

Downloaded via the EU tax law app / web

Za?asna izdaja

SODBA SODIŠ?A (prvi senat)

z dne 4. julija 2018(*)

„Predhodno odlo?anje – ?len 49 PDEU – Davek od dohodkov pravnih oseb – Nacionalna dav?na ureditev, ki prenos izgub, ki jih je imela stalna poslovna enota, ki je na nacionalnem ozemlju, družbe s sedežem v drugi državi ?lanici, na družbo rezidentko, ki je del iste skupine, pogojuje s tem, da izgub ni mogo?e uporabiti za potrebe tujega davka“

V zadevi C?28/17,

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 1. novembra 2016, ki je prispela na Sodiš?e 19. januarja 2014, v postopku

NN A/S

proti

Skatteministeriet,

SODIŠ?E (prvi senat),

v sestavi R. Silva de Lapuerta, predsednica senata, C. G. Fernlund, J.?C. Bonichot (poro?evalec), A. Arabadjiev in S. Rodin, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Campos Sánchez-Bordona,

sodni tajnik: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 29. novembra 2017,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za NN A/S A. Ottosen, advokat,
- za dansko vlado J. Nymann-Lindegren in C. Thorning, agenta, skupaj z S. Riisgaardom, advokat,
- za nemško vlado T. Henze, agent,
- za Evropsko komisijo W. Roels in R. Lyal, agenta, skupaj s H. Peytzem, advokat,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 21. februarja 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 NN A/S, družbo danskega prava, in Skatteministeriet (ministrstvo za davke, Danska), ker je to tej družbi zavrnilo odobritev, da od svojega obdavčljivega dohodka odšteje izgube, ki so nastale danski podružnici njene švedske hčerinske družbe.

Pravni okvir

Mednarodno pravo

3 Člen 7(1) Konvencije nordijskih držav o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki od dohodkov in premoženja, sklenjene 23. septembra 1996 v Helsinkih (BKI št. 92 z dne 25.6.1997, v nadaljevanju: Nordijska konvencija), določa:

„Dobiček podjetja ene od držav pogodbenic bo obdavčen le v tej državi, razen če podjetje opravlja dejavnost v drugi državi pogodbenici prek stalne poslovne enote, ki ima tam sedež. Če podjetje opravlja dejavnost tako, se njegov dobiček obdavči v drugi državi, vendar le toliko dobička, kolikor ga je mogoče pripisati tej stalni poslovni enoti.“

4 Na podlagi člena 25 Nordijske 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 V skladu s členom 31(1) selskabsskattelov (zakon o davku od dohodkov pravnih oseb) za danske družbe, ki so del skupine družb, velja obvezna skupna obdavčitev. Skupni davek plača končna matična družba (ali krovna družba), če je davni zavezanec na Danskem, v nasprotnem primeru pa družba rezidentka skupine, imenovana „družba za upravljanje“.

6 Nacionalna skupna obdavčitev temelji na načelu teritorialnosti davka na Danskem. V skladu s tem načelom poslovni izidi hčerinskih družb in stalnih poslovnih enot skupine s sedežem zunaj Danske niso vključeni v poslovni izid skupine, ki je obdavčen na Danskem, razen če se je ta odločila za režim mednarodne skupne obdavčitve na podlagi člena 31 A zakona o davku od dohodkov pravnih oseb. Po drugi strani obseg skupne obdavčitve skupine vključuje vse družbe in stalne poslovne enote skupine s sedežem na Danskem.

7 Ta obseg vključuje tudi stalne poslovne enote, ki imajo sedež na Danskem in pripadajo družbam skupine, ki imajo svoj sedež v tujini. Vendar v tem primeru za odbitek izgub, ugotovljenih v danski podružnici družbe, ki ima sedež v drugi državi članici, od skupnega davčnega poslovnega izkaza skupine veljajo posebna pravila, ki so določena v členu 31(2), drugi stavek, zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, ki določa:

„Izgube stalnih poslovnih enot se lahko odbijejo od prihodkov drugih družb le, če pravila v tuji državi [...], kjer ima družba sedež, določajo, da se izgube ne smejo upoštevati pri ugotavljanju obdavčljivih prihodkov družbe v tuji državi [...], ali če je bila izbrana skupna obdavčitev na podlagi člena 31 A [...].“

8 Iz obrazložitvenega memoranduma zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, ki ga je navedlo predložitveno sodišče, je razvidno, da je cilj te določbe preprečiti, da bi se davčne izgube v izjemnih primerih odbile več kot enkrat.

9 Člen 5 G ligningslov (zakon o odmeri davka) določa:

„Davčni zavezanci, zajeti s členom 1 kildeskatteloven [(zakon o davčnem odtegljaju)], členom 1 zakona o davku od dohodkov pravnih oseb ali členom 1 fondsbeskatningsloven [(zakon o obdavčenju skladov)], ne morejo odbiti odhodkov, ki se na podlagi tujih davčnih predpisov lahko odbijejo od dohodkov, ki se ne upoštevajo pri izračunu davka na Danskem. Enako velja, če se lahko odbitek odhodkov v skladu s tujimi davčnimi predpisi prenese in vračuna v odbitek od prihodkov, ki jih ustvarijo družbe v skupini (glej člen 3B skattekontrolloven [(zakon o davčnem nadzoru)], katerih prihodki se ne upoštevajo pri izračunu davka na Danskem.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

10 NN je krovna družba danske skupine, ki med drugim zajema dve švedski hčerinski družbi, in sicer Sverige 1 AB in Sverige 2 AB, od katerih je vsaka lastnica podružnice na Danskem, in sicer podružnice C in podružnice B. Ti podružnici sta se združili v eno samo podružnico A tako, da je bila podružnica B prenesena na družbo Sverige 1 AB.

11 Na Švedskem se je skupina odločila za možnost, da se transakcija davčno obravnava kot prestrukturiranje dejavnosti, kar je transakcija, ki – kot navaja predložitveno sodišče – v tej državi članici ni obdavčena. Zato prenos poslovnih sredstev podružnice B na podružnico A na Švedskem ni dajal pravice do amortizacije.

12 Po drugi strani pa je bila na Danskem združitev obdavčena kot prenos sredstev po tržni vrednosti, kar je podružnici A omogočilo, da amortizira strošek pridobitve poslovnih sredstev, ki jih je ustvarila podružnica B, in da zato za poslovno leto 2008 prikaže negativen poslovni izid.

13 Vendar je danska uprava zavrnila, da bi bile iz naslova tega poslovnega leta izgube podružnice A odbite od celotnega skupnega prihodka skupine, kot je zahtevala družba NN. Ta uprava se je oprla na dejstvo, da člen 31(2), drugi stavek, zakona o dohodku od pravnih oseb temu nasprotuje, saj je te izgube mogoče na Švedskem odbiti od obdavčljivega poslovnega izida švedske družbe, ki je lastnica podružnice.

14 Ta odločba o zavrnitvi, ki jo je potrdilo Landsskatteretten (nacionalno davčno razsodišče, Danska), je bila predmet tožbe, ki jo je družba NN vložila pri Østre Landsret (višje sodišče za vzhodno regijo, Danska).

15 V teh okoliščinah je to sodišče prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Katere dejavnike je treba upoštevati pri presoji, ali za družbe rezidentke, ki so v položaju, kakršen je obravnavani, v zvezi z odbitkom izgub velja ‚enakovreden pogoj‘ v smislu sodbe z dne 6. septembra 2012, Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, točka 20), kot se uporablja za podružnice družb nerezidentk?

2. Če se domneva, da pri danskih davčnih predpisih ne gre za različno obravnavanje, kakršno je bilo obravnavano v zadevi, v kateri je bila izrečena sodba z dne 6. septembra 2012, Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, točka 20), ali prepoved odbitka, kot je opisana zgoraj – če izguba, ki nastane stalni poslovni enoti družbe nerezidentke, spada tudi na področje davčne pristojnosti države gostiteljice – sama po sebi pomeni omejitev pravice do ustanavljanja na podlagi

člena 49 PDEU, ki mora biti utemeljena z nujnimi razlogi v splošnem interesu?

3. Če je odgovor pritrdilen, ali je potemtakem tako omejitev mogoče utemeljiti z interesom preprečevanja dvojnega odbitka izgub ali s ciljem zagotavljanja uravnotežene razdelitve davčnih pristojnosti med državami članicami ali s kombinacijo obeh?

4. Če je odgovor pritrdilen, ali je taka omejitev sorazmerna?“

Vprašanja za predhodno odločanje

16 Predložitveno sodišče z vprašanji v bistvu sprašuje, ali je treba člen 49 PDEU razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji s področja obdavčitve skupin, v skladu s katero lahko družbe rezidentke skupine od svojega konsolidiranega poslovnega izida izgube rezidentne stalne poslovne enote nerezidentne hčerinske družbe odbijejo le, če pravila, ki se uporabljajo v državi članici, kjer ima ta hčerinska družba sedež, ne dovoljujejo odbitka teh izgub od obdavčljivega poslovnega izida te hčerinske družbe.

Uvodne ugotovitve

17 Svoboda ustanavljanja, ki jo člen 49 PDEU priznava državljanom Evropske unije, v skladu s členom 54 PDEU zajema – za družbe, ustanovljene v skladu z zakonodajo posamezne države članice, ki imajo registrirani sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Uniji – pravico opravljanja dejavnosti v drugi državi članici prek hčerinske družbe, podružnice ali agencije.

18 Da zakonodaja države članice pomeni oviro za svobodo ustanavljanja družb, je potrebno, da iz nje izhaja različno obravnavanje v škodo družb, ki izvršujejo to svobodo, da se zadevno različno obravnavanje nanaša na objektivno primerljive položaje in da ni upravičeno z nujnim razlogom v splošnem interesu ali da glede na ta cilj ni sorazmerno (glej v tem smislu sodbo z dne 25. februarja 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, točka 20).

Različno obravnavanje

19 V skladu s členom 31(1) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb so družbe rezidentke iste skupine predmet skupne obdavčitve. Glede na pojasnila predložitvenega sodišča se ta nacionalna skupna obdavčitev skupine napoloma uporablja tudi za danske stalne poslovne enote tujih družb, ki so članice skupine.

20 Vendar pa se lahko v skladu s členom 31(2), drugi stavek, zakona o davku od dohodkov pravnih oseb izgube stalne poslovne enote, ki je na Danskem in pripada nerezidentni družbi, ki je članica skupine, odbijejo od prihodka skupine, ki je obdavčen na Danskem, le če te izgube ni mogoče upoštevati za izračun obdavčljivega prihodka nerezidentne družbe na podlagi zakonodaje države, kjer ima ta sedež. Ista določba predpisuje, da tega pogoja ni mogoče uveljavljati v primeru – ki ni predmet vprašanj za predhodno odločanje – da se je skupina odločila za režim mednarodne skupne obdavčitve.

21 Glede vprašanja, ali pravilo iz člena 31(2), drugi stavek, zakona o davku od dohodkov pravnih oseb uvaja različno obravnavanje, ki ni ugodno za izvrševanje svobode ustanavljanja, imajo stranke iz postopka o glavni stvari različno mnenje.

22 Danska vlada meni, da je odgovor na tako vprašanje nikalen, kot izhaja iz *a contrario* razumevanja sodbe z dne 6. septembra 2012, Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532).

23 V zvezi s tem je v zadevi, v kateri je bila izrečena ta sodba, predložitveno sodišče spraševalo o tem, ali so s svobodo ustanavljanja združljive določbe britanskega prava, s katerimi

je bila možnost, da se prek davčne olajšave za skupino na družbo rezidentko prenesejo izgube, ki jih je imela rezidenčna stalna poslovna enota nerezidenčne družbe, podvržena pogoju, ki je primerljiv s tem iz člena 31(2), drugi stavek, zakona o davku od dohodkov pravnih oseb.

24 V tej sodbi je Sodišče presodilo, da je tak pogoj v nasprotju s svobodo ustanavljanja, ker prenos izgub, ki jih je imela družba rezidentka, na drugo družbo rezidentko iste skupine ni bi podvržen nobenemu enakovrednemu pogoju.

25 Danska vlada pa poudarja, da danska zakonodaja, nasprotno, določa enakovreden pogoj za družbe rezidentke. Člen 5 G zakona o odmeri davka namreč določa, da družbe ne morejo odbiti odhodkov, ki jih je na podlagi davčne ureditve druge države že mogoče odbiti od obdavčljivih dohodkov v tej državi. Ta člen tako izključuje, da bi se od poslovnega izida skupine, obdavčene na Danskem, odbile izgube rezidenčne hčerinske družbe nerezidenčne družbe skupine, če je te izgube mogoče odbiti na podlagi prava države članice, v kateri ima nerezidenčna družba sedež.

26 Danska vlada zato meni, da nacionalno pravo med stalno poslovno enoto in hčerinsko družbo ne vzpostavlja različnega obravnavanja, ki bi bilo tako, kot je bilo tisto, za katero je Sodišče v sodbi z dne 6. septembra 2012, Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532), ocenilo, da je v nasprotju s svobodo ustanavljanja.

27 Vendar pa tožeča stranka v postopku v glavni stvari ugotavlja, da člen 31(2), drugi stavek, zakona o davku od dohodkov pravnih oseb vzpostavlja različno obravnavanje drugačne narave.

28 Družba NN namreč pojasnjuje, da se izgube stalne poslovne enote, ki je na Danskem in ki propada družbi skupine, ki je ravno tako rezidentka, lahko brez omejitve odbijejo od obdavčljivega poslovnega izida skupine na Danskem. V zadevi v postopku v glavni stvari družba NN poudarja, da če bi bila danska stalna poslovna enota v lasti ene od njenih danskih hčerinskih družb, bi bile lahko njene izgube vsekakor odbite od poslovnega izida skupine.

29 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da davčna zakonodaja iz postopka v glavni stvari dejansko uvaja različno obravnavanje. Davčno obravnavanje danske skupine, ki ima prek nerezidenčne hčerinske družbe stalno poslovno enoto na Danskem, je namreč na podlagi člena 31(2), drugi stavek, zakona o davku od dohodkov pravnih oseb manj ugodno, kot je obravnavanje skupine, katere družbe imajo vse sedež na Danskem.

30 To različno obravnavanje lahko povzroči, da je izvrševanje svobode ustanavljanja z ustanavljanjem hčerinskih družb v drugih državah članicah manj privlačno. Vendar to različno obravnavanje ni nezdržljivo z določbami pogodbe le, če zadeva objektivno primerljive položaje.

Primerljivost položajev

31 Opozoriti je treba, da je treba v skladu s sodno prakso Sodišča primerljivost čezmejnega položaja z notranjim položajem preučiti ob upoštevanju cilja zadevnih nacionalnih določb (glej sodbe z dne 25. februarja 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, točka 22; z dne 12. junija 2014, SCA Group Holding in drugi, od C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758, točka 28; z dne 22. junija 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, točka 53, in z dne 12. junija 2018, Bevola in Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, točka 32).

32 V obravnavanem primeru iz besedila člena 31(2), drugi stavek, zakona o davku od dohodkov pravnih oseb in iz pojasnil danske vlade, ki se nanašajo na to določbo, izhaja, da je cilj te določbe preprečiti dvakratno odbitje izgub.

33 Sodišče je glede ukrepov, ki jih država članica določi, da prepreči ali omili dvojno

obdav?evanje dobi?kov družbe rezidentke, presodilo, da družbe, ki imajo stalno poslovno enoto v drugi državi ?lanici, na?eloma niso v primerljivem položaju z družbami, ki imajo reziden?no stalno poslovno enoto (glej sodbo z dne 12. junija 2018, Bevola in Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, to?ka 37).

34 Po analogiji je torej treba glede ukrepov, namenjenih za prepre?evanje dvakratnega odbitja izgub, šteti, da skupina, katere nereziden?na h?erinska družba ima reziden?no poslovno enoto, ravno tako ni v primerljivem položaju s skupino, katere h?erinska družba in poslovna enota sta prav tako rezidentki.

35 Vendar je mogo? tudi primer, v katerem ni ve? nobene možnosti za odbitek izgub nereziden?ne h?erinske družbe, ki se pripišejo stalni poslovni enoti, ki je rezidentka države ?lanice, v kateri ima podružnica sedež. V tem primeru namre? z vidika cilja prepre?evanja dvojnega odbitka lastnih izgub skupina, katere h?erinska družba je v drugi državi ?lanici, ni v druga?nem položaju kot povsem nacionalna skupina. Na dav?no sposobnost obeh skupin torej enako vplivajo izgube njune reziden?ne stalne poslovne enote (glej v tem smislu sodbo z dne 12. junija 2018, Bevola in Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, to?ka 38).

36 Res je, da ?len 31(2), drugi stavek, zakona o davku od dohodkov pravnih oseb odpravlja razli?no obravnavanje, „?e pravila v tuji državi [...], kjer ima družba sedež, dolo?ajo, da se te izgube ne smejo upoštevati“, in v tem primeru dopuša odbitek izgub reziden?ne stalne poslovne enote nereziden?ne h?erinske družbe od prihodka skupine.

37 Vendar ni mogo?e izklju?iti, da tak odbitek, ?eprav ga ureditev tuje države dopuša, v praksi ne bi bil mogo?, zlasti ?e bi nereziden?na h?erinska družba dokon?no prenehala vse dejavnosti.

38 Tako bi lahko razli?no obravnavanje, omenjeno v to?ki 29 te sodbe, vsaj v tem primeru zadevalo objektivno primerljiva položaja.

Utemeljitev in sorazmernost

39 Predložitveno sodiš?e sprašuje, ali je to razli?no obravnavanje lahko upravi?eno s ciljem zagotovitve uravnotežene razdelitve dav?ne pristojnosti med državami ?lanicami ali s ciljem prepre?evanja dvojnega odbitka izgube.

40 V zvezi s tem je treba poudariti, da prvi razlog ni upoštevni element za utemeljitev. ?e se izguba stalne poslovne enote lahko odbije tako od obdav?ljivega poslovnega izida skupine v državi ?lanici, kjer je ta poslovna enota, kot tudi od poslovnega izida nereziden?ne h?erinske družbe te skupine, ki se obdav?i v drugi državi ?lanici, namre? ta možnost dvojnega odbitka ne bi dajala prednosti nobeni od dveh zadevnih držav v škodo druge. Tako ne bi bilo poseženo v uravnoteženo razdelitev dav?ne pristojnosti med tema državama. Neobstoj pravila, kot je tisto iz ?lena 31(2), drugi stavek, zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, bi povzro?il le izgubo dav?nih prihodkov za eno izmed dveh držav ?lanic.

41 Danska vlada izpostavlja drugo utemeljitev, ki se nanaša na prepre?evanje dvojnega odbitka izgub.

42 V zvezi s tem je Sodiš?e že presodilo, da morajo imeti države ?lanice možnost, da prepre?ijo tveganje dvojnega upoštevavanja izgub (sodbi z dne 13. decembra 2005, Marks and & Spencer, C?446/03, EU:C:2005:763, to?ka 47, in z dne 15. maja 2008, Lidl Belgium, C?414/06, EU:C:2008:278, to?ka 35).

43 Res je, da se v primeru, v katerem se dohodki stalne poslovne enote obdav?ijo v dveh

državah ?lanicah, zdi upravi?eno, da se odhodki te poslovne enote lahko odbijejo od teh prihodkov v eni in drugi dav?ni ureditvi v skladu z nacionalnimi pravili.

44 Vendar o obstoju takega položaja ni mogo?e sklepati zgolj na podlagi okoliš?ine, da dve državi hkrati izvršujeta svojo dav?no pristojnost, kar zadeva poslovni izid iste stalne poslovne enote, kot je to v sporu o glavni stvari podano za Kraljevino Dansko in Kraljevino Švedsko.

45 Ni namre? mogo?e prezreti dav?nih konvencij med državami ?lanicami, ki so namenjene ravno izogibanju dvojnega obdav?evanja. V zvezi s tem so, kot izhaja iz pisnega stališ?a Evropske komisije in odgovorov predstavnika družbe NN na vprašanja, zastavljena na obravnavi, razmerja med Kraljevino Dansko in Kraljevino Švedsko urejena z Nordijsko konvencijo.

46 V skladu s ?lenom 25 te zadnjenavedene konvencije pa, ?e oseba, ki je rezident na Švedskem, prejme prihodke, ki so obdav?ljivi v drugi državi pogodbenici, Kraljevina Švedska odobri odbitek davka od dohodkov za znesek, ki ustreza davku od dohodka, pla?anem v drugi državi.

47 Ob upoštevanju tega mehanizma vzporedno izvrševanje dav?nih pristojnosti Kraljevine Danske in Kraljevine Švedske švedske družbe, ki ima na danskem stalno poslovno enoto, ne zavezuje, da davek od svojega dohodka pla?a dvakrat. V teh okoliš?inah možnost, ki jo uveljavlja danska skupina, ki ji pripada švedska družba, in sicer da odbije izgube take poslovne enote dvakrat, torej v enem in drugem nacionalnem dav?nem sistemu, ni upravi?ena.

48 Cilj ?lena 31(2), drugi stavek, zakona o davku od dohodkov pravnih oseb je ravno to, da zadevni skupini prepre?i, da isto izgubo uveljavi dvakrat. ?e takšne dolo?be ne bi bilo, bi – kot je generalni pravobranilec poudaril v to?ki 75 sklepnih predlogov – ?ezmejni položaj dajal neupravi?eno prednost v primerjavi s primerljivim nacionalnim položajem, v katerem dvojni odbitek ni mogo?. Razli?no obravnavanje, vzpostavljeno z nacionalno zakonodajo, je torej upravi?eno.

49 Potrebno je še, da je to razli?no obravnavanje sorazmerno s svojim ciljem, kot je bilo opozorjeno v to?ki 18 te sodbe.

50 Pravilo, kot je tisto iz ?lena 31(2), drugi stavek, zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, pa bi preseglo to, kar je potrebno za prepre?itev dvojnega odbitka izgube v primeru, v katerem bi bil u?inek tega pravila, da bi se skupini vzela vsakršna možnost, da odbije izgubo reziden?ne podružnice v ?ezmejnem položaju, kot je ta iz zadeve v glavni stvari.

51 Po mnenju predložitvenega sodiš?a bi bilo tako lahko v zadevi v glavni stvari.

52 Ker se izguba, ki jo je imela danska stalna poslovna enota švedske h?erinske družbe družbe NN, na?eloma odbije od poslovnega izida te h?erinske družbe, ki se obdav?i na Švedskem, v skladu s pravilom iz ?lena 31(2), drugi stavek, zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, se ne more odbiti od poslovnega izida skupine, ki se obdav?i na Danskem.

53 Vendar je v zadevi v glavni stvari izguba posledica združitve dveh danskih podružnic skupine in odlo?itve te skupine za možnost, ki jo dopuš?a švedsko pravo, da se ta združitev na Švedskem dav?no obravnava kot prestrukturiranje dejavnosti, ki iz tega naslova na Švedskem ni obdav?ljivo. Posledica tega je, da odbitek izgube od poslovnega izida švedske h?erinske družbe v praksi ne bo mogo?.

54 V takem primeru nacionalne dolo?be iz postopka v glavni stvari, katerih posledica je v skladu z navedbami predložitvenega sodiš?a to, da se danski skupini odvzame vsakršna dejanska možnost odbitka izgube reziden?ne stalne poslovne enote njene nereziden?ne h?erinske družbe,

kršijo načelo sorazmernosti.

55 To načelo pa bi bilo, nasprotno, spoštovano, če bi bilo to, da danska skupina od svojega poslovnega izida odbije izgube rezidentne stalne poslovne enote svoje nerezidentne hčerinske družbe z odstopanjem od pravila iz člena 31(2), drugi stavek, zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, dopustno, pod pogojem da bi skupina dokazala, da odbitje izgube od poslovnega izida njene hčerinske družbe v drugi državi članici dejansko ni mogoče.

56 Predložitveno sodišče mora presoditi, ali je tak primer podan v sporu o glavni stvari glede danske podružnice švedske hčerinske družbe družbe NN.

57 Zato je treba predložitvenemu sodišču odgovoriti, da je treba člen 49 PDEU razlagati tako, da načeloma ne nasprotuje nacionalni ureditvi, kot je ta iz postopka v glavni stvari, v skladu s katero lahko rezidentne družbe skupine od svojega konsolidiranega poslovnega izida odbijejo izgube rezidentne stalne poslovne enote nerezidentne hčerinske družbe te skupine le, če pravila, ki se uporabljajo v državi članici, kjer ima ta hčerinska družba svoj sedež, ne dovoljujejo odbitka teh izgub od njenega poslovnega izida, kadar se ta zakonodaja uporablja skupaj s konvencijo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, ki v tej zadnjenavedeni državi članici dovoljuje odbitek davka od dohodka, ki ga mora hčerinska družba plačati, v znesku, ki ustreza davku od dohodka, ki je bil v državi članici, na ozemlju katere je ta stalna poslovna enota, plačan iz naslova dejavnosti te stalne poslovne enote. Vendar je treba člen 49 PDEU razlagati tako, da nasprotuje taki zakonodaji, če je uinek njene uporabe ta, da ta skupina izgubi vsakršno dejansko možnost za odbitek teh izgub od svojega konsolidiranega poslovnega izida, medtem ko odbitje istih izgub od poslovnega izida te hčerinske družbe v državi članici, na ozemlju katere ima ta sedež, ni mogoče, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

Stroški

58 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? Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Člen 49 PDEU je treba razlagati tako, da načeloma ne nasprotuje nacionalni ureditvi, kot je ta iz postopka v glavni stvari, v skladu s katero lahko rezidentne družbe skupine od svojega konsolidiranega poslovnega izida odbijejo izgube rezidentne stalne poslovne enote nerezidentne hčerinske družbe te skupine le, če pravila, ki se uporabljajo v državi članici, kjer ima ta hčerinska družba svoj sedež, ne dovoljujejo odbitka teh izgub od njenega poslovnega izida, kadar se ta zakonodaja uporablja skupaj s konvencijo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, ki v tej zadnjenavedeni državi članici dovoljuje odbitek davka od dohodka, ki ga mora hčerinska družba plačati, v znesku, ki ustreza davku od dohodka, ki je bil v državi članici, na ozemlju katere je ta stalna poslovna enota, plačan iz naslova dejavnosti te stalne poslovne enote. Vendar je treba člen 49 PDEU razlagati tako, da nasprotuje taki zakonodaji, če je uinek njene uporabe ta, da ta skupina izgubi vsakršno dejansko možnost za odbitek teh izgub od svojega konsolidiranega poslovnega izida, medtem ko odbitje istih izgub od poslovnega izida te hčerinske družbe v državi članici, na ozemlju katere ima ta sedež, ni mogoče, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

Podpisi

* Jezik postopka: danščina.