Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 21. februarja 2013*

„Svoboda ustanavljanja — Člen 49 PDEU — Davčna zakonodaja — Združitev matične družbe s sedežem v državi članici s hčerinsko družbo, ki ima sedež v drugi državi članici — Odbitje izgub s strani matične družbe, pri čemer so izgube nastale pri dejavnostih hčerinske družbe — Izključitev za hčerinske družbe nerezidentke“

V zadevi C-123/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, naslovljen na Sodišče z odločbo Korkein hallinto-oikeus (Finska) z dne 7. marca 2011, ki je prispela na Sodišče dne 9. marca 2011, v postopku, ki ga je sprožil

A Oy,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi L. Bay Larsen, v funkciji predsednika četrtega senata, J.-C. Bonichot (poročevalec), sodnik, C. Toader, A. Prechal, sodnici, in E. Jarašiūnas, sodnik,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 7. junija 2012,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za A Oy A. Blomqvist, odvetnik,

— za finsko vlado M. Pere, agentka,

— za nemško vlado K. Petersen, agentka,

— za francosko vlado G. de Bergues in J.-S. Pilczer, agenta,

— za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj z M. Santorom, avvocato dello Stato,

— za švedsko vlado A. Falk in S. Johannesson, agentki,

— za vlado Združenega kraljestva C. Murrell, agentka, skupaj s K. Baconom in R. Hillom, barristers,

— za Evropsko komisijo R. Lyal in I. Koskinen, agenta,

* Jezik postopka: finščina.

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 19. julija 2012

izreka naslednjo

Sodbo

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

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora, ki ga je sprožila A Oy (v nadaljevanju: A), družba finskega prava, proti odločbi keskusverolautakunta (centralna davčna uprava), na podlagi katere družba A pri združitvi s švedsko hčerinsko družbo ni mogla davčno odbiti izgube te hčerinske družbe.

Pravni okvir

Mednarodno pravo

3 Člen 7(1) konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki od dohodkov in premoženja, sklenjene med nordijskimi državami 23. septembra 1996 v Helsinkih (SopS 26/1997), 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“.

Finsko pravo

4 Zakon 360/1968 o davku od dohodkov iz poslovne dejavnosti (Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968)), katerega namen je bil zlasti prenos Direktive Sveta 2009/133/ES z dne 19. oktobra 2009 o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, delne delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic ter za prenos statutarnega sedeža SE ali SCE med državami članicami (UL 2009, L 310, str. 34), določa pravni okvir za združitve/spojitve družb:

5 Člen 52a, točka 2, tega zakona določa pojem združitve z naslednjimi izrazi:

„Združitev pomeni dejanje, s katerim:

[…]

2. prevzeta družba zaradi svojega prenehanja brez likvidacije prenese vse svoje premoženje, sredstva in obveznosti na prevzemno družbo, ki obdrži vse delnice, ki pomenijo kapital prevzete družbe ali na delniško družbo, ki je lastnica celotne takšne družbe.“

6 Zakon 1535/1992 o davku od dohodkov (tuloverolaki (1535/1992)) z dne 30. decembra 1992 (v nadaljevanju: zakon o davku od dohodkov) določa sistem obdavčitve izgub v družbah:

7 Člen 117 tega zakona določa, da se ugotovljena izguba iz poslovne dejavnosti odbije od prihodkov v zvezi s to dejavnostjo v naslednjih letih.

8 Člen 119(1) in (2) tega zakona določa:

„Izguba iz poslovne in kmetijske dejavnosti se odbije od poslovnega izida […] v naslednjih desetih letih po letu, v katerem je bil prihodek ustvarjen in če je bil ustvarjen.

Izgubo iz poslovne dejavnosti je treba razumeti kot znesek izgube, ugotovljen v skladu z [zakonom 360/1968 o davku od dohodkov iz poslovne dejavnosti][…].“

9 Člen 123(2) tega zakona določa pogoje, pod katerimi lahko prevzemna družba davčno prevzame izgube prevzete družbe:

„Ob združitvi družb […] ima prevzemna družba pravico, da od obdavčljivih dohodkov odbije izgubo prevzete […] družbe v skladu s členoma 119 in 120, če so imeli prevzemna družba ali delničarji ali imetniki njenih deležev ali družba in delničarji ali imetniki njenih deležev skupaj pred začetkom leta, v katerem je bila ugotovljena izguba, več kot polovico delnic ali deležev prevzete ali razdeljene družbe.“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

10 Družba A je finsko podjetje, ki je specializirano za prodajo pohištva. Družba A ima na Švedskem hčerinsko družbo (v nadaljevanju: B), ki je v celoti v njeni lasti in ki na Švedskem opravlja podobno dejavnost v treh najetih poslovnih prostorih. Družba A na Švedskem nima drugih hčerinskih družb ali podružnic.

11 Družba B je zaradi poslovnih izgub zaprla tri prodajna mesta, eno decembra 2007, drugi dve pa marca 2008. Družba B ni imela namena nadaljevati poslovnih dejavnosti na Švedskem, vendar je ostala zavezana z dolgoročnima najemnima pogodbama za dva poslovna prostora. Njen primanjkljaj se je v obdobju od 2001 do 2007 zvišal na 44,8 milijona SEK.

12 Zaradi prenehanja delovanja družbe B se je družba A želela združiti s to hčerinsko družbo. To dejanje bi bilo upravičeno z gospodarskega vidika in bi omogočalo zlasti prenos najemnih pogodb, ki jih je sklenila družba B, na družbo A. Med drugim bi šlo za postopek, ki bi bil transparenten in enostaven za izvedbo, kar bi omogočalo poenostavitev strukture skupine.

13 Ob koncu tega dejanja bi bila preostala sredstva, obveznosti do virov sredstev in druge obveznosti prenesene na družbo A in matična družba ne bi več imela niti hčerinske družbe niti stalne poslovne enote na Švedskem.

14 Družba A je pri keskusverolautakunta (glavni davčni odbor) vložila predlog za predhodno odločbo glede vprašanja, ali bi po izvedbi združitve lahko odbila izgube družbe B v skladu s členom 123(2) zakona o davku na dohodek.

15 S predhodno odločbo z dne 25. marca 2009 je keskusverolautakunta odgovorilo negativno, ker so bile izgube družbe B ugotovljene z uporabo švedske davčne zakonodaje. Ocenilo je, da izgube ne morejo spadati na področje uporabe člena 119 zakona o davku od dohodkov.

16 Družba A je to odločbo izpodbijala pred Korkein hallinto-oikeus (Vrhovno upravno sodišče), pri čemer se je sklicevala zlasti na svobodo ustanavljanja.

17 Predložitveno sodišče ugotavlja, da lahko v primeru, ko družba rezidentka prevzame finsko družbo, davčno odbije izgube te družbe pod pogoji, ki so določeni v členih 119 in 123 zakona o davku na dohodek, pod pogojem, da dejanje ni bilo izvedeno z izključnim namenom pridobitve davčne ugodnosti.

18 To sodišče poudarja, da finski zakon nasprotno ne ureja pogojev, pod katerimi bi bilo mogoče izvesti ta odbitek, kadar ima prevzeta družba sedež v drugi državi članici.

19 To sodišče se zato sprašuje, ali finska ureditev ne vsebuje omejitve svobode ustanavljanja in če je odgovor pritrdilen, ali se zaradi razlogov splošnega interesa, na katere se sklicujejo finski organi, lahko šteje za utemeljeno, če se nanašajo na potrebo držav članic, da ohranijo enakomerno porazdelitev davčnih pristojnosti in da se zavarujejo pred tveganji dvojnega uveljavljanja izgube in izogibanja davkom.

20 V teh okoliščinah je Korkein hallinto-oikeus prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

1. Ali člena 49 PDEU in 54 PDEU zahtevata, da mora imeti prevzemna družba v okviru svoje obdavčitve možnost odbiti izgube, ki izvirajo iz dejavnosti, ki jo je družba, ki je imela sedež v drugi državi članici in ki se je s prvonavedeno družbo združila, izvajala v tej drugi državi v letih pred združitvijo, če prevzemna družba v državi sedeža prevzete družbe ne ohrani stalne poslovne enote in lahko v skladu z nacionalnimi določbami izgube prevzete družbe odbije le, če je prevzeta družba družba rezidentka ali če so izgube nastale stalni poslovni enoti, ki je v tej državi?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali člena 49 PDEU in 54 PDEU vplivata na odgovor na vprašanje, ali je treba izgubo, ki se odbije, izračunati v skladu z davčnim pravom države sedeža prevzemne družbe ali pa je treba za izgube, ki se odbijejo, šteti izgube, ki so bile ugotovljene v državi sedeža prevzete družbe v skladu s pravom te države?

Prvo vprašanje

21 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje Sodišče, ali člena 49 PDEU in 54 PDEU nasprotujeta temu, da ureditev države članice izključuje, da bi matična družba rezidentka po združitvi s hčerinsko družbo, ki ima sedež v drugi državi članici, imela možnost, da od svojega obdavčljivega dohodka odbije izgube hčerinske družbe iz naslova davčnih let pred združitvijo, torej če nacionalna ureditev dopušča takšno možnost, kadar je združitev izvedena s hčerinsko družbo rezidentko.

22 Najprej je treba ugotoviti, da Direktiva 2009/133 ne ureja vprašanja prevzema morebitnih izgub prevzete družbe v takšnem položaju.

23 Poleg tega so nemška, finska in italijanska vlada ter vlada Združenega kraljestva navedle, da se svoboda ustanavljanja ne uporablja v primeru, ki je predmet spora v postopku v glavni stvari, ker je prevzeta družba prenehala s svojo gospodarsko dejavnostjo pred združitvijo in ker je bil edini razlog za takšno prestrukturiranje iskanje davčne ugodnosti, ki bi jo predstavljal odbitek izgub prevzete družbe od obdavčljivega dohodka matične prevzemne družbe.

24 V tem pogledu je treba najprej spomniti, da čezmejne združitve tako kot druge vrste preoblikovanja družb izhajajo iz potrebe po sodelovanju in konsolidaciji med družbami s sedežem v različnih državah članicah. So poseben način izvrševanja pravice do ustanavljanja, ki je pomemben za pravilno delovanje notranjega trga, in so torej del gospodarskih dejavnosti, v zvezi s katerimi so države članice dolžne spoštovati pravico do ustanavljanja iz člena 49 PDEU (sodba z dne 13. decembra 2005 v zadevi SEVIC Systems, C-411/03, ZOdl., str. I-10805, točka 19).

25 Zatem je treba ugotoviti, da je v okoliščinah, kakršne so v postopku v glavni stvari, družba A z ustanovitvijo hčerinske družbe B na Švedskem izvajala svobodo ustanavljanja, kar ima za posledico uporabo členov 49 PDEU in 54 PDEU.

26 Nazadnje, dejstvo, da bi bila edini motiv združitve pridobitev davčne ugodnosti in da bi se zadevni družbi z njeno pomočjo skušali nepošteno izogniti nacionalni zakonodaji, ne more biti samo po sebi takšno, da bi preprečilo uporabo teh določb.

27 Vprašanje uporabe teh členov se namreč razlikuje od vprašanja, ali sme država članica sprejeti ukrepe, da bi preprečila, da bi se nekateri njeni državljani z uporabo možnosti, ki jih ponuja Pogodba, izognili nacionalni zakonodaji (glej v tem smislu sodbo z dne 9. marca 1999 v zadevi Centros, C-212/97, Recueil, str. I-1459, točka 18).

28 Ob upoštevanju vseh teh elementov je treba ugotoviti, da se svoboda ustanavljanja uporablja tudi za položaj, kakršen je v postopku v glavni stvari.

Omejevanje svobode ustanavljanja

29 Ker se svoboda ustanavljanja uporablja za postopek v glavni stvari, je treba opozoriti, da morajo države članice v skladu z ustaljeno sodno prakso, čeprav je neposredno obdavčenje v njihovi pristojnosti, to pristojnost vendarle izvrševati ob spoštovanju prava Unije (glej zlasti sodbo z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer, C-446/03, ZOdl., str. I-10837, točka 29 in navedena sodna praksa).

30 S pravico do ustanavljanja, ki jo člen 49 PDEU priznava državljanom Unije in zajema družbe, ustanovljene v skladu z zakonodajo države članice in ki imajo statutarni sedež, glavno upravo ali glavno poslovno enoto v Uniji, je povezana pravica opravljati dejavnost v zadevni državi članici prek odvisne družbe, podružnice ali agencije (glej zlasti sodbi z dne 21. septembra 1999 v zadevi Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, str. I-6161, točka 35, in z dne 25. februarja 2010 v zadevi X-Holding, C-337/08, ZOdl., str. I-1215, točka 17).

31 V tem pogledu pomeni možnost, ki jo daje finsko pravo matični družbi rezidentki, da upošteva izgube hčerinske družbe rezidentke, kadar se združi s hčerinsko družbo rezidentko, davčno ugodnost za matično družbo.

32 Matična družba rezidentka, katere odvisna družba ima sedež v drugi državi članici, je z izključitvijo take ugodnosti ovirana pri izvrševanju svoje pravice do ustanavljanja s tem, da je ustanavljanje v drugi državi članici manj privlačno in da je odvrnjena od ustanavljanja hčerinskih družb.

33 Da bi bilo tako različno obravnavanje skladno z določbami Pogodbe DEU 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 po analogiji s prostim gibanjem kapitala sodbo z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, ZOdl., str. I-11753, točka 167). Glede tega je iz sodne prakse Sodišča razvidno, da je treba primerljivost položaja v Uniji z nacionalnim položajem preučiti ob upoštevanju cilja zadevnih nacionalnih določb (glej po analogiji sodbo z dne 18. julija 2007 v zadevi Oy AA, C-231/05, ZOdl., str. I-6373, točke od 36 do 38).

34 V davčnem pravu je 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 hčerinske družbe, da jo v vseh primerih različno obravnava zgolj zato, ker je sedež družbe v drugi državi članici, bi namreč členu 49 PDEU odvzelo pomen (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Marks & Spencer, točka 37).

35 V tem pogledu sta objektivno primerljiva na eni strani položaj matične družbe rezidentke, ki se želi združiti s hčerinsko družbo in v tem okviru izkoristiti možnost davčnega odbitka izgub hčerinske družbe, in na drugi strani položaj matične družbe rezidentke, ki želi izvesti enako dejanje s hčerinsko

družbo nerezidentko, glede cilja davčne ureditve, kakršna je v postopku v glavni stvari, ki želi matični družbi omogočiti davčno ugodnost, ki jo predstavlja njena možnost davčnega odbitka izgub, nastalih hčerinski družbi.

36 Vendar sta nemška vlada in vlada Združenega kraljestva navedli, da zavrnitev dopustitve davčnega odbitka izgub ne pomeni omejitve svobode ustanavljanja, saj iz ugotovitev predložitvenega sodišča, ki so navedene v točki 17 te sodbe, izhaja, da bi bila zavrnitev odbitka izgub od obdavčljivega dohodka prevzete družbe prav tako sporna v enakih okoliščinah, kot če bi bila združitev izvedena s hčerinsko družbo rezidentko, ker je edini razlog takšnega dejanja pridobitev davčne ugodnosti.

37 Predložitveno sodišče mora torej presoditi, ali gre v postopku v glavni stvari za tak primer. V primeru pritrdilnega odgovora družba A namreč ne bi mogla zatrjevati različnega obravnavanja družb rezidentk in družb, ki to niso.

38 V primeru neobstoja dodatnih pojasnil v odločbi predložitvenega sodišča, se mora Sodišče izreči tudi o vprašanju, ali bi bilo v primeru zavrnitve odbitka izgub iz drugega razloga različno obravnavanje družb nerezidentk utemeljeno zaradi nujnega razloga v splošnem interesu.

39 Zato je treba preveriti, ali je takšno različno obravnavanje primerno, da zagotovi uresničitev zadevnega cilja, in ne sme presegati tistega, kar je nujno za dosego tega cilja (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Marks & Spencer, točka 35).

Utemeljitev omejevanja

40 Vlade, ki so predložile svoja stališča pred Sodiščem, menijo, da je različno obravnavanje v postopku v glavni stvari upravičeno zlasti zaradi ohranitve delitve davčne pristojnosti med državami članicami in zaradi omejevanja nevarnosti dvojnega uveljavljanja izgube kot tudi izogibanja davkom.

41 Najprej je treba glede nujnosti ohranitve porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami ugotoviti, da je z njo mogoče utemeljiti različno obravnavanje, kadar se želi z zadevno ureditvijo preprečiti ravnanje, ki bi lahko ogrozilo pravico države članice, da izvaja davčno pristojnost glede dejavnosti, ki se opravljajo na njenem ozemlju (glej v tem smislu sodbo z dne 29. marca 2007 v zadevi Rewe Zentralfinanz, C-347/04, ZOdl., str. I-2647, točka 42, in zgoraj navedeno sodbo Oy AA, točka 54).

42 Kljub temu, bi lahko ohranitev delitve davčne pristojnosti med državami članicami povzročila, da bi bilo treba za gospodarske dejavnosti družb s sedežem v eni od teh držav uporabljati samo davčna pravila te države tako glede dobičkov kot tudi izgub (zgoraj navedena sodba Marks & Spencer, točka 45).

43 Možnost izbire, dana družbam, ali bodo upoštevale svoje izgube v državi članici, v kateri imajo sedež, ali v drugi državi članici, bi namreč lahko občutno ogrozila enakomerno porazdelitev pristojnosti obdavčitve med državami članicami (glej zgoraj navedeno sodbo Oy AA, točka 55), saj bi se davčna osnova v prvi državi spremenila, v drugi pa zmanjšala v višini prenesenih izgub.

44 Kar zadeva nevarnost dvakratne uporabe izgube je treba upoštevati, da taka nevarnost dejansko obstaja, če ima matična družba s sedežem v drugi državi članici v primeru združitve, kakršna je v postopku v glavni stvari, možnost odbitka izgub prevzete družbe od svojih obdavčljivih dohodkov. Tej nevarnosti se izogne s pravilom, ki izključuje takšno možnost (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo,Marks & Spencer, točki 47 in 48).

45 Nazadnje, glede nevarnosti davčnega izogibanja, možnost, da se pri združitvi izgube hčerinske družbe nerezidentke prenesejo na družbo rezidentko, vključuje tveganje, da se tovrstno prestrukturiranje izvede znotraj skupine družb, zato da se izgube upoštevajo v družbah s sedežem v državah članicah, v katerih veljajo najvišje davčne stopnje in v katerih je zato davčna vrednost izgub največja (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Marks & Spencer, točka 49).

46 Glede teh razlogov utemeljitve, upoštevanih skupaj, je treba ugotoviti, da ureditev države članice, ki v primeru združitve, kot je ta v postopku v glavni stvari, izključuje možnost matične družbe s sedežem v državi članici, da od svojih obdavčljivih prihodkov odbije izgubo prevzete hčerinske družbe, s sedežem v drugi državi članici, po eni strani zasleduje legitimne cilje, ki so združljivi s Pogodbo in pomenijo nujne razloge v splošnem interesu, ter je po drugi strani primerna, da zagotovi uresničitev teh ciljev (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Marks & Spencer, točka 51).

47 Vendar je treba preveriti, ali tak sistem ne presega tega, kar je nujno potrebno za dosego teh ciljev (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Marks & Spencer, točka 53).

48 Glede sorazmernosti omejevanja svobode ustanavljanja je treba najprej upoštevati, da dejstvo, da se matični družbi odobri možnost upoštevanja izgub hčerinske družbe nerezidentke pri čezmejnem združevanju ni *a priori* takšno, da bi matični družbi od enega do drugega leta dovoljevalo prosto izbiro davčnega sistema, ki se uporablja za izgube njenih hčerinskih družb (glej a contrario zgoraj navedeno sodbo X Holding, točka 31).

49 Drugič, iz sodne prakse Sodišča izhaja, da omejevalni ukrep, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, presega tisto, kar je nujno potrebno za dosego bistva zasledovanih ciljev v položaju, v katerem je hčerinska družba nerezidentka z zahtevo za olajšavo izčrpala možnosti, da upošteva izgube, ki obstajajo v državi članici rezidentstva (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Marks & Spencer, točka 55). Matična družba mora dokazati, da gre za tak primer (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Marks & Spencer, točka 56).

50 Kar zadeva postopek v glavni stvari iz listin spisa, predloženih Sodišču, jasno izhaja, da švedsko pravo določa možnost, da se pri izračunavanju davčne osnove uveljavljajo izgube davčnega zavezanca za prihodnja davčna obdobja.

51 Vendar je družba A navedla, da bo družba B likvidirana, ko bo postopek družitve izveden in družba A ne bo več imela niti hčerinske družbe niti stalne poslovne enote na Švedskem. Tako niti ena niti druga od navedenih dveh družb ne bo imela možnosti po združitvi na Švedskem uveljavljati izgub družbe B, ki so v tej državi članici nastale pred tem dejanjem.

52 Zato te specifične okoliščine ne morejo same po sebi dokazovati neobstoja vsakršne možnosti uveljavljanja izgub, ki obstajajo v državi članici, v kateri je hčerinska družba rezidentka.

53 Tako več držav članic, ki so sodelovale v postopku nasprotno meni, da še naprej obstaja možnost uveljavljanja izgub družbe B na Švedskem. Nemška vlada je tako navedla, da bi se te izgube lahko odštele od prejemkov, četudi minimalnih, ki bi jih družba B še naprej prejemala na Švedskem. Dodaja, da je ta družba še vedno vključena v najemne pogodbe, ki bi jih bilo mogoče prenesti. Francoska vlada prav tako navaja, da bi švedsko pravo lahko omogočilo družbam uveljavljanje izgub za pretekla obdobja ali za obdavčitev izvedenega povečanja vrednosti aktiv in pasiv prevzete družbe. Italijanska vlada je navedla, da bi imela Švedska pravico oceniti prevzeto premoženje in prevzeti družbi naložiti davek na tako ustvarjen dobiček.

54 Zato mora nacionalno sodišče ugotoviti, ali je družba A dejansko predložila dokaz, da je družba B izčrpala vse možnosti uveljavljanja izgub, ki obstajajo na Švedskem.

55 V primeru, da bi predložitveno sodišče ugotovilo, da je bil tak dokaz predložen, bi bilo v nasprotju s členoma 49 PDEU in 54 PDEU izključiti možnost za družbo A, da od svojega obdavčljivega dohodka v državi svojega sedeža odbije izgube svoje hčerinske družbe nerezidentke pri dejanju združitve v postopku v glavni stvari.

56 Ob upoštevanju predhodno navedenega je treba na prvo postavljeno vprašanje odgovoriti, da člena 49 PDEU in 54 PDEU v okoliščinah tega primera v postopku v glavni stvari ne nasprotujeta nacionalni ureditvi, ki izključuje možnost, da matična družba, ki se združi s hčerinsko družbo, ki ima sedež v drugi državi članici in ki preneha opravljati svojo dejavnost, odbije svoj obdavčljivi dohodek zaradi izgub, ki so tej hčerinski družbi nastale v davčnih obdobjih pred združitvijo, zatorej ta nacionalna ureditev dovoljuje takšno možnost, kadar je združitev izvedena s hčerinsko družbo rezidentko. Vendar je takšna nacionalna ureditev nezdružljiva s pravom Unije, če matični družbi ne daje možnosti dokazati, da je njena hčerinska družba nerezidentka izčrpala možnosti uveljavljanja teh izgub in da ne obstaja možnost, da bi jih bodisi sama bodisi nekdo tretji uveljavljal v državi rezidentstva iz naslova bodočih obdobij.

Drugo vprašanje

57 Z drugim vprašanjem za predhodno odločanje predložitveno sodišče poziva Sodišče, naj pojasni, ali bi v primeru, ko bi pravo Unije matični družbi dovoljevalo uveljavljanje izgub hčerinske družbe nerezidentke v okviru združitve, kakršna je v postopku v glavni stvari, te izgube morale biti ugotovljene z uporabo prava države članice, katere rezidentka je matična družba ali z uporabo prava države, katere rezidentka je hčerinska družba.

58 V tem pogledu je treba najprej ugotoviti, da glede na sedanje stanje prava Unije, svoboda ustanavljanja načeloma ne vključuje določenega zakona za izračun izgub družbe, ki jo je matična družba prevzela v okviru dejanja, kakršno je v postopku v glavni stvari.

59 Pravo Unije pa ne nasprotuje temu, da so načini izračuna takšne narave, da pomenijo omejitev svobode ustanavljanja. Iz tega izhaja, da načeloma ta izračun ne sme povzročiti neenakega obravnavanja z izračunom, ki bi moral biti izveden v enakem primeru glede številk za prevzem izgub hčerinske družbe rezidentke.

60 Takšnega vprašanja ni mogoče obravnavati abstraktno in hipotetično, temveč mora biti v tem primeru predmet konkretne analize.

61 V teh okoliščinah je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da pravila izračuna izgub hčerinske družbe nerezidentke za namen prevzema izgub s strani matične družbe rezidentke pri dejanju, kakršno je v postopku v glavni stvari, ne smejo pomeniti neenakega obravnavanja glede na pravila izračuna, ki bi se uporabljala, če bi bila združitev izvedena s hčerinsko družbo rezidentko.

Stroški

62 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 omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

1. **Člena 49 PDEU in 54 PDEU v okoliščinah primera v postopku v glavni stvari ne nasprotujeta nacionalni ureditvi, ki izključuje možnost, da matična družba, ki se združi s hčerinsko družbo, ki ima sedež v drugi državi članici in preneha opravljati svojo dejavnost, odbije svoj**

obdavčljivi dohodek zaradi izgub, ki so tej hčerinski družbi nastale v davčnih obdobjih pred združitvijo, zatorej ta nacionalna ureditev dovoljuje takšno možnost, kadar je združitev izvedena s hčerinsko družbo rezidentko. Vendar je takšna nacionalna ureditev nezdružljiva s pravom Unije, če matični družbi ne daje možnosti dokazati, da je njena hčerinska družba nerezidentka izčrpala možnosti uveljavljanja teh izgub in da ne obstaja možnost, da bi jih bodisi ona sama bodisi nekdo tretji lahko uveljavljal v državi rezidentstva iz naslova bodočih obdobij.

2. **Pravila izračuna izgub hčerinske družbe nerezidentke za namen prevzema izgub s strani matične družbe rezidentke pri dejanju, kakršno je v postopku v glavni stvari, ne smejo pomeniti neenakega obravnavanja glede na pravila izračuna, ki bi se uporabljala, če bi bila združitev izvedena s hčerinsko družbo rezidentko.**

Podpisi