SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE ELEANOR SHARPSTON,

predstavljeni 14. februarja 2008 [1]

1. V tej zadevi je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče), Nemčija, na Sodišče naslovilo vprašanje, ali je združljivo s členoma 43 ES in 56 ES, da je nemškemu podjetju z dohodki iz industrijske ali trgovske dejavnosti pri izračunavanju dobička onemogočeno odbiti izgube, nastale stalni poslovni enoti, ki je v drugi državi članici, ker ustrezni dohodki take stalne poslovne enote v Nemčiji niso obdavčeni na podlagi veljavne konvencije o dvojnem obdavčevanju.

Dejansko stanje v postopku v glavni stvari

2. V skladu s konvencijo o dvojnem obdavčevanju med Nemčijo in Luksemburgom (v nadaljevanju: KDO) [2] se dobički, ki so nastali stalni poslovni enoti v državi družbe, rezidentke v drugi državi, obdavčijo v prvi državi. Če je družba rezidentka v Nemčiji, se obdavčen dohodek v Luksemburgu izvzame od obdavčljivega dohodka v Nemčiji. Bundesfinanzhof pojasni, da je to določbo razlagalo tako, da pomeni, da se izgube in dobički, ki jih je imela stalna poslovna enota v Luksemburgu, izvzamejo od obdavčljivega dohodka nemške družbe. Tako razlagano KDO bom imenoval „izpodbijani ukrep“.

3. Družba Lidl Belgium GmbH & Co. KG (v nadaljevanju: družba Lidl), ki je imela sedež v Nemčiji, je opravljala poslovno dejavnost med drugim tudi prek stalne poslovne enote v Luksemburgu. Leta 1999, ki je sporno finančno leto, je družbi Lidl s to poslovno enoto nastala izguba v višini 163.382 DEM (83.536 EUR), ki jo je na začetku pri izračunavanju celotnega dohodka odbila. Finanzamt (davčni urad) je odobritev odbitka

1 – Jezik izvirnika: angleščina.

2 – Konvencija med Velikim vojvodstvom Luksemburg in Zvezno republiko Nemčijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja in vzpostavitvi pravil vzajemne upravne pomoči glede davkov na dohodek in na premoženje ter glede davka na trgovino in zemljiškega davka, podpisana 23. avgusta 1958 v Luxembourgu (BGBl. 1959 II, str. 1270).

zavrnil. Zadeva je bila predložena Bundesfinanzhof, ki je zgornje vprašanje predložilo v predhodno odločanje.

4. Pisna stališča so predložili družba Lidl, finska, francoska, nemška, grška, nizozemska in švedska vlada, vlada Združenega kraljestva ter Komisija. Vse stranke razen vlade Združenega kraljestva, tudi Finanzamt, so bile prisotne na obravnavi.

Analiza

5. V nobenem stališču ni sporno, da je upoštevna določba člen 43 ES (svoboda ustanavljanja), zato (na podlagi ustaljene sodne prakse Sodišča) člen 56 ES (prosti pretok kapitala) ni upoštevan. [3] S tem se strinjam.

6. Strinjam se tudi z družbo Lidl in Komisijo, da je očitno v nasprotju s členom 43 ES, da se podjetju s sedežem v državi članici pri izračunavanju dobička onemogoči odbiti izgube, nastale v stalni poslovni enoti v drugi državi članici, ker ustrezni dohodki te enote na podlagi veljavne konvencije o dvojnem obdavčevanju v prvi državi niso obdavčeni.

7. Čeprav Francija, Nemčija, Nizozemska in Švedska trdijo, da ne gre za kršitev člena 43 ES, se s tem ne morem strinjati. Nemško podjetje s stalno poslovno enoto v Luksemburgu, ki je imela izgubo, se obravnava očitno manj ugodno kot nemško podjetje z domačo stalno poslovno enoto, ki je imelo izgubo: v zadnjem primeru se izguba upošteva pri izračunavanju dobičkov podjetja, v prvem pa ne. To zadostuje za uporabo člena 43 ES. [4] V sporu pred tem Sodiščem gre za to, ali se izpodbijani ukrep lahko kljub temu utemelji, in zlasti (i) če se podlaga za to utemeljitev, ki jo je sprejelo Sodišče v sodbi Marks & Spencer [5], ko je

3 – Francoska vlada ponuja glede tega različico, ki določa, da sta analiza in upravičenost v obeh primerih enaki.

4 – Ali se lahko zahteva utemeljitev, lahko ugotovimo iz sodb Sodišča z dne 14. decembra 2000 v zadevi AMID, C-141/99, Recueil, str. I-11619, točke od 21 do 23, in z dne 6. decembra 2007 v zadevi Columbus Container Services BVBA, C-298/05, ZOdl., str. I-10451, točka 53.

5 – Sodba z dne 1. februarja 2005 v zadevi Marks & Spencer plc proti Davidu Halseyju (Her Majesty's Inspector of Taxes), C-446/03, ZOdl., str. I-10837.

šlo za odbitek izgub, ki so nastale *odvisnim družbam*, uporabi za odbitke izgub, ki so nastale *stalnim poslovnim enotam*, in (ii), če je tako, ali je izpodbijani ukrep sorazmeren.

8. V sodbi Marks & Spencer je Sodišče priznalo, da nacionalna zakonodaja, ki izključuje možnost družbe rezidentke, da od svojega obdavčljivega dobička odbije izgube, ki so nastale odvisni družbi s sedežem na ozemlju druge države članice, čeprav možnost odbitka izgub dovoli odvisni družbi rezidentki, pomeni omejitev svobode ustanavljanja, ki je v nasprotju s členoma 43 ES in 48 ES. Vendar je Sodišče nadaljevalo tako, da je bila omejitev utemeljena na podlagi (i) cilja, da se zaščiti enakomerna porazdelitev pristojnosti obdavčitve, (ii) nevarnosti, da bi se izgube lahko upoštevale dvakrat, in (iii) nevarnosti davčnega izogibanja, pod pogojem, da ni preseglo tega, kar je bilo potrebno za dosego teh ciljev.

9. Družba Lidl, Nemčija in Komisija trdijo,[6] da te utemeljitve ne veljajo za zakonodajo, ki omejuje odbitek izgub, ki jih je imela stalna poslovna enota. Finska, Francija, Grčija, Nizozemska (alternativno) in Združeno kraljestvo trdijo, da je položaj stalnih poslovnih enot podoben položaju nerezidenčnih odvisnih družb; tako torej razlikovanje z zadevo Marks & Spencer ni potrebno.

10. V tem primeru je Sodišče uvedlo razpravo o treh utemeljitvah in začelo s tem, da je bilo pri presoji tega, ali je bila omejitev olajšave za skupino za izgube, ki so jih imele družbe rezidentke, utemeljena, „treba preučiti posledice brezpogojne razširitve take ugodnosti, kot je [olajšava za skupino]“.[7] V teh okoliščinah je Sodišče menilo in sprejelo (glede na dve določbi, ki izražata potrebo po sorazmernosti), tri dejavnike utemeljitve, na katere opozarjajo Združeno kraljestvo in preostale države članice, ki so predložile stališča. Ne vidim nobenega razloga, da ne bi prevzeli enakega pristopa pri presoji, ali je ukrep, ki omejuje olajšave za izgubo, ki jo je imela stalna poslovna enota družbe rezidentke, na tisto izgubo, ki so jo imele njegove stalne poslovne enote rezidentke, združljiv s Pogodbo. S stališča družbe je sposobnost odbitka izgube nerezidenčne odvisne družbe z olajšavo za skupine očitno podobna sposobnosti odbitka izgube nerezidenčne stalne poslovne enote. Namen olajšave za skupino je namreč, da se izogne slabšemu obravnavanju

6 – Vsaj glede nekaterih trditev.

7 – Točki 40 in 41.

podjetij, ki se odločijo, da bodo dejavnost, namesto z ustanavljanjem podružnic širile raje z ustanavljanjem odvisnih družb. [8]

11. Drugo vprašanje je, ali se lahko en ali vsi [9] trije dejavniki utemeljitve uporabijo v danem položaju, kjer gre za stalno poslovno enoto in ne za odvisno družbo.

12. Glede prvega dejavnika utemeljitve menim, da ohranitev porazdelitve pristojnosti obdavčitve med državami članicami lahko pomeni, da morajo za gospodarske dejavnosti stalne poslovne enote v eni državi članici družbe, ki ima sedež v drugi državi članici, veljati le davčni predpisi prve države tako glede dobičkov kot glede izgub. [10] Države članice iz zadeve Marks & Spencer (Združeno kraljestvo) niso zahtevale pravice obdavčevanja nerezidenčnih odvisnih družb družb rezidentk. V tej zadevi bi imele zadevne države članice, ker KDO ne obstaja, pravico, da stalne čezmejne poslovne enote obdavčijo, ampak so se odrekle tej pravici, tako da so dobičke teh poslovnih enot oprostile od davka. Učinek je enak. Kot je Sodišče ugotovilo v sodbi Marks & Spencer, bi, „če bi dali družbam možnost izbire, ali bodo upoštevale svoje izgube v državi članici, v kateri imajo sedež, ali v drugi državi članici, to lahko znatno ogrozilo enakomerno porazdelitev pristojnosti obdavčitve med državami članicami, saj bi se davčna osnova v prvi državi povečala in v drugi zmanjšala v višini prenesenih izgub.“ [11] Podobno bi v tej zadevi povzročilo kršitev simetrije med obdavčitvijo in olajšavami, ki sta jih odobrila Nemčija in Luksemburg in se izražajo v KDO, če bi Nemčija odobrila olajšave za izgubo, ki je nastala luksemburški stalni poslovni enoti nemške družbe, ker se je odrekla pravici do obdavčevanja dobičkov, ki jih je imela ta poslovna enota.

13. Glede drugega dejavnika utemeljitve je Sodišče v sodbi Marks & Spencer ugotovilo, da morajo države članice preprečiti nevarnost, da bi se izgube obdavčile dvakrat, da ta nevarnost obstaja, če se olajšava za skupino razširi na izgube nerezidenčnih odvisnih družb, in da se temu izogne s pravilom, ki izključuje olajšavo za te izgube. [12]

14. Ne vidim razloga niti, zakaj se ne bi to načelo uporabilo tudi v tej zadevi. Očitno je,

8 – Glej točko 16 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca M. Poiaresa Madura z dne 7. aprila 2005 v zadevi Marks & Spencer, C-446/03, ZOdl., str. I-10837.

9 – Vprašanje, ali se lahko vsi trije dejavniki utemeljitve presojajo skupaj, se obravnava spodaj.

10 – Sodba Marks & Spencer, točka 45.

11 – Točka 46.

12 – Točki 47 in 48.

da se enaka izguba lahko uporabi dvakrat. Gotovo je to tveganje večje pri izgubah, ki jih je imela stalna poslovna enota, ki še vedno posluje, kot v primeru (kot je v zadevi Marks & Spencer) izgub, ki so jih imele odvisne družbe, ki so bile prodane tretjim strankam ali so prenehale z dejavnostjo. V zadnjem primeru, če bi se izgube lahko uporabile v državah članicah, kjer je bila družba rezidentka, obstaja tveganje, da se bodo zahtevale spet v državi članici stalne poslovne enote, takrat ko bi imela stalna poslovna enota dobiček, in država članica, kjer je bila družba rezidentka, ne bo mogla nadomestiti pridobljenega dobička. Iz odgovora zastopnika družbe Lidl na vprašanje, ki ga je zastavil sodnik poročevalec na obravnavi v tej zadevi, izhaja, da se je izguba, ki je spodbudila predlog v tem postopku, poravnala z dobičkom, pridobljenim v Luksemburgu. [13] Kot je ugotovilo Sodišče v sodbi Marks & Spencer, morajo biti države članice sposobne preprečiti nevarnost dvakratne uporabe izgube, tej nevarnosti pa se izognejo s pravilom, ki izključuje olajšavo za te izgube. [14]

15. Glede zadnjega, tretjega dejavnika utemeljitve, ki se nanaša na nevarnost davčnega izogibanja, je Sodišče v sodbi Marks & Spencer ugotovilo, da možnost prenosa izgub, ki jih je imela družba nerezidentka, na družbo rezidentko vsebuje tveganje, da se bodo znotraj skupine družb izgube prenašale na družbe s sedežem v državah članicah, v katerih veljajo najvišje davčne stopnje in v katerih je zato davčna vrednost izgub največja. Drugače kot položaj z odvisnimi družbami, kjer se razume, da bo prenos izgub sistematično organiziran znotraj skupin družb in izgube usmerjene le na družbe skupine s sedežem v državah članicah, v katerih veljajo najvišje davčne stopnje, [15] v primeru stalnih poslovnih enot jasno ni prostora za tak *forum shopping*, če družba iz ene države članice lahko odbije izgube, ki jih je imela stalna poslovna enota v drugi državi članici. Tako je zato, kot trdi Komisija, ker ukrepi, ki omogočajo „prenos“ izgub iz stalne poslovne enote, kar se odreka odvisni družbi, niso niti potrebni niti teoretično razumljivi: izgube, ki jih je imela stalna poslovna enota, so izgube matične družbe, ki je davčni zavezanec. Izgube, ki so jih imele nacionalne stalne poslovne enote, se torej lahko neposredno in takoj odbijejo. Edina razlika z domačim položajem in s tem primerom je v porazdelitvi pristojnosti obdavčitve: če je stalna poslovna enota rezident v drugi državi članici, s katero je sklenjena konvencija o dvojnem obdavčevanju, kot je ta v postopku v glavni stvari, bo imela ta država izključno pravico, da obdavči dohodek teh stalnih poslovnih enot. To ne vpliva na dejstvo, da izguba nastane družbi, ki je davčni zavezanec, ki takoj zmanjša svoj obdavčljivi dohodek v državi, kjer je rezident. Pravica obdavčitve, ki jo ima druga država, zgolj ustvarja drug povezovalni dejavnik za enako izgubo in zato tudi možnost za dvojni odbitek. V primerih, kot je ta v postopku v glavni stvari, se mi zdi, da tretji dejavnik

13 – Ker je izguba nastala leta 1999, ampak se v Luksemburgu ni mogla uporabiti do leta 2003, družba Lidl na začetku ni mogla poravnati izgube z dobički v Nemčiji. Denarni tok obravnavam spodaj, kjer govorim o sorazmernosti.

14 – Točki 47 in 48.

15 – Čeprav lahko opozorim, da izogibanje davkom s takšnim „trgovanjem z izgubami“ ni upoštevno glede dejanskega stanja v zadevi Marks & Spencer, ki je obravnavala le vertikalni prenos izgub od odvisne družbe na matično.

utemeljitve v sodbi Marks & Spencer ne dodaja ničesar k prvem in drugem razlogu.

16. Zato se strinjam s Finsko, Francijo, Nemčijo, Grčijo, Nizozemsko, Švedsko, Združenim kraljestvom in Komisijo, da se nacionalna zakonodaja, ki omejuje možnost, da podjetje odbije izgube, ki jih je imela stalna poslovna enota v drugi državi članici, lahko utemelji prvič s potrebo po ohranjanju enakomerne porazdelitve pristojnosti obdavčitve med različnimi državami članicami in drugič s tveganjem, da se izgube lahko upoštevajo dvakrat.

17. Bundesfinanzhof v predložitveni odločbi opozarja, da ni prepričano, ali je Sodišče določilo kumulativni pogoj vseh treh dejavnikov utemeljitve iz sodbe Marks & Spencer, da morajo biti torej prisotni vsi trije dejavniki utemeljitve.

18. Sodišče se je v sodbi Marks & Spencer sklicevalo na „tri dejavnike utemeljitve, obravnavane skupaj“, ki podpira to stališče. V sodbi N pa je Sodišče ugotovilo, da je „ohranjanje dodelitve davčne pristojnosti med državami članicami legitimen cilj“, ne da bi se sklicevalo na druge razloge. [16] V sodbi AA je Sodišče sprejelo, da bi se zakonodaja države članice, ki odvisni družbi rezidentki v tej državi članici prepreči, da bi od obdavčljivega dohodka odbila prispevek v korist matične družbe, razen če ima ta matična družba sedež v isti državi članici, načeloma lahko utemeljila z dvema od treh razlogov iz sodbe Marks & Spencer, zlasti s prvim in tretjim. [17] In v sodbi Amurta je Sodišče, ko je ugotovilo, da drugi in tretji dejavnik utemeljitve iz sodbe Marks & Spencer nista bila navedena, kljub temu presojalo (in zavrnilo) trditev glede potrebe po ohranitvi enakomerne porazdelitve pristojnosti obdavčitve med državami članicami. [18] Zato je očitno, da ni nujno, da se vsi trije dejavniki utemeljitve v tem primeru uporabijo. Po mojem mnenju bi se zakonodaja v tej zadevi lahko utemeljila s prvim in drugim razlogom iz sodbe Marks & Spencer,

16 – Sodba z dne 30. marca 2006 v zadevi N proti Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo, C-470/04, ZOdl., str. I-7409, točka 42.

17 – Sodba z dne 18. julija 2007 v zadevi Oy AA, C-231/05, ZOdl., str. I-6737, točke od 51 do 60.

18 – Sodba z dne 8. novembra 2007 v zadevi Amurta SGPS proti Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam, C-379/05, ZOdl., str. I-9569, točke od 57 do 59.

in sicer z namenom ohranjanja enakomerne porazdelitve pristojnosti obdavčitve in izogibanja nevarnosti, da se bi lahko izgube upoštevale dvakrat.

19. Da je omejevalni ukrep upravičen, je potrebno, da se upošteva načelo sorazmernosti, in sicer mora biti primeren za zagotovitev uresničitve svojega zastavljenega cilja in ne sme preseči tega, kar je potrebno za dosego tega cilja.

20. V tej zadevi ne morem reči, da izpodbijani ukrep ni primeren za zagotovitev uresničitve zgoraj navedenih ciljev. Nasprotno pa se ne morem strinjati s tem, da ne presega tega, kar je potrebno, da se te cilje doseže, ali, povedano drugače, da teh ciljev ne bi bilo mogoče doseči z manj strogimi ukrepi.

21. Sodišče je ugotovilo, da je skladnost z načelom sorazmernosti posebno pomembna, kadar nacionalna zakonodaja izključuje čezmejne operacije iz vseh nacionalnih predpisov. [19] V takem položaju, kjer je nacionalna zakonodaja že po definiciji resno omejujoča, je še zlasti pomembno, da se pozorno preuči, ali se njen namen lahko doseže z manj strogimi ukrepi.

22. V tej zadevi izpodbijani ukrep družbi preprečuje, da bi poravnala izgube z dobički, ki jih je imela stalna poslovna enota v drugi državi članici. Posledica je, da je v določenih okoliščinah družba obdavčena bolj, kot je njen celotni neto dobiček. To je po mojem mnenju očitno nesorazmeren ukrep za ohranjanje enakomerne porazdelitve pristojnosti obdavčitve in izogibanja nevarnosti, da se izgube lahko uporabijo dvakrat.

23. Poleg tega je jasno, da so mogoči tudi manj strogi ukrepi. Znano je, da je pred letom 1999 nemška ureditev [20] izrecno določala, da družba lahko odbije izgubo, ki jo je imela stalna poslovna enota v drugi državi članici, za toliko, kolikor je presegla dobičke, ki jih je imela stalna poslovna enota in za katere

19 – Sodba z dne 4. marca 2004 v zadevi Komisija proti Francoski republiki, C-334/02, Recueil, str. I-2229, točka 28.

20 – Člen 2a(3) Einkommensteuergesetz (zakon o davku na dohodek) (BGBl. 1997 I, str. 821).

velja odbitek, ki se upošteva v poznejših letih, v katerih je stalna poslovna enota imela dobiček.

24. Takšno pravilo, ki je dopuščalo odbitek izgube z določanjem vračila olajšave izgube za prihodnja dobičkonosna obdobja, bi bilo očitno manj strog ukrep izogibanja nevarnosti, da bi se lahko izgube uporabile dvakrat, kot pravilo, ki izključuje olajšanje za te izgube. Čeprav pravilo o odbitku in vračilu zahteva izgubo simetrije in se od takrat ne doseže cilj enakomerne porazdelitve pristojnosti obdavčitve, je ta asimetrija zgolj začasna, če stalna poslovna enota pozneje postane bolj dobičkonosna. Poleg tega bi se lahko izdelala določba za samodejno reintegracijo zneskov, ki so bili prej odbiti, če do reintegracije ni prišlo po, na primer, petih letih ali če je stalna poslovna nota prenehala obstajati v tej obliki. [21]

25. Takšno pravilo o odbitku in vračilu nedvomno manj omejuje temeljno pravico do ustanavljanja, ki jo ima davkoplačevalec, kot to, da se popolnoma prepove odbitek izgube, ki jo je imela stalna poslovna enota v drugi državi članici, od dobička družbe. Hkrati je še vedno primerno za dosego ciljev ohranjanja enakomerne porazdelitve pristojnosti obdavčitve in izogibanja nevarnosti, da bi se izgube uporabile dvakrat. Menim, da celo očitno bolje izraža potrebo po sorazmernosti kot rešitev, ki jo je sprejelo Sodišče v sodbi Marks & Spencer.

26. Sodišče je v sodbi Marks & Spencer odločilo, da omejevalni ukrep (ureditev skupine olajšav za izgube, ki ne velja za odvisne družbe nerezidentke), presega tisto, kar je nujno potrebno za dosego bistva zasledovanih ciljev v položaju, v katerem so možnosti, da se upoštevajo izgube, ki obstajajo v državi članici rezidentstva, izčrpane. [22] Tako lahko sklepam (čeprav je sodba glede tega izjemno skromna), da je Sodišče odločilo, da bi bili v drugačnih okoliščinah omejevalni ukrepi sorazmerni.

27. Vendar je treba upoštevati, da se je zadeva Marks & Spencer nanašala na izgube, ki so jih imele odvisne družbe, ki so prenehale obstajati ali so bile prodane. Tako ni

21 – Kot je bilo predlagano v predlogu Komisije za direktivo Sveta glede dogovora, da podjetja upoštevajo izgube svojih stalnih poslovnih enot in odvisnih družb, ki se nahajajo v drugih državah članicah, COM(90) 595 konč.; z dne 24. januarja 1991 (UL C 53, 28.2.1991, str. 30): glej člene od 5 do 8 in obrazložitveni memorandum.

22 – Točka 55. Sodišče določa dvojni preizkus: izčrpanje možnosti olajšave za izgube za tekoče in predhodna poslovna obdobja in „nezmožnost, da se izgube nerezidenčne odvisne družbe upoštevajo v državi, kjer so rezidentke za prihodnja obdobja“.

bilo možnosti (vsaj ne v zadnjem primeru) za vračilo dane olajšave za izgube.[23] V takih okoliščinah je morda razumljivo, da je Sodišče oblikovalo odgovor tako, kot ga je, in ni dokončno presodilo in natančno preučilo, ali davčna neugodnost prenosa izgube v prihodnje obdobje, namesto da se uporabi takoj, ni bila preveč omejevalen način doseganja ciljev.

28. Nasprotno pa v primerih, kot je ta, ki se nanaša na delujočo stalno poslovno enoto, ne moremo oporekati, da je možnost za prenašanje izgub v državi stalne poslovne enote v prihodnje obdobje sprejemljiv substitut za podeljevanje olajšave v državi, kjer je družba rezidentka. Tudi če se izguba, ki se prenese v prihodnje obdobje, pozneje poravna, bo družba medtem *a priori* utrpela davčno neugodnost.

29. Sodišče se dobro zaveda pomena, ki ga ima denarni tok za podjetja. Večkrat je ugotovilo, da izključitev davčne ugodnosti v položaju s čezmejnim elementom, ko imajo to ugodnost podjetja v enakem položaju, z notranjim elementom, pomeni omejevanje svobode ustanavljanja.[24] To je jasno poudarilo v sodbi Marks & Spencer. Pojasnilo je, da s pospešenim poračunanjem izgub družb, ki poslujejo z izgubo, s takojšnjim odbitjem od dobičkov drugih družb v skupini, daje taka olajšava skupini likvidno prednost. Izključitev take ugodnosti v zvezi z izgubami, ki jih je imela odvisna družba, s sedežem v drugi državi članici, lahko ovira matično družbo pri izvajanju svobode ustanavljanja s tem, da jo odvrača od ustanavljanja odvisnih družb v drugih državah članicah. Pomeni torej omejitev svobode ustanavljanja.[25]

30. Do te ugotovitve je prišlo v (analitično predhodnem) okviru glede tega, ali je bila nezmožnost odbitka čezmejnih izgub omejitev, ki je v nasprotju s členom 43. Izkaže se za nepravilno, da Sodišče, ko je jasno potrdilo potencialni pomen zavrnitve davčne ugodnosti in jo opredelilo (pravilno) kot očitno kršitev člena 43 ES, ni tudi izrecno presodilo, ali je bila, kadar je bila omejitev očitno upravičena, zavrnitev davčne

23 – V sklepnih predlogih AA (sodba, navedena v opombi 16) je generalna pravobranilka J. Kokott zavzela stališče, da je odločanje Sodišča glede sorazmernosti v sodbi Marks & Spencer izhajalo iz posebnega dejanskega stanja v tej zadevi (točki 70 in 71). S tem se strinjam.

24 – Glej sodbi z dne 8. marca 2001 v združenih zadevah Metallgesellschaft, C-397/98 in C-410/98, Recueil, str. I-1727, točke 44, 54 in 76; z dne 21. novembra 2002 v zadevi X in Y, C-436/00, Recueil, str. I-10829, točke od 36 do 38; sklep z dne 8. junija 2004 v zadevi De Baeck, C-268/03, ZOdl., str. I-5961, točka 24; sodbi z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, ZOdl., str. I-11753, točke 96, 97, 153 in 154; in z dne 29. marca 2007 v zadevi Rewe Zentralfinanz, C-347/04, ZOdl., str. I-2647, točka 29.

25 – Točke od 32 do 34.

ugodnosti, ki je bila neizogibna posledica, nesorazmerna.

31. Nemčija, Švedska in Združeno kraljestvo ugovarjajo, da bi znatne praktične težave preprečevale sprejetje sistema, ki bi dopuščal odbitek izgub skupaj z vračilom olajšave za izgubo. Vendar kot je navedeno zgoraj, se izkaže, da je nemška zakonodaja prej omogočala ta sistem; dejansko sta družba Lidl in Komisija navedli, in jima pri tem nihče ni oporekal, da je ureditev, ki je imela enak učinek, veljala v Nemčiji od leta 1969 [26] do razveljavitve leta 1999. [27] Poleg tega nedavno obvestilo Komisije [28] določa, da trenutno pet držav članic zagotavlja odbitek izgub, ki so jih utrpele stalne poslovne enote, ki so v drugi državi članici, čeprav so dobički izvzeti v skladu s konvencijo o dvojnem obdavčevanju. S tem ozadjem je težko resno upoštevati trditev, da znatne praktične težave preprečijo ta sistem. [29] V nobenem primeru praktične težave ne morejo upravičiti kršitev svobod Pogodbe. [30]

32. Zato se strinjam z družbo Lidl, finsko vlado in Komisijo, da nacionalna zakonodaja presega, kar je potrebno za dosego ciljev ohranitve enakomerne porazdelitve pristojnosti obdavčevanja in izogibanja nevarnosti, da bi se izgube uporabile dvakrat.

33. Nazadnje Nemčija (nadalje) podredno navaja, da bi Sodišče moralo, če bi odločilo, da je kršena svoboda ustanavljanja, časovno omejiti učinek sodbe.

34. Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da finančne posledice, ki bi v državi članici lahko nastale zaradi sodbe, izdane v postopku

26 – Gesetz über steuerliche Massnahmen bei Auslandinvestitionen der deutschen Wirtschaft (zakon o davčnih ukrepih, ki se uporabljajo za tuje investicije v nemškem gospodarstvu), člen 2, z dne 18. avgusta 1969 (BGBl. 1969 I, str. 1211, 1214).

27 – Tako Steuerentlastungsgesetz (zakon o davčnih olajšavah) 1999/2000/2002 z dne 24. marca 1999 (BGBl. 1999 I, str. 402).

28 – Obvestilo Komisije Svetu, Evropskemu parlamentu in Evropskemu ekonomsko-socialnemu odboru glede davčne obravnave izgub v čezmejnih položajih (COM(2006) 824 konč. z dne 19. decembra 2006); glej točko 2.2(b)(2).

29 – Opozorim naj, da Direktiva Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve (UL L 336, 27.12.1977, str. 15) dopušča državi članici, da od pristojnih organov druge države članice zahteva informacije, ki bi jim lahko omogočile pravilno odmero davkov za pravne osebe.

30 – V opombi 19 navedena sodba Komisija proti Franciji, točka 29, se sklicuje na točko 30 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca Ruiz-Jaraboja Colomerja: „Ko se ugotovi, da se zasledovani cilj lahko doseže z drugimi sredstvi, načelo sorazmernosti izključuje, da so lahko zgolj same upravne težave absolutni razlogi, ki upravičujejo diskriminatorno obravnavanje, ki mora biti, ker je v nasprotju s temeljnimi svoboščinami, podprto z močnimi razlogi, da je zakonito.“ Glej tudi sodbo Test Claimants in the FII Group Litigation, navedeno v opombi 23, točke od 155 do 157.

predhodnega odločanja, same po sebi ne opravičujejo časovne omejitve učinkov te sodbe, zato se je k tej rešitvi zateklo le v natančno določenih okoliščinah, in sicer ko je (a) obstajalo tveganje hudih gospodarskih posledic, zlasti zaradi velikega števila pravnih razmerij, vzpostavljenih v dobri veri na podlagi ureditve, za katero se je štelo, da je veljavno začela veljati, in ko se je (b) zdelo, da so bili posamezniki in nacionalni organi vodeni k ravnanju, ki zaradi objektivne in precejšnje negotovosti glede obsega določb Skupnosti ni bilo v skladu s pravom Skupnosti, in h katerem so morebiti prispevala tudi ravnanja drugih držav članic ali Komisije Evropskih skupnosti. [31]

35. V tej zadevi se strinjam z družbo Lidl, da drugemu med temi kumulativnimi pogoji ni zadoščeno. Ne morem se strinjati, da je verjetno, da bi Nemčijo, ko je razveljavila prejšnjo zakonodajo in tako dejansko obnovila veljavnost izpodbijanega ukrepa, v ta korak vodila objektivna, znatna negotovost glede obsega določb člena 43 ES. Sodišče je že pred letom 1999 odločilo, da je bila nacionalna zakonodaja, ki je odrekla olajšavo za skupino za izgube, če je bila večina odvisnih družb rezidentk v preostalih državah članicah, v nasprotju s členom 43 ES [32] in da ta svoboda podjetij, ki izvršujejo pravico do ustanavljanja tako, da izberejo, ali bodo to storila prek odvisne družbe ali prek podružnice (stalne poslovne enote), ne sme biti omejena z diskriminatornimi davčnimi določbami. [33] Poleg tega predlog za direktivo Sveta glede dogovorov za to, da podjetja upoštevajo izgube stalnih poslovnih enot in odvisnih družb, ki so v preostalih državah, [34] izdan leta 1991, razjasni pogled Komisije: nacionalna zakonodaja, ki podjetjem ne omogoča, da upoštevajo izgube, ki so jih imele njihove stalne poslovne enote, ki so v preostalih državah članicah, ni združljiva z notranjim trgom. [35]

36. Zato menim, da v tej zadevi časovno omejevanje sodbe ni upravičeno.

31 – Glej nedavno sodbo z dne 18. januarja 2007 v zadevi Brzeziński, C-313/05, ZOdl., str. I-513, točki 57 in 58.

32 – Sodba z dne 16. julija 1998 v zadevi ICI, C-264/96, Recueil, str. I-4695.

33 – Sodba Sodišča z dne 28. januarja 1986 v zadevi Komisija proti Francoski republiki, 270/83, Recueil, str. 273, točka 22.

34 – Naveden v opombi 21.

35 – Glej prvo uvodno izjavo in točko 1 obrazložitvenega memoranduma.

Predlog

37. Ob upoštevanju navedenega menim, da bi moralo Sodišče na vprašanje, ki mu ga je v predhodno odločanje predložilo Bundesfinanzhof, odgovoriti:

Ni združljivo s členom 43 ES, da država članica podjetju pri izračunavanju obdavčljivega dobička onemogoči, da odbije izgube, nastale stalni poslovni enoti v drugi državi članici, ker ustrezni dohodki take enote na podlagi veljavne konvencije o dvojnem obdavčevanju v prvi državi članici niso obdavčeni.