

X HOLDING

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 25. februarja 2010*

V zadevi C-337/08,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) z odločbo z dne 11. julija 2008, ki je prispela na Sodišče 21. julija 2008, v postopku

X Holding BV

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi J.-C. Bonichot (poročevalec), predsednik četrtega senata v funkciji predsednika drugega senata, C. W. A. Timmermans, K. Schiemann, P. Kūris in L. Bay Larsen, sodniki,

* Jezik postopka: nizozemščina.

generalna pravobranilka: J. Kokott,
sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 25. junija 2009,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za X Holding BV F. A. Engelen, belastingadviseur, in S. C. W. Douma, belastingadviseur,
- za nizozemsko vlado C. M. Wissels, M. Noort in D. J. M. de Grave, zastopniki,
- za nemško vlado M. Lumma, C. Blaschke in B. Klein, zastopniki,
- za špansko vlado M. Muñoz Pérez in B. Plaza Cruz, zastopnika,
- za francosko vlado G. de Bergues in J.-C. Gracia, zastopnika,
- za portugalsko vlado L. Inez Fernandes in J. Menezes Leitão, zastopnika,

- za švedsko vlado A. Falk, S. Johannesson in K. Petkovska, zastopnice,

- za vlado Združenega kraljestva H. Walker, zastopnica, skupaj z M. Grayem, barrister,

- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in W. Roels, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 19. novembra 2009

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 43 ES in 48 ES.

- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med X Holding BV (v nadaljevanju: X Holding), kapitalsko družbo s sedežem na Nizozemskem, in nizozemsko davčno upravo glede tega, da ta navedeni družbi ni omogočila, da bi s svojo odvisno družbo nerezidentko oblikovala davčno skupino.

Pravni okvir

Konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjena med Kraljevino Belgijo in Kraljevino Nizozemsko

- 3 Konvencija z dne 5. junija 2001 med Kraljevino Belgijo in Kraljevino Nizozemsko o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj na področju davka od dohodka in davka od premoženja (v nadaljevanju: konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja) v členu 7(1) skladno z vzorčno konvencijo Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD) določa:

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

- 4 Če davčni zavezanec s sedežem na Nizozemskem prejme dohodke, ki so v skladu s členom 7 konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja obdavčeni v Belgiji, mu Kraljevina Nizozemska v skladu s členom 23(2) te konvencije v zvezi s temi dohodki prizna znižanje davka, ki je predvideno v nizozemski zakonodaji o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

Nizozemska zakonodaja

5 Člen 15 zakona iz leta 1969 o davku od dohodkov pravnih oseb določa:

„1. Če ima davčni zavezanec (matična družba) s pravnega in ekonomskega vidika v lasti vsaj 95 % vplačanega nominalnega kapitala drugega davčnega zavezanca (odvisna družba), se na predlog obeh davčnih zavezancev davek obračuna, kot da bi šlo za enega davčnega zavezanca, to je kot da so dejavnosti in premoženje odvisne družbe del dejavnosti in premoženja matične družbe. Davek se obračuna pri matični družbi. Davčna zavezanca se obravnavata skupaj kot davčna skupina. V davčni skupini je lahko več odvisnih družb.

[...]

3. Prvi odstavek se uporabi zgolj, če:

[...]

(b) se za izračun dobička obeh davčnih zavezancev uporabljajo iste določbe;

- (c) imata oba davčna zavezanca sedež na Nizozemskem, če pa se za enega davčnega zavezanca uporablja zakon o davčni ureditvi Kraljevine [(Belastingregeling voor het Koninkrijk)] ali konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja, pa se tudi zanj v skladu s to ureditvijo ali s to pogodbo šteje, da ima sedež na Nizozemskem;

[...]

4. Pravila je mogoče sprejeti s splošnim ukrepom uprave, s katerim se davčnim zavezancem, za ugotavljanje dobička katerih se ne uporabljajo iste določbe, z odstopanjem od odstavka 3(b) omogoči, da vseeno oblikujejo davčno skupino. Poleg tega lahko z odstopanjem od odstavka 3(c) davčni zavezanec, ki na podlagi svoje nacionalne zakonodaje ali zakona o davčni ureditvi Kraljevine ali celo konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja nima sedeža na Nizozemskem, vendar posluje prek stalne poslovne enote na Nizozemskem, pod pogoji, opredeljenimi s splošnim ukrepom uprave, sestavlja davčno skupino, če lahko Nizozemska na podlagi zakona o davčni ureditvi Kraljevine ali konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja obdavči dobiček tega podjetja in če:

- (a) je sedež dejanske uprave tega davčnega zavezanca na Nizozemskih Antilih, na Arubi, v državi članici Evropske unije ali v državi, za katero se uporablja konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjena z Nizozemsko, ki prepoveduje diskriminacijo stalnih poslovnih enot;
- (b) je davčni zavezanec iz točke (a) delniška družba, družba z omejeno odgovornostjo ali gospodarski subjekt, ki je primerljiv po svoji naravi in načinu ustanovitve, in

- (c) kadar davčni zavezanec iz točke (a) sestavlja davčno skupino kot matična družba, spada delež v odvisni družbi iz odstavka 1 v premoženje stalne poslovne enote te matične družbe na Nizozemskem.

[...]"

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

- 6 Družba X Holding s sedežem na Nizozemskem je edina delničarka družbe F, ki je ustanovljena v skladu z belgijskim pravom in ima sedež v Belgiji ter ni zavezanka za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb na Nizozemskem.
- 7 Obe sta predlagali, naj se ju obravnava kot davčno skupino v smislu člena 15(1) nizozemskega zakona iz leta 1969 o davku od dohodka pravnih oseb. Nizozemska davčna uprava je njun predlog zavrnila, ker družba F v nasprotju z zahtevami iz člena 15(3)(c) tega zakona nima sedeža na Nizozemskem.
- 8 Ko je odločalo v tožbi zoper to zavrnitev, je Rechtbank te Arnhem (sodišče v Arnhemu) potrdilo njeno zakonitost, tako da se je zlasti sklicevalo na sodbo z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer (C-446/03, ZOdl., str. I-10837).

- 9 Družba X Holding je vložila kasacijsko pritožbo pri Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče na Nizozemskem). To je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 43 ES v povezavi s členom 48 ES razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi države članice [...], v skladu s katero matična in njena odvisna družba lahko izbereta, da bo davek, ki ga dolgujeta, obračunan matični družbi s sedežem v tej državi članici, kot da bi šlo za enega davčnega zavezanca, in na podlagi katere je ta možnost izbire pridržana gospodarskih družbam, za katere za obdavčitev njihovih dobičkov velja davčna pristojnost zadevne države članice?“

Predlog za ponovno odprtje ustnega postopka

- 10 Družba X Holding je z vlogo, ki jo je sodno tajništvo Sodišča prejelo 2. decembra 2009, Sodišču predlagala, naj na podlagi člena 61 Poslovnika odredi ponovno odprtje ustnega postopka. Ta družba meni, da sklepni predlogi generalne pravobranilke temeljijo na napačnem razumevanju nizozemskega nacionalnega in mednarodnega davčnega prava.
- 11 Iz sodne prakse Sodišča je razvidno, da lahko to po uradni dolžnosti, na predlog generalnega pravobranilca ali na predlog strank v skladu s členom 61 Poslovnika odredi ponovno odprtje ustnega postopka, kadar meni, da ni dovolj poučeno ali da je o zadevi treba razsoditi na podlagi trditve, o kateri stranke niso razpravljale (glej zlasti sodbo z dne 16. decembra 2008 v zadevi Cartesio, C-210/06, ZOdl., str. I-9641, točka 46).

- 12 Toda nizozemsko pravo, ki se uporablja za spor o glavni stvari, je bilo predstavljeno in pojasnjeno v pisnih in ustnih stališčih, ki so bila predložena Sodišču. V teh okoliščinah Sodišče meni, da ima vse potrebne podatke, da odgovori na vprašanje predložitvenega sodišča.
- 13 Poleg tega ni zatrjevano, da je treba to zadevo razsoditi na podlagi trditve, o kateri stranke niso razpravljale pred Sodiščem.
- 14 Predlog za ponovno odprtje ustnega postopka je treba torej po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke zavrni.

Vprašanje za predhodno odločanje

- 15 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali člena 43 ES in 48 ES nasprotujeta zakonodaji države članice, ki matični družbi omogoča, da s svojo odvisno družbo rezidentko oblikuje davčno skupino, vendar preprečuje oblikovanje take davčne skupine z odvisno družbo nerezidentko, ker obdavčitve njenih dobičkov ne ureja davčno pravo te države članice.
- 16 Opozoriti je treba, da morajo države članice v skladu z ustaljeno sodno prakso, čeprav je neposredno obdavčenje v njihovi pristojnosti, to pristojnost vendarle izvrševati ob spoštovanju prava Skupnosti (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Marks & Spencer, točka 29, ter sodbi z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in Class IV of the

ACT Group Litigation, C-374/04, ZOdl., str. I-11673, točka 36, in z dne 17. septembra 2009 v zadevi Glaxo Wellcome, C-182/08, ZOdl., str. I-8591, točka 34).

- 17 Pravica do ustanavljanja, ki jo člen 43 ES priznava državljanom Skupnosti in ki zajema pravico začeti in opravljati dejavnost kot samozaposlena oseba ter pravico do ustanovitve in vodenja podjetij pod enakimi pogoji, kot jih za svoje državljane določa zakonodaja države članice, v kateri se taka ustanovitev izvede, za družbe, ustanovljene v skladu z zakonodajo države članice in ki imajo statutarni sedež, glavno upravo ali glavno poslovno enoto v Evropski skupnosti, v skladu s členom 48 ES zajema pravico opravljati dejavnost v zadevni državi članici prek odvisne družbe, podružnice ali agencije (glej zlasti sodbo z dne 21. septembra 1999 v zadevi Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, str. I-6161, točka 35, in zgoraj navedeno sodbo Marks & Spencer, točka 30).
- 18 Glede tega možnost, ki je v nizozemskem pravu predvidena za matične družbe rezidentke in za njihove odvisne družbe rezidentke, in sicer da se obdavčijo, kot da bi šlo za en davčni subjekt, torej da se zanje uporabi sistem davčne vključitve, za zadevne družbe pomeni ugodnost. Ta ureditev predvsem omogoča, da se dobički in izgube družb, ki so vključene v davčno skupino, konsolidirajo na ravni matične družbe in da transakcije, opravljene znotraj skupine, ostanejo davčno nevtralne.
- 19 Matična družba, katere odvisna družba ima sedež v drugi državi članici, je z izključitvijo od take ugodnosti ovirana pri izvrševanju svoje pravice do ustanavljanja s tem, da je odvrnjena od ustanavljanja odvisnih družb v drugih državah članicah.

- 20 Da bi bilo tako različno obravnavanje skladno z določbami Pogodbe ES v zvezi s pravico do ustanavljanja, se mora nanašati na položaje, ki med seboj objektivno niso primerljivi, ali pa mora biti upravičeno z nujnimi razlogi v splošnem interesu (glej v tem smislu sodbo z dne 12. decembra 2006 v zadevi *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, ZOdl., str. I-11753, točka 167).
- 21 Nizozemska, nemška in portugalska vlada trdijo, da ta položaja nista objektivno primerljiva, saj odvisne družbe rezidentke in odvisne družbe nerezidentke glede na davčni sistem, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, niso v primerljivih davčnih položajih. Zlasti trdijo, da odvisna družba s sedežem v drugi državi članici ni v davčni pristojnosti države, v kateri ima sedež matična družba, tako da je ni mogoče vključiti v davčno skupino, ki je lahko obdavčena v tej državi.
- 22 Glede tega je iz sodne prakse Sodišča razvidno, da je treba primerljivost položaja v Skupnosti z nacionalnim položajem proučiti ob upoštevanju cilja zadevnih nacionalnih določb (glej v tem smislu sodbo z dne 18. julija 2007 v zadevi *Oy AA*, C-231/05, ZOdl., str. I-6373, točka 38).
- 23 Ugotoviti je treba, da čeprav je v davčnem pravu rezidentstvo davčnega zavezanca dejavnik, ki lahko upraviči nacionalna pravila, ki vsebujejo različno obravnavanje med davčnimi zavezanci rezidenti in davčnimi zavezanci nerezidenti, vseeno ni vedno tako. Dopustiti državi članici ustanovitve, da v vseh primerih različno obravnava zgolj zato, ker je sedež družbe v drugi državi članici, bi namreč členu 43 ES odvzelo pomen (glej v tem smislu sodbo z dne 28. januarja 1986 v zadevi *Komisija proti Franciji*, 270/83, Recueil, str. 273, točka 18, in zgoraj navedeno sodbo *Marks & Spencer*, točka 37).

- 24 Vendar sta položaj matične družbe rezidentke, ki želi oblikovati davčno skupino z odvisno družbo rezidentko, in položaj matične družbe rezidentke, ki želi oblikovati davčno skupino z odvisno družbo nerezidentko, glede na cilj davčnega sistema, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, objektivno primerljiva, saj želita obe matični družbi izkoristiti ugodnosti tega sistema, ki predvsem omogoča, da se dobički in izgube družb, ki so vključene v davčno skupino, konsolidirajo na ravni matične družbe in da transakcije, opravljene znotraj skupine, ostanejo davčno nevtralne.
- 25 Proučiti je treba, ali je različno obravnavanje, kakršno je to v postopku v glavni stvari, upravičeno z nujnimi razlogi v splošnem interesu.
- 26 Da bi bilo upravičeno, mora biti tako različno obravnavanje primerno, da zagotovi uresničitev zadevnega cilja, in ne sme presegati tistega, kar je nujno za doseg tega cilja (glej v tem smislu sodbi z dne 15. maja 1997 v zadevi Futura Participations in Singer, C-250/95, Recueil, str. I-2471, točka 26, in z dne 11. marca 2004 v zadevi de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Recueil, str. I-2409, točka 49, ter zgoraj navedeno sodbo Marks & Spencer, točka 35).
- 27 Vlade, ki so predložile svoja stališča pred Sodiščem, trdijo, da je različno obravnavanje v postopku v glavni stvari upravičeno zlasti zaradi ohranitve delitve davčne pristojnosti med državami članicami.
- 28 Glede tega je treba opozoriti, da lahko ohranitev delitve davčne pristojnosti med državami članicami povzroči, da je treba za gospodarske dejavnosti družb s sedežem

v eni od teh držav uporabljati samo davčna pravila te države tako glede dobičkov kot izgub (glej zgoraj navedeno sodbo Marks & Spencer, točka 45, in sodbo z dne 15. maja 2008 v zadevi Lidl Belgium, C-414/06, ZOdl., str. I-3601, točka 31).

- 29 Če bi namreč dali družbam možnost izbire, ali bodo upoštevale svoje izgube bodisi v državi članici, v kateri imajo sedež, bodisi v drugi državi članici, bi to lahko občutno ogrozilo uravnoteženo delitev davčne pristojnosti med državami članicami, saj bi se davčna osnova v prvi državi članici povečala, v drugi pa zmanjšala za prenesene izgube (glej zgoraj navedene sodbe Marks & Spencer, točka 46; Oy AA, točka 55, in Lidl Belgium, točka 32).
- 30 Enako velja za sistem davčne vključitve, kakršen je ta v postopku v glavni stvari.
- 31 Ker se lahko matična družba svobodno odloči, da s svojo odvisno družbo oblikuje davčno skupino in da to skupino kadar koli tudi svobodno razpusti, bi možnost vključitve odvisne družbe nerezidentke v davčno skupino matični družbi dopuščala svobodno izbiro davčnega sistema, ki se uporablja za izgube odvisne družbe, in kraja, v katerem se bodo te izgube upoštevale.
- 32 Ker bi se obseg davčne skupine tako lahko spremenil, bi dopustitev možnosti, da se vanjo vključi odvisna družba nerezidentka, matični družbi omogočila svobodno izbiro države članice, v kateri bo uveljavljala izgube te odvisne družbe (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Oy AA, točka 56, in Lidl Belgium, točka 34).

- 33 Davčni sistem, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, je zato upravičen glede na potrebo po ohranitvi delitve davčne pristojnosti med državami članicami.
- 34 Ker je tak sistem primeren za zagotovitev uresničitve tega cilja, je treba proučiti še, ali ne presega tistega, kar je nujno za njegovo doseg (glej v tem smislu zlasti zgoraj navedeno sodbo Marks & Spencer, točka 53).
- 35 Družba X Holding in Evropska komisija glede tega trdita, da se z oblikovanjem davčne skupine na nacionalnem ozemlju odvisne družbe rezidentke z davčnega vidika enačijo s stalnimi poslovnimi enotami. Trdita, da je odvisne družbe rezidentke v okviru čezmejne davčne skupine po analogiji mogoče obravnavati enako kot tuje stalne poslovne enote. Toda menita, da je izgube tuje stalne poslovne enote mogoče začasno odbiti od dobičkov matične družbe v skladu s pravili o začasnem prenosu izgub v povezavi z obdavčitvijo v naslednjih davčnih obdobjih. Uporaba teh pravil za odvisne družbe nerezidentke naj bi bila milejše sredstvo za doseg želenega cilja kot prepoved matični družbi rezidentki, da oblikuje davčno skupino z odvisno družbo nerezidentko.
- 36 Toda te trditve je treba zavrniti.
- 37 Kot je namreč navedla generalna pravobranilka v točki 51 sklepnih predlogov, če se država članica odloči dopustiti, da se izgube tuje stalne poslovne enote začasno upoštevajo na glavnem sedežu podjetja, to ne pomeni, da mora ta možnost obstajati tudi za odvisne družbe nerezidentke matične družbe rezidentke.

- 38 Stalne poslovne enote v drugi državi članici in odvisne družbe nerezidentke namreč niso v primerljivem položaju z vidika delitve davčne pristojnosti, kakor je razvidna iz konvencije, kakršna je konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja, zlasti iz njenih členov 7(1) in 23(2). Medtem ko je namreč odvisna družba kot samostojna pravna oseba v državi članici take konvencije, kjer ima sedež, neomejeno davčno zavezana, pa to ne velja za stalno poslovno enoto v drugi državi članici, ki načeloma delno ostaja v davčni pristojnosti matične države članice.
- 39 Res je, da je Sodišče v drugačnih primerih razsodilo, da svobodna izbira, ki jo člen 43, prvi odstavek, drugi stavek, ES prepušča gospodarskim subjektom pri določitvi pravne oblike, ki najbolj ustreza opravljanju njihovih dejavnosti v drugi državi članici, ne sme biti omejena z diskriminatornimi davčnimi določbami (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Komisija proti Franciji, točka 22, in Oy AA, točka 40, ter sodbo z dne 23. februarja 2006 v zadevi CLT-UFA, C-253/03, ZOdl., str. I-1831, točka 14).
- 40 Matična država članica je vseeno svobodna pri določitvi pogojev in ravni obdavčitve različnih ustanovnih oblik poslovne enote nacionalnih družb, ki poslujejo v tujini, če jih ne obravnava diskriminatorno glede na primerljive nacionalne poslovne enote (sodba z dne 6. decembra 2007 v zadevi Columbus Container Services, C-298/05, ZOdl., str. I-10451, točki 51 in 53). Ker stalne poslovne enote v drugi državi članici in odvisne družbe nerezidentke – kot je navedeno v točki 38 te sodbe – niso v primerljivem položaju z vidika delitve davčne pristojnosti, matični državi članici za odvisne družbe nerezidentke ni treba uporabiti enakega davčnega sistema, kot ga uporablja za tuje stalne poslovne enote.
- 41 Tako bi v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, v katerem je zadevna davčna ugodnost možnost matičnih družb rezidentk in njihovih odvisnih družb rezidentk, da so obdavčene, kot da so enoten davčni subjekt, vsaka razširitev te ugodnosti na čezmejne položaje povzročila – kot je navedeno v točki 32 te sodbe – da bi matične

družbe lahko svobodno izbrale državo članico, v kateri bi uveljavljale izgube svoje odvisne družbe nerezidentke (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo Oy AA, točka 64).

- 42 Glede na navedeno je treba šteti, da je davčni sistem, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, sorazmeren glede na cilje, ki jim sledi.
- 43 Na predloženo vprašanje je treba torej odgovoriti, da člena 43 ES in 48 ES ne nasprotujeta zakonodaji države članice, ki matični družbi omogoča, da s svojo odvisno družbo rezidentko oblikuje davčno skupino, vendar preprečuje oblikovanje take davčne skupine z odvisno družbo nerezidentko, ker obdavčitve njenih dobičkov ne ureja davčno pravo te države članice.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

Člena 43 ES in 48 ES ne nasprotujeta zakonodaji države članice, ki matični družbi omogoča, da s svojo odvisno družbo rezidentko oblikuje davčno skupino, vendar

preprečuje oblikovanje take davčne skupine z odvisno družbo nerezidentko, ker obdavčitve njenih dobičkov ne ureja davčno pravo te države članice.

Podpisi