugotovitev, ali so zadevne izgube dokončne, upoštevati, kako se te izgube obravnavajo v skladu z zakonodajo države hčerinske družbe. V zvezi s tem je opozorila, da nemško pravo ne določa nobene možnosti uporabe izgub v primeru združitve z drugim podjetjem, ki je zavezano za plačilo davka v Nemčiji, in iz tega sklepala, da se izgube ne bi smele šteti za dokončne.

16 Trije člani komisije za davčno pravo so v ločenem mnenju nasprotno trdili, da je treba izgube nemške hčerinske družbe družbe Memira šteti za dokončne, saj v družbi Memira ne obstaja nobeno nemško podjetje ali katero koli podjetje s stalno poslovno enoto v Nemčiji, s katerim bi se hčerinska družba lahko združila. Zato dejstvo, da po nemškem pravu pri združitvi z

drugim podjetjem, ki je davčni zavezanec v Nemčiji, ni mogoče prenesti izgub, ni upoštevno za izključitev dokončnosti izgub hčerinske družbe.

17 Davčno stališče komisije za davčno pravo sta tako davna uprava kot družba Memira izpodbijali pred Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče).

18 To sodišče meni, da v sodni praksi Sodišča, predvsem v sodbi z dne 21. februarja 2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84), ni določeno, ali je treba za oceno dokončnosti izgub hčerinske družbe upoštevati možnosti, ki jih ponuja ureditev države rezidentstva hčerinske družbe drugim pravnim subjektom, da upoštevajo te izgube, in če je tako, kako bi se ta ureditev morala upoštevati.

19 V teh okoliščinah je Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba pri presoji vprašanja, ali je izguba hčerinske družbe v drugi državi članici dokončna v smislu, ki je med drugim podan v [sodbi z dne 21. februarja 2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84),] – in lahko mati?na družba torej odbije izgubo na podlagi člena 49 PDEU – upoštevati omejitve iz predpisov države hčerinske družbe v zvezi z možnostjo subjekta, ki ni subjekt, ki je ustvaril izgubo, da to izgubo odbije?

2. Če je treba tako omejitev, kot je navedena v prvem vprašanju, upoštevati, ali je treba v obravnavani zadevi potem upoštevati, ali v državi hčerinske družbe dejansko obstaja drug subjekt, ki bi lahko odbil izgube, če bi predpisi te države to dovoljevali?“

Vprašanji za predhodno odločanje

20 Najprej je treba spomniti, da je Sodišče v točkah od 43 do 51 sodbe Marks & Spencer odločilo, da je omejitev svobode ustanavljanja v obliki omejitve pravice družbe, da se odbijejo izgube tuje hčerinske družbe, čeprav se ta odbitek odobri za hčerinsko družbo rezidentko, utemeljena s potrebo po ohranitvi uravnotežene porazdelitve davčnih pristojnosti med državami članicami in preprečevanjem dvojnega uveljavljanja izgub in davčnih utaj.

21 Vendar je v točki 55 navedene sodbe Sodišče navedlo, da čeprav je to načeloma utemeljena omejitev, je kljub temu nesorazmerno, da država rezidentstva mati?ne družbe izključi možnost, da zadnjenavedena na svoji ravni davčno upošteva izgube hčerinske družbe nerezidentke, ki se nato opredelijo kot dokončne, v primeru, ko:

– je hčerinska družba nerezidentka z zahtevo za olajšavo izrpala možnosti, da upošteva izgube, ki obstajajo v državi članici rezidentstva za zadevno davčno obdobje in tudi za prejšnja davčna obdobja, glede na okoliščine primera s prenosom teh izgub na tretje osebe ali z odbitkom navedenih izgub od dobičkov, ki jih je dosegla hčerinska družba v prejšnjih davčnih obdobjih, in

– ni možnosti, da bi tuja hčerinska družba bodisi sama bodisi po tretji osebi, predvsem pri prodaji te hčerinske družbe tej osebi, lahko upoštevala izgube te hčerinske družbe v državi rezidentstva za prihodnja obdobja.

Prvo vprašanje

22 S prvim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, kakšen pomen je treba pri presoji dokončnosti izgube hčerinske družbe nerezidentke v smislu točke 55 sodbe Marks & Spencer dati dejstvu, da država članica hčerinske družbe v primeru združitve ne dopušča prenosa izgub iz ene družbe na drugo davčno zavezanko, čeprav država članica mati?ne družbe določa tak prenos v primeru združitve družb rezidentk.

23 Sodišče je zato pozvano, naj pojasni, ali položaj, kot ga predvideva družba Memira, spada med tiste, ki jih je Sodišče navedlo v točki 55, druga alineja, sodbe Marks & Spencer, v katerih ni možnosti, da se upoštevajo izgube tuje hčerinske družbe v državi njenega rezidentstva za prihodnja davčna obdobja.

24 V zvezi s tem zadošča spomniti, da so razlogi, ki jih je Sodišče navedlo v točki 55, druga alineja, sodbe Marks & Spencer, izrecno predvidevali, da se nezmožnost, ki pogojuje izgube, nanaša na njihovo vključitev v prihodnja davčna obdobja s strani tretje osebe, predvsem pri prodaji te hčerinske družbe tej osebi.

25 V primeru, kot ga je predvidela družba Memira, in tudi če bi bile ugotovljene vse druge nemožnosti, omenjene v točki 55 sodbe Marks & Spencer, izgub ni mogoče šteti za dokončne, če jih je še vedno mogoče ekonomsko uveljavljati s prenosom na tretjo osebo.

26 Kot je namreč generalna pravobranilka navedla v točkah od 65 do 70 sklepnih predlogov, ni mogoče takoj izključiti, da lahko tretja oseba davčno upošteva izgube hčerinske družbe v njeni državi rezidentstva, na primer po prodaji zadnjenavedene za ceno, ki vključuje vrednost davčne ugodnosti, ki jo predstavlja odbitnost izgub v prihodnjih obdobjih (glej v tem smislu sodbo z dne 21. februarja 2013, A, C-123/11, EU:C:2013:84, točka 52 in naslednje, ter sodbo s tega dne, Holmen, C-608/17, točka 38).

27 Zato v položaju, kot ga predvideva družba Memira, če ta ne dokaže, da je možnost iz prejšnje točke izključena, le okoliščina, da pravo države rezidentstva hčerinske družbe ne dovoljuje prenosa izgub v primeru združitve, sama po sebi ne zadostuje za obravnavo izgub hčerinske družbe kot dokončnih.

28 Zato je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da za presojo dokončnosti izgub hčerinske družbe nerezidentke v smislu točke 55 sodbe Marks & Spencer okoliščina, da država članica hčerinske družbe v primeru združitve ne omogoča prenosa izgub z ene družbe na drugo davčno zavezanko, čeprav država članica mati ne družbe določa tak prenos v primeru združitve družb rezidentk, ni odločilna, razen če mati družba dokaže, da takšnih izgub ne more unovčiti ob prodaji, zlasti tako, da jih tretja oseba v prihodnjih obdobjih upošteva za davčne namene.

Drugo vprašanje

29 Z drugim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba v primeru, ko okoliščina, navedena v prvem primeru, postane upoštevana, upoštevati dejstvo, da v državi rezidentstva hčerinske družbe ne obstaja noben drug subjekt, ki bi v primeru združitve te izgube lahko odbil, če bi bil odbitek dovoljen.

30 V zvezi s tem in kot je navedeno v odgovoru na prvo vprašanje, omejitve prenosa izgub v primeru združitve, ki izhajajo iz zakonodaje države rezidentstva hčerinske družbe, niso odločilne, dokler mati družba ne dokaže nemožnosti upoštevanja izgub s strani tretje osebe, zlasti po prodaji, katere cena bi vključevala njihovo davčno vrednost.

31 Če je tak dokaz predložen in so izpolnjeni drugi pogoji iz točke 55 sodbe Marks & Spencer, morajo davčni organi upoštevati, da so izgube hčerinske družbe nerezidentke dokončne in je zato nesorazmerno, da se mati družbi ne omogoči, da jih upošteva na svoji ravni.

32 S tega vidika pri presoji dokončnosti izgub ni pomembno, ali v državi rezidentstva hčerinske družbe, ki ima izgubo, obstajajo drugi subjekti, na katere bi se lahko prenesle izgube hčerinske družbe z združitvijo, če bi bila taka možnost ponujena.

33 Zato je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da v primeru, da bi okoliščina, navedena v prvem vprašanju, postala upoštevana, ni pomembno, da v državi rezidentstva hčerinske družbe ne obstaja noben drug subjekt, ki bi v primeru združitve izgube lahko odbil, če bi bil tak odbitek dovoljen.

Stroški

34 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

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

1. **Za presojo dokončnosti izgub hčerinske družbe nerezidentke v smislu točke 55 sodbe z dne 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) okoliščina, da država članica hčerinske družbe v primeru združitve ne omogoča prenosa izgub z ene družbe na drugo davčno zavezanko, čeprav država članica mati?ne družbe določa tak prenos v primeru združitve družb rezidentk, ni odločilna, razen če mati?na družba dokaže, da takšnih izgub ne more unovčiti ob prodaji, zlasti tako, da jih tretja oseba v prihodnjih obdobjih upošteva za davčne namene.**

2. **V primeru, da bi okoliščina, navedena v prvem vprašanju, postala upoštevana, ni pomembno, da v državi rezidentstva hčerinske družbe ne obstaja noben drug subjekt, ki bi v primeru združitve izgube lahko odbil, če bi bil tak odbitek dovoljen.**

Podpisi

* Jezik postopka: švedščina.