

62016CJ0650

SODBA SODIŠ?A (veliki senat)

z dne 12. junija 2018 (*1)

„Predhodno odlo?anje – ?len 49 PDEU – Davek od dohodkov pravnih oseb – Svoboda ustanavljanja – Družba rezidentka – Obdav?ljivi dobi?ek – Dav?na oprostitvev – Odbitek izgub, ki so jih utrpele stalne poslovne enote rezidentke – Dovoljenje – Odbitek izgub, ki so jih utrpele stalne poslovne enote nerezidentke – Izklju?itev – Izjema – Izbirni sistem mednarodne skupne obdav?itve“

V zadevi C?650/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Østre Landsret (pritožbeno sodiš?e vzhodne regije, Danska) z odlo?bo z dne 12. decembra 2016, ki je na Sodiš?e prispela 19. decembra 2016, v postopku

A/S Bevola,

Jens W. Trock ApS

proti

Skatteministeriet,

SODIŠ?E (veliki senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik, A. Tizzano, podpredsednik, M. Ileši?, L. Bay Larsen, A. Rosas in J. Malenovský, predsedniki senatov, J.?C. Bonichot (poro?evalec), M. Safjan, D. Šváby, sodniki, A. Prechal, sodnica, C. Lycourgos, M. Vilaras in E. Regan, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Campos Sánchez-Bordona,

sodni tajnik: R. Schiano, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 25. oktobra 2017,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

—

za A/S Bevola in Jens W. Trock ApS H. Peytz, odvetnik,

—

za Skatteministeriet S. Morsbøe Jensen, odvetnik,

—

za dansko vlado C. Thorning, agent, skupaj s S. Horsbølom Jensenom, odvetnikom,

—

za nemško vlado T. Henze, agent,

—

za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj z G. De Socio, avvocato dello Stato,

—

za avstrijsko vlado F. Koppensteiner, G. Eberhard in E. Lachmayer, agenti,

—

za Evropsko komisijo W. Roels, R. Lyal in S. Maaløe, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 17. januarja 2018
izreka naslednjo

Sodbo

1

Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 49 PDEU.

2

Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbama danskega prava A/S Bevola in Jens W. Trock ApS na eni strani ter Skatteministeriet (ministrstvo za finance, Danska) na drugi, ker danski organi družbi Bevola niso dovolili, da od svojega obdavčljivega dohodka odbije izgube, ki so nastali njeni finski podružnici.

Dansko pravo

3

Člen 8(2) selskabsskatteloven (zakon o davku od dohodkov pravnih oseb), kakor je bil spremenjen z zakonom št. 426 z dne 6. junija 2005 (v nadaljevanju: zakon o davku od dohodkov pravnih oseb), določa:

„Davčna osnova ne zajema dohodkov in odhodkov, ki se nanašajo na stalno poslovno enoto ali nepremičnino v tuji državi, na Ferskih otokih ali na Grenlandiji, ob upoštevanju člena 31 A. [...]“

4

Člen 31 tega zakona določa:

„(1) Družbe, združenja in drugi subjekti iste skupine [...] se obdavčijo skupaj (nacionalna skupna obdavčitev). ‚Družbe, združenja in drugi subjekti iste skupine‘ pomenijo družbe, združenja in druge subjekte, ki v nekem trenutku davčnega obdobja spadajo v isto skupino (glej člen 31 C). Za namene uporabe odstavkov od 2 do 7 so nepremičnine izenačene s stalnimi poslovnimi enotami. ‚Končna matična družba‘ je družba, ki je matična družba, ne da bi bila hkrati hčerinska družba (glej člen 31 C).

(2) Družbe, ki se obdavčijo skupaj, izdelajo skupen izkaz poslovnega izida, v katerem se navede vsota obdavčljivih dohodkov vsake posamezne družbe, vključene v skupno obdavčitev, ki so izraženi v skladu s splošnimi pravili davčne zakonodaje, ob upoštevanju izjem, ki se uporabljajo za skupno obdavčene družbe. Izgube stalnih poslovnih enot je mogoče vključiti v dohodke drugih družb samo, če na podlagi pravil tuje države, Ferskih otokov ali Grenlandije, kjer je družba rezidentka, izgub ni dovoljeno upoštevati pri izražanju poslovnega izida družbe v tej tuji državi, na Ferskih otokih ali na Grenlandiji, kjer je družba rezidentka, ali če je bila izbrana mednarodna skupna obdavčitev na podlagi člena 31 A. Dohodki, ki so predmet skupne obdavčitve, se izražajo po tem, ko so bile za vsako posamezno družbo vključene izgube iz predhodnih davčnih obdobj, ki se lahko upoštevajo v poznejših obdobjih. Če je dohodek, ki je predmet skupne obdavčitve, pozitiven, se lahko dobiček sorazmerno pripiše družbam, ki so poslovale z dobičkom. Če je v davčnem obdobju doseženi dohodek, ki je predmet skupne obdavčitve, negativen, se lahko izguba sorazmerno porazdeli med družbe, ki so poslovale z izgubo, in se v upoštevno družbo prenese za vključitev v naslednjem davčnem obdobju. Izgube družbe, ki se nanašajo na obdobja pred skupno obdavčitvijo, se lahko vključijo zgolj v dobiček te iste družbe. Pri prenosu izgub v poznejša davčna obdobja se najprej vključijo najstarejše izgube. Izguba družbe, ki se nanaša na prejšnja davčna obdobja, se lahko vključi v dobiček druge družbe le, če je nastala v davčnem obdobju, v katerem sta bili upoštevni družbi skupno obdavčeni, in pozneje ni prišlo do prekinitve skupne obdavčitve.

[...]

(4) V nacionalni skupni obdavčitvi se končna matična družba, ki sodeluje v tej skupni obdavčitvi, določi kot družba za upravljanje za namene skupne obdavčitve. Če ni danske končne matične družbe in obstaja le več horizontalno povezanih družb, ki so davčne zavezanke na Danskem, se kot družba za upravljanje določi ena od sestrskih družb, ki sodelujejo v skupni obdavčitvi. [...] Družba za upravljanje je odgovorna za plačilo skupne vsote davka. [...]

(5) Vse družbe, ki sodelujejo v skupni obdavčitvi, izražajo obdavčljivi dohodek za isto obdobje kot družba za upravljanje, ne glede na njihovo obračunsko leto, v skladu z zakonodajo s področja prava družb (glej člen 10(5)).

[...]

(7) Pri izražanju obdavčljivega dohodka se lahko družba, ki sodeluje v skupni obdavčitvi, odloči, da ne bo upoštevala izgub, vključno z izgubami, prenesenimi iz prejšnjih davčnih obdobj. Izgub, ki so povezane z obdavčljivim dohodkom stalne poslovne enote na Danskem, ki je zajeta v skupno obdavčitev, ali danske hčerinske družbe, ki je zajeta v skupno obdavčitev, ni treba upoštevati, če se dohodek stalne poslovne enote ali hčerinske družbe vključi v poslovni izid, dosežen v tujini. Pogoji za to je, da se oprostitev upoštevne države, odobrena ob upoštevanju danske obdavčitve, ujema z metodo oprostitve iz člena 33 zakona o odmeri davka. Znesek, ki ni bil vključen, pa se lahko prenese v poznejša davčna obdobja v skladu s pravili iz člena 15 zakona o odmeri davka. Če se znesek, ki je nižji od skupnega zneska izgub, ne vključi, se razlika lahko sorazmerno porazdeli med posamezne enote, ki so utrpeli izgube.“

5

¶len 31 A(1) zakona o davku od dohodka pravnih oseb določa:

„Končna matična družba se lahko odlo i, da se skupaj obdavčijo družbe, združenja ali drugi subjekti skupine, ki sodelujejo v skupni obdavčitvi na podlagi ¶lena 31; to velja tudi za vse tuje družbe, združenja ali subjekte iste skupine, v katerih ni nobeden od družbenikov osebno odgovoren za obveznosti družbe in ki razdeljujejo dobiček v sorazmerju z vpisanim kapitalom družbenikov (mednarodna skupna obdavčitev). Ta odločitev zajema tudi vse stalne poslovne enote in nepremičnine v tujini, ki so last danskih in tujih družb, združenj ali subjektov ter ki so vključene v skupno obdavčitev. Določbe ¶lena 31 o nacionalni skupni obdavčitvi se smiselno uporabljajo za mednarodno skupno obdavčitev, ob upoštevanju dodatnih zahtev in izjem iz odstavkov od 2 do 14. [...]“

6

¶len 31 A(3) tega zakona določa:

„Izbira mednarodne skupne obdavčitve zavezuje matično družbo za obdobje 10 let, ob upoštevanju šestega in sedmega stavka. [...] Končna matična družba se lahko odlo i za končanje skupne obdavčitve, kar povzroči ponovno v etetje vseh upoštevnih zneskov v obdavčljivi dohodek (glej odstavek 11).“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

7

Družba Bevola ima sedež na Danskem. Ponuja paleta proizvodov, namenjenih za proizvodnjo tovornjakov in vlečnih vozil, ki se uporabljajo v trgovini na debelo. Je hčerinska družba in družba vnukinja drugih danskih družb, ki jih nadzoruje matična družba skupine, to je Jens W. Trock, ki ima prav tako sedež na Danskem.

8

Finsko podružnico družbe Bevola so zaprli v letu 2009. Po mnenju te družbe izgube njene podružnice v neto višini približno 2,8 milijona danskih kron (DKK) (približno 375.000 EUR) po tem zaprtju niso bile odbite na Finskem in jih tam ni mogoče odbiti.

9

V teh okoliščinah je družba Bevola zaprosila za dovoljenje, da te izgube odbije od svojega obdavčljivega dohodka na Danskem za davčno obdobje 2009.

10

Davčna uprava je to zahtevo zavrnila in trdila, da je v skladu s ¶lenom 8(2) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb dohodke in odhodke, ki jih je mogoče pripisati stalni poslovni enoti ali nepremičnini, ki je v tujini, v davčno osnovo mogoče vključiti le,  e je bil v skladu s ¶lenom 31 A tega zakona izbran sistem mednarodne skupne obdavčitve.

11

Ker je Landsskatteretten (vrhovni organ davčne uprave) z odločbo z dne 20. januarja 2014 zavrnitev davčne uprave potrdil, sta družbi Bevola in Jens W. Trock zadnjenavedeno odločbo

izpodbijali pred Østre Landsret (pritožbeno sodišče za vzhodno regijo, Danska). Trdita, da bi družba Bevola možnost odbitka zadevnih izgub imela, če bi te nastale danski podružnici, in da to različno obravnavanje pomeni omejitev svobode ustanavljanja v smislu člena 49 PDEU. Ta omejitev presega to, kar je nujno za ohranitev uravnotežene razdelitve davčnih pristožnosti med državami članicami v primeru, kot je primer družbe Bevola, v katerem nikakor ni mogoče upoštevati izgub njene finske podružnice. Menita, da je na položaj družbe Bevola mogoče prenesti rešitev Sodišča iz sodbe z dne 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), v kateri je Sodišče presodilo, da je v nasprotju s pravom Unije, če se matični družbi rezidentki ne dovolijo odbiti izgube, ki jih ima hčerinska družba nerezidentka, če je hčerinska družba izžepala možnosti za upoštevanje izgub v državi, katere rezidentka je.

12

Predložitveno sodišče se sprašuje o upoštevnosti tega precedensa, zlasti glede na možnost izbire sistema „mednarodne skupne obdavčitve“, zagotovljeno v nacionalnem pravu, ki tak odbitek omogoča.

13

V teh okoliščinah je Østre Landsret (pritožbeno sodišče vzhodne regije) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali člen 49 PDEU nasprotuje nacionalni ureditvi obdavčitve, kakršna je obravnavana v postopku v glavni stvari, na podlagi katere obstaja možnost odbiti izgube nacionalnih stalnih poslovnih enot, medtem ko taka možnost odbitka ne obstaja za izgube stalnih poslovnih enot s sedežem v drugih državah članicah, in sicer niti v okoliščinah, ki so enake tistim iz točk 55 in 56 sodbe Sodišča [z dne 13. decembra 2005], Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), razen če se je skupina odločila za mednarodno skupno obdavčitev pod pogoji, kot so opisani v postopku v glavni stvari?“

Vprašanje za predhodno odločanje

14

Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 49 PDEU razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji države članice, ki izključuje možnost, da družba rezidentka od svojega obdavčljivega dobička odbije izgube, ki so nastale njeni stalni poslovni enoti v drugi državi članici, in to celo, če teh izgub dokončno ni več mogoče upoštevati v tej drugi državi članici, razen če je ta družba rezidentka izbrala sistem mednarodne skupne obdavčitve, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari.

Uvodne ugotovitve

15

Svoboda ustanavljanja, ki je s členom 49 PDEU priznana državljanom Evropske unije, na podlagi člena 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 drugi državi članici prek hčerinske družbe, podružnice ali zastopstva.

16

Čeprav je namen določb prava Unije v zvezi s svobodo ustanavljanja, kot izhaja iz njihovega besedila, zagotoviti nacionalno obravnavo v državi članici gostiteljici, 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 (sodba z dne 23. novembra 2017, A, C-292/16, EU:C:2017:888, točka 24).

17

Te ugotovitve veljajo tudi, če družba s sedežem v državi članici opravlja dejavnost v drugi državi članici prek stalne poslovne enote (sodba z dne 15. maja 2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, točka 20).

18

Kot je Sodišče že razsodilo, določba, ki omogoča upoštevanje izgub, nastalih stalni poslovni enoti, pri določanju rezultatov in pri izračunavanju obdavčljivega dobička družbe, h kateri spada ta poslovna enota, pomeni davčno ugodnost (glej v tem smislu sodbo z dne 15. maja 2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, točka 23).

19

Posledica tega, da se taka ugodnost dodeli, če izgube izhajajo iz stalne poslovne enote v državi članici družbe rezidentke, ne pa, če te izgube izhajajo iz stalne poslovne enote v drugi državi članici, kot je država članica družbe rezidentke, je, da je davčni položaj družbe rezidentke, ki ima v lasti stalno poslovno enoto v drugi državi članici, manj ugoden, kot bi bil, če bi ta stalna poslovna enota bila v isti državi članici kot ta družba rezidentka. Drugačno davčno obravnavanje bi lahko družbo rezidentko odvrnilo od opravljanja dejavnosti prek stalne poslovne enote v drugi državi članici (glej v tem smislu sodbo z dne 15. maja 2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, točki 24 in 25).

20

Vendar različna obravnava, ki izhaja iz davčne zakonodaje ene države članice in ki škoduje družbam, ki uresničujejo pravico do ustanavljanja, ne pomeni oviranja te pravice, če se nanaša na položaje, ki med seboj niso objektivno primerljivi, ali če je upravičena z nujnim razlogom v splošnem interesu in je sorazmerna s tem ciljem (glej v tem smislu sodbo z dne 25. februarja 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, točka 20).

Različno obravnavanje

21

V skladu s členom 8(2) zakona o davku od dohodka pravnih oseb davčna osnova ne zajema dohodkov in odhodkov, ki se nanašajo na stalno poslovno enoto ali nepremičnino v tuji državi, na Ferskih otokih ali na Grenlandiji, ob upoštevanju člena 31 A tega zakona. V skladu s tem členom 31 A lahko končna matična družba izbere sistem mednarodne skupne obdavčitve, torej se odloži, da bodo vse družbe skupine, ne glede na to, ali so ali niso rezidentke, vključno z njihovimi stalnimi poslovnimi enotami in nepremičninami zunaj Danske ali na Danskem, obdavčene na Danskem.

22

Na prvem mestu je treba preveriti, ali navedeni člen 8(2) uvaja različno obravnavanje danskih družb, ki imajo stalno poslovno enoto na Danskem, in danskih družb, ki imajo stalno poslovno enoto v drugi državi članici.

23

V zvezi s tem je treba poudariti, da ta člen 8(2) iz obdavčljivega dohodka danskih družb izključuje tudi prihodke in odhodke, ki se nanašajo na njihove stalne poslovne enote v drugi državi. Vendar odpoved Kraljevine Danske, da bi izvajala svojo davčno pristojnost glede stalnih poslovnih enot danskih družb v tujini, ni nujno neugodna za te družbe in lahko pomeni celo davčno ugodnost, zlasti če se dohodki, ki jih ustvari stalna poslovna enota, obdavčijo po nižji stopnji kot na Danskem.

24

Po mnenju predložitvenega sodišča pa je drugače v položaju, kakršen je položaj družbe Bevola, v katerem izgub, ki so nastale stalni poslovni enoti nerezidentki, ni bilo mogoče in jih ni več mogoče odbiti v državi članici, kjer ta družba je, ker je prenehala z dejavnostjo. Danski družbi je namreč v tem primeru z določbami člena 8(2) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb onemogočeno, da bi odbila izgube te stalne poslovne enote nerezidentke, medtem ko bi lahko ta odbitek opravila, če bi bila njena stalna poslovna enota rezidentka na Danskem. V teh okoliščinah je danska družba, ki ima stalno poslovno enoto v drugi državi članici, obravnavana manj ugodno kot danska družba, ki ima tako poslovno enoto na Danskem.

25

Na drugem mestu je treba presoditi, ali lahko možnost, ki jo imajo danske družbe s hčerinskimi družbami, podružnicami ali nepremičninami v drugih državah članicah v skladu s členom 31 A zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, da izberejo sistem mednarodne skupne obdavčitve, omaje ugotovitev tega različnega obravnavanja.

26

Res je, da lahko danska družba v tem izbirnem sistemu od svojega obdavčljivega dohodka na Danskem odbije izgube, ki so nastale njeni stalni poslovni enoti v drugi državi članici, enako kot izgube, ki so nastale njenim stalnim poslovnim enotam na Danskem.

27

Vendar morata biti za ugodnost sistema mednarodne skupne obdavčitve izpolnjena pogoja, ki pomenita stroge zahteve. Na eni strani to predpostavlja, da je skupina za vse prihodke, ne glede na to, ali izvirajo od družb, stalnih poslovnih enot ali nepremičnin na Danskem ali v drugi državi članici, zavezana k plačilu davka od dohodkov pravnih oseb v tej državi članici. Na drugi strani se v skladu s členom 31 A zakona o davku od dohodka pravnih oseb ta izbira na celoma opravi za obdobje najmanj desetih let.

28

Iz zgoraj navedenega izhaja, da zakon o davku od dohodkov pravnih oseb uvaja različno obravnavanje danskih družb, ki imajo stalno poslovno enoto na Danskem, in danskih družb, ki imajo stalno poslovno enoto v drugi državi članici.

29

To različno obravnavanje lahko povzroči, da je za dansko družbo izvajanje pravice do ustanavljanja manj privlačno, če ustanavlja stalne poslovne enote v drugih državah članicah. Vendar je treba preveriti, ali se to obravnavanje nanaša na položaje, ki niso objektivno primerljivi, kot je bilo opozorjeno v točki 20 te sodbe.

30

Danska, nemška in avstrijska vlada trdijo, da podružnica danske družbe v drugi državi članici ni v objektivno primerljivem položaju s položajem danske podružnice take družbe, saj zanjo ne velja davčna pristojnost Kraljevine Danske. Sodišče naj bi v sodbah z dne 17. julija 2014, *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), in z dne 17. decembra 2015, *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829), razsodilo, da je stalna poslovna enota v državi članici, ki ni država članica sedeža družbe, ki ji pripada, v enakem položaju kot poslovna enota v državi članici sedeža le, če zadnjenavedena država tudi stalno poslovno enoto nerezidentko podredi svoji davčni zakonodaji in zato obdavči dohodke te stalne poslovne enote.

31

Čeprav se Komisija strinja s takšno razlago sodb z dne 17. julija 2014, *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), in z dne 17. decembra 2015, *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829), meni, da sta ti v nasprotju s predhodno sodno prakso Sodišča, ki ni pripisovala pomena razlogu za različno obravnavanje. Meni, da se ta razlog pri preučitvi primerljivosti čezmejnega položaja in notranjega položaja ne sme upoštevati. V nasprotnem primeru bi se dva položaja štela za neprimerljiva zgolj zato, ker se je država članica odločila, da ju obravnava drugače.

32

V zvezi s tem je treba spomniti, da je v skladu s sodno prakso Sodišča primerljivost čezmejnega položaja z notranjim položajem treba preučiti ob upoštevanju cilja zadevnih nacionalnih določb (sodbe z dne 18. julija 2007, *Oy AA*, C-231/05, EU:C:2007:439, točka 38; z dne 25. februarja 2010, *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, točka 22, in z dne 12. junija 2014, *SCA Group Holding* in drugi, od C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758, točka 28).

33

V nasprotju s trditvami Komisije sodbi z dne 17. julija 2014, *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), in z dne 17. decembra 2015, *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829), ne kaže na to, da je Sodišče opustilo metodo presoje primerljivosti položajev, ki je poleg tega izrecno izvedena v poznejših sodbah (sodbe z dne 21. decembra 2016, *Masco Denmark* in *Daxima*, C-593/14, EU:C:2016:984, točka 29; z dne 22. junija 2017, *Bechtel*, C-20/16, EU:C:2017:488, točka 53, in z dne 22. februarja 2018, *X in X*, C-398/16 in C-399/16, EU:C:2018:110, točka 33).

34

Sodišče je v sodbah z dne 17. julija 2014, *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), in z dne 17. decembra 2015, *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829), le štelo, da mu, če zadevne nacionalne določbe določajo enako davčno obravnavo stalnih poslovnih enot v tujini in stalnih poslovnih enot na nacionalnem ozemlju, ni treba preučiti njihovega cilja. Če namreč zakonodajalec države članice enako obravnava ti kategoriji poslovnih enot zaradi obdavčitve njihovega dobička, priznava, da glede podrobnih pravil in pogojev te obdavčitve med njima ne obstaja nikakršna objektivna razlika, ki bi upravičila različno obravnavo (glej v tem smislu sodbo dne 28. januarja 1986, *Komisija/Francija*, 270/83, EU:C:1986:37, točka 20).

Vendar sodb z dne 17. julija 2014, *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), in z dne 17. decembra 2015, *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829), ni mogoče razumeti tako, da se sta dva primera v nacionalni davni zakonodaji obravnavana različno, ju ni mogoče šteti za primerljiva. Sodišče je namreč razsodilo, da uporaba različnih davčnih sistemov za družbo rezidentko glede na to, ali ima stalno poslovno enoto rezidentko ali stalno poslovno enoto nerezidentko, ne more biti veljavno merilo za presojo objektivne primerljivosti položajev (glej v tem smislu sodbo dne 22. januarja 2009, *STEKO Industriemontage*, C-377/07, EU:C:2009:29, točka 33). Poleg tega bi se s tem, da bi se državi članici dopustilo, da v vseh primerih različno obravnava zgolj zato, ker je stalna poslovna enota družbe rezidentke v drugi državi članici, odvzel pomen členu 49 PDEU (glej v tem smislu sodbo z dne 25. februarja 2010, *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, točka 23). Zato je treba v skladu s sodno prakso, navedeno v točkah 32 in 33 te sodbe, primerljivost položajev presojati ob upoštevanju cilja zadevnih nacionalnih določb.

V obravnavani zadevi so v skladu s členom 8(2) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb iz obdavčljivega dohodka danskih družb izključeni dobički in izgube, ki jih je mogoče pripisati stalni poslovni enoti v drugi državi članici, razen če je zadevna družba izbrala sistem mednarodne skupne obdavčitve iz člena 31 A tega zakona. Namen te zakonodaje je preprečevanje dvojne obdavčitve dobičkov, in, vzporedno s tem, dvojnega odbitka izgub danskih družb, ki imajo takšne stalne poslovne enote. Zato je treba primerjati položaj teh družb in položaj danskih družb, ki imajo stalne poslovne enote na Danskem.

V zvezi s tem je Sodišče razsodilo, da glede ukrepov, ki jih država članica določi zaradi izogibanja ali zmanjševanja dvojne obdavčitve dobička družbe rezidentke, naeloma položaj družb, ki imajo stalno poslovno enoto v drugi državi članici, ni primerljiv s položajem družb, ki imajo stalno poslovno enoto rezidentko (glej v tem smislu sodbi z dne 17. julija 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, točka 24, in z dne 17. decembra 2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, točka 27).

Vendar pa se glede na cilj preprečevanja dvojnega odbitka izgube v zvezi z izgubami, ki jih je mogoče pripisati stalni poslovni enoti nerezidentki, ki je prenehala poslovati in katere izgub ni bilo in ni mogoče odbiti od njenega obdavčljivega dobička v državi članici, v kateri je poslovala, položaj družbe rezidentke, ki ima tako poslovno enoto, ne razlikuje od položaja družbe rezidentke, ki ima stalno poslovno enoto rezidentko.

Nazadnje je treba poudariti, da se želi z zadevnimi nacionalnimi določbami, katerih namen je preprečevanje dvojnega obdavčenja dobičkov in dvojnega odbitka izgub stalne poslovne enote nerezidentke, splošneje zagotoviti uskladitev obdavčitve družbe, ki ima tako poslovno enoto, z njeno plačilno zmožnostjo. Vendar je plačilna zmožnost družbe, ki ima stalno poslovno enoto nerezidentko, kateri so nastale končne izgube, enako prizadeta kot plačilna zmožnost družbe, katere stalni poslovni enoti rezidentki so nastale izgube. Zato sta ta položaja, kot je navedel generalni pravobranilec v točki 59 sklepnih predlogov, tudi v tem pogledu primerljiva.

40

Iz zgoraj navedenega izhaja, da se razližno obravnavanje v postopku v glavni stvari nanaša na objektivno primerljiva položaja.

Utemeljitev omejitve

41

Kraljevina Danska trdi, da se to razližno obravnavanje lahko na prvem mestu upraviči z ohranitvijo uravnotežene razdelitve davčne pristojnosti med državami članicami.

42

V zvezi s tem je treba opozoriti, da lahko ohranitev porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami povzroči, da bi bilo treba za gospodarske dejavnosti družb s sedežem v eni od teh držav uporabljati samo davčna pravila te države tako glede dobičkov kot tudi izgub (sodba z dne 25. februarja 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, točka 28).

43

Če bi Kraljevina Danska družbam rezidentkam podelila pravico, da izgube svojih stalnih poslovnih enot v drugih državah članicah odbijejo bodisi na Danskem bodisi v državi članici, v kateri je stalna poslovna enota, čeprav te ne bi izbrale sistema mednarodne skupne obdavčitve, bi ta možnost obutno ogrozila enakomerno porazdelitev davčne pristojnosti med državami članicami, saj bi se davčna osnova po izbiri družbe v eni državi članici povečala, v drugi pa zmanjšala (glej v tem smislu sodbo z dne 25. februarja 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, točka 29 in navedena sodna praksa).

44

Danska vlada razližno obravnavanje iz zadeve v glavni stvari na drugem mestu utemeljuje z nujnostjo zagotovitve skladnosti davčnega sistema.

45

V zvezi s tem je Sodišče že priznalo, da lahko nujnost ohranitve skladnosti davčnega sistema utemelji omejitev izvajanja svoboščin prostega pretoka, zagotovljenih s Pogodbo DEU. Vendar je treba za to, da bi bila lahko ta utemeljitev dopustna, dokazati obstoj neposredne povezave med zadevno davčno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določenim davkom, pri čemer je treba neposrednost te povezave preučiti ob upoštevanju cilja, ki ga zadevna ureditev uresničuje (sodba z dne 30. junija 2016, Max-Heinz Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, točka 30 in navedena sodna praksa).

46

V obravnavanem primeru je zadevna davčna ugodnost možnost matične družbe rezidentke, ki ima poslovno enoto, ki je prav tako rezidentka, da od svojega obdavčljivega dobička odbije izgube te poslovne enote. V skladu s členom 8(2) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb so iz te ugodnosti izključene družbe, katerih stalna poslovna enota je v drugi državi članici, razen če so izbrale sistem mednarodne skupne obdavčitve iz člena 31 A tega zakona.

47

Neposredna protivrednost te davčne ugodnosti je vključitev morebitnih dobičkov stalne poslovne enote rezidentke v obdavčljivi poslovni izid družbe rezidentke. Nasprotno pa so v skladu s členom 8(2) navedenega zakona davka od dohodkov pravnih oseb oproščeni dobički stalne poslovne enote v drugi državi članici, razen če je družba, ki ima to poslovno enoto, izbrala sistem mednarodne skupne obdavčitve iz člena 31 A tega zakona.

48

Besedilo člena 8(2) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb tako vzpostavlja neposredno povezavo med zadevno davčno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določeno davčno dajatvijo.

49

Ta povezava je potrebna glede na cilj nacionalnih določb v postopku v glavni stvari, katerih namen je, kot je bilo navedeno v točki 39 te sodbe, zlasti zagotavljanje uskladitve obdavčitve družbe, ki ima stalno poslovno enoto nerezidentko, z njeno plačilno zmožnostjo.

50

Če bi se namreč družbi, ki ima stalno poslovno enoto v drugi državi članici, dovolilo, da od svojega izida izgube te poslovne enote odbije, ne da bi se obdavčili dobički zadnje navedene poslovne enote, bi bila plačilna zmožnost družbe sistematično podcenjena.

51

Ohranitev skladnosti davčnega sistema je zato prepričljiva utemeljitev za zadevno različno obravnavanje.

52

Poleg tega lahko tudi preprečitev nevarnosti dvojnega upoštevanja izgube, čeprav se danska vlada nanjo ne sklicuje izrecno, utemljuje omejitev svobode ustanavljanja, kakršna je ta, ki se obravnava v tej zadevi (glej v tem smislu sodbo z dne 3. februarja 2015, Komisija/Združeno kraljestvo, C-172/13, EU:C:2015:50, točka 24).

53

Zakonodaja v postopku v glavni stvari se zato lahko utemelji z nujnimi razlogi v splošnem interesu, in sicer tako z uravnoteženo porazdelitvijo davčne pristoynosti med državami članicami kot z doslednostjo danske davčne ureditve in potrebo po preprečevanju tveganja dvojnega odbitka izgube.

54

Kljub temu je treba še preveriti, ali navedena zakonodaja ne presega tistega, kar je nujno potrebno za doseg te ciljev.

Sorazmernost

55

Kot je bilo poudarjeno v tokah 26 in 27 te sodbe, danska družba, ki ima stalno poslovno enoto

nerezidentko, ne more odbiti izgub, ki jih je mogoče pripisati tej poslovni enoti, razen če uporabi sistem mednarodne skupne obdavčitve, pri čemer se morajo upoštevati pogoji tega sistema.

56

V zvezi s tem je treba poudariti, da če bi družba rezidentka lahko svobodno določila obseg te skupne obdavčitve, bi se lahko po svoji volji odločila, da vanjo vključi le stalne poslovne enote nerezidentke, ki ustvarjajo izgubo, ki bi jo odbila od svojega obdavčljivega dohodka na Danskem, hkrati pa zunaj tega obsega pusti poslovne enote, ki poslujejo z dobičkom in so v lastni državi članici obdavčene po davčni stopnji, ki je morda ugodnejša kot na Danskem. Prav tako bi tudi možnost, ki naj bi bila puščena družbi rezidentki, da obseg mednarodne skupne obdavčitve spremeni iz enega leta v drugo, tej omogočala, da prosto izbere državo članico, v kateri je treba upoštevati izgube zadevne stalne poslovne enote nerezidentke (glej v tem smislu sodbo z dne 25. februarja 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, točki 31 in 32). Takšne možnosti bi ogrozile tako cilj uravnotežene razdelitve davčne pristojnosti med državami članicami kot simetrijo med pravico do obdavčitve dobičkov in možnostjo odbitka izgub, ki ji sledi danski davčni sistem.

57

Vendar ne da bi se bilo treba na splošno izreči o sorazmernosti pogojev za mednarodno skupno obdavčitev, na katere je opozorjeno v točki 27 te sodbe, glede na cilje iz točk od 41 do 53 te sodbe, je treba opozoriti, da se predložitveno sodišče v obravnavanem primeru sprašuje, ali je različno obravnavanje v postopku v glavni stvari potrebno v posebnem primeru, v katerem so izgube stalne poslovne enote nerezidentke končne.

58

Če izgub stalne poslovne enote nerezidentke nikakor ni več mogoče odbiti v državi članici, v kateri ta družba je, tveganja dvojnega odbitka izgube ni.

59

V podobnem primeru zakonodaja, kot je ta iz postopka v glavni stvari, presega to, kar je potrebno za doseganje ciljev iz točk od 41 do 53 te sodbe. Uskladitev med obdavčitvijo in plačilno zmožnostjo družbe se namreč najbolje zagotovi, če lahko družba, ki ima stalno poslovno enoto v drugi državi članici, v tem posebnem primeru od svojega obdavčljivega dobička odbije končne izgube, ki jih je mogoče pripisati tej poslovni enoti.

60

Vendar da se ne bi prizadela skladnost danskega davčnega sistema, za ohranitev katere je bila zadevna zakonodaja med drugim sprejeta, se lahko odbitek takih izgub dopusti le ob pogoju, da družba rezidentka dokaže, da so izgube, katerih odbitek od svojega rezultata zahteva, končne (glej v tem smislu sodbi z dne 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, točka 56, in z dne 3. februarja 2015, Komisija/Združeno kraljestvo, C-172/13, EU:C:2015:50, točka 27).

61

V zvezi s tem mora družba rezidentka dokazati, da so glede zadevnih izgub izpolnjene zahteve, ki jih je Sodišče navedlo v točki 55 sodbe z dne 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), na katero se v vprašanju za predhodno odločanje pravilno sklicuje predložitveno sodišče.

V točki 55 navedene sodbe je Sodišče tako presodilo, da je omejitev, ki je glede svobode ustanavljanja uvedena v zakonodaji države članice, nesorazmerna v položaju, v katerem, prvič, je hčerinska družba nerezidentka izrpala možnosti upoštevanja izgub, ki so nastale v državi članici rezidentstva za davčno obdobje, na katero se nanaša zahteva za olajšavo, in tudi za prejšnja davčna obdobja, in drugič, ni možnosti, da bi se te izgube upoštevale v državi njenega rezidentstva za prihodnja davčna obdobja, in sicer niti v zvezi z njo niti v zvezi s tretjim subjektom, zlasti v primeru prenosa te hčerinske družbe na ta subjekt.

Merilo končnosti izgub v smislu točke 55 sodbe z dne 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), je bilo podrobneje pojasnjeno v točki 36 sodbe z dne 3. februarja 2015, Komisija/Združeno kraljestvo (C-172/13, EU:C:2015:50). Iz tega izhaja, da je končnost izgub hčerinske družbe nerezidentke mogoče ugotoviti le, če v državi članici rezidentstva ne prejema več prihodkov. Dokler namreč ta hčerinska družba prejema prihodke, tudi če so ti minimalni, obstaja možnost, da se izgube poravnajo s prištetjem prihodnjih dobičkov, ki nastanejo v državi članici, v kateri ima sedež.

Iz te sodne prakse, ki se po analogiji uporablja za izgube stalnih poslovnih enot nerezidentk, izhaja, da izgube, ki jih je mogoče pripisati stalni poslovni enoti nerezidentki, postanejo končne, kadar je družba, ki jo ima, na eni strani izrpala vse možnosti odbitja teh izgub, ki ji jih daje zakonodaja države članice, v kateri je ta poslovna enota, in je na drugi prenehala prejemati kakršne koli prihodke od zadnjenavedene, tako da navedenih izgub nikakor ni več mogoče upoštevati v navedeni državi članici.

Nacionalno sodišče mora preveriti, ali so ti pogoji izpolnjeni glede finske podružnice družbe Bevola.

Ob upoštevanju zgornjih preudarkov je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 49 PDEU razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji države članice, ki izključuje možnost, da družba rezidentka, ki ni izbrala sistema mednarodne skupne obdavčitve, kot je ta iz postopka v glavni stvari, od svojega obdavčljivega dobička odbije izgube, ki so nastale stalni poslovni enoti v drugi državi članici, čeprav je ta družba na eni strani izrpala vse možnosti odbitka teh izgub, ki ji jih daje zakonodaja države članice, v kateri je ta poslovna enota, in čeprav je na drugi strani prenehala prejemati kakršne koli prihodke od zadnjenavedene, tako da navedenih izgub nikakor ni več mogoče upoštevati v navedeni državi članici, kar mora preveriti nacionalno sodišče.

Stroški

Ker je ta postopek za stranke 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 Sodišče (veliki senat) razsodilo:

Člen 49 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji države članice, ki izključuje možnost, da družba rezidentka, ki ni izbrala sistema mednarodne skupne obdavčitve, kot je ta iz postopka v glavni stvari, od svojega obdavčljivega dobička odbije izgube, ki so nastale stalni poslovni enoti v drugi državi članici, čeprav je ta družba na eni strani izrpala vse možnosti odbitka teh izgub, ki ji jih daje zakonodaja države članice, v kateri je ta poslovna enota, in čeprav je na drugi strani prenehala prejemati kakršne koli prihodke od zadnjenavedene, tako da navedenih izgub nikakor ni več mogoče upoštevati v navedeni državi članici, kar mora preveriti nacionalno sodišče.

Podpisi

(*1) Jezik postopka: danščina.