



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 3. februarja 2015*

„Neizpolnitev obveznosti države — Člen 49 PDEU — Člen 31 Sporazuma EGP — Davek od dohodkov pravnih oseb — Skupina družb — Davčna olajšava za skupino — Prenos izgub, ki jih je utrpela hčerinska družba nerezidentka — Pogoji — Datum, na katerega je treba določiti dokončnost izgub hčerinske družbe nerezidentke“

V zadevi C-172/13,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 258 PDEU, vložene 5. aprila 2013,

Evropska komisija, ki jo zastopata W. Roels in R. Lyal, agenta,

tožeča stranka,

proti

Združenemu kraljestvu Velika Britanija in Severna Irska, ki ga zastopajo V. Kaye in S. Brighouse ter A. Robinson, agenti, skupaj z D. Ewartom, QC, in S. Ford, barrister,

tožena stranka,

ob intervenciji

Zvezne republike Nemčije, ki jo zastopata T. Henze in K. Petersen, agenta,

Kraljevine Španije, ki jo zastopata A. Rubio González in A. Gavela Llopis, agenta,

Kraljevine Nizozemske, ki jo zastopata M. K. Bulterman in J. Langer, agenta,

Republike Finske, ki jo zastopa S. Hartikainen, agent,

intervenientke,

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi V. Skouris, predsednik, K. Lenaerts (poročevalec), podpredsednik, M. Ilešič, L. Bay Larsen in J.-C. Bonichot, predsedniki senatov, A. Rosas, E. Juhász, A. Arabadžiev, sodniki, C. Toader, sodnica, M. Safjan, D. Šváby, sodnika, M. Berger in A. Prechal, sodnici,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorica,

* Jezik postopka: angleščina.

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 15. julija 2014,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 23. oktobra 2014

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Evropska komisija s tožbo Sodišču predlaga, naj ugotovi, da Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska s tem, da je glede davčne olajšave za skupino v zvezi z izgubami družb nerezidentk (v nadaljevanju: čezmejna olajšava za skupino) določilo pogoje za čezmejno izravnavo izgub v skupini, na podlagi katerih je ta izravnavo praktično onemogočena, in omejilo to izravnavo na obdobje po 1. aprilu 2006, ni izpolnilo obveznosti iz člena 49 PDEU in člena 31 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 11, zvezek 52, str. 3, v nadaljevanju: Sporazum EGP).

Pravni okvir Združenega kraljestva

- 2 V Združenem kraljestvu olajšava za skupino družbam, ki so del skupine, omogoča, da lahko med seboj poravnajo svoje dobičke in izgube. Vendar pa ureditev, uvedena z zakonom o davkih na dohodke in dobička pravnih oseb iz leta 1988 (Income and Corporation Tax Act 1988, v nadaljevanju: ICTA), ni dovoljevala upoštevanja izgub družb nerezidentk.
- 3 Po sodbi Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) je bil ICTA spremenjen z določbami zakona o proračunu za leto 2006 (Finance Act 2006), ki so začele veljati 1. aprila 2006, da bi se pod določenimi pogoji omogočila čezmejna olajšava za skupino. Navedene določbe so bile nato z zelo podobnim besedilom vključene v zakon o davku od dohodka pravnih oseb iz leta 2010 (Corporation Tax Act 2010, v nadaljevanju: CTA 2010).
- 4 CTA 2010 določa pogoje, ki so določeni glede čezmejne olajšave za skupino. Člen 118 CTA 2010 določa, da mora družba nerezidentka izčrpati vse možnosti upoštevanja izgub v davčnem obdobju, v katerem so izgube nastale, ter predhodnimi davčnimi obdobji, medtem ko člen 119, od (1) do (3), CTA 2010 določa, da ne sme obstajati nobena možnost upoštevanja izgub, nastalih v prihodnjih davčnih obdobjih.
- 5 V skladu s členom 119(4) CTA 2010, je treba to, ali se lahko upoštevajo izgube, nastale v prihodnjih davčnih letih, ugotoviti „ob upoštevanju obstoječega položaja takoj po koncu“ davčnega leta, v katerem so davčne izgube nastale.
- 6 V skladu s točkama 14(1)(a) in 74(1)(a) priloge 18 k zakonu o proračunu za leto 1998 je običajni rok za uveljavljanje olajšave za skupino dve leti od konca davčnega leta, v katerem so izgube nastale.
- 7 Supreme Court of the United Kingdom je v točki 33 sodbe z dne 22. maja 2013 presodilo, da je vprašanje glede odobritve čezmejne olajšave za skupino, ki ga je bilo treba preučiti ob upoštevanju zakonodaje, ki je bila v veljavi pred 1. aprilom 2006 in razložena glede na pravo Unije, to, ali tožeča družba lahko na podlagi okoliščin, ki so bile poznane na dan vložitve zahteve za olajšavo, dokaže, da ni bilo mogoče upoštevati zadevnih izgub v državi, v kateri ima sedež družba prenosnica v katerem koli od davčnih let pred dnevom vložitve zahteve, in da teh izgub ni bilo mogoče upoštevati v davčnem letu, v katerem se vloži zahteva, ali v katerem koli prihodnjem davčnem obdobju.

Predhodni postopek in postopek pred Sodiščem

- 8 Komisija je 19. julija 2007 Združenemu kraljestvu poslala uradni opomin, v katerem je navedla morebitno neskladnost davčnih pravil, ki jih je ta država članica sprejela zaradi sodbe Marks & Spencer (EU:C:2005:763), s svobodo ustanavljanja, ker ta pravila temeljijo na posebej ozki razlagi glede izčrpanja možnosti upoštevanja izgub hčerinske družbe nerezidentke v državi njenega sedeža. Poleg tega naj bi bilo ta pravila mogoče uporabiti šele po začetku veljavnosti nove zakonodaje, in sicer 1. aprila. 2006.
- 9 Združeno kraljestvo je v elektronskem dopisu z dne 23. oktobra 2007 trdilo, da je njegova zakonodaja o čezmejni olajšavi za skupino v skladu z načeli, ki jih je Sodišče opredelilo v sodbi Marks & Spencer (EU:C:2005:763).
- 10 Komisija je 23. septembra 2008 Združenemu kraljestvu poslala obrazloženo mnenje, v katerem je ponovila svoje stališče. Združeno kraljestvo je svoje stališče ponovilo v dopisu z dne 18. novembra 2008.
- 11 Komisija je 25. novembra 2010 Združenemu kraljestvu poslala dodatno obrazloženo mnenje zaradi sprejetja CTA 2010.
- 12 Ker argumentacija Združenega kraljestva v dopisu z dne 24. januarja 2011 kot odgovor na to obrazloženo mnenje ni prepričala Komisije, je ta vložila obravnavano tožbo.
- 13 S sklepom predsednika Sodišča z dne 11. oktobra 2013 je bila Zvezni republiki Nemčiji, Kraljevini Španiji, Kraljevini Nizozemski in Republiki Finski dovoljena intervencija v podporo predlogom Združenega Kraljestva.

Tožba

Prvi očitek: kršitev člena 49 PDEU in člena 31 Sporazuma EGP, ker naj bi bilo na podlagi člena 119(4) CTA 2010 za matično družbo rezidentko praktično nemogoče uporabiti čezmejno olajšavo za skupino

Trditve strank

- 14 Komisija trdi, da naj s členom 119(4) CTA 2010 ne bi bile izpolnjene zahteve, ki za države članice izhajajo iz točk 55 in 56 sodbe Marks & Spencer (EU:C:2005:763), ker določa, da je treba nemožnost upoštevanja prihodnjih izgub hčerinske družbe s sedežem v drugi državi članici ali v tretji državi, ki je pogodbenica Sporazuma EGP, ugotoviti „ob upoštevanju položaja takoj po koncu“ davčnega leta, v katerem so davčne izgube nastale. Po mnenju Komisije ta določba učinkuje tako, da je za matično družbo rezidentko praktično nemogoče uporabiti čezmejno olajšavo za skupino.
- 15 Člen 119(4) CTA 2010 naj bi namreč učinkoval tako, da naj bi bilo čezmejno olajšavo za skupino mogoče odobriti le v dveh primerih, in sicer, prvič, če zakonodaja države rezidentstva hčerinske družbe ne določa nobene možnosti prenosa izgub, in drugič, če je bil nad hčerinsko družbo nerezidentko uveden postopek likvidacije pred koncem davčnega obdobja, v katerem so izgube nastale. Čezmejna olajšava za skupino bi bila tako izključena v običajnem poslovnem položaju, in sicer, če je odločitev o prenehanju dejavnosti hčerinske družbe nerezidentke in o uvedbi likvidacije nad njo sprejeta po davčnem obdobju, v katerem so izgube nastale. Poleg tega naj bi bila navedena olajšava omejena na izgube, nastale v samo enem davčnem obdobju.
- 16 Komisija trdi, da je treba zaradi zagotovitve spoštovanja pogojev, ki jih je Sodišče navedlo v točki 55 sodbe Marks & Spencer (EU:C:2005:763), možnost uporabe davčne olajšave v državi rezidentstva hčerinske družbe nerezidentke presojati na dan, na katerega je zahteva za skupinsko olajšavo vložena

v Združenem kraljestvu, ter oceniti na podlagi konkretnih dejstev iz spisa. Pri tem naj ne bi zadoščalo opiranje na teoretično možnost poznejšega upoštevanja izgub hčerinske družbe nerezidentke, ki so nastale zgolj zato, ker nad navedeno hčerinsko družbo še ni bil uveden postopek likvidacije.

- 17 Združeno kraljestvo odgovarja, da je treba pogoj, kot je razvidno iz točke 55 sodbe Marks & Spencer (EU:C:2005:763), v skladu s katerim ni mogoče, da bi se izgube hčerinske družbe nerezidentke upoštevale v državi njenega rezidentstva v zvezi s prihodnjimi obdobji, presojati po koncu davčnega obdobja, v katerem so te izgube nastale.
- 18 Združeno kraljestvo glede zatrjevane praktične nezmožnosti uporabe čezmejne olajšave za skupino trdi, da ima družba običajno možnost prenosa izgub na poznejše davčno obdobje, če ima še naprej poslovno dejavnost. Poleg tega bi bil lahko pogoj iz člena 119(4) CTA 2010 izpolnjen v širšem okviru od tistega, ki ga je navedla Komisija. V upoštevnih določbah naj uvedba postopka likvidacije nad hčerinsko družbo nerezidentko pred koncem davčnega obdobja v katerem so izgube nastale, ne bi bila navedena kot pogoj za uporabo čezmejne olajšave za skupino. Dokaz namena ukinitve hčerinske družbe, pri kateri je nastala izguba in uvedba postopka likvidacije takoj po koncu davčnega obdobja, naj bi bila dejavnika, ki ju je treba upoštevati. Namen uvedbe postopka likvidacije bi se za ugotovitev, ali je izpolnjeno merilo neobstoja možnosti upoštevanja izgub, upošteval z vsemi drugimi upoštevnimi dejstvi, ki prevladujejo ob koncu davčnega obdobja, v katerem so izgube nastale.
- 19 Intervenientke trdijo, da Združeno kraljestvo nikakor ni zavezano k določitvi možnosti upoštevanja izgub, nastalih hčerinskim družbam nerezidentkam, v primerih, v katerih teh izgub ni bilo mogoče drugače upoštevati. Poleg tega zahteva po *de facto* likvidaciji hčerinske družbe nerezidentke ne bi bila nesorazmerna.
- 20 Zvezna republika Nemčija dodaja, da je treba sodno prakso, ki izhaja iz sodbe Marks & Spencer (EU:C:2005:763), ponovno preučiti po izdaji sodbe K (C-322/11, EU:C:2013:716).

Presoja Sodišča

- 21 CTA 2010 določa ureditev olajšave za skupino, v skladu s katero se lahko izgube neke družbe odbijejo od dobička drugih družb iste skupine. Drugače kakor izgube družb rezidentk pa je izgube družb nerezidentk na podlagi olajšave za skupino mogoče upoštevati, le če izpolnjujejo pogoje iz členov 118 in 119 CTA 2010.
- 22 Olajšava za skupino, določena v CTA 2010, za zadevne družbe pomeni davčno ugodnost. Taka olajšava s pospešenim poračunanjem izgub hčerinskih družb, ki poslujejo z izgubo, s takojšnjim odbitkom od dobičkov drugih družb v skupini daje skupini likvidno prednost (glej sodbi Marks & Spencer, EU:C:2005:763, točka 32, in Felixstowe Dock and Railway Company in drugi, C-80/12, EU:C:2014:200, točka 19).
- 23 Različno obravnavanje izgub hčerinskih družb rezidentk in hčerinskih družb nerezidentk, ki je ugotovljeno v točki 21 te sodbe – kar zadeva priznanje zadevne davčne ugodnosti – lahko matično družbo ovira pri uresničevanju njene svobode ustanavljanja v smislu člena 49 PDEU, ker jo odvrta od tega, da bi v drugih državah članicah ustanavljala hčerinske družbe (glej v tem smislu sodbe Marks & Spencer, EU:C:2005:763, točka 33; Felixstowe Dock and Railway Company in drugi, EU:C:2014:200, točka 21, in Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, točka 22).
- 24 Iz sodne prakse Sodišča pa izhaja, da je lahko takšno različno obravnavanje, gledano kot celota, utemeljeno s tremi nujnimi razlogi splošnega pomena, in sicer potrebo po ohranitvi enakomerne porazdelitve pristojnosti za obdavčevanje med državami članicami, potrebo po preprečitvi dvojnega

upoštevanja izgube in davčnim izogibanjem (glej v tem smislu sodbe Marks & Spencer, EU:C:2005:763, točka 51; Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, točka 51, in A, C-123/11, EU:C:2013:84, točka 46).

- 25 Preučiti je treba še, ali se s pogoji, ki so z določbami CTA 2010 določeni za čezmejno olajšavo za skupino, upošteva načelo sorazmernosti, tako da se z njimi, čeprav so primerni za doseganje ciljev, navedenih v prejšnji točki, ne presega tistega, kar je za to potrebno.
- 26 V zvezi s tem je treba spomniti, da je v točki 55 sodbe Marks & Spencer (EU:C:2005:763), v kateri je obravnavan ICTA, s katerim naj bi bilo v okviru olajšav za skupino izključeno kakršno koli upoštevanje izgub hčerinskih družb nerezidentk, Sodišče presodilo, da različno obravnavanje izgub hčerinskih družb rezidentk in izgub hčerinskih družb nerezidentk presega tisto, kar je nujno potrebno za doseg ciljev, ki se jim sledi v položaju, v katerem, prvič, je hčerinska družba nerezidentka izčrpala možnosti upoštevanja izgub, ki so nastale v državi članici rezidentstva za davčno obdobje, na katerega se nanaša zahteva za olajšavo, in tudi za prejšnja davčna obdobja, če je to primerno, s prenosom teh izgub na tretjega ali z odbitkom navedenih izgub od dobičkov, ki jih je ta hčerinska družba imela v prejšnjih davčnih obdobjih, in drugič, ni možnosti, da bi se izgube hčerinske družbe nerezidentke upoštevale v državi njenega rezidentstva za prihodnja davčna obdobja, niti v zvezi z njo ali v zvezi s tretjim subjektom, zlasti v primeru prenosa te hčerinske družbe na ta subjekt (glej tudi sodbi Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, točka 47, in A, EU:C:2013:84, točka 49).
- 27 Kot je razvidno iz točke 56 sodbe Marks & Spencer (EU:C:2005:763), je v nasprotju s členom 49 PDEU, kadar matična družba rezidentka v državi članici davčni upravi dokaže, da je imela hčerinska družba nerezidentka končne izgube v smislu točke 55 navedene sodbe, izključiti možnost matične družbe, da od svojega dobička, obdavčljivega v tej državi članici, odbije izgube, ki jih ima njena odvisna družba nerezidentka.
- 28 Vendar je treba ugotoviti, da je s členoma 118 in 119, od (1) do (3), CTA 2010 dovoljeno, da matična družba upošteva izgube, ki jih je imela hčerinska družba nerezidentka v položajih, navedenih v točki 55 sodbe Marks & Spencer (EU:C:2005:763).
- 29 Poleg tega tudi sama Komisija v tožbi priznava, da CTA 2010 načeloma dopušča, da matična družba rezidentka upošteva končne izgube – v smislu točke 55 sodbe Marks & Spencer (EU:C:2005:763) – ki jih je imela hčerinska družba nerezidentka.
- 30 Toda po mnenju Komisije člen 119(4) CTA 2010 nasprotuje členu 49 PDEU, ker je na podlagi tega člena za matično družbo rezidentko praktično nemogoče uporabiti čezmejno olajšavo za skupino.
- 31 V zvezi s tem je treba poudariti, da člen 119(4) CTA 2010 določa datum, na katerega je treba presoditi dokončnost izgub hčerinske družbe nerezidentke. Navedeni predpis določa, da je treba to presojo opraviti „ob upoštevanju položaja takoj po koncu“ davčnega leta, v katerem so davčne izgube nastale.
- 32 Po mnenju Komisije je zaradi te zahteve v zvezi z izgubami hčerinske družbe nerezidentke praktično nemogoče uporabiti olajšavo za skupino, ker ta zakon praktično dopušča upoštevanje takšnih izgub matične družbe rezidentke le v dveh primerih, in sicer, prvič, če zakonodaja države rezidentstva hčerinske družbe ne določa nobene možnosti prenosa izgub, in drugič, če je bil nad hčerinsko družbo nerezidentko uveden postopek prisilne likvidacije pred koncem davčnega obdobja, v katerem so izgube nastale.
- 33 Ugotoviti pa je treba, da prvi položaj, ki ga navaja Komisija, ni upošteven za presojo ustreznosti člena 119(4) CTA 2010. Iz ustaljene sodne prakse namreč izhaja, da to, da so izgube hčerinske družbe nerezidentke končne v smislu točke 55 sodbe Marks & Spencer (EU:C:2005:763), ne more izhajati iz tega, da država članica, v kateri ima navedena hčerinska družba sedež, izključuje kakršno koli možnost

prenosa izgub (glej sodbo K, EU:C:2013:716, točke od 75 do 79 in navedena sodna praksa). V tem primeru državi članici sedeža matične družbe ni treba dovoliti čezmejne olajšave za skupino, ne da bi s tem kršila člen 49 PDEU.

- 34 Kar zadeva drugi navedeni položaj je treba ugotoviti, prvič, da Komisija ni dokazala resničnosti svoje trditve, da naj bi člen 119(4) CTA 2010 zahteval uvedbo postopka likvidacije nad hčerinsko družbo nerezidentko pred koncem davčnega obdobja, v katerem so te izgube nastale, zato da bi lahko matična družba rezidentka uporabila čezmejno olajšavo za skupino.
- 35 Člen 119(4) CTA 2010 namreč določa, da je treba dokončnost izgub hčerinske družbe nerezidentke v skladu s členom 55 sodbe Marks & Spencer (EU:C:2005:763), presojati ob upoštevanju obstoječega položaja „takoj po koncu“ davčnega leta, v katerem so davčne izgube nastale. Iz besedila navedene določbe še izhaja, da ta nikakor ne določa nobene zahteve v zvezi z uvedbo postopka likvidacije nad hčerinsko družbo nerezidentko pred koncem davčnega obdobja, v katerem so izgube nastale.
- 36 Drugič, spomniti je treba, da je dokončnost izgub hčerinske družbe nerezidentke v smislu točke 55 sodbe Marks & Spencer (EU:C:2005:763) mogoče ugotoviti, le če v državi članici rezidentstva ne prejema več prihodkov. Dokler namreč ta hčerinska družba prejema prihodke, tudi če so ti minimalni, obstaja možnost, da se izgube poravnajo s prištetjem prihodnjih dobičkov, ki nastanejo v državi članici, v kateri ima sedež (glej sodbo A, EU:C:2013:84, točki 53 in 54).
- 37 Toda Združeno kraljestvo je s sklicevanjem na konkretni primer matične družbe rezidentke, ki je uporabila čezmejno olajšavo za skupine, potrdilo, da se dokončnost izgub hčerinskih družb v smislu točke 55 sodbe Marks & Spencer (EU:C:2005:763) lahko dokaže, če je navedena hčerinska družba takoj po koncu davčnega leta, v katerem so davčne izgube nastale, prenehala opravljati svoje poslovne dejavnosti ter prodala ali odstranila vsa sredstva, s katerimi je ustvarjala prihodke.
- 38 V teh okoliščinah je treba prvi očitke zavrnil v delu, v katerem temelji na kršitvi člena 49 PDEU.
- 39 Glede tega, da naj bi se s členom 119(4) CTA 2010 kršil člen 31 Sporazuma EGP, kot trdi tudi Komisija, je treba poudariti, da je mogoče vse zgornje ugotovitve v okoliščinah, kakršne so te iz obravnavane tožbe, ker imajo določbe tega člena enak pravni pomen kakor po vsebini enake določbe člena 49 PDEU, smiselno uporabiti za navedeni člen 31 (glej v tem smislu sodbo Komisija/Finska, C-342/10, EU:C:2012:688, točka 53 in navedena sodna praksa).
- 40 Zato je treba prvi očitek v celoti zavrnil.

Drugi očitek: kršitev člena 49 PDEU in člena 31 Sporazuma EGP, ker zakonodaja Združenega kraljestva izključuje čezmejno olajšavo za skupine za izgube po 1. aprilu 2006

- 41 Komisija trdi, da naj izgube, nastale pred 1. aprilom 2006, ne bi bile upravičene do čezmejne olajšave za skupine, s čimer naj bi bila kršena člen 49 TFUE in člen 31 Sporazuma o EGP, ker se določbe CTA 2010 v zvezi s to olajšavo uporabljajo le za izgube, nastale po 1. aprilu 2006, datumu začetka veljave zakona o proračunu za leto 2006.
- 42 Združeno kraljestvo v odgovor na te trditve Komisije poudarja, da čezmejna olajšava za skupine obstaja tudi za obdobja pred 1. aprilom 2006, vendar pa je urejena s predpisi, ki so veljali za ta predhodna obdobja, razloženimi v skladu s pravom Unije ob upoštevanju sodbe Marks & Spencer (EU:C:2005:763), kot je to storilo Supreme Court of the United Kingdom v sodbi z dne 22. maja 2013, navedeni zgoraj v točki 7.

- 43 Toda, ne glede na vprašanje, ali napotitev na razlago nacionalne zakonodaje, ki je bila v veljavi pred 1. aprilom 2006, ki jo je podalo Supreme Court of the United Kingdom in v skladu s katero izgube, nastale pred tem datumom, niso izključene iz čezmejne olajšave za skupino, zadostuje za izpolnitev pogoja pravne varnosti v zvezi z možnostjo priznanja čezmejne olajšave za skupino za izgube, nastale pred zgoraj navedenim datumom, je treba ugotoviti, da Komisija ni dokazala obstoja položajev, v katerih čezmejna olajšava za skupine za izgube pred 1. aprilom 2006 ni bila odobrena.
- 44 V teh okoliščinah je treba drugi očitok zavrni.
- 45 Iz tega sledi, da je treba tožbo v celoti zavrni.

Stroški

- 46 V skladu s členom 138(1) Poslovnika Sodišča se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Združeno kraljestvo je predlagalo, naj se Komisiji naloži plačilo stroškov, in ker ta s tožbenimi razlogi ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov.
- 47 Zvezna republika Nemčija, Kraljevina Španija, Kraljevina Nizozemska in Republika Finska v skladu s členom 140(1) Poslovnika nosijo svoje stroške.

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

- 1. Tožba se zavrne.**
- 2. Komisiji se naloži plačilo stroškov.**
- 3. Zvezna republika Nemčija, Kraljevina Španija, Kraljevina Nizozemska in Republika Finska nosijo svoje stroške.**

Podpisi