

SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 17. julija 2014(*)

„Davčna zakonodaja – Svoboda ustanavljanja – Nacionalni davek na dobiček – Obdavčitev skupin – Obdavčitev dejavnosti stalnih poslovnih enot družb rezidentk, ki so v tujini – Preprečitev dvojnega obdavčevanja z odbitkom davka (metoda odbitkov) – Vključitev predhodno odbitih izgub v primeru prenosa stalne poslovne enote na družbo v isti skupini, nad katero zadevna država članica nima davčne pristojnosti“

V zadevi C-48/13,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Østre Landsret (pritožbeno sodišče vzhodne regije, Danska) z odločbo z dne 22. januarja 2013, ki je prispela na Sodišče 28. januarja 2013, v postopku

Nordea Bank Danmark A/S

proti

Skatteministeriet,

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi V. Skouris, predsednik, K. Lenaerts, podpredsednik, A. Tizzano, predsednik senata, R. Silva de Lapuerta, predsednica senata, M. Ilešič, E. Juhász in A. Borg Barthet, predsedniki senatov, A. Rosas, J. Malenovský, J.-C. Bonichot (poročevalec), C. Vajda, S. Rodin in F. Biltgen, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Nordea Bank Danmark A/S H. Hansen, odvetnik,
- za dansko vlado V. Pasternak Jørgensen, agentka, skupaj s K. Lundgaardom Hansnom, odvetnikom,
- za nemško vlado T. Henze in K. Petersen, agenta,
- za nizozemsko vlado M. Bulterman in J. Langer, agenta,
- za avstrijsko vlado A. Posch, agent,
- za Evropsko komisijo W. Roels in C. Barslev, agenta,
- za Nadzorni organ EFTE X. Lewis, G. Mathisen in A. Steinarsdóttir, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 13. marca 2014

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 49 PDEU in 54 PDEU ter členov 31 in 34 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 11, zvezek 52, str. 3, v nadaljevanju: Sporazum EGP) v zvezi s svobodo ustanavljanja.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru postopka na predlog Nordea Bank Danmark A/S (v nadaljevanju: Nordea Bank), družbe danskega prava, zoper odločbe Skatteministeriet, ki je v njeno davčno osnovo vključil predhodno odbite izgube iz naslova nekaterih njenih stalnih poslovnih enot v tujini.

Pravni okvir

Mednarodno pravo

3 Člen 7(1) Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki od dohodkov in premoženja, sklenjene med nordijskimi državami 23. septembra 1996 v Helsinkih (SopS 26/1997, v nadaljevanju: Nordijska konvencija), določa:

„Dobiček podjetja države pogodbenice se lahko obdavči samo v tej državi, razen če podjetje posluje v drugi državi pogodbenici prek stalne poslovne enote v njej. Če podjetje posluje tako, se lahko dobiček podjetja obdavči v drugi državi, vendar samo toliko dobička, kolikor se ga pripiše tej stalni poslovni enoti“.

4 Na podlagi člena 25 te konvencije so se države pogodbenice odločile nevtralizirati dvojno obdavčenje stalnih poslovnih enot z uporabo tehnike „odbitkov“. Iz tega naslova država, v kateri ima podjetje sedež, odobri oprostitev v znesku davka od dohodka, ki je bil plačan v državi vira.

Dansko pravo

5 Na podlagi danske zakonodaje, ki se uporablja v sporu o glavni stvari, je vsaka družba rezidentka za določitev svojega obdavčljivega dohodka redno upoštevala dobičke in izgube svojih stalnih poslovnih enot v tujini.

6 V primeru, da je bila dejavnost stalne poslovne enote v celoti ali delno prenesena na tretjo osebo ali drugo družbo v isti skupini, je bila danska družba obdavčena ob upoštevanju povečanja ali zmanjšanja vrednosti glede celote sredstev, povezanih s preneseno dejavnostjo, vključno z neobračunanimi neopredmetenimi sredstvi.

7 Zato je bilo treba prenesena sredstva ovrednotiti po njihovi tržni vrednosti na podlagi člena 2 zakona o odmeri davka (lov om påligningen af indkomstskat til staten «ligningsloven», v nadaljevanju: ligningslov), ki v različici, ki se uporabi za spor o glavni stvari, določa:

„Davčni zavezanci, ki

1. jih obvladujejo fizične ali pravne osebe,
2. obvladujejo pravne osebe,

3. so del iste skupine kot pravna oseba,
 4. imajo stalno poslovno enoto v tujini ali
 5. so fizične osebe nerezidentke ali tuje pravne osebe s stalno poslovno enoto na Danskem,
- pri izračunavanju obdavčljivega dohodka upoštevajo poslovne ali finančne posle z zgoraj omenjenimi fizičnimi ali pravnimi osebami in stalnimi poslovnimi enotami (povezane transakcije) po cenah in pogojih, ki bi jih dosegli, če bi navedene transakcije potekale s strankami, s katerimi niso povezani.“

8 Člen 33 D(5) ligningslov, ki se uporabi za spor o glavni stvari, določa:

„V primeru, da se stalna poslovna enota v tuji državi, na Ferskih otokih ali na Grenlandiji v celoti ali delno prenese na družbo v isti skupini, [...] se odbita izguba, ki se ne pokrije z dobičkom v prihodnjih letih, vključno v izračun obdavčljivega dohodka ne glede na uporabljeno metodo oprostitve [...]“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

9 Sedež družbe Nordea Bank je na Danskem.

10 Med letoma 1996 in 2000 je opravljala dejavnosti bančništva na drobno na Finskem, Švedskem in Norveškem prek stalnih poslovnih enot, ki so poslovale z izgubo, in je torej zakonito odbijala ustrezne izgube od svojega dohodka, ki je bil obdavčen na Danskem.

11 Leta 2000 je prišlo do prestrukturiranja dejavnosti teh stalnih poslovnih enot: pisarne so se zaprle, komitentom je bila ponujena možnost ohranitve računov pod enakimi pogoji v drugih hčerinskih družbah družbe Nordea Bank v teh državah, polovica zaposlenih v teh stalnih poslovnih enotah pa se je zaposlila pri teh hčerinskih družbah ali pri drugih lokalnih družbah iste skupine.

12 Po navedbah predložitvenega sodišča, ki jim stranki iz postopka v glavni stvari ne ugovarjata, je bila ta transakcija podobna delnemu prenosu dejavnosti, ki so spadale v davčno pristojnost Kraljevine Danske, na družbe iste skupine, nad katerimi Kraljevina Danska te pristojnosti ni izvrševala.

13 Skatteministeriet je na podlagi člena 33 D(5) ligningslov v obdavčljivi dobiček družbe Nordea Bank vključil predhodno odbite izgube iz naslova prenesenih dejavnosti, ki niso bile pokrite z dobičkom v prihodnjih letih.

14 Družba Nordea Bank, ki je to vključitev štela za neskladno s svobodo ustanavljanja, je pri Landsskatteretten (vrhovni organ davčne uprave) vložila pritožbo, nato pa zavrnitev te pritožbe izpodbijala pred Østre Landsret.

15 V teh okoliščinah je Østre Landsret prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 49 PDEU v povezavi s členom 54 PDEU (prej člen 43 ES v povezavi s členom 48 ES) in člen 31 Sporazuma EGP v povezavi z njegovim členom 34 razlagati tako, da državi članici, ki družbi s sedežem v tej državi omogoča, da redno odbija izgubo stalne poslovne enote s sedežem v drugi državi članici, preprečujejo, da bi od družbe prejela celotno vračilo izgube stalne poslovne enote (če ni pokrita z dobičkom v prihodnjih letih) v primeru zaprtja stalne poslovne enote, zaradi katerega se del dejavnosti poslovne enote prenese na povezano družbo v skupini, ki

ima sedež v isti državi kot stalna poslovna enota, ter je treba domnevati, da so izrpane vse možnosti za upoštevanje zadevne izgube?”

Vprašanje za predhodno odločanje

16 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali člena 49 PDEU in 54 PDEU ter člena 31 in 34 Sporazuma EGP nasprotujejo zakonodaji države članice, na podlagi katere se v primeru, da družba rezidentka prenese stalno poslovno enoto v drugi državi članici ali v državi, ki je pogodbenica Sporazuma EGP, na družbo iste skupine, ki ni rezidentka, predhodno odbite izgube iz naslova prenesene poslovne enote vključijo v obdavčljivi dobiček družbe odsvojiteljice.

17 Svoboda ustanavljanja, ki je s členom 49 PDEU priznana državljanom Evropske unije, tem državljanom daje pravico, da zaženejo in opravljajo dejavnost kot samozaposlene osebe, ter pravico do ustanovitve in upravljanja podjetij pod enakimi pogoji, kot jih za svoje državljane določa zakonodaja države članice, v kateri se taka ustanovitev izvede. V skladu s členom 54 PDEU za družbe, ustanovljene v skladu z zakonodajo posamezne države članice, ki imajo registrirani sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Uniji, vključuje pravico opravljanja dejavnosti v zadevni državi članici prek hčerinske družbe, podružnice ali agencije (glej v tem smislu sodbi Saint-Gobain ZN, C-307/97, EU:C:1999:438, točka 35, in Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, točka 30).

18 Čeprav je namen določb Pogodbe DEU v zvezi s svobodo ustanavljanja zagotoviti, da so tuji državljani in družbe v državi članici gostiteljici obravnavani enako kot državljani in družbe iz te države, hkrati nasprotujejo temu, da bi matična država članica pri ustanavljanju v drugi državi članici, zlasti prek stalne poslovne enote, ovirala družbo, ustanovljeno v skladu z njeno zakonodajo (glej v tem smislu sodbo Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, točki 19 in 20).

19 Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je svoboda ustanavljanja ovirana, če je na podlagi zakonodaje ene države članice rezidenčna družba, ki ima hčerinsko družbo ali stalno poslovno enoto v drugi državi članici ali v državi, ki je pogodbenica Sporazuma EGP, na davnem področju obravnavana manj ugodno kot rezidenčna družba, ki ima stalno poslovno enoto ali hčerinsko družbo v prvi državi članici (glej v tem smislu zlasti sodbi Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, točke od 16 do 22, in Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, točke od 20 do 34).

20 Navesti je treba, da določba, ki omogoča upoštevanje izgub, nastalih stalni poslovni enoti v drugi državi članici ali v državi pogodbenici Sporazuma EGP, pri določanju rezultatov in pri izračunavanju dohodka, ki se obdavči matični družbi, pomeni davno ugodnost (glej v tem smislu sodbo Lidl Belgium, EU:C:2008:278, točka 23).

21 Vendar je treba ugotoviti, da določbe člena 33 D(5) ligningslov iz postopka v glavni stvari to ugodnost odrekajo danskim družbam, ki imajo stalne poslovne enote v tujini, v nasprotju z družbami, ki imajo stalne poslovne enote na Danskem. Določajo namreč pravilo o vključitvi zakonito odbitih izgub iz naslova prenesenih nerezidenčnih poslovnih enot, ki se v primeru prenosa – pod enakimi pogoji – poslovnih enot, ki so rezidentke na Danskem, ne uporabi.

22 Takšno neugodno obravnavanje lahko dansko družbo odvrne od opravljanja svojih dejavnosti prek stalne poslovne enote v državi članici ali v državi pogodbenici Sporazuma EGP, ki ni Kraljevina Danska, in zato pomeni omejitev, ki je z določbami Pogodbe in Sporazuma EGP glede svobode ustanavljanja na celoma prepovedana.

23 V skladu s sodno prakso Sodišča je ta omejitev dopustna samo, če se nanaša na položaje, ki niso objektivno primerljivi med seboj, ali če je upravičena z nujnimi razlogi v splošnem interesu (glej v tem smislu sodbo Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, točka 17 in navedena

sodna praksa).

24 V zvezi s primerljivostjo položajev je treba navesti, da na?eloma položaj stalnih poslovnih enot s sedežem v drugi državi ?lanici ali v državi pogodbenici Sporazuma EGP ni primerljiv s položajem stalnih poslovnih enot rezidentk z vidika ukrepov, ki jih države ?lanice dolo?ijo zaradi izogibanja ali zmanjševanja dvojnega obdav?evanja dobi?ka družbe rezidentke. Vendar je Kraljevina Danska s tem, da je dobi?ke stalnih poslovnih enot s sedežem na Finskem, na Švedskem in na Norveškem obdav?ila z danskim davkom, glede odbitja izgub te poslovne enote obravnavala enako kot stalne poslovne enote rezidentke (glej po analogiji sodbo Denkavit Internationaal in Denkavit France, C?170/05, EU:C:2006:783, to?ki 34 in 35).

25 Ta omejitev bi bila zato lahko upravi?ena zgolj z nujnimi razlogi v splošnem interesu. V tem primeru bi morala biti omejitev tudi primerna za zagotovitev uresni?itve cilja, ki se mu sledi, in ne bi smela presegati tega, kar bi bilo potrebno za njegovo uresni?itev (glej sodbo Lidl Belgium, EU:C:2008:278, to?ka 27 in navedena sodna praksa).

26 Glede tega se danska vlada sklicuje na nujnost zagotovitve uravnotežene razdelitve dav?nih pristojnosti med državami ?lanicami v zvezi s prepre?evanjem dav?nega izogibanja.

27 Opozoriti je treba, da ob neobstoju ukrepov za poenotenje ali usklajitev na ravni Unije države ?lanice ostanejo pristojne, da s sporazumom ali enostransko opredelijo merila za razdelitev dav?ne pristojnosti, zlasti za odpravo dvojnega obdav?evanja, in da je ohranitev te porazdelitve legitimen cilj, ki ga Sodiš?e priznava (glej zlasti sodbo Argenta Spaarbank, EU:C:2013:447, to?ka 50 in navedena sodna praksa).

28 V skladu s povzetkom ciljev, ki jim sledi ligningslov, je namen pravila vklju?itve odbitih izgub iz naslova tujih stalnih poslovnih enot „na primer prepre?iti danskim družbam, da izvedejo odbitke za izgubo v podružnici v tujini in navedeno podružnico, potem ko za?ne ustvarjati dobi?ek, prodajo družbi nerezidentki v isti skupini, tako da je dejanska vklju?itev odbitih izgub v obdav?ljivi dohodek na Danskem onemogo?ena“.

29 Cilj danske zakonodaje je tako prepre?iti nevarnost izogibanja davkom, do katerega bi med drugim prišlo, ?e bi skupina svoje dejavnosti organizirala tako, da bi od svojega dohodka, ki je obdav?ljiv na Danskem, odbila izgube stalne poslovne enote s sedežem na Finskem, na Švedskem ali na Norveškem, ki posluje z izgubo, da bi dejavnosti te poslovne enote, potem ko bi ta za?ela poslovati z dobi?kom, prenesla na družbo, ki jo obvladuje, ki pa ne bi bila dav?na zavezanka na Danskem, ampak na Finskem, na Švedskem ali na Norveškem.

30 ?e Kraljevini Danski ne bi bila priznana možnost, da v obdav?ljivi dobi?ek danske družbe prenosnice vklju?i tako odbite izgube, potem ko je izgubila pristojnost za obdav?itev morebitnih prihodnjih dobi?kov, bi ta ukrep umetno zmanjšal njeno dav?no osnovo in zato vplival na razdelitev dav?ne pristojnosti na podlagi Nordijske konvencije.

31 Vendar ta zakonodaja presega to, kar je potrebno za dosego navedenega cilja.

32 Glede tega je treba opozoriti, da je cilj uravnotežene razdelitve dav?ne pristojnosti ohraniti simetrijo med pravico do obdav?evanja dobi?kov in možnostjo odbitka izgub (glej sodbo K, C?322/11, EU:C:2013:716, to?ka 51 in navedena sodna praksa).

33 Nujnost ohranitve te simetrije zahteva, da se izgube, odbite iz naslova stalne poslovne enote, lahko nadomestijo z obdav?enjem dobi?ka te poslovne enote, realiziranega v mejah dav?ne pristojnosti zadevne države ?lanice, torej tistega, ki bi bil realiziran v celotnem obdobju, v katerem je bila navedena poslovna enota odvisna od družbe rezidentke, in tistega, ki bi bil

realiziran ob prenosu te poslovne enote.

34 Ni pa sporno, da je dobiček stalne poslovne enote družbe rezidentke, ki je realiziran pred prenosom te poslovne enote na družbo v isti skupini, ki ni rezidentka, obdavčen na Danskem, čeprav člen 25 Nordijske konvencije določa odobritev dobropisa davka družbi rezidentki zaradi nevtralizacije tveganja morebitnega dvojnega obdavčenja.

35 Poleg tega člen 2 ligningslov med drugim določa pravilo, da se sredstva, ki se prenesejo znotraj skupine, ovrednotijo v skladu s tržnimi pogoji. Vsako povečanje vrednosti, realizirano ob prenosu, se nato prišteje obdavčljivemu dohodku danske družbe odsvojiteljice.

36 Zato določba države članice, kakršna je člen 33 D ligningslov, ki v primeru, da družba rezidentka prenese stalno poslovno enoto v drugi državi članici ali v državi pogodbenici Sporazuma EGP na družbo iste skupine, ki ni rezidentka, določa vključitev izgub, ki so bile predhodno odbite iz naslova prenesene poslovne enote, presega to, kar je potrebno za uresničitev cilja v zvezi z nujnostjo ohranitve uravnotežene razdelitve davčne pristojnosti, če prva država članica obdavči dobiček, realizirane iz naslova navedene poslovne enote pred njenim prenosom, in sicer tudi tiste, ki so posledica povečanja vrednosti ob tem prenosu.

37 Te ugotovitve ne spreminja okoliščina, na katero se sklicuje danska vlada, da bi v primeru prenosa znotraj skupine težko preverjala tržno vrednost poslov, prenesenih v drugo državo članico.

38 Te težave namreč niso značilne samo za položaje s čezmejnimi elementom, saj danska uprava že sedaj nujno opravlja podobna preverjanja, kadar se prodaja poslov umešča v okvir prenosa rezidentne poslovne enote znotraj skupine.

39 Poleg tega imajo danski davčni organi vsekakor še vedno možnost od družbe odsvojiteljice zahtevati dokumente, ki bi bili po njihovem mnenju potrebni za preveritev, ali vrednost poslov po opravljenih izračunih povečanja vrednosti po prenosu poslovne enote nerezidentke sovпада s tržno vrednostjo, kot določa pravilo iz člena 2 ligningslov.

40 Na podlagi vseh zgornjih preudarkov je treba ugotoviti, da člena 49 PDEU in 54 PDEU ter člena 31 in 34 Sporazuma EGP nasprotujejo zakonodaji države članice, na podlagi katere se v primeru, da družba rezidentka prenese stalno poslovno enoto v drugi državi članici ali v državi pogodbenici Sporazuma EGP na družbo iste skupine, ki ni rezidentka, predhodno odbite izgube iz naslova prenesene poslovne enote vključijo v obdavčljivi dobiček družbe prenosnice, če prva država članica obdavči dobiček, ki ga je navedena poslovna enota realizirala pred prenosom, in dobiček, ki je posledica povečanja vrednosti, realizirane ob tem prenosu.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

Člena 49 PDEU in 54 PDEU ter člena 31 in 34 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 nasprotujejo zakonodaji države članice, na podlagi katere se v primeru, da družba rezidentka prenese stalno poslovno enoto v drugi državi članici ali v državi pogodbenici Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru na družbo iste skupine, ki ni rezidentka, predhodno odbite izgube iz naslova prenesene poslovne enote vključijo v obdavčljivi dobiček družbe prenosnice, če prva država članica obdavči dobiček, ki ga je navedena poslovna enota realizirala pred prenosom, in dobiček, ki je posledica

povežanja vrednosti, realizirane ob tem prenosu.

Podpisi

* Jezik postopka: danščina.