



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (deveti senat)

z dne 10. novembra 2022 *

„Predhodno odločanje – Svoboda ustanavljanja – Člena 49 in 54 PDEU – Prenos statutarnega sedeža družbe v državo članico, ki ni država članica, v kateri je bila ta družba ustanovljena – Odprava oslabitev vrednosti, vknjiženih pred prenosom – Oprostitev – Primerljivost položajev“

V zadevi C-414/21,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Hof van Cassatie (kasacijsko sodišče, Belgija) z odločbo z dne 25. junija 2021, ki je na Sodišče prispela 7. julija 2021, v postopku

VP Capital NV

proti

Belgische Staat,

SODIŠČE (deveti senat),

v sestavi J.-C. Bonichot (poročevalec), v funkciji predsednika senata, S. Rodin, sodnik, in O. Spineanu-Matei, sodnica,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za VP Capital NV S. Gnedasj, advocaat, in M. Grégoire, avocat,
- za PricewaterhouseCoopers Belastingadviseurs NV P. Hinnekens, advocaat,
- za belgijsko vlado S. Baeyens, J.-C. Halleux in C. Pochet, agenti,
- za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj z G. M. De Socio, avvocato dello Stato,
- za Evropsko komisijo W. Roels in V. Uher, agenta,

* Jezik postopka: nizozemščina.

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 49 PDEU.
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo VP Capital NV in belgijsko davčno upravo o davčnem obravnavanju transakcij, ki ustrezajo odpravi – s strani te družbe – oslabitev vrednosti, vknjiženih pred prenosom njenega statutarnega sedeža iz Luksemburga v Belgijo.

Pravni okvir

- 3 Člen 24, prvi odstavek, točka 2, zakonika o davkih od dohodka iz leta 1992 v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: CIR 92), določa:

„Dobiček industrijskih, trgovinskih ali kmetijskih podjetij je dobiček, ki izvira iz:

[...]

2. kakršnega koli povečanja vrednosti sredstev, namenjenih opravljanju poslovne dejavnosti, in kakršnega koli zmanjšanja vrednosti obveznosti, ki izhajajo iz te dejavnosti, če sta bila ta kapitalski dobiček ali ta izguba ustvarjena ali izkazana v računovodskih izkazih ali letnih računovodskih izkazih“.

- 4 Člen 44(1) CIR 92 določa:

„Z odstopanjem od členov 24, prvi odstavek, točka 2, 27, drugi odstavek, točka 3, in 28, prvi odstavek, točka 1, in zadnji odstavek, ter brez poseganja v določbe člena 24, prvi odstavek, točka 3, so davka oproščeni:

1. izkazani, vendar nerealizirani kapitalski dobički, razen kapitalskih dobičkov iz zalog in naročil med izvajanjem;

[...]“

- 5 Člen 184(2), drugi pododstavek, CIR 92 določa:

„Če tuja družba prenese glavno poslovno enoto ali sedež vodstva ali uprave v Belgijo, kar zadeva elemente, povezane s tujimi poslovnimi enotami, ali elemente za tujino, ki jih ima ta družba na voljo, se kapitalski dobički in izgube, ustvarjeni pozneje v zvezi s temi sredstvi, določijo na podlagi knjigovodske vrednosti, ki jo imajo ob transakciji.“

6 Člen 190, drugi odstavek, CIR 92 določa:

„Glede oproščenega ali začasno neobdavčenega deleža kapitalskih dobičkov iz členov 44(1) in (3), 44a, 44b ter 47 se ta ureditev kapitalskih dobičkov uporablja le, če se ta delež prenese in ohrani na enem ali več ločenih računih obveznosti ter če ta delež ni podlaga za izračun letnega nakazila v zakonsko rezervo ali izplačil ali kakršnih koli nakazil.“

7 Člen 198, točka 7, CIR 92 določa:

„Za poslovne stroške se ne štejejo:

[...]

7. oslabitve vrednosti in izgube glede delnic ali deležev, razen kapitalskih izgub pri skupni delitvi sredstev družbe do višine izgube vplačanega kapitala, ki ga predstavljajo te delnice ali deleži“.

8 Člen 206 CIR 92 določa:

„1. Prejšnje poslovne izgube se zaporedno odbijejo od dohodka iz pridobitne dejavnosti vsakega od naslednjih davčnih obdobj.“

Odbitek – od belgijskih dobičkov – poslovnih izgub, nastalih v tuji poslovni enoti, ki jo ima družba in ki je v državi, s katero je Belgija sklenila konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, je pogojen s tem, da družba dokaže, da te izgube niso bile odbite od dobička te tuje poslovne enote. Poleg tega se znesek teh poslovnih izgub, ki jih je družba v katerem koli davčnem obdobju krila iz svojega belgijskega dobička, za sorazmerni del teh izgub, za katerega družba v davčnem obdobju ni več dokazala, da ni bil odštet od dobička te tuje poslovne enote, ali če se v davčnem obdobju zadevna tuja poslovna enota prenese v okviru prenosa, združitve, delitve ali podobne transakcije, prišteje obdavčljivemu dohodku v tem obdobju.

[...]

3. Če tuja družba prenese sedež, glavni kraj poslovanja ali sedež vodstva ali uprave v Belgijo, se določba odstavka 1, prvi pododstavek, uporablja za poslovne izgube, ki jih je ta družba imela v belgijski poslovni enoti, ki jo je ta družba imela pred tem prenosom.“

9 Nazadnje, člen 74 kraljevega odloka o izvajanju CIR 92 v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: AR/CIR 92), določa:

„Za določitev dobička, obdavčljivega z davkom od dohodkov pravnih oseb, je dobiček za davčno obdobje, iz katerega so izključene oslabitve vrednosti, rezervacije ali kapitalski dobički, oproščeni na podlagi členov 48, 190, 191 in od 194 do 194c [CIR 92], razporejen v:

1. rezerve;

2. neodbitne izdatke;

3. dividende.

Za namene prvega pododstavka:

(1) ‚rezerve‘ pomenijo pridržani dobiček, zmanjšan za:

[...]

- kapitalske dobičke od delnic ali deležev, oproščenih na podlagi členov 192 in 521 [CIR 92], ter odpravo oslabitev vrednosti delnic ali deležev, izvedenih v davčnem obdobju, ki so bile predhodno obdavčene na podlagi člena 198, točka 7, [CIR 92] kot neodbitni izdatki, če te oslabitve vrednosti ob koncu tega davčnega obdobja niso več upravičene;

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

- 10 Družba VP Capital, ki je bila prvotno ustanovljena v Luksemburgu in je imela svoj statutarni sedež v tej državi članici, je vknjižila oslabitve vrednosti različnih deležev, ki jih je imela v drugih družbah. Te oslabitve vrednosti je odbila od svojega obdavčljivega dobička v Luksemburgu, kar je povečalo njene izgube, ki jih je mogoče prenesti. Družba VP Capital zaradi svojega položaja, v katerem so bile ustvarjene izgube, ni bila zmožna uporabiti teh izgub, ki se lahko prenesejo, v Luksemburgu.
- 11 Po teh transakcijah je družba VP Capital maja 2009 svoj statutarni sedež iz Luksemburga prenesla v Belgijo. Postala je družba po belgijskem pravu.
- 12 Po tem prenosu je družba VP Capital odpravila del oslabitev vrednosti, ki jih je vknjižila, ko je bil njen statutarni sedež še v Luksemburgu. Sklicevala se je na belgijsko ureditev oprostitve za odpravo oslabitev vrednosti delnic ali deležev družb iz člena 74 AR/CIR 92, ki določa, da so te transakcije oproščene davka, pri čemer ustrezajočih oslabitev načeloma ni mogoče odbiti od obdavčljivega dohodka kot poslovne stroške na podlagi člena 198, točka 7, CIR 92.
- 13 Vendar se na podlagi določb člena 184b(2), drugi pododstavek, CIR 92 v povezavi s členom 190, drugi odstavek, CIR 92 ob prenosu statutarnega sedeža, glavnega kraja poslovanja ali sedeža vodstva ali uprave tuje družbe v Belgijo, kar zadeva elemente, povezane s tujimi poslovnimi enotami, ali elemente za tujino, ki jih ima ta družba na voljo, kapitalski dobički in izgube, ki ustrezajo tem sredstvom in ki so bili ustvarjeni po tem prenosu, določijo na podlagi knjigovodske vrednosti, ki jo imajo ob transakciji. Izkazani, vendar nerealizirani kapitalski dobiček (v nadaljevanju: nerealizirani kapitalski dobiček) je oproščen davka, če se vknjiži na račun, ki je ločen od obveznosti. Ker odprava oslabitev vrednosti, ki jo je vknjižila družba VP Capital po prenosu svojega statutarnega sedeža v Belgijo, ni bila vknjižena na ločen račun na strani obveznosti, je belgijska davčna uprava štela, da je obdavčljiva.
- 14 Hof von Cassatie (kasacijsko sodišče, Belgija) je v okviru spora med družbo VP Capital in to upravo v zvezi z davčnim obravnavanjem zadevnih transakcij prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je svoboda ustanavljanja, kot jo zagotavlja člen 49 PDEU, kršena z nacionalno zakonodajo, kakršna je ta v [postopku v glavni stvari], s tem, da ima za posledico, da bi bila luksemburška družba, ki oslabitev delnic vknjiži v Luksemburgu in to oslabitev sicer načeloma odšteje od

obdavčljivega poslovnega izida, vendar je zaradi obstoja postavke davčne izgube od tega izida dejansko ne more odbiti, po prenosu sedeža v Belgijo ob odpravi teh oslabitev v Belgiji obdavčena, razen če bi povečanje vrednosti, ki se skriva za odpravo oslabitve, vknjižila na ločen račun na strani obveznosti, medtem ko belgijska družba, ki je vknjižila oslabitev delnic v Belgiji, ne bo obdavčena na odpravo teh oslabitev, če oslabitve predhodno niso bile odštete od belgijskega obdavčljivega poslovnega izida, ne da bi morala vknjižiti povečanje vrednosti, ki se skriva za to odpravo oslabitve, na ločen račun na strani obveznosti?“

Vprašanje za predhodno odločanje

- 15 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali člen 49 PDEU nasprotuje nacionalni davčni zakonodaji, v skladu s katero se povečanja vrednosti delnic ali deležev družb, ki jih je družba vknjižila v državi članici po prenosu statutarnega sedeža te družbe v to državo članico, obravnavajo kot nerealizirani kapitalski dobiček, ne da bi se upoštevalo, ali je navedena družba glede teh delnic in teh deležev vknjižila oslabitve vrednosti na dan, ko je bila davčna rezidentka druge države članice.
- 16 Spomniti je treba, da člen 49 PDEU v povezavi s členom 54 PDEU svobodo ustanavljanja zagotavlja družbam, ustanovljenim v skladu z zakonodajo posamezne države članice, ki imajo statutarni sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Evropski uniji (sodba z dne 27. februarja 2020, AURES Holding, C-405/18, EU:C:2020:127, točka 24). Pravica do te svoboščine vključuje pravico take družbe, da svoj statutarni sedež, svojo glavno upravo ali svoj glavni kraj poslovanja prenese v drugo državo članico.
- 17 Opozoriti je treba tudi, da je namen določb prava Unije glede svobode ustanavljanja med drugim zagotoviti nacionalno obravnavo v državi članici gostiteljici (sodba z dne 27. februarja 2020, AURES Holding, C-405/18, EU:C:2020:127, točki 27 in 31).
- 18 V tem okviru se družba, ustanovljena po pravu države članice, ki svoj statutarni sedež prenese v drugo državo članico, za ugotovitev davčnih posledic tega prenosa v državo članico gostiteljico lahko sklicuje na člen 49 PDEU (glej v tem smislu sodbo z dne 27. februarja 2020, AURES Holding, C-405/18, EU:C:2020:127, točki 26 in 28).
- 19 Vendar člen 49 PDEU ne zagotavlja, da je tak prenos glede obdavčitve nevtralen. Ob upoštevanju razlik med ureditvami držav članic na tem področju je lahko ta prenos, odvisno od primera, z davčnega vidika bolj ali manj ugoden. Svoboda ustanavljanja torej ne pomeni, da je država članica dolžna prilagajati svoja davčna pravila tistim v drugih državah članicah, da bi se v vseh položajih zagotovila obdavčitev, ki odpravlja vsakršno neenakost, ki izhaja iz nacionalnih davčnih ureditev (glej v tem smislu sodbo z dne 27. februarja 2020, AURES Holding, C-405/18, EU:C:2020:127, točka 32 in navedena sodna praksa).
- 20 Iz spisa, ki ga ima na voljo Sodišče, je razvidno, da na podlagi člena 198, točka 7, CIR 92 oslabitev vrednosti delnic ali deležev družb načeloma ni mogoče odbiti od obdavčljivega dohodka kot poslovne stroške. V členu 74 AR/CIR 92 pa je, nasprotno, poznejša odprava teh oslabitev vrednosti oproščena davka od dohodkov pravnih oseb.
- 21 Iz tega spisa je tudi razvidno, da se na podlagi člena 184b(2), drugi pododstavek, CIR 92 kapitalski dobički in izgube, ustvarjeni po prenosu statutarnega sedeža družbe v Belgijo, vseeno določijo na podlagi njihove knjigovodske vrednosti na dan tega prenosa. V tem okviru se za nerealizirani kapitalski dobiček, ki ni upravičen do davčne ugodnosti, ki jo predstavlja oprostitev iz člena 74

AR/CIR 92, štejejo povečanja vrednosti delnic ali deležev družb, ki jih je vknjižila družba, ki je prenesla svoj statutarni sedež v Belgijo, tudi kadar knjiženje teh povečanj ustreza odpravi oslabitev vrednosti, ki so bile vknjižene pred tem prenosom in ki v matični državi članici niso bile odbite od obdavčljivega dobička kot poslovni stroški.

- 22 Ureditev, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, v škodo družb, ustanovljenih na podlagi zakonodaje države članice, ki uresničujejo svojo pravico do ustanavljanja, uvaja različno obravnavanje, ki bi te družbe lahko odvrnilo od prenosa svojega statutarnega sedeža v drugo državo članico, da bi tam opravljale svojo gospodarsko dejavnost. To različno obravnavanje je dopustno le, če se nanaša na položaje, ki niso objektivno primerljivi med seboj, ali če je upravičeno z nujnim razlogom v splošnem interesu in je z njim sorazmerno (sodba z dne 27. februarja 2020, AURES Holding, C-405/18, EU:C:2020:127, točka 36 in navedena sodna praksa).
- 23 Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je primerljivost čezmejnega položaja z notranjim položajem treba preučiti ob upoštevanju cilja zadevnih nacionalnih določb (sodba z dne 27. februarja 2020, AURES Holding, C-405/18, EU:C:2020:127, točka 37 in navedena sodna praksa).
- 24 Glede ukrepov, ki jih sprejme država članica za ohranitev razdelitve davčne pristojnosti med državami članicami, kot je to – kar mora preveriti predložitveno sodišče – v ureditvi iz postopka v glavni stvari, načeloma ni v primerljivem položaju družba, ki je zabeležila oslabitve vrednosti delnic ali deležev družb v državi članici, in družba, ki je svoj statutarni sedež prenesla v to državo članico po vknjižbi takih oslabitev vrednosti v drugi državi članici.
- 25 Družba, ki opravi tak prenos, namreč spada zaporedoma pod davčno pristojnost dveh držav članic, in sicer, prvič, matične države članice za obdobje, v katerem so bile vknjižene oslabitve vrednosti, in drugič, države članice gostiteljice za obdobje, v katerem so vknjižena povečanja vrednosti, ki ustrezajo odpravi teh oslabitev vrednosti.
- 26 Ob neobstoju davčne pristojnosti države članice gostiteljice za obdobje, v katerem so bile vknjižene oslabitve vrednosti delnic ali deležev družb, družba, ki je svoj statutarni sedež prenesla v to državo članico in ki je nato v njej vknjižila povečanja vrednosti teh delnic ali deležev družb, ni v položaju, primerljivem s položajem družbe, ki je že spadala v davčno pristojnost navedene države članice za obdobje, v katerem so bile te oslabitve vknjižene.
- 27 Iz istega razloga položaj družbe, ki je svoj statutarni sedež prenesla v državo članico pred odpravo oslabitev vrednosti, vknjiženih pred tem prenosom, tudi ni, v nasprotju s trditvami družbe VP Capital, primerljiv s položajem holdinške družbe s sedežem v tej državi članici, ki ima z davčnega vidika izgube, s položajem družbe, ki je oslabitve vrednosti vknjižila v navedeni državi članici, medtem ko je bila zavezana za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb, ali s položajem družbe iste države članice, ki zapre stalno poslovno enoto v drugi državi članici, v kateri so bile vknjižene oslabitve vrednosti.
- 28 V obravnavanem primeru je treba poleg tega ugotoviti, da je glede na elemente, ki jih ima na voljo Sodišče, tožeča stranka v postopku v glavni stvari v Luksemburgu, ki je njena matična država članica, uveljavljala oslabitve vrednosti, ki jih je vknjižila pred prenosom svojega statutarnega sedeža, kar je zaradi njenega položaja, v katerem je ustvarjena izguba, povzročilo povečanje njenih izgub, ki jih je mogoče prenesti. Okoliščina, da teh izgub dejansko ni mogla odbiti od svojega obdavčljivega dobička, izhaja iz odločitve, ki jo je nato sprejela, da bo s tem prenosom uresničevala svobodo ustanavljanja.

- 29 Zgoraj navedenih ugotovitev ni mogoče ovreči s sodbo z dne 12. junija 2018, Bevola in Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424). Rešitev iz te sodbe namreč spada v okvir sodne prakse Sodišča v zvezi z upoštevanjem – v državi članici rezidentstva matične družbe – dokončnih izgub hčerinske družbe ali stalne poslovne enote, ki je v istem davčnem obdobju v drugi državi članici. Te rešitve ni mogoče uporabiti za položaj družbe, ki je svoj statutarni sedež prenesla iz ene države članice v drugo državo članico in ki zahteva, da se v zadnjenavedeni upoštevajo transakcije, vknjižene v prvi državi članici pred tem prenosom (glej v tem smislu sodbo z dne 27. februarja 2020, AURES Holding, C-405/18, EU:C:2020:127, točke od 44 do 48).
- 30 Glede na navedeno je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da člen 49 PDEU ne nasprotuje nacionalni davčni zakonodaji, v skladu s katero se povečanja vrednosti delnic ali deležev družb, ki jih je družba vknjižila v državi članici po prenosu statutarnega sedeža te družbe v to državo članico, obravnavajo kot nerealizirani kapitalski dobiček, ne da bi se upoštevalo, ali je navedena družba glede teh delnic in teh deležev vknjižila oslabitve vrednosti na dan, ko je bila davčna rezidentka druge države članice.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (deveti senat) razsodilo:

Člen 49 PDEU ne nasprotuje nacionalni davčni zakonodaji, v skladu s katero se povečanja vrednosti delnic ali deležev družb, ki jih je družba vknjižila v državi članici po prenosu statutarnega sedeža te družbe v to državo članico, obravnavajo kot izkazani, vendar nerealizirani kapitalski dobiček, ne da bi se upoštevalo, ali je navedena družba glede teh delnic in teh deležev vknjižila oslabitve vrednosti na dan, ko je bila davčna rezidentka druge države članice.

Podpisi