

SODBA SODIŠČA (sedmi senat)

z dne 18. oktobra 2012(\*)

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Dopustnost – Napotitev nacionalnega prava na pravo Unije – Direktiva 90/435/EGS – Direktiva 90/434/EGS – Preprečevanje dvojnega ekonomskega obdavčevanja – Izjema – Likvidacija odvisnega podjetja po združitvi – Razdelitev dobička – Pojem „likvidacija““

V zadevi C-371/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo hof van beroep te Gent (Belgija) z odločbo z dne 28. junija 2011, ki je prispela na Sodišče 13. julija 2011, v postopku

### **Punch Graphix Prepress Belgium NV**

proti

**Belgische Staat,**

SODIŠČE (sedmi senat),

v sestavi J. Malenovský, v funkciji predsednika sedmega senata, T. von Danwitz (poročevalec) in D. Šváby, sodnika,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Punch Graphix Prepress Belgium NV J. Dumon, odvetnik,
- za belgijsko vlado J.-C. Halleux in M. Jacobs, zastopnika,
- za nemško vlado T. Henze in K. Petersen, zastopnika,
- za Evropsko komisijo W. Mölls in W. Roels, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

### **Sodbo**

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 4(1) Direktive Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (UL L 225, str. 6), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2006/98/ES

z dne 20. novembra 2006 (UL L 363, str. 129, v nadaljevanju: Direktiva 90/435).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Punch Graphix Prepress Belgium NV (v nadaljevanju: Punch Graphix) in Belgische Staat zaradi obdavčitve dobičkov, ki jih je ustvarila družba Punch Graphix pri združitvi s prevzemom, s katero je družba Strobbe Graphics NV (v nadaljevanju: Strobbe Graphics), ki je nato postala družba Punch Graphix, prevzela družbi Advantra Belgium NV (v nadaljevanju: Advantra Belgium) in Strobbe NV (v nadaljevanju: Strobbe).

## Pravni okvir

### *Ureditev Unije*

Direktiva 90/435

3 Prva, tretja in četrta uvodna izjava Direktive 90/435 določajo:

„ker je lahko povezovanje družb iz različnih držav članic v skupine potrebno, da se v Skupnosti ustvarijo pogoji, podobni tistim na notranjem trgu, in s tem zagotovi oblikovanje in učinkovito delovanje skupnega trga; ker teh operacij ne smejo ovirati omejitve, pomanjkljivosti ali izkrivljanja, ki izhajajo predvsem iz davčnih predpisov držav članic; [...]

[...]

ker se obstoječi davčni predpisi, ki urejajo razmerja med matičnimi družbami in odvisnimi družbami, v različnih državah članicah razlikujejo in so na splošno manj ugodni kot tisti, ki veljajo za matične družbe in odvisne družbe v isti državi članici; ker je zato sodelovanje med družbami iz različnih držav članic v manj ugodnem položaju v primerjavi s sodelovanjem družb iz iste države članice; ker je treba ta manj ugoden položaj odpraviti z uvedbo skupnega sistema, da bi se olajšalo povezovanje družb v skupine;

ker se mora država matične družbe, kadar prejme matična družba distribuirani dobiček iz naslova povezave s svojo odvisno družbo:

- bodisi vzdržati obdavčitve tega dobička,
- ali ta dobiček obdavčiti in hkrati dovoliti matični družbi, da od zneska izražanega davka odbije del korporacijskega davka, ki se nanaša na ta dobiček in ga je plačala odvisna družba.“

4 Člen 4(1) te direktive določa:

„Kadar matična družba prejme distribuirani dobiček iz naslova svoje povezave z odvisno družbo, razen če gre slednja v likvidacijo, se država matične družbe bodisi:

- vzdrži obdavčenje tega dobička ali
- ta dobiček obdavči in hkrati matični družbi in stalni poslovni enoti dovoli, da od zneska izražanega davka odbije del davka od dobička pravnih oseb, ki se nanaša na ta dobiček in ki ga je izplačala odvisna družba in katerakoli odvisna družba nižjega ranga, ob upoštevanju pogoja, da vsak del družbe in njene odvisne družbe nižjega ranga izpolnjuje zahteve iz členov 2 in 3, do višine zneska ustrezno izražanega davka.“

5 Direktivo 90/435 je nadomestila Direktiva Sveta 2011/96/EU z dne 30. novembra 2011 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (UL L 345, str. 8).

#### Direktiva 90/434/EGS

6 Prva uvodna izjava Direktive Sveta 90/434/EGS z dne 23. julija 1990 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 L 225, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2006/98/ES z dne 20. novembra (v nadaljevanju: Direktiva 90/434), določa:

„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 [...]“

7 Člen 1(a) te direktive določa:

„Vsaka država članica uporablja to direktivo za:

a) združitve, delitve, delne delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev, pri katerih so udeležene družbe iz dveh ali več držav članic“.

8 Člen 2 Direktive 90/434 določa:

„V tej direktivi imajo izrazi naslednji pomen:

a) ‚združitev‘ pomeni operacijo, s katero:

[...]

– družba ob prenehanju brez likvidacije prenese vsa svoja sredstva in obveznosti na družbo, ki ima vse vrednostne papirje, ki predstavljajo njen kapital“.

9 Direktivo 90/434 je nadomestila Direktiva 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 L 310, str. 34).

#### *Belgijska ureditev*

#### Zakon o gospodarskih družbah

10 V členu 671 zakona o gospodarskih družbah je navedeno:

„Združitev s prevzemom je pravno dejanje, s katerim ena ali več družb zaradi prenehanja delovanja brez likvidacije svoje celotno premoženje, tako pravice kot obveznosti, prenesejo na drugo družbo v zameno za dodelitev delnic ali deležev prevzemne družbe delničarjem družbe oziroma družb, ki so prenehale delovati, po potrebi z gotovinskim doplačilom, ki ne sme biti večje od desetine nominalne vrednosti ali, če ni nominalne vrednosti, konstruirane vrednosti dodeljenih delnic ali deležev.“

11 V ?lenih od 208 do 210 zakona o gospodarskih druŹbah v razli?ici iz leta 1992 (v nadaljevanju: CIR 92) je dolo?eno:

„?len 208

DruŹbe v postopku likvidacije so zavezane za pla?ilo davka na kapital [...]

Njihov dobi?ek zajema tudi z razdelitvijo premoŹenja druŹbe ustvarjeno ali ugotovljeno dobro ime.

?len 209

V primeru razdelitve premoŹenja druŹbe neki druŹbi zaradi prenehanja delovanja ali iz drugih razlogov velja pozitivna razlika med zneski, razdeljenimi v gotovini, vrednostnih papirjih ali drugi obliki, in novo ocenjeno vrednostjo vpla?anega kapitala kot izpla?ane dividende.

?len 210

(1) ?lena 208 in 209 se uporabita tudi:

(1) v primeru zdruŹitve s prevzemom, zdruŹitve z ustanovitvijo nove druŹbe, delitve s prevzemom, delitve z ustanovitvijo novih druŹb, meŹane razdelitve ali operacije, ki je izena?ena z zdruŹitvijo s prevzemom;

[...]

(2) V primerih, navedenih pod (1), je dejanska vrednost sredstev druŹbe na datum izvedbe zadevnih operacij izena?ena z zneskom v primeru razdelitve sredstev druŹbe.

[...]“

### **Spor o glavni stvari in vpraŹanje za predhodno odlo?anje**

12 Leta 2001 je bila izvedena tiha zdruŹitev druŹb Advantra Belgium, Strobbe in Strobbe Graphics, katerih sedeŹi so v Belgiji. DruŹba Strobbe Graphics je pred tem imela stoo odstotni deleŹ v preostalih druŹbah. Œlo je za zdruŹitev s prevzemom v smislu ?lena 671 zakona o gospodarskih druŹbah, s katero sta druŹbi Advantra Belgium in Strobbe prenehali poslovati brez likvidacije, njuno celotno premoŹenje pa je bilo preneseno na druŹbo Strobbe Graphics, ki je nazadnje postala druŹba Punch Graphix.

13 DruŹba Punch Graphix je kot prevzemna druŹba z zdruŹitvijo ustvarila dodano vrednost v znesku 10.669.985,69 EUR. Od tega zneska bi lahko 95 % oziroma 10.136.486,41 EUR odbila od obdav?ljivega dobi?ka kot „dokon?no obdav?ene dohodke“. Vendar je dav?ni izid druŹbe Punch Graphix v dav?nem letu 2002 znaŹal le 8.206.489,70 EUR, zato za razliko v znesku odbitek za leto 2002 ni bil moŹen.

14 DruŹba Punch Graphix v dav?ni napovedi za dav?no leto 2003 ni uveljavljala odbitka „dokon?no obdav?enih dohodkov“.

15 DruŹba Punch Graphix je potem 19. oktobra 2007 zahtevala oprostitev zaradi dvojne obdav?itve po uradni dolŹnosti. V tej zvezi je menila, da je omejitev odbitka „dokon?no obdav?enih dohodkov“ na znesek pozitivnega stanja v letu, v katerem je bilo ustvarjeno dobro ime pri zdruŹitvi, v nasprotju s ?lenom 4(1) Direktive 90/435. Zahtevala je, da se neizkoriŹeni del tega odbitka v znesku 911.426,85 EUR prenese v poslovno leto 2002 (dav?no leto 2003).

16 To zahtevo za oprostitev je davčna uprava zavrnila z odločbo z dne 8. maja 2008.

17 Družba Punch Graphix je s tožbo z dne 5. avgusta 2008 začela postopek pred rechtbank van eerste aanleg te Brugge.

18 Rechtbank je to tožbo zavrnilo s sodbo z dne 28. oktobra 2009. Čeprav se je to sodišče strinjalo z mnenjem družbe Punch Graphix, da je belgijski sistem „dokončno obdavčenih dohodkov“ na celoma v nasprotju s členom 4(1) Direktive 90/435, če ne dopušča prenosa neizkoriščenega dela odbitka „dokončno obdavčenih dohodkov“ na naslednja leta, je zavrnilo zahtevo družbe Punch Graphix z navedbo, da se ta primer uvršča med izjeme iz te določbe in da gre za primer „likvidacije“ odvisnih podjetij.

19 Družba Punch Graphix je zoper to sodbo vložila pritožbo pri hof van beroep te Gent.

20 Po mnenju predložitvenega sodišča davčna uprava priznava, da je belgijski sistem odbitka „dokončno obdavčenih dohodkov“ v nasprotju s členom 4(1) Direktive 90/435, če ne dopušča prenosa odbitka „dokončno obdavčenih dohodkov“, ki niso mogli biti izkoriščeni zaradi prenizkega obdavčljivega dobička, v naslednja poslovna leta. Prav tako ugotavlja, da se je spor, med strankami, v katerem odločba, nanašal na vprašanje, ali je zadevna združitev „likvidacija“ v smislu člena 4(1) Direktive 90/435.

21 Predložitveno sodišče meni, da je ključno vprašanje v tej zadevi, ali se lahko nacionalni davčni organi pri razlagi področja uporabe člena 4(1) Direktive 90/435, oziroma izjeme iz navedenega člena, sklicujejo na nacionalno zakonsko določbo, natančneje na klavzulo o izenačitvi oziroma na fikcijo, in si tako po svoje razlagajo zakonodajo Unije. S tem, ko bi se na podlagi uporabe členov 208 in 210 CIR 92 izenačilo združitve s prevzemom z likvidacijo odvisne družbe, bi bilo na podlagi belgijske ureditve mogoče, da se takšna operacija izogne uporabi pravila, ki je določeno v členu 4(1) Direktive 90/435.

22 V teh okoliščinah je hof van beroep te Gent prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali lahko nacionalni davčni organi uporabijo člen 4(1) Direktive 90/435/EGS Sveta z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic na podlagi določbe iz navedenega člena, v skladu s katero ta člen za likvidacijo odvisnega podjetja ne velja, izključijo na podlagi tega, da se sklicujejo na nacionalno zakonsko določbo (v tem primeru na člen 210 [CIR] 92), ki združitve s prevzemom, pri kateri se likvidacija odvisne družbe dejansko ne izvede, izenačuje z združitvijo, pri kateri se taka likvidacija odvisnega podjetja izvede?“

### **Dopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe**

23 Nemška vlada dvomi glede dopustnosti predloga za sprejetje predhodne odločbe, in meni, da gre pri operaciji, ki je v tem primeru sporna, za isto notranjo situacijo, v kateri so udeležene samo belgijske družbe in se zato v tem primeru Direktiva 90/435 ne uporablja, saj se slednja uporablja zgolj v primeru sodelovanja družb v različnih državah članicah.

24 Po mnenju te vlade predlog za sprejetje predhodne odločbe ni dopusten niti na podlagi sodne prakse Sodišča glede primerov, v katerih se je nacionalno pravo za notranje situacije sklicevalo na določbe prava Unije. Po eni strani namreč predložitveno sodišče nikjer ne omeni sklicevanja belgijskih predpisov na Direktivo 90/435. Po drugi strani ni namen Direktive 90/435 urejati davčnih posledic združitve, to vprašanje namreč ureja izključno Direktiva 90/434. Ureditve,

vzpostavljene na podlagi člena 4(1) Direktive 90/435, se zato s sklicevanjem na nacionalno pravo ne bi moglo razširiti na dejansko stanje, ki ga ta določba ne predvideva, temveč ga pravo Unije ureja na podlagi Direktive 90/434.

25 Nesporno je sicer, da se spor o glavni stvari nanaša na določbo nacionalnega prava, ki se uporablja v istem nacionalnem kontekstu, medtem ko Direktiva 90/435 ureja razdelitev dobička, ki ga imajo družbe ene države članice in ki izhaja od odvisnih družb v drugih državah članicah (glej sodbo z dne 12. februarja 2009 v zadevi Cobelfret, C-138/07, ZOdl., str. I-731, točka 20).

26 Vendar izhaja, prvič, iz predloga za sprejetje predhodne odločbe, da dve zadevni stranki izhajata iz premise, da nacionalno belgijsko pravo glede ureditve „dokončno obdavčenih dohodkov“ napotuje na Direktivo 90/435, kar je potrdila belgijska vlada v pisnih stališjih, predloženih Sodišču. Poleg tega je Sodišče že priznalo obstoj takšne napotitve v belgijskem pravu na Direktivo 90/435 kot tudi dopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi te napotitve, nazadnje v sklepu z dne 4. junija 2009 v združenih zadevah KBC Bank in Beleggen, Risicokapitaal, Beheer (C-439/07 in C-499/07, ZOdl., str. I-4409, točki 58 in 59).

27 Drugič, v skladu z ustaljeno sodno prakso je v primeru, kadar so v nacionalni zakonodaji za isto nacionalne primere sprejete enake rešitve, kot so določene v pravu Unije, le nacionalno sodišče pristojno, da v okviru razdelitve sodnih funkcij med nacionalnimi sodišči in Sodiščem, določene v členu 267 PDEU, presodi natančen obseg te napotitve na pravo Unije, saj je pristojnost Sodišča omejena zgolj na presojo določb tega prava (zgoraj navedeni sklep KBC Bank in Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, točka 59 in navedena sodna praksa).

28 Zato ni mogoče dvomiti glede dopustnosti predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi domneve, da člen 4(1) Direktive 90/435 z vidika njegovega področja uporabe ne predvideva dejanskega stanja, kot je slednje v postopku v glavni stvari, ki ga na celoma izključno ureja Direktiva 90/434.

29 Glede na navedeno je na vprašanje za predhodno odločanje treba odgovoriti.

### **Vprašanje za predhodno odločanje**

30 Predložitveno sodišče s svojim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba pojem „likvidacija“ iz člena 4(1) Direktive 90/435 razlagati v smislu, da se prenehanje družbe v okviru združitve s prevzemom šteje kot tovrstno likvidacijo.

31 To vprašanje je v kontekstu, da je na podlagi belgijskih predpisov tovrstna operacija izenačena z likvidacijo odvisne družbe. Po mnenju Belgische Staat se splošnega pravila, določenega v členu 4(1) Direktive 90/435, namreč obveznost izogibanja dvojnega ekonomskega obdavčevanja izplačanih dobičkov, ne uporabi zaradi izjeme v primeru izplačila dobičkov „če gre [odvisna družba] v likvidacijo“.

32 Da bi odgovorili na to vprašanje, je treba ugotoviti, da Direktiva 90/435 ne opredeljuje pojma „likvidacija“.

33 V skladu s členom 2(a), tretja alineja, Direktive 90/434 „združitev“ pomeni, da „družba ob prenehanju brez likvidacije prenese vsa svoja sredstva in obveznosti na družbo, ki ima vse vrednostne papirje, ki predstavljajo njen kapital“.

34 Ta opredelitev „združitve“ je sicer vsebovana v Direktivi 90/434, ne pa v Direktivi 90/435. Vendar ta okoliščina ne nasprotuje temu, da se to opredelitev upošteva za namene razlage pojma „likvidacija“ v smislu člena 4(1) Direktive 90/435.

35 Opozoriti je namreč treba na to, da je Evropska komisija podala predlog Direktive 90/435 na isti dan kot predlog Direktive 90/434, da je Svet Evropske unije na isti dan sprejel obe direktivi in da bi morali biti tudi preneseni istočasno. Dalje imata navedeni direktivi skupni vsebinski cilj, kot izhaja tudi iz njunih prvih uvodnih izjav, da se odpravijo omejitve, pomanjkljivosti ali izkrivljanja, ki izhajajo iz davčnih predpisov držav članic za operacije, na katere se nanašata ti direktivi, namreč kar zadeva Direktivo 90/435 za sodelovanje med matičnimi družbami in odvisnimi družbami različnih držav članic in kar zadeva Direktivo 90/434, združitve, delitve in prenose kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic. Zato ti direktivi, ki urejata različne oblike omejenega sodelovanja družb, v predstavi zakonodajalca pomenita celoto s tem, da se skupno dopolnjujeta.

36 Tako je navedena opredelitev pojma „združitev“ iz člena 2(a), tretja alineja, Direktive 90/434 prav tako bistvena za razlago pojma „likvidacija“ v smislu člena 4(1) Direktive 90/435, tako da se prenehanje družbe v okviru združitve s prevzemom ne šteje za „likvidacijo“ v smislu te zadnje določbe.

37 Na podlagi zgoraj navedenega je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba pojem „likvidacija“ iz člena 4(1) Direktive 90/435 razlagati v smislu, da prenehanja družbe v okviru združitve s prevzemom ni mogoče šteti za takšno likvidacijo.

### **Stroški**

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

Iz teh razlogov je Sodišče (sedmi senat) razsodilo:

**Pojem „likvidacija“ iz člena 4(1) Direktive Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2006/98/ES z dne 20. novembra 2006 je treba razlagati v smislu, da prenehanja družbe v okviru združitve s prevzemom ni mogoče šteti za takšno likvidacijo.**

Podpisi

\* Jezik postopka: nizozemščina.