Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MELCHIORJA WATHELETA,
predstavljeni 3. septembra 2015[1]

Zadeva C-388/14

Timac Agro Deutschland GmbH
proti
Finanzamt Sankt Augustin

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Finanzgericht Köln (Nemčija))

„Svoboda ustanavljanja — Člen 49 PDEU — Odbitek izgub poslovne enote s sedežem v drugi državi članici od dobička matične družbe — Davčna zakonodaja države članice, ki določa ponovno vštetje teh izgub v primeru prenosa navedene poslovne enote“

1. Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 49 PDEU. Natančneje, nanaša se na temo, ki jo je Sodišče od sodbe Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) obravnavalo že večkrat, in sicer to, da podjetje s sedežem v eni državi članici odbije izgube stalne poslovne enote, ki jo ima v drugi državi članici.

I – **Pravni okvir**

A – *Pravo Unije*

2. Člen 49 PDEU zagotavlja svobodo ustanavljanja za državljane držav članic Evropske unije. Ta člen določa:

„[…] omejitve glede pravice do ustanavljanja za državljane ene države članice na ozemlju druge države članice [se] prepovejo. Ta prepoved se uporablja tudi za omejitve pri ustanavljanju agencij, podružnic ali hčerinskih družb državljanov katere koli države članice s sedežem na ozemlju katere koli države članice.

Pravica do ustanavljanja zajema pravico začeti in opravljati dejavnost kot samozaposlena oseba ter pravico do ustanovitve in vodenja podjetij, zlasti družb ali podjetij iz drugega odstavka člena 54, pod pogoji, ki jih ob upoštevanju določb poglavja o kapitalu za svoje državljane določa zakonodaja države, v kateri se taka ustanovitev izvede.“

1 — Jezik postopka: francoščina.

B – *Nemško pravo*

3. Člen 2a(3), prvi do četrti stavek, nemškega zakona o dohodnini (Einkommensteuergesetz, v nadaljevanju: EStG) v različici, ki je veljala za davčni leti 1997 in 1998, določa:

„[1.] Če je dohodek od industrijskih ali trgovinskih dejavnosti poslovne enote, ki je v tuji državi, oproščen davka od dohodka na podlagi sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja, je treba izgubo, povezano s tem dohodkom, na podlagi določb nacionalnega davčnega prava na zahtevo davčnega zavezanca odbiti pri izračunu skupnega zneska dohodka, kadar bi jo davčni zavezanec lahko izravnal ali odštel, če dohodek ne bi bil oproščen davka od dohodka, ter kadar bi presegla pozitivni dohodek od industrijskih ali trgovinskih dejavnosti drugih poslovnih enot v isti tuji državi, oproščen na podlagi tega sporazuma. [2.] Če izguba ni bila tako izravnana, je dovoljeno odbiti izgubo, če so izpolnjeni pogoji iz člena 10d. [3.] Če je v poznejšem davčnem letu skupni dohodek od industrijskih ali trgovinskih dejavnosti stalnih poslovnih enot v tej tuji državi, ki je na podlagi sporazuma oproščen davka od dohodka, pozitiven, je treba izgubo, odbito na podlagi prvega in drugega stavka, ponovno všteti v skupni znesek dohodka, izračunanega za to davčno leto. [4.] Tretji stavek se ne uporablja, če davčni zavezanec dokaže, da mu predpisi tuje države, ki se uporabljajo zanj, na splošno ne omogočajo, da zahteva prenos odbitka izgub v leto, ki ni leto, v katerem je ta izguba nastala.“

4. Člen 52(3), tretji in peti stavek, EStG v različici, ki je veljala leta 2005, določa:

„Člen 2a(3), tretji, peti in šesti stavek, v različici, objavljeni 16. aprila 1997 (BGBl. I, str. 821), se še naprej uporablja za davčna leta od 1999 do 2008, če nastane pozitiven dohodek v smislu člena 2a(3), tretji stavek, ali če se stalna poslovna enota s sedežem v tuji državi v smislu člena 2a(4), v različici petega stavka, preoblikuje v kapitalsko družbo, prenese ali zapre. […] Člen 2a(4) se za davčna leta od 1999 do 2008 uporablja v naslednji različici:

‚4. Če se stalna poslovna enota s sedežem v tuji državi:

1. preoblikuje v kapitalsko družbo ali

2. odplačno ali neodplačno prenese ali

3. zapre […], se izguba, odbita na podlagi odstavka 3, prvi in drugi stavek, ponovno všteje v skupni znesek dohodka v letu, v katerem je ta enota preoblikovana, prenesena ali zaprta, pri čemer se po analogiji uporablja odstavek 3, tretji stavek, če navedena izguba ni bila ponovno všteta na podlagi odstavka 3, tretji stavek, ali je še ni treba ponovno všteti.‘“

C – *Sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja*

5. Člen 4(1) Sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja na področju davka od dohodka, davka od premoženja, davka od dohodka iz poslovanja in davka na nepremičnine, ki sta ga Zvezna republika Nemčija in Republika Avstrija sklenili 4. oktobra 1954 (BGBl. 1955 II, str. 749), kakor je bil spremenjen s sporazumom z dne 8. julija 1992 (BGBl. 1994 II, str. 122), določa:

„Če ima oseba s stalnim prebivališčem v eni od držav pogodbenic kot podjetnik ali sopodjetnik industrijskega ali trgovskega podjetja, katerega dejavnosti segajo na ozemlje druge države pogodbenice, dohodke, se v tej drugi državi obdavčijo le tisti dohodki, ki jih oseba prejme iz stalne poslovne enote, ki je na ozemlju te države.“

6. Člen 7(1) sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja na področju davka od dohodka in davka od premoženja, ki sta ga Zvezna republika Nemčija in Republika Avstrija sklenili 24. avgusta 2000 (BGBl. II 2000, str. 734, v nadaljevanju: nemško-avstrijski sporazum), določa:

„Dobiček podjetja ene od držav bo obdavčen le v tej državi, razen če podjetje opravlja dejavnost v drugi državi prek stalne poslovne enote, ki ima tam sedež. Če podjetje opravlja dejavnost tako, bi se dobiček podjetja lahko obdavčil v drugi državi, vendar le toliko dobička, kot se ga lahko pripiše stalni poslovni enoti.“

7. Člen 23(1), prvi stavek, nemško-avstrijskega sporazuma določa:

„Davek za osebe s stalnim prebivališčem v Zvezni republiki Nemčiji se določi tako:

(a) ob upoštevanju točke (b) spodaj se iz osnove za odmero nemškega davka izvzamejo vsi deli dohodka, ki nastanejo v Republiki Avstriji, in sestavine premoženja v Republiki Avstriji, ki se v skladu s tem sporazumom obdavčijo v Republiki Avstriji.“ [2]

II – **Dejansko stanje v sporu o glavni stvari**

8. Timac Agro Deutschland (v nadaljevanju: Timac Agro) je kapitalska družba nemškega prava. Je del francoske skupine. Od leta 1997 je imela stalno poslovno enoto v Avstriji. Avstrijska stalna poslovna enota je bila 31. avgusta 2005 odplačno prenesena na družbo s sedežem v Avstriji, ki pripada isti skupni družb kot Timac Agro. Pogodba o prenosu se je nanašala predvsem na premičnine in nepremičnine. Baza strank je bila prenesena za ceno 1 EUR, saj so bile stranke že stranke sestrske družbe pridobiteljice.

9. Takrat se je pojavilo vprašanje obravnave izgub te stalne poslovne enote nerezidentke, saj je navedena avstrijska stalna poslovna enota v obdobju med letoma 1997 in 2005 ustvarila izgubo v vseh poslovnih letih, razen v letih 2000 in 2005, te izgube pa je v Nemčiji odbila družba Timac Agro.

10. Po davčni reviziji so bile davčne osnove družbe Timac Agro popravljene za leta od 1997 do 2004. Na eni strani so bile izgube avstrijske stalne poslovne enote, ki so bile prvotno odbite od dohodka družbe Timac Agro za leti 1997 in 1998, ponovno vštete v njen obdavčljivi dohodek za leto 2005. Na drugi strani je bilo upoštevanje izgub te stalne poslovne enote v davčni osnovi družbe Timac Agro za leta od 1999 do 2004 zavrnjeno.

11. Družba Timac Agro, ki izpodbija te popravke, je vložila tožbo pri Finanzgericht Köln. V utemeljitev te tožbe navaja, da sta ponovno vštetje izgub, ki jih je imela njena avstrijska stalna poslovna enota v letih 1997 in 1998, in dejstvo, da ni mogoče odbiti izgub te poslovne enote, nastalih v letih od 1999 do 2004, nezdružljiva s svobodo ustanavljanja.

12. Predložitveno sodišče v zvezi z zadevnim ponovnim vštetjem meni, da Sodišče še ni rešilo vprašanja, ali je ponovno vštetje izgub po prenosu stalne poslovne enote nerezidentke v skladu s pravom Unije.

2 — Člen 23(1)(b) ni pomemben za obravnavo vprašanj za predhodno odločanje, ki ju je postavilo predložitveno sodišče. Sicer pa se na to določbo ne sklicuje niti predložitveno sodišče v svoji odločbi niti se nanjo ne sklicujejo stranke, ki so predložile pisna stališča.

13. To sodišče navaja, da so dejstva, ki so podlaga sodbe Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588), sicer delno primerljiva z dejstvi v zadevi v glavni stvari, vendar se je v tej sodbi vseeno obravnavalo vprašanje ponovnega vštetja izgub stalne poslovne enote nerezidentke do višine njenega dobička. Nasprotno pa so bile v zadevi v glavni stvari izgube ponovno vštete zaradi prenosa stalne poslovne enote nerezidentke, ne da bi bilo to povezano z morebitnim dobičkom te poslovne enote.

14. Zato se predložitveno sodišče, če bi Sodišče presodilo, da je treba načela iz sodbe Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) uporabiti tudi v obravnavani zadevi, sprašuje, ali bi se načela v zvezi s končnimi izgubami, ki jih je Sodišče določilo v točkah 55 in 56 sodbe Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) (v nadaljevanju: izjema Marks & Spencer)[3], uporabila za izgube v letih 1997 in 1998, ki se v Nemčiji ne upoštevajo več, ker so bile ponovno vštete.

15. Kar zadeva zavrnitev upoštevanja izgub avstrijske stalne poslovne enote za leta od 1999 do 2004, predložitveno sodišče navaja, da je imela Republika Avstrija v skladu z določbami nemško-avstrijskega sporazuma izključno pristojnost za obdavčenje dohodkov te avstrijske stalne poslovne enote. Ureditev iz tega sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja zato ne zajema le dobička, ampak tudi izgube. Družba Timac Agro bi zato lahko s tožbo uspela, le če bi bila z navedenim sporazumom kršena svoboda ustanavljanja.

16. Navedeno sodišče se sprašuje tudi, ali bi se morale za to obdobje upoštevati končne izgube v smislu izjeme Marks & Spencer. Poudarja, da do zdaj ni uspelo ugotoviti, na podlagi katerih meril bi bilo mogoče določiti okoliščine, v katerih se uporablja izjema Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

17. Finanzgericht Köln je v teh okoliščinah prekinilo odločanje in Sodišču postavilo vprašanji za predhodno odločanje.

III – **Predlog za sprejetje predhodne odločbe in postopek pred Sodiščem**

18. Finanzgericht Köln je z odločbo z dne 19. februarja 2014, ki je na Sodišče prispela 14. avgusta 2014, Sodišču na podlagi člena 267 PDEU v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba člen 49 PDEU […] razlagati tako, da nasprotuje določbi, kot je člen 52(3) EStG, kadar je razlog za vštetje izgub […] stalne poslovne enote [nerezidentke] v višini, v kateri so se pred tem upoštevale za znižanje davka [matične družbe rezidentke], odsvojitev te stalne poslovne enote drugi kapitalski družbi, ki pripada isti skupini kot odsvojiteljica, ne pa doseganje dobička?

2. Ali je treba člen 49 PDEU […] razlagati tako, da nasprotuje določbi, kot je člen 23(1)(a) [nemško-avstrijskega] sporazuma […] – v skladu s katero se iz davčne osnove za odmero nemškega davka izvzamejo dohodki iz Avstrije, kadar se lahko obdavčijo v Avstriji – kadar izgub, ki so nastale v avstrijski stalni poslovni enoti nemške kapitalske družbe, zato ni več mogoče upoštevati v Avstriji, ker je bila stalna poslovna enota odsvojena avstrijski kapitalski družbi, ki pripada isti skupini kot nemška kapitalska družba?“

19. Pisna stališča so vložili Finanzamt Sankt Augustin, nemška, francoska in avstrijska vlada, vlada Združenega kraljestva in Evropska komisija.

3 — Sodišče je v tej sodbi (točki 55 in 56) v bistvu presodilo, da bi omejevalni ukrep na področju odbitka izgub tujih hčerinskih družb lahko bil nesorazmeren, če bi hčerinska družba nerezidentka izčrpala možnosti, da upošteva izgube, ki obstajajo v državi rezidentstva, kar bi morala dokazati matična družba.

20. Vse stranke, ki so vložile pisna stališča – ob upoštevanju nekoliko drugačnega odgovora Komisije in Združenega kraljestva, ki v pisnih stališčih nista obravnavala prvega vprašanja – predlagajo, naj se na vprašanji za predhodno odločanje odgovori nikalno.[4]

21. Te stranke so poleg tega vse ustno podale stališča na obravnavi 1. julija 2015.

IV – **Analiza**

A – *Predhodna zahteva glede primerljivosti položajev*

1. Neposredno obdavčenje in pravo Unije

22. Čeprav je neposredno obdavčenje v pristojnosti držav članic, ga morajo te vseeno izvrševati ob upoštevanju prava Unije[5] in zlasti določb Pogodbe o svoboščinah prostega pretoka oziroma gibanja, pri čemer je v središču te zadeve svoboda ustanavljanja, določena v členu 49 PDEU.

23. Iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da je svoboda ustanavljanja ovirana, če je na podlagi zakonodaje ene države članice družba, ki je rezidentka te države članice in ima stalno poslovno enoto v drugi državi članici, na davčnem področju obravnavana manj ugodno kot družba rezidentka, ki ima stalno poslovno enoto v državi članici rezidentstva.[6]

24. V tem okviru določba, ki omogoča upoštevanje izgub, nastalih stalni poslovni enoti, pri določanju prihodkov in pri izračunu obdavčljivega dohodka matične družbe pomeni davčno ugodnost.[7] „Odobritev ali zavrnitev take ugodnosti stalni poslovni enoti s sedežem v državi članici, ki ni država članica, v kateri ima matična družba sedež, je treba zato šteti kot element, ki lahko vpliva na svobodo ustanavljanja.“[8]

25. Zavrnitev te ugodnosti samo stalnim poslovnim enotam, ki so v drugi državi članici, namreč pomeni neugodno davčno obravnavanje, ker lahko družbo, ki je v drugi državi članici Unije, odvrne od opravljanja dejavnosti prek stalne poslovne enote v drugi državi članici. Da pa to različno obravnavanje pomeni omejitev, ki je prepovedana s členom 49 PDEU, se v sodni praksi Sodišča zahteva, da so položaji objektivno primerljivi.[9]

4 — Komisija načeloma meni, da je lahko v primeru prenosa stalne poslovne enote nerezidentke ponovno vštetje predhodno priznanih izgub utemeljeno z nujnimi razlogi v splošnem interesu, povezanimi z uravnoteženo razdelitvijo davčne pristojnosti med državami članicami in preprečevanjem izogibanja plačilu davka. Vendar meni, da bi bil tak ukrep sorazmeren, le če bi bilo ponovno vštetje omejeno na znesek dobička, ki ga je ustvarila ta poslovna enota, vključno z morebitnim dobičkom, „skritim“ v ceni prenosa te enote, ob njenem prenosu. Če bi obstajal dvom o vrednosti transakcije, pravo Unije državi rezidentstva matične družbe ne bi preprečevalo, da preveri, ali je cena prenosa v skladu z merilom svobodne konkurence.

5 — Glej med številnimi primeri sodbe Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, točka 21), Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, točka 29), Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, točka 36), Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, točka 18), FIM Santander Top 25 Euro Fi (od C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, točka 14) in Blanco in Fabretti (C-344/13 in C-367/13, EU:C:2014:2311, točka 24).

6 — Glej v tem smislu sodbo Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, točka 19 in navedena sodna praksa).

7 — Glej v tem smislu sodbe Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, točka 23), Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, točka 32) in Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, točka 20).

8 — Sodba Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, točka 32).

9 — Glej v tem smislu sodbe Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, točka 46), Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, točka 17), A (C-123/11, EU:C:2013:84, točka 33) in Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, točka 23).

26. Drugače povedano, razen če je upravičeno z nujnim razlogom v splošnem interesu,[10] je različno obravnavanje združljivo z določbami Pogodbe o svobodi ustanavljanja, le če se nanaša na položaje, ki objektivno niso primerljivi.[11]

2. Zahteva glede objektivne primerljivosti

a) Merila

27. Tudi če lahko zahteva glede objektivne primerljivosti povsem nacionalnih in čezmejnih položajev, da se v okviru uresničevanja prostega pretoka oziroma gibanja kaznuje neenako davčno obravnavanje nerezidenta in rezidenta (v tem primeru družbe s sedežem v Nemčiji, ki ima stalno poslovno enoto v Avstriji, in druge družbe s sedežem v Nemčiji, ki ima stalno poslovno enoto na istem ozemlju), bolj spominja na diskriminacijo kot na zgolj oviro ali omejitev, se ta zahteva stalno pojavlja v sodni praksi Sodišča v zvezi z razmerji med določbami Pogodbe o velikih svoboščinah prostega pretoka oziroma gibanja in nacionalnimi neposrednimi davki.[12]

28. V sodni praksi Sodišča se davčni položaji rezidentov in nerezidentov večinoma štejejo za objektivno primerljive,[13] pri čemer je treba primerljivost presojati ob upoštevanju cilja zadevnih nacionalnih davčnih določb.[14]

29. Vseeno je treba zagotoviti, da analiza ni omejena le na cilj zadevnega ukrepa, ker bi sicer imeli izkrivljen pogled na celoten davčni položaj naslovnika predpisa.

30. Če se namreč sprejme, da je namen ukrepa, s katerim se davčnemu zavezancu dovoljuje, da odbije izgube svojih stalnih poslovnih enot, verjetno zmanjšati davčno osnovo navedenega zavezanca ter da se ta ukrep analizira *in abstracto*, bosta položaj družbe, ki ima poslovno enoto rezidentko, in položaj družbe, ki ima poslovno enoto nerezidentko, vedno primerljiva. Obe družbi želita biti upravičeni do odbitka, da se zmanjša njuna davčna osnova.[15]

10 — Glej v tem smislu sodbo Felixstowe Dock and Railway Company in drugi (C-80/12, EU:C:2014:200, točka 25).

11 — Naj navedem, da se je Sodišče v sodbi SCA Group Holding in drugi (od C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758) odmaknilo od tega tradicionalnega pristopa in primerljivost položajev preučilo pri presoji, ali je mogoče predhodno ugotovljene omejitve upravičiti (točke od 28 do 31 in točka 52).

12 — Če je Sodišče vse bolj oklevalo pri omenjanju diskriminacije, hkrati pa vztrajalo pri zahtevi glede primerljivosti položajev, je to morda počelo zato, da bi ohranilo svobodo, da v zvezi z utemeljitvami preuči nujne razloge v splošnem interesu, in ne le utemeljitvene razloge, ki so taksativno našteti v Pogodbi. Razen prostega pretoka blaga (ki ni predmet te zadeve) so namreč edine utemeljitve diskriminacije, ki jih dopušča Pogodba, javni red, javna varnost in javno zdravje. Na take razloge pa se je na področju neposrednega obdavčenja težko sklicevati. Vendar je Sodišče v sodni praksi navedlo, da so to edine utemeljitve, ki so dopuščene v primeru diskriminacije, s čimer je *ipso facto* izključilo nujne razloge v splošnem interesu. Vseeno je mogoče ugotoviti, da je Sodišče nekajkrat nasprotovalo samo sebi. Tako je Sodišče v sodbi Svensson in Gustavsson (C-484/93, EU:C:1995:379), potem ko je izrecno izključilo možnost, da je ugotovljena diskriminacija utemeljena z nujnimi razlogi v splošnem interesu, svoje razlogovanje vseeno nadaljevalo s preverjanjem, ali je treba sprejeti ali zavrniti trditev glede davčne doslednosti. Čeprav je bila ta trditev nazadnje zavrnjena, je Sodišče zaradi upoštevanja načel ne bi smelo preučiti, ker ta utemeljitev ni izrecno določena v Pogodbi.

13 — Sodišče je v zvezi s stalnimi poslovnimi enotami v tujini, na primer v sodbi X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), presodilo, da „sta položaj matične družbe rezidentke, ki želi oblikovati davčno skupino z odvisno družbo rezidentko, in položaj matične družbe rezidentke, ki želi oblikovati davčno skupino z odvisno družbo nerezidentko, glede na cilj davčnega sistema, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, objektivno primerljiva, saj želita obe matični družbi izkoristiti ugodnosti tega sistema, ki predvsem omogoča, da se dobički in izgube družb, ki so vključene v davčno skupino, konsolidirajo na ravni matične družbe in da transakcije, opravljene znotraj skupine, ostanejo davčno nevtralne“ (točka 24).

14 — Glej v tem smislu sodbe X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, točka 22), Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, točka 17), A (C-123/11, EU:C:2013:84, točka 33) in Felixstowe Dock and Railway Company in drugi (C-80/12, EU:C:2014:200, točka 25).

15 — Kot je pravilno ugotovila že generalna pravobranilka J. Kokott v sklepnih predlogih v zadevi A (C-123/11, EU:C:2012:488), „[č]e […] tukaj zadošča, da želijo v obeh primerih davčni zavezanci rezidenti izkoristiti ugodnosti na podlagi davčnega predpisa, […] je preizkus tega pogoja samo še formalnost, ker bo v vsakem primeru […] izpolnjen“ (točka 40).

31. Skratka, kot je generalni pravobranilec N. Jääskinen pred kratkim pojasnil v sklepnih predlogih v zadevi Miljoen in drugi (C-10/14, C-14/14 in C-17/14, EU:C:2015:429), element, ki je odločilen za primerjavo položajev davčnih zavezancev rezidentov in nerezidentov za namene opredelitve morebitne prepovedane omejitve iz Pogodbe, „*ni toliko cilj* zadevne zakonodaje, […] *ampak bolj* dejstvo, da se s predpisi države članice ne sme uvesti različno obravnavanje, katerega *praktična posledica* je, da *večjo davčno obremenitev* nazadnje nosijo nerezidenti, ter ki lahko zato odvrača od uveljavljanja navedene svoboščine“. [16]

32. Ta metoda zahteva, da se predhodno ugotovi, ali je zadevna država članica (v obravnavanem primeru država rezidentstva matične družbe, ki uveljavlja odbitek izgub svoje stalne poslovne enote s sedežem v drugi državi članici) pristojna za obdavčenje zadevnih dohodkov ali ne.

b) Uporaba

33. Na splošno so primeri, v katerih je Sodišče presodilo, da zaradi objektivne neprimerljivosti položajev rezidentov in nerezidentov neenako davčno obravnavanje ni v nasprotju s svoboščinami prostega pretoka oziroma gibanja, nazadnje zelo redki. [17]

34. V zvezi z vprašanjem, ki ga obravnavam, to je s tem, da podjetje s sedežem v eni državi članici odbije izgube stalne poslovne enote, ki jo ima v drugi državi članici, bi sodno prakso Sodišča povzel tako.

35. Sodišče je v zadevah, ki so se nanašale na to temo, ustaljeno ugotavljalo obstoj omejitve svobode ustanavljanja, potem ko je presodilo, da sta položaja, v katerih sta na eni strani družba, ki je rezidentka ene države članice in ima stalno poslovno enoto v drugi državi članici, ter na drugi strani družba, ki je rezidentka ene države članice in ima stalno poslovno enoto v isti državi, primerljiva. Ta ugotovitev primerljivosti je lahko bila izrecna [18] ali implicitna [19].

36. Sodišče je primerljivost položajev ugotovilo tudi v primerih, ko se je država članica odločila obdavčiti dobiček stalnih poslovnih enot, ki so v drugih državah članicah. V teh primerih je namreč država članica „te poslovne enote obravnavala enako kot stalne poslovne enote rezidentke“. [20]

37. Nasprotno pa položaji rezidentov in nerezidentov niso primerljivi z vidika davčnega sistema države članice, če ta država članica nima ali ne izvaja pristojnosti za obdavčenje nerezidentov.

38. Ta ista zahteva pojasnjuje domnevo, ki jo je Sodišče izrazilo v sodbi Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), in sicer, da „položaj stalnih poslovnih enot s sedežem v drugi državi članici […] ni primerljiv s položajem stalnih poslovnih enot rezidentk *z vidika ukrepov, ki jih države članice določijo zaradi izogibanja ali zmanjševanja dvojnega obdavčevanja dobička družbe rezidentke*“. [21]

16 — Točka 55. Generalni pravobranilec N. Jääskinen je v svojih sklepnih predlogih podprl tudi zamisel, da se položaj obravnava v „celoti“, saj je menil, da je „[v] analizi […] bolje *zajeti celotno obdavčitev* [zadevnih] dohodkov“ (točka 62, moj poudarek).

17 — Med temi primeri naj omenim načelno neprimerljivost položajev rezidentov in nerezidentov z vidika določb o davčnih olajšavah, ki so vezane na osebni in družinski položaj davčnega zavezanca (razen kadar nerezident nima izdatnih dohodkov v svoji državi rezidentstva). Glej sodbo Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), v zvezi z novejšo uporabo pa sodbo Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406). Glej tudi sodbi Blanckaert (C-512/03, EU:C:2005:516) in Schulz-Delzers in Schulz (C-240/10, EU:C:2011:591).

18 — Glej med drugim sodbe Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, točka 19), A (C-123/11, EU:C:2013:84, točka 35) in Felixstowe Dock and Railway Company in drugi (C-80/12, EU:C:2014:200, točka 26).

19 — Glej sodbe Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, točki 33 in 34), Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, točki 25 in 26) in Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, točke od 35 do 39).

20 — Sodba Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, točka 24). V tem smislu glej tudi sodbo Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), v kateri je Sodišče presodilo, da „od trenutka, ko država članica enostransko ali s konvencijo zaveže ne samo delničarje rezidente, ampak tudi delničarje nerezidente za dohodnino v zvezi z dividendami, ki jih prejmejo od družbe rezidentke, postane položaj navedenih delničarjev nerezidentov podoben položaju delničarjev rezidentov“ (točka 68).

21 — Točka 24. Moj poudarek.

39. Ideja ni nova. Sodišče je tako v sodbi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773) že odločilo, da fizične osebe, ki so delničarke matične družbe, ki ni rezidentka Združenega kraljestva, ne morejo biti upravičene do istega davčnega odbitka kot fizične osebe, ki so delničarke matične družbe, ki je rezidentka Združenega kraljestva, v zvezi z dividendami, ki so jih izplačale hčerinske družbe, ki so rezidentke Združenega kraljestva, kadar od teh dividend, izplačanih v tujino, ni bil plačan noben britanski davek. Sodišče je v sodbi pojasnilo, da bi bilo drugače, če bi na podlagi sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja ali na podlagi enostranske odločitve Združeno kraljestvo ohranilo pravico, da dividende, izplačane v tujino, obdavči z britansko dohodnino.

40. Glede na navedeno je Sodišče presodilo, da člena 49 PDEU in 63 PDEU „ne nasprotujeta temu, da država članica, kadar družba, rezidentka navedene države, razdeli dividende, odobri družbam prejemnicam navedenih dividend, ki so tudi rezidentke te države, davčni odbitek, ki je enak deležu davka, ki ga je plačala družba razdeljevalka za razdeljene dobičke, vendar pa ga ne odobri družbam prejemnicam, rezidentkam druge države članice, ki v prvi državi niso zavezane za davek za te dividende“. [22]

41. Skratka, le če različno obravnavanje zadeva primerljive položaje, bo torej mogoče ugotoviti obstoj omejitve svobode ustanavljanja, ki pa bo lahko razglašena za združljivo s Pogodbo, le če je utemeljena z nujnim razlogom v splošnem interesu.

B – *Uporaba v tej zadevi*

1. Potreba po razlikovanju med dvema obdobjema uporabe zadevne nemške zakonodaje

42. Pred davčnim letom 1999 je bilo mogoče od vseh dohodkov podjetja s sedežem v Nemčiji odbiti izgube, ki jih je imela stalna poslovna enota v drugi državi članici. Te izgube so bile načeloma ponovno vštete v dveh primerih: bodisi kadar je stalna poslovna enota s sedežem v tujini ustvarila dobiček (in v tem primeru do višine tega dobička) bodisi če se je ta stalna poslovna enota preoblikovala, prenesla ali zaprla. Vendar je bil od davčnega leta 1999 s členom 52(3) EStG razveljavljen člen 2a(3), prvi stavek, EStG, s čimer je bil onemogočen odbitek teh izgub.

43. Ta zakonodajna sprememba pojasnjuje, zakaj je predložitveno sodišče postavilo dve vprašanji za predhodno odločanje, saj se vsako vprašanje nanaša na drugo zakonodajo.

2. Prvo vprašanje za predhodno odločanje

44. Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem sprašuje, ali člen 49 PDEU nasprotuje določbi, kot je člen 52(3) EStG, ki določa ponovno vštetje izgub poslovne enote nerezidentke v višini, v kateri so se pred tem upoštevale za znižanje davčne osnove matične družbe rezidentke, ne zaradi doseganja dobička, ampak zaradi prenosa te poslovne enote na drugo kapitalsko družbo, ki pripada isti skupini kot odsvojiteljica in je prav tako nerezidentka.

45. Kot je pojasnilo predložitveno sodišče, Sodišče ni prvič vprašano o tej davčni ureditvi.

22 — Sodba Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, točka 74). Za nedavno zadevo – v kateri je Sodišče presodilo, da objektivne razlike v položaju izhajajo iz dejstva, da se je ena država članica po sklenitvi sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja odrekla izvajanju svoje davčne pristojnosti glede dividend, ki jih razdelijo družbe, ki so rezidentke druge države članice – glej sodbo Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, točke od 80 do 82).

a) Obstoj omejitve

46. Sodišče je namreč v sodbi Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) v tej ureditvi videlo omejitev svobode ustanavljanja, vendar je presodilo, da je ponovno vštetje izgub – v tem primeru ob nastanku dobička stalne poslovne enote s sedežem v tujini, v kateri so nastale navedene izgube, in ne ob prenosu te poslovne enote – utemeljeno s potrebo po zagotovitvi doslednosti davčne ureditve v Nemčiji.[23] Poleg tega je Sodišče menilo, da je ukrep primeren za dosego tega cilja in sorazmeren s tem ciljem.[24]

47. Preden je Sodišče ugotovilo obstoj omejitve, je implicitno priznalo primerljivost položajev, ko je ugotovilo, da je Zvezna republika Nemčija, s tem ko je dopustila, da matična družba odbije izgube, nastale v njeni stalni poslovni enoti v Avstriji, „dodelila davčno ugodnost družbi rezidentki, od katere je bila odvisna stalna poslovna enota s sedežem v Avstriji, enako kot če bi ta poslovna enota imela sedež v Nemčiji“.[25]

48. Sodišče je nato presodilo, da je bila z nemško davčno ureditvijo, s katero so bile izgube stalne poslovne enote s sedežem v Avstriji ponovno vštete v davčno osnovo matične družbe, ta davčna ugodnost odvzeta in da so bile s tem „družbe rezidentke, ki imajo stalne poslovne enote v Avstriji, postavljene v manj ugoden davčni položaj od položaja družb rezidentk, ki imajo stalne poslovne enote s sedežem v Nemčiji“.[26]

49. Ta ugotovitev je zahtevala preučitev morebitnih nujnih razlogov v splošnem interesu, ki bi lahko utemeljevali omejitev svobode ustanavljanja.[27]

b) Obstoj utemeljitve

50. Prvič, Sodišče je v sodbi Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) menilo, da je ponovno vštetje izgub ob nastanku dobička stalne poslovne enote s sedežem v tujini, v kateri so nastale navedene izgube, utemeljeno s potrebo po zagotovitvi doslednosti davčne ureditve v Nemčiji.[28] Poleg tega je bil ukrep primeren za dosego navedenega cilja in sorazmeren s tem ciljem.[29]

51. Sodišče je namreč menilo, da „ponovnega vštetja izgub, kar predvideva nemška ureditev, ki je predmet obravnave v postopku v glavni stvari, ni mogoče ločiti od predhodnega obravnavanja teh izgub. [To] ponovno vštetje, kadar ima matična družba stalno poslovno enoto s sedežem v drugi državi, v razmerju do katere država sedeža matične družbe nima nobene pravice do obdavčitve, [pomeni] simetrično logiko. Tako obstaja neposredna, osebna in stvarna povezava med dvema elementoma davčnega mehanizma, obravnavanega v postopku v glavni stvari, ponovno vštetje izgub pa je smiselno dopolnilo predhodno priznanega odbitka“.[30]

52. Ugotoviti je treba, da je ista simetrična logika podana pri prenosu stalne poslovne enote s sedežem v tujini.

23 — Točka 43.

24 — *Ibidem* (točki 44 in 45).

25 — *Ibidem* (točka 35).

26 — Sodba Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, točka 37).

27 — *Ibidem* (točka 40). Glej v tem smislu tudi sodbi Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, točka 35) in A (C-123/11, EU:C:2013:84, točka 33).

28 — Točka 43.

29 — *Ibidem* (točki 44 in 45).

30 — Sodba Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, točka 42).

53. Sodišče je sicer že v sodbi Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) ugotovilo, da „[p]resoje, v skladu s katero je omejitev, ki izhaja iz navedene davčne ureditve, utemeljena z nujnostjo zagotovitve njene doslednosti, ni mogoče izpodbijati zaradi dejstva, […] da je družba, od katere je odvisna zadevna stalna poslovna enota, to odsvojila in da je vsota dobičkov ter izgub, ki jih je ta poslovna enota ustvarila med svojim obstojem, negativna“.[31] Namreč, „ponovno vštetje vsote zneskov izgub stalne poslovne enote v prihodke matične družbe [je] neločljivo in logično dopolnilo njihovega predhodnega upoštevanja“.[32]

54. Drugič, čeprav se za ugotovitev, da omejitev svobode ustanavljanja ni nezdružljiva s Pogodbo, ne zahteva obstoj več utemeljitev,[33] menim, da se je mogoče sklicevati tudi na cilj uravnotežene razdelitve davčne pristojnosti – ki je, kot je Sodišče ponovilo v sodbi Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), „ohraniti simetrijo med pravico do obdavčevanja dobičkov in možnostjo odbitka izgub“ –[34] da bi se utemeljilo ponovno vštetje izgub, ki je v nemški zakonodaji določeno v primeru prenosa stalne poslovne enote.[35]

55. Če namreč državi članici (v tej zadevi Zvezni republiki Nemčiji) „ne bi bila priznana možnost, da v obdavčljivi dobiček [nemške] družbe prenosnice vključi tako odbite izgube, potem ko je izgubila pristojnost za obdavčitev morebitnih prihodnjih dobičkov, bi ta ukrep umetno zmanjšal njeno davčno osnovo in zato vplival na razdelitev davčne pristojnosti na podlagi [nemško-avstrijskega sporazuma]“.[36]

56. Kot je Sodišče pojasnilo v sodbi Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), „[n]ujnost ohranitve te simetrije zahteva, da se izgube, odbite iz naslova stalne poslovne enote, lahko nadomestijo z obdavčenjem dobička te poslovne enote, realiziranega v mejah davčne pristojnosti zadevne države članice, torej *tistega, ki bi bil realiziran v celotnem obdobju, v katerem je bila navedena poslovna enota odvisna od družbe rezidentke, in tistega, ki bi bil realiziran ob prenosu te poslovne enote*“.[37]

57. V obravnavani zadevi – v nasprotju s tem, kar je določala danska zakonodaja, v zvezi s katero je bila izdana sodba Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) – morebitni dobiček, ki bi bil ustvarjen ob prenosu stalne poslovne enote s sedežem v Avstriji, v Nemčiji ni obdavčljiv. Zato je logično, da se ob tem prenosu prej upoštevane izgube ponovno vštejejo.

58. Dalje, Sodišče je menilo tudi, da bi bil lahko cilj uravnotežene razdelitve davčne pristojnosti med državami članicami ogrožen, če bi davčnim zavezancem dali „možnost izbire, ali bodo upošteval[i] svoje izgube, bodisi v državi članici, v kateri imajo sedež, bodisi v drugi državi članici […], saj bi se davčna osnova v prvi državi povečala in v drugi državi zmanjšala v višini prenesenih izgub“.[38] Menim pa, da enako velja, če lahko davčni zavezanec, ko ima možnost, da ponovno všteje dobiček svoje stalne poslovne enote nerezidentke do višine prej odbitih izgub, povsem svobodno odloča o višini cene prenosa te poslovne enote in tako državi članici odvzame možnost, da izvaja svojo pristojnost za ponovno vštetje prihodnjega dobička te poslovne enote v njegove obdavčljive dohodke.

59. Tretjič in nazadnje, omeniti je treba še cilj preprečevanja izogibanja plačilu davka, ki je – kot je navedlo Sodišče – povezan s ciljem uravnotežene razdelitve davčne pristojnosti.[39]

31 — Točka 53.

32 — *Ibidem* (točka 54).

33 — Sodba Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, točka 40).

34 — Točka 32 in navedena sodna praksa.

35 — Zahteve, povezane z davčno doslednostjo in uravnoteženo razdelitvijo davčne pristojnosti, se namreč prekrivajo (glej v tem smislu sodbo National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, točka 80).

36 — Sodba Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, točka 30). Ta zadeva se je nanašala na Kraljevino Dansko.

37 — Točka 33. Moj poudarek.

38 — Sodba Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, točka 46).

39 — Sodba Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, točka 62).

60. „Ravnanja, ki vključujejo položaje, ki so umetno ustvarjeni brez vsake ekonomske resničnosti in katerih cilj je izogniti se običajnemu davku na dobiček iz dejavnosti, ki se opravljajo na nacionalnem ozemlju, lahko ogrozijo pravico držav članic, da izvajajo svojo davčno pristojnost glede teh dejavnosti, in enakomerno porazdelitev davčnih pristojnosti med državami članicami.“ [40]

61. Skupaj s težavo določanja vrednosti prenosov znotraj skupine z vidika načela svobodne konkurence, ki mora prevladati v teh okoliščinah, bi lahko prenos stalne poslovne enote s sedežem v tujini znotraj iste skupine, potem ko so bile odbite izgube te poslovne enote, ustrezal zgoraj opisanemu položaju.

62. Zakonodaja, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, se mi zato zdi utemeljena z vidika doslednosti upoštevnega davčnega sistema, pri čemer je ta nujni razlog v splošnem interesu glede na okoliščine povezan z nujnimi razlogi v splošnem interesu, ki se nanašajo na uravnoteženo razdelitev davčne pristojnosti in preprečevanje izogibanja plačilu davka.

c) Sorazmernost in neuporaba izjeme Marks & Spencer

63. Preučiti je treba še sorazmernost zadevnih predpisov.

64. Kadar država članica nima nobene možnosti za obdavčenje morebitnega dobička, ki bi nastal ob prenosu stalne poslovne enote nerezidentke, v kateri so nastale izgube, se mi nacionalna zakonodaja, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, zdi ne le primerna za dosego ciljev, ki jim sledi, ampak tudi sorazmerna s temi cilji.

65. Res je, da je Sodišče v sodbi Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) presodilo, da zadevni omejevalni ukrep ni sorazmeren. Sodišče je v tej sodbi menilo, da je svoboda ustanavljanja kršena, če je hčerinska družba nerezidentka izčrpala možnosti, da upošteva izgube, ki obstajajo v državi članici rezidentstva, in če poleg tega ne obstaja nobena možnost, da bi jih upoštevala v prihodnosti. [41] V tem izjemnem primeru mora biti matični družbi rezidentki zagotovljena možnost, da izgube take hčerinske družbe nerezidentke odbije od dohodkov, obdavčenih v njeni državi rezidentstva.

40 — *Idem*. Nujni razlogi v splošnem interesu, ki so sprejeti kot utemeljitve nacionalnih predpisov, s katerimi se zavrača upoštevanje izgube, povezane z dejavnostjo, ki se izvaja v tujini, kadar ta dejavnost ni obdavčena, so v sodni praksi Sodišča v resnici še veliko številčnejši in medsebojno povezani na različne načine. Generalna pravobranilka J. Kokott je v sklepnih predlogih v zadevi Komisija/Združeno kraljestvo (C-172/13, EU:C:2014:2321) pripravila njihov pregled. Po mnenju generalne pravobranilke J. Kokott „o tem lahko Sodišče govori kot o ‚zagotovitvi usklajenosti davčnega sistema‘ [(glej sodbo K (C-322/11, EU:C:2013:716, točke od 64 do 71))], ‚ohranitvi delitve davčne pristojnosti med državami članicami‘ [(glej sodbe Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, točka 45), Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, točka 31), X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, točka 28), A (C-123/11, EU:C:2013:84, točka 42), K (C-322/11, EU:C:2013:716, točka 55) in Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, točka 32))], ‚ohranitvi simetrije‘ med obdavčevanjem dobičkov in odbitkom izgub [(glej sodbi National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, točka 58) in Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, točka 32 in navedena sodna praksa))], izogibanju nevarnosti ‚dvakratne uporabe izgube‘ [(glej sodbe Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, točki 47 in 48), Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, točki 35 in 36) in A (C-123/11, EU:C:2013:84, točka 44))] ali preprečevanju ‚davčnega izogibanja‘ [(glej sodbe Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, točka 49), Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, točki 35 in 36) in A (C-123/11, EU:C:2013:84, točka 45))]. [Glej tudi sodbi National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, točka 80) in K (C-322/11, EU:C:2013:716, točka 72), v katerih Sodišče priznava vsaj delno prekrivanje utemeljitvenih razlogov v zvezi z davčno usklajenostjo in delitvijo davčne pristojnosti.] Ta sodna praksa ima dodatno potrditev v izjavah Sodišča v zvezi z objektivno primerljivostjo položajev, ki je – kot smo videli […] – okoliščini, ali država članica inozemsko dejavnost obdavčuje ali ne, pripisalo bistven pomen“ (točka 31).

41 — Točka 55.

66. Predložitveno sodišče je izrazilo nelagodje zaradi te izjeme od utemeljitve omejitve svobode ustanavljanja, ki jo Sodišče stalno uporablja od sodbe Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763). Nedavna stališča, ki so jih v zvezi s tem predstavili nekateri generalni pravobranilci, [42] številni prispevki pravnih strokovnjakov, namenjeni temu vprašanju, [43] pa tudi pisna stališča, ki so jih v tej zadevi vložile različne države članice in Komisija, potrjujejo, da je uporaba te izjeme težavna. Vseeno pa je Sodišče pred kratkim izrecno potrdilo uporabo te izjeme. [44]

67. Vsekakor je treba ugotoviti, da je bilo zaradi intervencije Republike Avstrije mogoče odpraviti vsakršen dvom o morebitnem obstoju končnih izgub. Izgube, ki so predmet postopka v glavni stvari, niso končne, [45] zato ni treba podrobneje preučiti, ali je navedeno izjemo mogoče uporabiti ali ne.

68. Poleg tega ob upoštevanju pristojnosti nacionalnega sodišča v zvezi s tem nič v spisu, posredovanem Sodišču, ne kaže, da je davčni zavezanec predložil dokaz o nasprotnem.

3. Drugo vprašanje za predhodno odločanje

69. Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem sprašuje, ali člen 49 PDEU nasprotuje določbi, kot je člen 23(1)(a) nemško-avstrijskega sporazuma, v skladu s katero se iz davčne osnove za odmero nemškega davka izvzamejo dohodki iz Avstrije, kadar se lahko obdavčijo v Avstriji, če izgub, ki so nastale v avstrijski poslovni enoti nemške kapitalske družbe, ni več mogoče upoštevati v Avstriji, ker je bila poslovna enota odsvojena avstrijski kapitalski družbi, ki pripada isti skupini kot nemška kapitalska družba.

70. Strinjam se s francosko vlado, ki je v pisnih stališčih in na obravnavi 1. julija 2015 menila, da to vprašanje temelji na napačni premisi, da se izgube, ki so nastale v avstrijski poslovni enoti tožeče stranke v postopku v glavni stvari, ne morejo več upoštevati v Avstriji, ker je bila ta poslovna enota prenesena na avstrijsko kapitalsko družbo.

71. Iz informacij, ki jih je avstrijska vlada navedla v okviru svojih pisnih stališč, je namreč nesporno razvidno, da izgube, ki so predmet postopka v glavni stvari, niso bile končne.

72. V teh okoliščinah je mogoče drugo vprašanje razumeti tako, da se z njim sprašuje, ali člen 49 PDEU nasprotuje davčni ureditvi države članice, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, ki na podlagi sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja, v skladu s katerim so dohodki stalnih poslovnih enot s sedežem v drugi državi članici, ki je podpisnica sporazuma, oproščeni davka, nasprotuje upoštevanju izgub teh istih poslovnih enot.

42 — Glej v zvezi s tem sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi A (C-123/11, EU:C:2012:488, točke od 47 do 54) in zadevi Komisija/Združeno kraljestvo (C-172/13, EU:C:2014:2321, točke od 49 do 53) ter sklepne predloge generalnega pravobranilca P. Mengozzija v zadevi K (C-322/11, EU:C:2013:183, točke od 63 do 89).

43 — Za novejši poskus povzetka težav, ki jih povzroča izjema Marks & Spencer glede na razvoj sodne prakse Sodišča v zadnjih desetih letih, glej Lang, M., „Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line?“, *European Taxation*, december 2014, str. 530–540. Za poskus opredelitve pojma končne izgube z vidika novejše sodne prakse Sodišča glej zlasti Pezella, D., „Final Losses under EU Tax Law: Proposal for a Better Approach“, *European Taxation*, februar/marec 2014, str. 71–79.

44 — Glej sodbo Komisija/Združeno kraljestvo (C-172/13, EU:C:2015:50, točke od 33 do 36).

45 — Glede na pisna stališča avstrijske vlade je bilo izgube avstrijske stalne poslovne enote, nakopičene do leta 2005, načeloma mogoče ovrednotiti in prenesti. Prenesene izgube so se tako lahko odštele od morebitnega kapitalskega dobička od prenosa, medtem ko je morebitni preostali znesek načeloma za nedoločen čas ostal kot prenesene izgube družbe Timac Agro. Te bi se zato lahko pozneje uporabile, če bi tožeča stranka v postopku v glavni stvari prevzela svoje dejavnosti v Avstriji (točka 44 pisnih stališč avstrijske vlade). Izgube so se lahko prenesle tudi na kapitalsko družbo pridobiteljico, če je bila stalna poslovna enota prenesena „davčno nevtralno“ (točka 46 pisnih stališč avstrijske vlade).

a) Primarno: objektivna neprimerljivost položajev in neobstoj omejitve

73. V skladu s členoma 7(1) in 23(1) nemško-avstrijskega sporazuma in drugače kot v položaju, ki je obstajal za davčna leta pred letom 1999, se je Zvezna republika Nemčija z zakonodajno spremembo odpovedala davčni pristojnosti, ki jo je pred tem izvajala v zvezi z izgubami, povezanimi z „dohod[kom] od industrijskih ali trgovinskih dejavnosti poslovne enote, ki je v tuji državi, oproščen[im] davka od dohodka na podlagi sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja“. [46]

74. Ker ne more biti davčne ugodnosti, če ni davčne pristojnosti, [47] se mi zato položaj družbe, kot je Timac Agro, ne zdi primerljiv s položajem družbe s sedežem v Nemčiji, ki ima stalno poslovno enoto v tej isti državi članici.

75. Poleg tega ob upoštevanju razdelitve davčne pristojnosti, določene z nemško-avstrijskim sporazumom, ne vidim, kakšna pravila bi lahko Zvezna republika Nemčija določila za zagotovitev cilja odbitnosti izgub, ki je po mnenju nemške vlade *začasno* odobriti finančno ugodnost. Ne da bi to vplivalo na obdavčenje morebitnih poznejših dobičkov poslovne enote, v kateri so nastale izgube, če ima ta sedež na avstrijskem ozemlju, položaja nista primerljiva.

76. Ker položaja nista objektivno primerljiva, zakonodaja, kot se obravnava v tej zadevi, ne pomeni omejitve svobode ustanavljanja. [48]

b) Podredno: obstoj utemeljitve

77. Vendar menim, če bi Sodišče ugotovilo primerljivost položajev in obstoj omejitve, da bi bila ta omejitev utemeljena.

78. Sodišče je namreč že obravnavalo splošen mehanizem izvzetja izgub, in sicer v sodbi Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278). V tej zadevi je predložitveno sodišče želelo izvedeti, ali člen 49 PDEU nasprotuje nacionalni davčni ureditvi, ki izključuje možnost, da lahko družba rezidentka pri pripravi poslovnih izkazov in pri izračunavanju obdavčljivega dohodka uveljavlja izgubo, ki ji je nastala prek svoje stalne poslovne enote v drugi državi članici, čeprav ta davčna ureditev omogoča tako možnost za izgubo, ki je nastala v stalni poslovni enoti rezidentki.

79. Sodišče pa je v tej sodbi menilo, da so nujni razlogi v splošnem interesu, na eni strani povezani s potrebo po ohranitvi razdelitve davčne pristojnosti med zadevnimi državami članicami in na drugi s potrebo po preprečevanju tveganja dvojnega upoštevanja izgub, utemeljeni. [49]

80. Sodišče je tudi menilo, da tovrstna davčna ureditev lahko zagotavlja uresničitev zgoraj navedenih ciljev [50] in da je sorazmerna, [51] ker zadevna družba ni dokazala, da je njena hčerinska družba nerezidentka izčrpala možnosti, da upošteva izgube, ki so nastale v državi članici rezidentstva za zadevno davčno obdobje in tudi za prejšnja davčna obdobja, in da ni možnosti, da bi se izgube te hčerinske družbe upoštevale v tej državi za prihodnja obdobja. [52]

46 — Člen 2a(3), prvi stavek, EStG v različici, ki je veljala za davčni leti 1997 in 1998.

47 — V skladu z načelom, ki je navedeno v točki 24 sodbe Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) in je bilo pred tem uporabljeno v sodbi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773).

48 — Različno obravnavanje v resnici izhaja iz „pristojnosti [držav članic], da opredelijo merila za medsebojno porazdelitev davčne pristojnosti zaradi odprave dvojnega obdavčenja“ (sodba Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, točka 30), pri čemer je treba to pristojnost nujno razdeliti pred njenim izvajanjem.

49 — Sodba Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, točke od 30 do 37).

50 — *Ibidem* (točka 43).

51 — *Ibidem* (točka 53).

52 — Naj spomnim, da sta bila ta pogoja določena v točkah 55 in 56 sodbe Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

81. Sodišče je iz tega sklepalo, da „člen [49 PDEU] ne nasprotuje temu, da družba, ki ima sedež v državi članici, od svoje davčne osnove ne more odbiti izgub, ki so nastale njeni stalni poslovni enoti, ki se nahaja v drugi državi članici, če so, na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, dohodki te enote obdavčeni v slednji državi članici, v kateri se te izgube lahko upoštevajo v okviru obdavčevanja dohodka te stalne poslovne enote za prihodnja poslovna obdobja“. [53]

82. Ugotoviti je treba, da vsi elementi, ki so pripeljali do te ugotovitve, obstajajo tudi v ureditvi, ki je predmet postopka v glavni stvari, in da bi moral biti odgovor Sodišča enak.

V – **Predlog**

83. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je postavilo Finanzgericht Köln, odgovori:

1. Člen 49 PDEU ne nasprotuje nacionalni davčni ureditvi, ki – potem ko je bilo z njo dopuščeno upoštevanje izgub, nastalih v stalni poslovni enoti s sedežem v državi članici, ki ni država članica, v kateri ima sedež matična družba te poslovne enote – za izračun davka od dohodka te družbe določa ponovno davčno vštetje navedenih izgub zaradi prenosa te poslovne enote na drugo kapitalsko družbo, ki pripada isti skupini kot odsvojiteljica.

2. Člen 49 PDEU ne nasprotuje nacionalni davčni ureditvi, ki družbi rezidentki ne dovoljuje, da od svoje davčne osnove odbije izgube, nastale v njeni stalni poslovni enoti, ki je v drugi državi članici, če so na podlagi sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodki te poslovne enote oproščeni davka v prvi državi članici in obdavčeni v drugi.

53 — Sodba Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, točka 54 in izrek).