

62020CJ0538

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 22. septembra 2022 (*1)

„Predhodno odločanje – Svoboda ustanavljanja – Člena 49 in 54 PDEU – Odbitek dokončnih izgub, ki jih je utrpela stalna poslovna enota nerezidentka – Država, ki se je pristojnosti za obdavčitev odpovedala na podlagi sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju – Primerljivost položajev“

V zadevi C-538/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) z odločbo z dne 6. novembra 2019, ki je na Sodišče prispela 21. oktobra 2020, v postopku

Finanzamt B

proti

W AG,

ob udeležbi

Bundesministerium der Finanzen,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi C. Lycourgos, predsednik senata, S. Rodin, J.-C. Bonichot (poročevalec), sodnika, L. S. Rossi in O. Spineanu-Matei, sodnici,

generalni pravobranilec: A. M. Collins,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

—

za W AG P. Dodos, Rechtsanwalt,

—

za nemško vlado R. Kanitz in J. Möller, agenta,

—

za francosko vlado E. de Moustier in E. Toutain, agenta,

—

za finsko vlado S. Hartikainen, A. Laine in H. Leppo, agenti,

—

za Evropsko komisijo W. Roels in V. Uher, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 10. marca 2022

izreka naslednjo

Sodbo

1

Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 49 in 54 PDEU.

2

Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Finanzamt B (davčni urad B, Nemčija) in W AG, delniško družbo s sedežem v Nemčiji, ker prvonavedena za izračun davka, ki ga ta družba dolguje v tej državi članici za leto 2007, ni upoštevala izgub, ki so nastale njeni stalni poslovni enoti v Združenem kraljestvu, ki je bila v istem letu zaprta.

Pravni okvir

Nemško pravo

3

Člen 1 Körperschaftsteuergesetz (zakon o davku od dohodkov pravnih oseb) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: KStG), določa:

„1) Neomejena obveznost plačila davka od dohodkov pravnih oseb velja za naslednje pravne osebe, združenja oseb in premoženjske mase, ki imajo upravo ali sedež na ozemlju države:

1. kapitalske družbe (zlasti evropske družbe, delniške družbe, komanditne delniške družbe in družbe z omejeno odgovornostjo);

[...]

2) Neomejena davčna obveznost plačila davka od dohodkov pravnih oseb zajema vse dohodke.

[...]“

4

Člen 8(2) KStG določa, da se za vse dohodke davčnega zavezanca z neomejeno davčno obveznostjo v smislu člena 1(1), točke od 1 do 3, šteje, da izhajajo iz industrijske ali trgovinske dejavnosti.

Sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju

¶len III(1) sporazuma z dne 26. novembra 1964 med Zvezno republiko Nemčijo ter Združenim kraljestvom Velika Britanija in Severna Irska o odpravi dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj, kakor je bil spremenjen z dodatkom z dne 23. marca 1970 (BGBl. 1966 II, str. 359; BGBl. 1967 II, str. 828, in BGBl. 1971 II, str. 46) (v nadaljevanju: DBA), določa:

„Poslovni dobički podjetja na enem od ozemelj so obdavčljivi le na tem ozemlju, razen če podjetje na drugem ozemlju izvaja poslovno dejavnost prek stalne poslovne enote na tem ozemlju. Če podjetje na drugem ozemlju opravlja poslovno dejavnost prek stalne poslovne enote, ki je na tem ozemlju, se lahko dobiček obdavči na drugem ozemlju, vendar le toliko dobička, kolikor ga je mogoče pripisati tej stalni poslovni enoti.“

¶len XVIII(2) DBA določa:

„Za osebe s stalnim prebivališčem ali sedežem v Zvezni republici Nemčiji se davek določi tako:

(a)

iz davčne osnove Zvezne republike se izključijo dohodki iz virov v Združenem kraljestvu in sestavine premoženja, ki so v Združenem kraljestvu, ki se lahko v skladu s tem sporazumom obdavčijo v Združenem kraljestvu [...], vendar se dobički iz ¶lena VIII(1) izključijo le, če so obdavčeni v Združenem kraljestvu. Zvezna republika pa obdrži pravico, da pri določitvi davčne stopnje upošteva tako izključene dohodke in sestavine premoženja.

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

W, delniška družba s statutarnim sedežem in sedežem uprave v Nemčiji, upravlja banko za trgovanje z vrednostnimi papirji. Avgusta 2004 je družba W odprla podružnico v Združenem kraljestvu. Ker ta ni ustvarjala dobička, jo je družba W v prvi polovici leta 2007 zaprla, tako da izgub, ki jih je ta poslovna enota ustvarila, ni bilo mogoče prenesti v Združeno kraljestvo za davčne namene.

Družba W je, ker davčni urad B te izgube ni upošteval pri določitvi zneska, ki ga mora ta družba v Nemčiji plačati iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb in davka od dohodka iz poslovne dejavnosti za davčno leto 2007, vložila tožbo pri Hessisches Finanzgericht (finančno sodišče zvezne dežele Hessen, Nemčija). To sodišče je s sodbo z dne 4. septembra 2018 tej tožbi ugodilo.

Davčni urad B je zoper to sodbo vložil revizijo pri Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija), ki je predložitveno sodišče.

To sodišče navaja, da je sicer družba W v skladu s ¶lenom 1(1) in (2) KStG v Nemčiji zavezanka

za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb za vse svoje dohodke, vendar so izgube, ki jih je ustvarila njena stalna poslovna enota v Združenem kraljestvu, izključene iz osnove za izračun davka od dohodkov pravnih oseb na podlagi člena XVIII(2) DBA, s katerim so tuji dohodki oproščeni plačila davka od dohodkov pravnih oseb. Opozarja, da enako velja za davek od prihodka iz poslovne dejavnosti, saj določbe Gewerbesteuer-gesetz (zakon o davku od dohodka iz poslovne dejavnosti) za izračun davčne osnove za ta davek napotujejo na določitev dobička, ki je predmet davka od dohodkov pravnih oseb. Zaradi teh elementov bi bilo treba pritožbi ugoditi.

11

Vendar se predložitveno sodišče sprašuje, ali ne bi bilo treba upoštevati izgub stalne poslovne enote družbe W v Združenem kraljestvu pri izračunu davka, ki ga mora ta družba plačati v Nemčiji, zaradi svobode ustanavljanja. Meni, da namreč iz sodne prakse Sodišča, ki nazadnje izhaja iz sodbe z dne 12. junija 2018, Bevola in Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424), ne izhaja jassen odgovor na to vprašanje v posebnem primeru, v katerem je oprostitev tujega izida določena s sporazumom o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Če je odgovor na to vprašanje pritrdilen, se predložitveno sodišče sprašuje tudi, pod katerimi pogoji je treba izgube tuje stalne poslovne enote šteti za „dokončne“ v smislu te sodne prakse, kako je treba določiti znesek teh izgub in ali obveznost njihovega upoštevanja velja tudi pri davku od dohodka iz poslovne dejavnosti.

12

V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1.

Ali je treba člen 43 v povezavi s členom 48 [ES] (zdaj člen 49 v povezavi s členom 54 [PDEU]) razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji države članice, ki družbi rezidentki preprečuje, da od svojega obdavčljivega dobička odbije izgube, ki jih je imela stalna poslovna enota v drugi državi članici, če je ta družba na eni strani izrpala vse možnosti za odbitek teh izgub, ki jih ponuja zakonodaja države članice, v kateri je ta stalna poslovna enota, in na drugi strani prenehala prejemati kakršne koli prihodke od te stalne poslovne enote, tako da navedenih izgub nikakor ni več mogoče upoštevati v navedeni državi članici („dokončne“ izgube), tudi takrat, kadar gre pri zadevni zakonodaji za oprostitev dobičkov in izgub na podlagi bilateralnega sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki sta ga sklenili obe državi članici?

2.

Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen: ali je treba člen 43 v povezavi s členom 48 [ES] (zdaj člen 49 v povezavi s členom 54 [PDEU]) razlagati tako, da nasprotuje tudi določbam zakona o davku od dohodka iz poslovne dejavnosti, ki družbi rezidentki preprečujejo, da od svojega obdavčljivega donosa iz poslovne dejavnosti odbije „dokončne“ izgube stalne poslovne enote v drugi državi članici, kot so opisane v prvem vprašanju?

3.

Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen: ali lahko v primeru zaprtja stalne poslovne enote v drugi državi članici obstajajo „dokončne“ izgube, kot so opisane v prvem vprašanju, čeprav obstaja vsaj teoretična možnost, da družba ponovno odpre stalno poslovno enoto v zadevni državi članici, katere dobiček bi se lahko morebiti poravnal s prejšnjimi izgubami?

4.

Je odgovor na prvo in tretje vprašanje pritrdilen: ali je mogoče tudi tiste izgube stalne poslovne enote, ki jih je bilo mogoče v skladu z zakonodajo države, na ozemlju katere je stalna poslovna enota, prenesti vsaj enkrat v naslednje davčno obdobje, šteti za „dokončne“ izgube, opisane v prvem vprašanju, ki jih mora upoštevati država rezidentstva matične družbe?

5.

Je odgovor na prvo in tretje vprašanje pritrdilen: ali je obveznost upoštevanja „ezmejnih „dokončnih“ izgub omejena na višino izgube, ki bi jo družba lahko uveljavljala v zadevni državi članici, v kateri je stalna poslovna enota, če upoštevanje izgub v tej državi ne bi bilo izključeno?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

13

Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem Sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člena 49 in 54 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta davčni ureditvi države članice, v skladu s katero družba rezidentka te države članice od svojega obdavčljivega dobička ne more odbiti dokončnih izgub, ki jih je ustvarila njena stalna poslovna enota, ki je v drugi državi članici, če se je država članica rezidentstva pristojnosti za obdavčitev dohodkov te stalne poslovne enote odpovedala na podlagi sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju.

14

V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča svoboda ustanavljanja, ki je priznana s členoma 49 in 54 PDEU, za družbe, ustanovljene v skladu z zakonodajo posamezne države članice, ki imajo statutarni sedež, glavno upravo ali glavno poslovno enoto v Evropski uniji, vključuje pravico opravljanja dejavnosti v drugi državi članici prek hčerinske družbe, podružnice ali zastopstva (sodba z dne 12. junija 2018, Bevola in Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, točka 15).

15

Čeprav je namen določb prava Unije v zvezi s svobodo ustanavljanja, kot izhaja iz njihovega besedila, zagotoviti nacionalno obravnavo v državi članici gostiteljici, te 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. Te ugotovitve veljajo tudi, če družba s sedežem v državi članici dejavnost v drugi državi članici opravlja – kot v obravnavanem primeru – prek 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, točki 16 in 17 ter navedena sodna praksa).

16

V obravnavanem primeru je iz predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da so na podlagi člena 1(1) in (2) KStG družbe, ki imajo upravo ali sedež v Nemčiji, zavezane za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb od vseh svojih dohodkov. Vendar je v skladu z določbami DBA – če družba, ki ima upravo ali sedež v Nemčiji, v Združenem kraljestvu opravlja poslovno dejavnost prek stalne poslovne enote – dobiček, ki se pripiše tej stalni poslovni enoti, izključen iz osnove za odmero davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga mora ta družba plačati v Nemčiji, brez poseganja

v možnost te države članice, da ta dobiček upošteva pri izračunu davčne stopnje, če je obdavčen v Združenem kraljestvu. Enako velja, ustrezno, za izgube, ki jih je mogoče pripisati taki stalni poslovni enoti.

17

V takem položaju so družbe rezidentke pri določanju obdavčljivega dohodka upravičene do davčne ugodnosti, ki jim omogoča, da upoštevajo izgube, ki jih je ustvarila stalna poslovna enota rezidentka. Izključitev te možnosti pri izgubah, ki jih je ustvarila stalna poslovna enota, ki je v drugi državi članici, pomeni različno obravnavanje, ki bi lahko družbo rezidentko odvrnilo od opravljanja dejavnosti prek take 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, točki 18 in 19 ter navedena sodna praksa).

18

Tako različno obravnavanje je dopustno samo, če se nanaša na položaje, ki med seboj niso objektivno primerljivi, ali če je upravičeno z nujnim razlogom v splošnem interesu in je sorazmerno s tem ciljem (glej v tem smislu sodbo z dne 12. junija 2018, Bevola in Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, točka 20 in navedena sodna praksa).

19

Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba primerljivost notranjega položaja s tujim položajem preučiti ob upoštevanju cilja zadevnih nacionalnih določb (sodba z dne 12. junija 2018, Bevola in Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, točka 32 in navedena sodna praksa).

20

Pri ukrepih, ki jih država članica določi zaradi preprečevanja ali zmanjševanja dvojne obdavčitve dobička družbe rezidentke, na celoma 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 sodbo z dne 12. junija 2018, Bevola in Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, točka 37 in navedena sodna praksa).

21

Drugače je, če sta ti kategoriji poslovnih enot pri upoštevanju izgube in dobička, ki jih te poslovne enote ustvarijo, izenačeni s samo nacionalno davčno zakonodajo (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 28).

22

Če pa se država članica, katere rezidentka je družba, na podlagi sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju odpove izvajanju svoje davčne pristojnosti v zvezi z dohodki stalne poslovne enote nerezidentke te družbe, ki je v drugi državi članici, položaj družbe rezidentke, ki ima tako stalno poslovno enoto, ni primerljiv s položajem družbe rezidentke, ki ima stalno poslovno enoto rezidentko, pri ukrepih, ki jih je prvonavedena država članica sprejela zaradi preprečevanja oziroma zmanjševanja dvojnega obdavčevanja dobičkov in, ustrezno, preprečevanja oziroma zmanjševanja dvojnega odbitka izgub v zvezi z družbami rezidentkami (glej v tem smislu sodbo z dne 17. decembra 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, točka 65).

23

S sodbo z dne 12. junija 2018, Bevola in Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424), na katero se sklicuje predložitveno sodišče, pa ta ugotovitev ni bila omajana.

24

Sodišče je v tej sodbi sicer presodilo, da 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. Dodalo je, da je plačilna sposobnost družbe, ki ima stalno poslovno enoto nerezidentko, ki so ji nastale dokončne izgube, enako prizadeta kot plačilna sposobnost družbe, katere stalni poslovni enoti rezidentki so nastale izgube, tako da sta ta položaja v zvezi s tem primerljiva (sodba z dne 12. junija 2018, Bevola in Jens W. Trock, 650/16, EU:C:2018:424, točki 38 in 39).

25

Vendar se v navedeni zadevi država članica rezidentstva družbe, ki je zahtevala upoštevanje dokončnih izgub, nastalih njeni stalni poslovni enoti nerezidentki, ni s sporazumom o izogibanju dvojnemu obdavčevanju odpovedala svoji pristojnosti za obdavčevanje prihodkov te poslovne enote. Ta država članica se je namreč razen v primeru, da zadevna družba izbere ureditev mednarodne skupne obdavčitve, enostransko odločila, da ne bo upoštevala dobičkov in izgub, ki so jih ustvarile stalne poslovne enote nerezidentke družb rezidentk, čeprav bi bila ta država članica za to pristojna, kar je drugače.

26

V obravnavanem primeru je iz predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da se je Zvezna republika Nemčija v skladu z DBA odpovedala svoji pristojnosti za obdavčitev dobička, ki ga ustvarijo stalne poslovne enote, ki so v Združenem kraljestvu in prek katerih družbe rezidentke Zvezne republike Nemčije opravljajo poslovno dejavnost. Ustrezno, enako velja za upoštevanje izgub, ki so jih ustvarile te poslovne enote.

27

Ker se je Zvezna republika Nemčija v skladu s sporazumom o izogibanju dvojnemu obdavčevanju odpovedala svoji pristojnosti za obdavčevanje dobička in izgube, ki ju ustvari taka stalna poslovna enota, ki je v drugi državi članici, družba rezidentka, ki ima tako poslovno enoto, ni v položaju, ki bi bil primerljiv s položajem družbe rezidentke, ki ima stalno poslovno enoto, ki je v Nemčiji, glede na cilj preprečevanja oziroma zmanjševanja dvojnega obdavčevanja dobička in, ustrezno, preprečevanja oziroma zmanjševanja dvojnega upoštevanja izgub.

28

Zato v položaju, kakršen je v postopku v glavni stvari, ni mogoče ugotoviti nobene omejitve svobode ustanavljanja, zagotovljene v členih 49 in 54 PDEU.

29

Glede na zgoraj navedene preudarke je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člena 49 in 54 PDEU razlagati tako, da ne nasprotujeta davčni ureditvi države članice, v skladu s katero družba rezidentka te države članice od svojega obdavčljivega dobička ne more odbiti dokončnih izgub, ki jih je ustvarila njena stalna poslovna enota, ki je v drugi državi članici, če se je država

Članica rezidentstva pristojnosti za obdavčitev dohodkov te stalne poslovne enote odpovedala na podlagi sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju.

Vprašanja od drugega do petega

30

Ob upoštevanju odgovora na prvo vprašanje na vprašanja od drugega do petega ni treba odgovoriti.

Stroški

31

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 Sodiš?e (četrti senat) razsodilo:

Člena 49 in 54 PDEU je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta davčni ureditvi države članice, v skladu s katero družba rezidentka te države članice od svojega obdavčljivega dobička ne more odbiti dokončnih izgub, ki jih je ustvarila njena stalna poslovna enota, ki je v drugi državi članici, če se je država članica rezidentstva pristojnosti za obdavčitev dohodkov te stalne poslovne enote odpovedala na podlagi sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju.

Podpisi

(*1) Jezik postopka: nemščina.