Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 19. aprila 2012 [1]

Zadeva C-18/11

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs
proti
Philips Electronics UK Ltd

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber (Združeno kraljestvo))

„Svoboda ustanavljanja — Nacionalna davčna zakonodaja — Davek od dohodkov pravnih oseb — Olajšava za skupino — Izključitev prenosa izgub stalne poslovne enote s sedežem v Združenem kraljestvu družbe nerezidentke na družbo rezidentko, ki je povezana s konzorcijem"

I – Uvod

1. Tretjič se pred Sodiščem obravnava davčna ureditev olajšave za skupino („group relief") v Združenem kraljestvu Velika Britanija in Severna Irska. Ta ureditev omogoča prenos izgub med različnimi družbami znotraj skupine ali konzorcija. Izgube se tako lahko prenesejo tja, kjer se z davčnega vidika lahko najbolje „uporabijo". Skupina ali konzorcij naj bi se s tem posledično obravnavala kot eno samo podjetje.

2. Tretjič se Sodišče ukvarja tudi z vprašanjem, ali je izključitev določenih davčnih zavezancev iz te ureditve združljiva s svobodo ustanavljanja. Sodišče se je že ukvarjalo z izključitvijo tujih hčerinskih družb [2] in domačih holdingov, ki večinsko upravljajo s tujimi hčerinskimi družbami. [3]

3. V obravnavanem primeru gre za konzorcij, v katerem so udeležene britanske in nizozemske družbe. Podružnica nizozemske družbe s sedežem v Združenem kraljestvu želi svoje izgube prenesti na britansko družbo. Britanska davčna uprava temu nasprotuje, ker so izgube sicer nastale v Združenem kraljestvu, vendar se lahko davčno upoštevajo tudi na nizozemskem sedežu družbe.

II – Pravni okvir

4. V Združenem kraljestvu se pobira davek od dohodkov pravnih oseb. V tukaj spornih letih od 2001 do 2004 je ta davek urejal Income and Corporation Taxes Act 1988 (v nadaljevanju: ICTA).

1 — Jezik izvirnika: nemščina.

2 — Sodba z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer (C-446/03, ZOdl., str. I-10837).

3 — Sodba z dne 16. julija 1998 v zadevi ICI (C-264/96, Recueil, str. I-4695).

5. Zavezanke za davek od dohodkov pravnih oseb so družbe s sedežem v Združenem kraljestvu s svojim celotnim dobičkom. Družbe s sedežem zunaj Združenega kraljestva plačujejo davek od dohodkov pravnih oseb od dobička, ki ga dosega stalna poslovna enota s sedežem v Združenem kraljestvu.

6. To je v skladu z dvostransko konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjeno med Združenim kraljestvom in Kraljevino Nizozemsko, ki v členu 7 določa:

„(1) 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 na tak način, se dobiček podjetja lahko obdavči v drugi državi, vendar le v obsegu, ki se lahko pripiše stalni poslovni enoti.“

7. Izgube, ki nastanejo v Združenem kraljestvu, lahko tako domače družbe kot tudi stalne poslovne enote tujih družb prenesejo v prejšnja ali kasnejša davčna obdobja.

8. Poleg tega vsebuje člen 402(1) ICTA določbo o prenosu izgub med različnimi davčnimi zavezanci s tako imenovano olajšavo za skupino:

„(1) Ob upoštevanju določb tega naslova in člena 492(8) lahko družba (imenovana ‚družba prenosnica‘) v primerih, določenih v odstavkih 2 in 3 spodaj, prenese olajšavo za izgubo iz poslovanja in druge zneske, ki so lahko predmet olajšave v okviru davka od dohodkov pravnih oseb, in se lahko ti na zahtevo druge družbe (imenovane ‚družba prosilka‘) pripišejo družbi prosilki kot olajšava, odobrena v okviru davka od dohodkov pravnih oseb, imenovana ‚olajšava za skupino‘.“

9. Olajšava za skupino se lahko glede na razmerje med družbo prenosnico in družbo prosilko uveljavlja s skupinskim zahtevkom ali konzorcijskim zahtevkom.

10. Če družba prenosnica nima sedeža v Združenem kraljestvu, člen 403D določa za olajšavo za skupino to posebno ureditev:

„(1) Pri določanju – za namene tega poglavja – zneskov izgub in drugih zneskov za obračunsko obdobje, ki jih družba nerezidentka lahko prenese kot olajšavo za skupino, se izguba ali drug znesek šteje za prenosljivega le, če

a) se lahko pripiše dejavnostim te družbe, od katerih se za to obdobje upoštevajo dohodki in dobički, ali (če je dvom o njihovem nastanku) bi se upoštevali, pri izračunu dobička družbe, ki je za to obdobje obdavčen v okviru davka od dohodkov pravnih oseb;

b) je ni mogoče pripisati dejavnostim družbe, ki so oproščene davka od dohodka pravnih oseb za to obdobje na podlagi kakršnega koli dogovora o izogibanju dvojnega obdavčevanja; in

c) noben del

i) izgube ali drugega zneska ali

ii) katerega koli zneska, ki se upošteva pri njunem izračunu,

ne ustreza nobenemu znesku ali ni del nobenega zneska, ki se v okviru katerega koli tujega davka (v katerem koli obdobju) lahko odšteje od dobička družbe ali drugega subjekta, ki ni nastal v Združenem kraljestvu, ali je sicer lahko olajšava v zvezi s tem dobičkom.

[…]

(3) V tem členu ‚dobiček, ki ni nastal v Združenem kraljestvu', pomeni v zvezi z vsakim subjektom zneske, ki

a) so v okviru vsakega tujega davka znesek dobička ali dohodka, za katerega je temu subjektu (po dovoljenih odbitkih) obračunan ta davek, in

b) ne ustrezajo celotnemu dobičku in niso del celotnega dobička (tega ali vsakega drugega subjekta) za katero koli obračunsko obdobje,

ali zneske, ki se upoštevajo pri izračunu takih zneskov.

[…]

(9) V tem členu ‚tuji davek' pomeni vsak davek, ki se mora obračunati v skladu s pravom ozemlja zunaj Združenega kraljestva, ki

a) se obračuna od dohodka in ustreza dohodnini v Združenem kraljestvu; ali

b) se obračuna od dohodka ali obdavčljivega dobička ali obojega in ustreza davku od dohodkov pravnih oseb Združenega kraljestva;

[…]"

III – Dejansko stanje in vprašanja za predhodno odločanje

11. Predmet postopka v glavni stvari je davek od dohodkov pravnih oseb, ki ga dolguje Philips Electronics UK Ltd (v nadaljevanju: davčni zavezanec) za leta od 2001 do 2004 v Združenem kraljestvu.

12. Za ta leta je davčni zavezanec s sedežem v Združenem kraljestvu v okviru davčnih napovedi vložil različne konzorcijske zahtevke za olajšavo za skupino, nazadnje 9. julija 2009. Tako naj bi se izgube druge družbe v skupni višini okoli 64 milijonov GBP prenesle na davčnega zavezanca, s čimer bi se odbile od davčne osnove njegovega davka od dohodkov pravnih oseb. Te izgube so nastale pri podružnici nizozemske družbe LG Philips Displays Netherlands BV (v nadaljevanju: LG.PD Netherlands) s sedežem v Združenem kraljestvu.

13. LG.PD Netherlands je del skupine, ki je konzorcij nizozemske in južnokorejske družbe. Nizozemska družba je matična družba davčnega zavezanca. V postopku v glavni svari je treba izhajati iz tega, da povezava med LG.PD Netherlands in davčnim zavezancem načeloma daje podlago za olajšavo za skupino. [4]

14. Obe družbi sta se o prenosu izgub iz podružnice LG.PD Netherlands v Združenem kraljestvu na davčnega zavezanca dogovorili s pogodbo, ki za LG.PD Netherlands predvideva nadomestilo. Zoper družbo LG.PD Netherlands je bil 27. januarja 2006 začet postopek zaradi insolventnosti.

15. V postopku v glavni stvari je sporno, ali lahko davčna uprava Združenega kraljestva olajšavo za skupino zavrne z obrazložitvijo, da se prenosljive izgube načeloma upoštevajo v okviru nizozemske obdavčitve LG.PD Netherlands, s čimer ni izpolnjen pogoj iz člena 403D(1)(c) ICTA. Davčni zavezanec pa glede tega meni, da je ta določba kršitev svobode ustanavljanja.

4 — Na podlagi člena 406(2) ICTA povezava sicer ne zadošča, ker nobena od konzorcijskih družb nima sedeža v Združenem kraljestvu. Prva stopnja v postopku v glavni stvari pa meni, da se ta predpis ne uporablja, ker pomeni prepovedano omejitev svobode ustanavljanja. Ta ugotovitev v postopku v glavni stvari ni več sporna, ker zoper njo ni bilo vloženo pravno sredstvo.

16. V teh okoliščinah je Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber, Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

1. Ali gre za omejitev pravice državljana države članice do ustanavljanja v Združenem kraljestvu na podlagi člena 49 PDEU (prej člen 43 ES), kadar država članica (kot je Združeno kraljestvo) določi, da se v davčno osnovo vključita dobiček in izguba družbe, ki je ustanovljena v drugi državi članici in je njen davčni rezident (kot je na primer na Nizozemskem), v obsegu, v katerem se dobiček lahko pripiše dejavnosti, ki jo družba s sedežem na Nizozemskem prek svoje stalne poslovne enote v Združenem kraljestvu opravlja v Združenem kraljestvu, če v Združenem kraljestvu ni dovoljen prenos izgube – ki jo je v Združenem kraljestvu ustvarila stalna poslovna enota družbe nerezidentke Združenega kraljestva, ta stalna poslovna enota pa je v Združenem kraljestvu – na družbo s sedežem v Združenem kraljestvu z olajšavo za skupino, pri čemer kateri koli del izgube ali katerega koli zneska, ki se upošteva pri njunem izračunu, „ustreza znesku ali je del zneska, ki se v okviru katerega koli tujega davka (v katerem koli obdobju) lahko odšteje od dobička družbe ali drugega subjekta, ki ni nastal v Združenem kraljestvu, ali je sicer lahko olajšava v zvezi s tem dobičkom“, to je dovoli, da se v primeru stalne poslovne enote, ki je v Združenem kraljestvu, izgube, nastale v Združenem kraljestvu, prenesejo zgolj, kadar je očitno, da ob vložitvi zahtevka nikakor ni mogoče uveljaviti odbitka ali olajšave v nobeni od držav, ki niso Združeno kraljestvo (vključno z drugo državo članico, kot je Nizozemska), in da ne zadostuje, da olajšava, ki je na voljo v tujini, dejansko ni bila zahtevana, ter v okoliščinah, ko za prenos izgube, ki je družbi s sedežem v Združenem kraljestvu nastala v Združenem kraljestvu, ni enakovrednega pogoja?

2. Če je odgovor pritrdilen, ali bi bila ta omejitev lahko utemeljena:

   d) zgolj na podlagi potrebe, da se prepreči dvojno upoštevanje izgube, ali

   e) zgolj na podlagi potrebe, da se ohrani uravnotežena razdelitev davčnih pristojnosti med državami članicami, ali

   f) na podlagi potrebe, da se ohrani uravnotežena razdelitev davčnih pristojnosti med državami članicami v povezavi s potrebo, da se prepreči dvojno upoštevanje izgube?

3. Če je odgovor pritrdilen, ali je omejitev sorazmerna taki utemeljitvi ali takim utemeljitvam?

4. Ali bi moralo Združeno kraljestvo, če omejitev pravic družbe s sedežem na Nizozemskem ni utemeljena ali če ni sorazmerna nobeni utemeljitvi, v skladu s pravom EU družbi s sedežem v Združenem kraljestvu priznati pravno sredstvo za pravico, kakršna je pravica, da glede svojega dobička zahteva olajšavo za skupino?

17. V postopku pred Sodiščem so davčni zavezanec, danska vlada, vlada Združenega kraljestva in Evropska komisija vložili pisna stališča in sodelovali na obravnavi.

IV – Pravna presoja

18. Vprašanja predložitvenega sodišča se nanašajo na razlago svobode ustanavljanja. Pri preizkusu bom izhajala iz člena 43 ES, ker se člen 49 PDEU za dejansko stanje postopka v glavni stvari ne more uporabiti.[5] Poleg tega bom vprašanja predložitvenega sodišča razumela tako, kot da se nanašajo tudi na uporabo člena 48 ES, ki določene družbe obravnava enako kakor fizične osebe iz člena 43 ES.

5 — Člen 49 PDEU je začel veljati 1. decembra 2009. V postopku v glavni stvari sporna olajšava za skupino se je zahtevala za obdobje od 1. julija 2001 do 31. decembra 2004, zadnji zahtevek pa je bil vložen 9. julija 2009.

19. Vprašanja prav glede razlage svobode ustanavljanja so utemeljena. Svoboda ustanavljanja je v obravnavanem primeru merodajna temeljna svoboščina. Sodišče je že odločilo, da kadar družba ustanovi in ima v lasti stalno poslovno enoto, ki se nahaja v drugi državi članici, je prizadeto področje uporabe člena 43 ES.[6] V obravnavanem primeru gre za nizozemsko družbo in za pravico do prenosa izgub podružnice, ki jo ima v Združenem kraljestvu. Takšna podružnica z vidika davčnega prava spada pod pojem stalne poslovne enote.[7]

20. V nadaljevanju je zato treba pojasniti, ali svoboda ustanavljanja nasprotuje omejitvi pravice tuje družbe do prenosa izgub njenih domačih stalnih poslovnih enot (v obliki podružnice).

A – *Prvo vprašanje za predhodno odločanje: omejitev svobode ustanavljanja*

21. V skladu z vprašanji za predhodno odločanje bom najprej preizkusila, ali ureditev, kakršna je člen 403D(1)(c) ICTA, omejuje svobodo ustanavljanja. Na podlagi te določbe ni mogoče prenesti domačih izgub stalne poslovne enote tuje družbe z olajšavo za skupino, če so za namene tuje obdavčitve izgube lahko olajšava v zvezi s tamkajšnjimi dobički.

22. Čeprav je v skladu z ustaljeno sodno prakso neposredno obdavčenje v pristojnosti držav članic, ga morajo te izvrševati ob upoštevanju prava Unije.[8] Glede na navedeno je treba poudariti, da države članice na podlagi prava Unije načeloma niso dolžne v okviru svojega prava o davku od dohodkov pravnih oseb določiti olajšave za skupino za izgube, kot jo v obravnavanem primeru priznava pravo Združenega kraljestva. Oblikovanje davčnega sistema namreč spada v pristojnost posamezne države članice.[9] Če pa država članica določi takšno pravico, mora biti ta urejena v skladu s temeljnimi svoboščinami prava Unije, tukaj zlasti s svobodo ustanavljanja.

23. Družbam svobodo ustanavljanja zagotavljata člena 43 ES in 48 ES. Sodišče je iz vsebine teh določb povzelo, da imajo družbe s sedežem v državi članici Skupnosti pravico opravljati dejavnost v drugi državi članici prek odvisne družbe, podružnice ali agencije.[10]

24. Ker poleg tega člen 43(1), drugi stavek, ES za gospodarske subjekte izrecno predvideva možnost svobodne izbire pravne oblike, ki ustreza opravljanju njihovih dejavnosti v drugi državi članici, ta svobodna izbira ne sme biti v državi članici sprejemnici omejena z diskriminatornimi davčnimi določbami.[11] Cilj svobodne izbire pravne oblike, ki ustreza opravljanju dejavnosti v drugi državi članici, je tako zlasti, da bi se družbam s sedežem v državi članici omogočilo, da odprejo podružnico v drugi državi članici, da bi tam opravljale dejavnost pod enakimi pogoji, kot veljajo za hčerinske družbe takih družb.[12]

6 — Sodba z dne 15. maja 2008 v zadevi Lidl Belgium (C-414/06, ZOdl., str. I-3601, točka 15).

7 — Glej člen 5(1)(b) Predloga Evropske Komisije direktive Sveta o skupni konsolidirani osnovi za davek od dohodkov pravnih oseb (CCCTB) z dne 3. oktobra 2011 (KOM(2011) 121 konč./2).

8 — Sodbi z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker (C-279/93, Recueil, str. I-225, točka 21) in z dne 8. decembra 2011 v zadevi Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, ZOdl., str. I-13023, točka 28).

9 — Glej sodbo z dne 28. januarja 1992 v zadevi Bachmann (C-204/90, Recueil, str. I-249, točka 23).

10 — Glej med drugim sodbe z dne 28. januarja 1986 v zadevi Komisija proti Franciji (270/83, Recueil, str. 273, točka 18); z dne 21. septembra 1999 v zadevi Saint-Gobain ZN (C-307/97, Recueil, str. I-6161, točka 35); z dne 25. februarja 2010 v zadevi X Holding (C-337/08, ZOdl., str. I-1215, točka 17) in z dne 26. oktobra 2010 v zadevi Schmelz (C-97/09, ZOdl., str. I-10465, točka 36).

11 — Glej med drugim sodbi Komisija proti Franciji (navedena v opombi 10, točka 22) in z dne 18. julija 2007 v zadevi Oy AA (C-231/05, ZOdl., str. I-6373, točka 40) ter sklep z dne 4. junija 2009 v zadevi KBC Bank in Beleggen, Risicokapitaal, Beheer (C-439/07 in C-499/07, ZOdl., str. I-4409, točka 77).

12 — Sodba z dne 23. februarja 2006 v zadevi CLT-UFA (C-253/03, ZOdl., str. I-1831, točka 15).

25. Ta sodna praksa posledično pomeni, da lahko tuje družbe opravljajo dejavnost v državi sprejemnici pod enakimi pogoji kot domače družbe. Poleg tega se država sprejemnica ne sme sklicevati na to, da bi lahko tuja družba morebitno neenakopravno obravnavanje preprečila s tem, da izbere drugo pravno obliko opravljanja dejavnosti v državi sprejemnici, tako da bi na primer ustanovila odvisno družbo namesto podružnice. [13]

1. Različno obravnavanje

26. V obravnavanem primeru lahko ugotovimo različno obravnavanje domačih in tujih družb pri izvajanju njihove samostojne gospodarske dejavnosti v Združenem kraljestvu.

27. Vlada Združenega kraljestva sama navaja, da davčni predpisi različno obravnavajo olajšavo za skupino za domače družbe in tuje družbe s stalno poslovno enoto v domači državi. Samo za družbe s sedežem v tujini veljajo posebni pogoji iz člena 403D(1) ICTA.

28. K tem pogojem spada na podlagi črke (c) te določbe, da lahko tuje družbe izgube stalne poslovne enote s sedežem v Združenem kraljestvu prenesejo samo, če se te izgube ne morejo uporabiti za namene tujega davka. Za družbe s sedežem v Združenem kraljestvu takšen pogoj ne velja.

29. Zaradi različnega obravnavanja so tuje družbe v slabšem položaju vsaj z dveh vidikov. Po eni strani težje oblikujejo konzorcij z družbami Združenega kraljestva. Te družbe bodo zaradi morebitne nezmožnosti prenosa izgub stalnih poslovnih enot tujih družb s sedežem v Združenem kraljestvu svoje posle prej opravljale preko konzorcija z domačimi družbami, za katere te omejitve ne veljajo. Po drugi strani ima tuja družba zaradi zavrnitve prenosa izgub neposredne negativne posledice. Tuji družbi je odvzeta možnost, kot je to podano v obravnavanem primeru, da od družbe, ki ima prednost zaradi prenosa izgube, za to prejme nadomestilo.

30. Kot je bilo predstavljeno zgoraj, iz sodne prakse poleg tega izhaja, da se država sprejemnica ne more sklicevati na to, da se lahko tuje družbe izognejo negativnim posledicam, če svojo dejavnost v državi sprejemnici opravljajo preko odvisne družbe namesto podružnice. Tako pri prenosu izgub odvisne družbe LG.PD Netherlands v Združenem kraljestvu ne bi bilo omejitev. Tuje družbe pa se lahko prosto odločajo, ali bodo pravico do ustanavljanja v Združenem kraljestvu izvajale preko podružnice ali odvisne družbe.

2. Objektivna primerljivost

31. Vlada Združenega kraljestva nasprotno navaja, da domača družba in tuja družba s podružnico s sedežem v Združenem kraljestvu z vidika njune obdavčitve nista v objektivno primerljivem položaju. Medtem ko se obdavčujejo celotni dohodki domače družbe, se pri tuji družbi obdavčujejo samo dohodki njene domače stalne poslovne enote.

32. Drži, da lahko v skladu z ustaljeno sodno prakso nastane diskriminacija le zaradi uporabe različnih pravil za enake položaje ali uporabe enakih pravil za različne položaje. [14] Zato je različno obravnavanje skladno z določbami Pogodbe v zvezi s pravico do ustanavljanja, če se nanaša na položaje, ki med seboj objektivno niso primerljivi. Objektivno primerljivost je treba proučiti ob upoštevanju cilja zadevnih nacionalnih določb. [15]

13 — Glej sodbo Oy AA (navedena v opombi 11, točka 40).

14 — Glej sodbo z dne 1. decembra 2011 v zadevi Komisija proti Madžarski (C-253/09, ZOdl., str. I-12391, točka 50) in tam navedeno sodno prakso.

15 — Sodba X Holding (navedena v opombi 10, točki 20 in 22).

33. Položaja rezidentov in nerezidentov na podlagi ustaljene sodne prakse na področju neposrednih davkov praviloma nista primerljiva.[16] Vendar je Sodišče že v sodbi Marks & Spencer ugotovilo, da je v vsakem konkretnem položaju treba preučiti, ali dejstvo, da je davčna ugodnost na voljo samo davčnim zavezancem rezidentom, temelji na objektivnih dejavnikih.[17] Zato je podana omejitev, če v zvezi s spornim davkom ni nobene objektivne razlike v položajih, ki bi upravičila različno obravnavanje teh kategorij zavezancev.[18]

34. Tako je Sodišče že večkrat odločilo, da sta lahko družba rezidentka in družba nerezidentka, ki na domačem ozemlju deluje preko stalne poslovne enote, z vidika njune obdavčitve na domačem ozemlju v primerljivem položaju.[19]

35. V sodbi Royal Bank of Scotland je Sodišče glede tega ugotovilo, da so takšne družbe v objektivno primerljivem položaju, ker se je davčna osnova davka od dohodkov pravnih oseb za obe družbi ugotovila na enak način. Glede na navedeno za Sodišče ni bilo pomembno, da se družbe rezidentke obdavčujejo na podlagi njihovega svetovnega dohodka, družbe nerezidentke pa samo na podlagi dohodka, ki ga dosežejo v domači državi.[20] Takšne razlike glede davčnih pristojnosti držav članic, kot jih je predstavila vlada Združenega kraljestva, posledično niso pomembne v okviru objektivne primerljivosti položajev, temveč pri preizkusu utemeljitev.[21]

36. V sodbi Saint Gobain ZN je Sodišče poleg tega priznalo primerljivost položajev družb rezidentk in nerezidentk zlasti zaradi tega, ker so bile različno obravnavane šele na stopnji spornih davčnih ugodnosti.[22] Prva stopnja v postopku v glavni stvari je glede tega ugotovila, da so domače družbe in stalne poslovne enote tujih družb s sedežem v domači državi, z vidika dobičkov in izgub, ki jih dosegajo v Združenem kraljestvu, za namene davka od dohodkov pravnih oseb popolnoma enako obravnavane z izjemo tukaj sporne olajšave za skupino.[23]

37. Omejitve svobode ustanavljanja zato ni mogoče zanikati z obrazložitvijo, da domača družba in tuja družba s podružnico s sedežem v Združenem kraljestvu z vidika obdavčitve nista v objektivno primerljivem položaju. Tako lahko tuje družbe zlasti prenašajo izgube svojih stalnih poslovnih enot v prejšnja ali kasnejša davčna obdobja, tako kot domače družbe. Očitno torej pravo Združenega kraljestva položaje z vidika izgub načeloma šteje za primerljive.

3. Vmesni predlog

38. Na prvo vprašanje je tako treba odgovoriti, da posebni pogoji, ki jih določa člen 403D(1)(c) ICTA za olajšavo za skupino z vidika družb s sedežem v drugi državi članici, kot je Združeno kraljestvo, pomenijo omejitev svobode ustanavljanja.

16 — Sodba Schumacker (navedena v opombi 8, točka 31) in sodba z dne 22. decembra 2008 v zadevi Truck Center (C-282/07, ZOdl., str. I-10767, točka 38).

17 — Glej sodbo Marks & Spencer (navedena v opombi 2, točki 37 in 38).

18 — V zvezi s prostim pretokom storitev glej sodbo z dne 17. novembra 2009 v zadevi Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, ZOdl., str. I-10821, točka 35).

19 — Prvič v sodbi Komisija proti Franciji (navedena v opombi 10, točka 20).

20 — Sodba z dne 29. aprila 1999 v zadevi Royal Bank of Scotland (C-311/97, Recueil, str. I-2651, točke od 27 do 29).

21 — Glej prav tako sodbo X Holding (navedena v opombi 10, točka 38).

22 — Glej sodbo Saint-Gobain ZN (navedena v opombi 10, točka 8).

23 — First-tier tribunal, odločba z dne 27. julija 2009, [2009] UKFTT 226(TC), točka 21.

B – *Drugo vprašanje za predhodno odločanje: utemeljitev omejitve*

39. Predložitveno sodišče želi z drugim vprašanjem vedeti, ali je omejitev svobode ustanavljanja utemeljena. Na podlagi sodne prakse je omejitev svobode ustanavljanja dopustna samo, če jo upravičujejo nujni razlogi v splošnem interesu.[24] Predložitveno sodišče tukaj kot možne razloge navaja uravnoteženo razdelitev davčnih pristojnosti med državami članicami, nevarnost dvojnega upoštevanja izgub in kombinacijo obeh.

40. Formulacija vprašanja izhaja iz očitno obstoječe negotovosti glede razlage sodbe Marks & Spencer. V tej sodbi je Sodišče kot utemeljitve navedlo uravnoteženo razdelitev davčnih pristojnosti med državami članicami, nevarnost dvojnega upoštevanja izgub, nevarnost davčne izognitve in vse tri skupaj upoštevalo pri utemeljitvi omejitve svobode ustanavljanja.[25]

41. Že v sklepnih predlogih v zadevi Oy AA sem navedla, da je jedro teh treh dejavnikov varstvo porazdelitve davčne pristojnosti.[26] Sodišče je v tej sodbi tudi priznalo, da je možna utemeljitev z obema elementoma, ki sta ohranitev porazdelitve davčnih pristojnosti med državami članicami in nujnost preprečitve davčnega izogibanja.[27] Kasneje je v sodbi Lidl Belgium ugotovilo, da je možna tudi utemeljitev zgolj na podlagi potrebe po ohranitvi delitve davčne pristojnosti med državami članicami in potrebe po preprečevanju tveganja dvojnega upoštevanja izgub.[28]

42. Iz tega izhaja: za utemeljitev je končno odločilno, da je cilj nacionalne ureditve ohranitev delitve davčnih pristojnosti. Cilja preprečevanja dvojnega upoštevanja izgube in davčnega izogibanja tako praviloma nista namenjena sama sebi, temveč sta pomembna za ohranitev delitve davčnih pristojnosti držav članic.[29] V skladu z navedenim je Sodišče nazadnje v sodbi National Grid Indus to utemeljitev preizkusilo in ji pritrdilo zgolj kot takšni, torej brez sklicevanja na preprečevanje dvojnega upoštevanja izgube ali davčnega izogibanja.[30]

43. To spoznanje je v obravnavanem primeru posebnega pomena. Kot bom namreč pokazala v nadaljevanju, ohranitev razdelitve davčnih pristojnosti ne utemeljuje obravnavane omejitve svobode ustanavljanja, čeprav naj bi preprečila dvojno upoštevanje izgube.

1. Razdelitev davčne pristojnosti

44. Ohranitev razdelitve davčne pristojnosti med državami članicami je v okviru ustaljene sodne prakse Sodišča priznana utemeljitev.[31]

45. Razdelitev njihovih davčnih pristojnosti je pri tem stvar držav članic. Pravo Unije trenutno načeloma ne določa splošnih meril za porazdelitev davčne pristojnosti med državami članicami.[32] Države članice so svoje pristojnosti v skladu z mednarodno davčno prakso praviloma razmejile tako, da je država pristojna tako za obdavčitev svetovnega dohodka domačih družb kot tudi za obdavčitev

24 — Sodbe z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, ZOdl., str. I-7995, točka 47); z dne 27. novembra 2008 v zadevi Papillon (C-418/07, ZOdl., str. I-8947, točka 33) in z dne 13. oktobra 2011 v zadevi Waypoint Aviation (C-9/11, ZOdl., str. I-9697, točka 27).

25 — Sodba Marks & Spencer (navedena v opombi 2, točka 51).

26 — Sklepni predlogi, predstavljeni 12. septembra 2006 v zadevi Oy AA (C-231/05, ZOdl., str. I-6373, točka 48).

27 — Sodba Oy AA (navedena v opombi 11, točka 60).

28 — Sodba Lidl Belgium (navedena v opombi 6, točka 42).

29 — Glej moje sklepne predloge, predstavljene 10. septembra 2009 v zadevi SGI (C-311/08, ZOdl., str. I-487, točka 59).

30 — Sodba z dne 29. novembra 2011 v zadevi National Grid Indus (C-371/10, ZOdl., str. I-12273, točke od 45 do 49); glej tudi sodbo z dne 7. septembra 2006 v zadevi N (C-470/04, ZOdl., str. I-7409, točka 42).

31 — Glej med drugim sodbe Marks & Spencer (navedena v opombi 2, točka 45); Lidl Belgium (navedena v opombi 6, točka 31) in National Grid Indus (navedena v opombi 30, točka 45).

32 — Glej sodbo z dne 16. julija 2009 v zadevi Damseaux (C-128/08, ZOdl., str. I-6823, točki 30 in 33) in tam navedeno sodno prakso.

dohodkov, ki jih dosegajo stalne poslovne enote tujih družb na ozemlju države. Iz tega izhajajoča dvojna obdavčitev dohodkov stalnih poslovnih enot se praviloma preprečuje tako, da država sedeža družbe te dohodke oprosti od obdavčitve ali davek, ki ga je družba plačala v drugi državi, upošteva pri obračunu davka te družbe. [33]

46. Ob upoštevanju te mednarodne davčne prakse lahko države članice za ohranitev razdelitve njihove davčne pristojnosti sprejmejo ukrepe za zagotovitev izvajanja davčne prisojnosti za dejavnosti, ki so opravljene na njihovem ozemlju. [34]

47. V obravnavanem primeru so davčne prisojnosti urejene v skladu s predstavljeno mednarodno davčno prakso. Na podlagi člena 7 britansko-nizozemske konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja je Združeno kraljestvo pristojno tako za obdavčitev dohodkov domačih družb kot tudi dohodkov stalnih poslovnih enot tujih družb s sedežem v Veliki Britaniji.

48. Tako se postavlja vprašanje, ali so te davčne pristojnosti Združenega kraljestva omejene, če se lahko izgube stalne poslovne enote tuje družbe s sedežem v Združenem kraljestvu (LG.PD Netherlands) odbijejo od davčne osnove davka od dohodkov pravnih oseb domače družbe (davčnega zavezanca), čeprav se te izgube lahko načeloma odbijejo tudi na Nizozemskem.

49. Menim, da ne. Davčna pristojnost Združenega kraljestva glede dohodkov davčnega zavezanca zaradi prenosa izgub ni omejena. Prenesle naj bi se namreč samo izgube, ki so prav tako nastale v okviru davčne pristojnosti Združenega kraljestva. Vse transakcije v obravnavanem primeru spadajo v davčno pristojnost Združenega kraljestva: za domače izgube domačega davčnega subjekta (LG.PD Netherlands glede njene stalne poslovne enote v Združenem kraljestvu) naj bi se priznale olajšave v obliki domačih dobičkov drugega domačega davčnega subjekta (davčnega zavezanca).

50. Za ohranitev davčne pristojnosti Združenega kraljestva ni pomembno, ali se lahko izgube, ki se prenašajo, upoštevajo tudi na Nizozemskem. Tamkajšnje upoštevanje namreč ne vpliva na davčno pristojnost Združenega kraljestva. Ta pristojnost je lahko ogrožena samo, če se upoštevajo izgube, ki so nastale v okviru izključne davčne pristojnosti druge države članice. Takšne izgube bi namreč zmanjšale davčne prihodke Združenega kraljestva, čeprav se dobički iz dejavnosti ne morejo obdavčiti.

51. Glede na navedeno je Sodišče preprečevanje dvojnega upoštevanja izgub preizkušalo skoraj izključno v primerih, v katerih je ena država članica zavrnila upoštevanje izgub, ki so nastale v drugi državi članici. [35] Ker je doslej šlo za domače izgube, je Sodišče v sodbi Papillon zavrnilo sklicevanje na cilj preprečevanja dvojnega upoštevanja izgub z obrazložitvijo, da gre za upoštevanje izgub, priglašenih v eni in isti državi članici. [36]

52. V obravnavanem primeru dobički na podlagi domače dejavnosti stalne poslovne enote LG.PD Netherlands spadajo v davčno pristojnost Združenega kraljestva. Upoštevanje izgub te dejavnosti se zato ne more zavrniti s sklicevanjem na ohranitev razdelitve davčne pristojnosti. Ta utemeljitev naj bi namreč, kot je poudarilo Sodišče v sodbi Lidl Belgium, samo ohranjala simetrijo med pravico do obdavčevanja dobičkov in možnostjo odbitka izgub. [37] Ali, kot se je vlada Združenega kraljestva sama izrazila v zadevi Marks & Spencer: dobiček in izguba sta različni plati iste medalje. [38]

33 — Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Geelhoeda, predstavljene 23. februarja 2006 v zadevi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, ZOdl., str. I-11673, točke od 49 do 51).

34 — Glej sodbo Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (navedena v opombi 24, točka 56); sodbi z dne 29. marca 2007 v zadevi Rewe Zentralfinanz (C-347/04, ZOdl., str. I-2647, točka 42) in Oy AA (navedena v opombi 11, točka 54), sodbo z dne 4. decembra 2008 v zadevi Jobra (C-330/07, ZOdl., str. I-9099, točka 33) in sodbo National Grid Indus (navedena v opombi 30, točka 46).

35 — Glej sodbe Marks & Spencer (navedena v opombi 2); Oy AA (navedena v opombi 11) in Lidl Belgium (navedena v opombi 6).

36 — Sodba Papillon (navedena v opombi 24, točka 39).

37 — Sodba Lidl Belgium (navedena v opombi 6, točka 33).

38 — Sodba Marks & Spencer (navedena v opombi 2, točka 43).

53. Temu tudi ne nasprotuje že omenjena trditev Združenega kraljestva, da domača družba in stalna poslovna enota tuje družbe z vidika njune obdavčitve nista v objektivno primerljivem položaju, kar želim tukaj ponovno zapisati.

54. Sicer je Sodišče v sodbi X Holding glede na utemeljitev razdelitve davčne pristojnosti ugotovilo, da z vidika matične države družbe stalne poslovne enote te družbe v drugi državi članici in njene odvisne družbe nerezidentke niso v primerljivem položaju. Odvisna družba je namreč v drugi državi članici neomejeno davčno zavezana, medtem ko stalna poslovna enota načeloma delno ostaja v davčni pristojnosti matične države članice. [39]

55. Kot pa sem že pojasnila v sklepnih predlogih v zadevi X Holding, imata matična država in država sprejemnica različne obveznosti glede davčnih pristojnosti. [40] Matična država lahko tuje stalne poslovne enote in odvisne družbe domače družbe različno obravnava. Praviloma ima pravico podrejeno obdavčiti samo tuje stalne poslovne enote, tujih odvisnih družb pa ne.

56. Pri državi članici gostiteljici je to drugače. Ta ima pravico obdavčevanja obeh oblik ustanovitve. Zato mora država članica gostiteljica obe obliki ustanovitve družbe s sedežem v drugi državi članici pri obračunavanju davka obravnavati enako. [41]

57. Iz teh razlogov se Združeno kraljestvo kot država sprejemnica ne more sklicevati na utemeljitev ohranitve razdelitve davčne pristojnosti, če podružnicam s sedežem v domači državi nasprotno kot domačim družbam pod določenimi pogoji ne priznava olajšave za skupino.

2. Dvojno upoštevanje izgube

58. Preizkusiti je treba, ali lahko cilj preprečevanja dvojnega upoštevanja izgube pomeni samostojno utemeljitev.

59. Na podlagi ugotovitev v postopku v glavni stvari lahko LG.PD Netherlands v nizozemskem davčnem postopku sama oziroma v okviru davčne skupine vsaj delno uveljavlja izgube, ki so nastale njeni stalni poslovni enoti s sedežem v Združenem kraljestvu. Kot je že pokazala zadeva X Holding, lahko izgube tujih stalnih poslovnih enot družbe s sedežem na Nizozemskem povzročijo prehodno zmanjšanje tamkajšnjega davka družbe. [42] Tako v obravnavanem primeru obstaja nevarnost vsaj začasnega dvojnega upoštevanja izgub v Združenem kraljestvu in na Nizozemskem.

60. V sodbi Lidl Belgium je Sodišče sicer priznalo, da je združljivo s svobodo ustanavljanja, če družba ne more odbiti izgub stalne poslovne enote s sedežem v drugi državi članici, če konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja določa, da se dohodki te družbe obdavčujejo v drugi državi članici, in da se lahko tam upoštevajo tudi izgube za prihodnja davčna obdobja. Če država članica, v kateri ima stalna poslovna enota sedež, davčno upošteva tako dobičke kot izgube, državi članici družbe torej pri obdavčitvi ni treba upoštevati izgub takšne stalne poslovne enote. Kraljevina Nizozemska tako posledično ne izvaja pristojnosti, ki jih ima na podlagi te sodne prakse.

39 — Sodba X Holding (navedena v opombi 10, točka 38).

40 — Sklepni predlogi, predstavljeni 19. novembra 2009 v zadevi X Holding (C-337/08, ZOdl., str. I-1215, točke od 51 do 62).

41 — Sklepni predlogi v zadevi X Holding (navedeni v opombi 40, točka 62).

42 — Glej sodbo X Holding (navedena v opombi 10, točka 35) in moje sklepne predloge v zadevi X Holding (navedeni v opombi 40, točka 39).

61. Po drugi strani takšno upoštevanje izgub tuje stalne poslovne enote tudi ne pomeni kršitve svobode ustanavljanja.[43] Države članice lahko posledično upoštevajo izgube stalnih poslovnih enot s sedežem v drugi državi članici pri obdavčitvi svojih domačih družb, pravo Unije pa jih k temu praviloma ne zavezuje.[44]

62. Če država članica, v kateri ima družba sedež, kljub temu upošteva izgube tuje stalne poslovne enote, iz tega izhaja, vsaj začasno, dvojno upoštevanje izgub tuje stalne poslovne enote. V takšnem primeru pa ni jasno, zakaj bi bila država članica, v kateri ima stalna poslovna enota sedež, pristojna za izključitev upoštevanja izgube z utemeljitvijo, da se ta upošteva že v državi članici, kjer ima družba sedež. Davčna pristojnost države članice, v kateri se nahaja stalna poslovna enota, namreč s tem, kot je bilo predstavljeno, ni prizadeta. Njeni davčni prihodki ostajajo enaki, neodvisno od tega, ali se izgube stalnih poslovnih enot upoštevajo tudi v državi sedeža družbe.

63. Poleg tega lahko obstoječa mednarodna razmejitev pravic obdavčevanja celo zahteva dvojno upoštevanje izgub. To je podano vedno, ko tudi dohodke z davčnega vidika upoštevata dve različni državi. Če nastane dvojna obdavčitev dohodkov tuje stalne poslovne enote zaradi odbitka v državi sedeža družbe, se dohodki te enote obdavčijo tako v državi, v kateri ima stalna poslovna enota sedež, kot v državi sedeža družbe. Dvojno upoštevanje izgube je v teh primerih logična posledica dvojne obdavčitve vira dohodkov.

64. Preprečevanje dvojnega upoštevanja izgub ob upoštevanju navedenega ni namenjeno samemu sebi. Pri preprečevanju dvojnega upoštevanja izgub gre – kot je doslej veljalo v sodni praksi – zgolj za vprašanje, ali ima država članica v okviru uravnotežene razdelitve davčnih pristojnosti pravico, da ne upošteva izgube pri obdavčitvi svojega davčnega zavezanca. Ta pravica lahko izhaja iz tega, da se izguba upošteva v drugi državi članici, ki je pristojna tudi za obdavčitev dobičkov iz te dejavnosti. Ta druga država članica lahko upošteva izgubo, ker obdavčuje ustrezne dobičke. Upoštevanje izgub v drugi državi članici, ki dobičkov ne obdavčuje, bi pomenilo „dvojno“ upoštevanje izgube.

65. Glede na navedeno Združeno kraljestvo izgub stalne poslovne enote, katere dobičke obdavčuje, ne sme upoštevati „dvojno“, temveč „enojno“. To pravo Združenega kraljestva načeloma tudi določa, saj se lahko izgube stalne poslovne enote prenašajo v prejšnja ali poznejša davčna obdobja.

66. Iz tega razloga davčne določbe v Združenem kraljestvu sicer ne bi mogle preprečiti dvojnega upoštevanja izgube, tudi če bi se štelo za samostojno utemeljitev. Sodišče je namreč že poudarilo, da nacionalna zakonodaja lahko zagotavlja uresničitev zatrjevanega cilja samo, če dejansko ustreza namenu, da se ta cilj doseže dosledno in sistematično.[45]

67. Navedeno v Združenem kraljestvu glede dvojnega upoštevanja izgub stalnih poslovnih enot tujih družb s sedežem v Združenem kraljestvu očitno ni podano. Pogoj iz člena 403D(1)(c) ICTA velja samo za olajšavo za skupino. Prenos izgub v različna davčna obdobja stalnih poslovnih enot s sedežem v Združenem kraljestvu pa se priznava neodvisno od tega, ali se takšne izgube upoštevajo tudi v državi članici družbe. Davčni predpisi, ki se nanašajo na olajšave v zvezi z izgubami, tako ne zasledujejo dosledno cilja preprečevanja dvojnega upoštevanja izgub.

43 — Glej sodbo z dne 23. oktobra 2008 v zadevi Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, ZOdl., str. I-8061).

44 — Glej moje sklepne predloge v zadevi X Holding (navedeni v opombi 40, točka 50).

45 — Sodbi z dne 10. marca 2009 v zadevi Hartlauer (C-169/07, ZOdl., str. I-1721, točka 55) in – z vidika svobode opravljanja storitev – z dne 8. julija 2010 v zadevi Sjöberg in Gerdin (C-447/08 in C-448/08, ZOdl., str. I-6921, točka 40).

3. Vmesni predlog

68. Na drugo vprašanje je zato treba odgovoriti, da omejitve ni mogoče utemeljiti z ohranitvijo razdelitve davčnih pristojnosti, tudi ne v povezavi z vidikom preprečevanja dvojnega upoštevanja izgub. Prav tako se ne more utemeljiti zgolj s preprečevanjem dvojnega upoštevanja izgub, ker ta ne pomeni samostojne utemeljitve.

C – *Tretje vprašanje za predhodno odločanje: sorazmernost omejitve*

69. Če bi Sodišče kljub temu menilo, da je preprečevanje dvojnega upoštevanja izgube samostojna utemeljitev in da je sporna ureditev poleg tega primerna za dosego tega cilja, v obravnavanem primeru omejitev kljub temu ne bi bila utemeljena.

70. Tudi če je utemeljena, omejitev svobode ustanavljanja ne sme presegati tega, kar je potrebno za dosego tega cilja.[46]

71. Poudariti je treba, da se v obravnavanem primeru preizkus nujnosti tukaj sporne ureditve ne more presojati po merilih iz sodbe Marks & Spencer, kot so navedli nekateri udeleženci postopka. Ta sodba se namreč nanaša na primer, ko se z nacionalno ureditvijo zasleduje cilj ohranitve razdelitve davčne pristojnosti. Temu pa v obravnavanem primeru sporna ureditev, kot smo navedli, ni namenjena. Če pa bi se za to ureditev priznala samostojna utemeljitev v obliki preprečevanja dvojnega upoštevanja izgub, se morajo merila potrebe po takšni ureditvi prilagoditi tej utemeljitvi.

72. Glede na navedeno menim, da določba člena 403D(1)(c) ICTA v več pogledih presega to, kar je potrebno za preprečevanje dvojnega upoštevanja izgube.

73. Prvič, ta ureditev prenos izgub izključuje že, če je lahko samo del teh izgub olajšava za namene tujega davka. Če se v drugi državi članici upošteva samo del izgub, ki so nastale v Združenem kraljestvu, se za drugi del prenos izgube ne prizna, čeprav ni tveganja dvojnega upoštevanja izgub.

74. Drugič, ureditev ne razlikuje, kako se upoštevajo izgube za namene tujega davka: trajno ali samo začasno. Če druga država članica izgube tuje stalne poslovne enote svoje družbe upošteva samo začasno, tako da to upoštevanje razveljavi pri kasnejših dobičkih stalne poslovne enote,[47] se lahko upoštevanje izgube v tujini kasneje odpravi. Za takšen primer pravo davka od dohodkov pravnih oseb Združenega kraljestva glede na razpoložljive informacije ne določa naknadne možnosti uveljavljanja olajšave za skupino.

75. Tretjič, po mojem mnenju se preseže potrebno, če je olajšava za skupino na podlagi člena 403D(1)(c) ICTA izključena že, če obstaja samo možnost upoštevanja izgube v drugi državi članici „v katerem koli obračunskem obdobju“. Te možnosti ni mogoče izključiti niti, če se je nad zadevno tujo družbo, kot je to podano tukaj, začel stečajni postopek. Tako so na primer mogoča vračila izgub ali pa je posledica stečajnega postopka nadaljevanje podjetja.

76. Zaradi večjega števila omejitev menim, da je bistveni namen določbe člena 403D(1)(c) ICTA ta, da se olajšava za skupino prizna samo, če država članica tuje družbe *na splošno* ne predvideva upoštevanja izgub britanske stalne poslovne enote. Položaj posameznega primera pa skoraj ni pomemben.

77. V vsakem primeru je zato na tretje vprašanje treba odgovoriti tako, da ureditev presega to, kar je potrebno za preprečitev dvojnega upoštevanja izgub.

46 — Glej med drugim sodbe z dne 31. marca 1993 v zadevi Kraus (C-19/92, Recueil, str. I-1663, točka 32); z dne 11. marca 2004 v zadevi de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Recueil, str. I-2409, točka 49) in National Grid Indus (navedena v opombi 30, točka 42).

47 — Glede te naknadne ureditve na Nizozemskem glej moje sklepne predloge v zadevi X Holding (navedeni v opombi 40, točki 39 in 48).

D – *Četrto vprašanje za predhodno odločanje: pravne posledice prepovedi omejitve*

78. S četrtim vprašanjem za predhodno odločanje želi predložitveno sodišče končno vedeti, kako bi kršitev svobode ustanavljanja vplivala na postopek v glavni stvari. Ker je določba člena 403D(1)(c) ICTA kršitev svobode ustanavljanja,[48] je treba na to vprašanje odgovoriti.

79. Ozadje tega vprašanja je, da je v obravnavanem primeru samo LG.PD Netherlands uporabila svobodo ustanavljanja, ki jo ima na podlagi členov 43 ES in 48 ES. Svoboda ustanavljanja davčnega zavezanca, ki v postopku v glavni stvari uveljavlja pravico do olajšave za skupino, pa ni omejena. Veliko bolj trpi zaradi okoliščine, da je na podlagi davčnih predpisov Združenega kraljestva omejena svoboda ustanavljanja njene pogodbenice, od katere želi odplačno prevzeti izgube. Ali je lahko davčni zavezanec v postopku v glavni stvari zaradi prepovedi iz člena 43 ES kljub temu v boljšem položaju?

80. Vlada Združenega kraljestva je glede tega navedla, da je svoboda ustanavljanja individualna pravica. Dalje je navedla ustaljeno sodno prakso, po kateri postopkovna pravila za pravna sredstva, katerih namen je varstvo pravic, ki jih imajo posamezniki na podlagi prava Unije, ne smejo biti manj ugodna od tistih, ki veljajo za podobna nacionalna pravna sredstva (načelo enakovrednosti), in ne smejo dejansko onemogočiti oziroma pretirano otežiti uveljavljanja pravic, ki jih daje pravni red Unije (načelo učinkovitosti).[49] Nacionalno sodišče mora preizkusiti, kakšen učinek ima upoštevanje teh načel v postopku v glavni stvari.

81. Po mojem mnenju navedena sodna praksa v obravnavanem primeru ni merodajna, ker se nanaša samo na postopkovna pravila za uveljavljanje pravic na podlagi prava Unije. Za postopek v glavni stvari pa je odločilno, ali predmet urejanja svobode ustanavljanja sega tako daleč, da v postopku v glavni stvari tudi davčni zavezanec uživa varstvo na podlagi člena 43 ES. Zato je treba to preizkusiti v nadaljevanju.

82. Člen 43 ES ima neposreden učinek.[50] Nacionalno sodišče tako ne sme uporabiti določbe nacionalnega prava, če je v nasprotju s to določbo.[51]

83. Člen 43(1), prvi stavek, ES prepoveduje omejitve svobode ustanavljanja. V obravnavanem postopku ni treba pojasniti, ali ta prepoved ureja zgolj individualno pravico ali vsebuje objektivni predmet urejanja, ki je neodvisen od subjekta, ki izvaja svobodo ustanavljanja na podlagi te določbe. Sodišče je namreč večkrat v zvezi z različnimi temeljnimi svoboščinami poudarilo, da lahko imajo tudi druge osebe, ne samo tiste, ki imajo neposredno pravico na podlagi temeljne svoboščine, od tega korist, če sicer temeljna svoboščina ne more polno učinkovati.[52]

84. V obravnavanem primeru je po mojem mnenju očitno, da lahko svoboda ustanavljanja učinkuje v polni meri samo, če lahko tudi davčni zavezanec v postopku v glavni stvari uveljavlja, da nacionalna določba pomeni kršitev svobode ustanavljanja.

48 — Glej zgoraj pod A, B in C.

49 — Sodba z dne 8. septembra 2011 v zadevi Rosado Santana (C-177/10, ZOdl., str. I-7907, točka 89) in tam navedena sodna praksa.

50 — Sodba z dne 13. aprila 2010 v zadevi Wall (C-91/08, ZOdl., str. I-2815, točka 68).

51 — Glej med drugim sodbi z dne 9. marca 1978 v zadevi Simmenthal (106/77, Recueil, str. 629) in z dne 8. septembra 2010 v zadevi Winner Wetten (C-409/06, ZOdl., str. I-8015, točka 55).

52 — Glej sodbe z dne 7. julija 1992 v zadevi Singh (C-370/90, Recueil, str. I-4265, točka 23); z dne 7. maja 1998 v zadevi Clean Car Autoservice (C-350/96, Recueil, str. I-2521, točka 20) in z dne 11. januarja 2007 v zadevi ITC (C-208/05, ZOdl., str. I-181, točka 26); podobno sodba z dne 12. aprila 1994 v zadevi Halliburton Services (C-1/93, Recueil, str. I-1137, točka 20).

85. Prepoved obravnavane omejitve prenosa izgube izhaja iz člena 43 ES. Kot smo videli, je omejitev svobode ustanavljanja LG.PD Netherlands podana s tem, da se njenemu sopogodbeniku – tukaj davčnemu zavezancu – ne priznava ugodnost, zaradi česar je v slabšem položaju.[53] Svoboda ustanavljanja LG.PD Netherlands se tako lahko zagotavlja samo tako, da se njenemu sopogodbeniku prizna ugodnost. Prednosti, ki izhajajo iz prenosa izgube, in sicer zmanjšanje davčne osnove družbe prosilke – tukaj davčnega zavezanca –, lahko v davčnem postopku uveljavlja samo ta družba.

86. Polni učinek svobode ustanavljanja pa se ne more zagotavljati tako, da lahko LG.PD Netherlands, ki je v obravnavanem primeru izvajala svobodo ustanavljanja, pod določenimi pogoji uveljavlja odškodnino, kot je navedla vlada Združenega kraljestva. Po eni strani bi s tem povezani napor še naprej pomenil omejevanje svobode ustanavljanja LG.PD Netherlands. Po drugi strani se tako ne more odpraviti negativna posledica, ki izhaja iz tega, da družbe Združenega kraljestva pod določenimi pogoji zaradi nezmožnosti prenosa izgub sploh ne želijo oblikovati konzorcija z udeležbo LG.PD Netherlands.

87. Drugačen pogled bi državam članicam omogočal, da posredno sprejmejo diskriminatorno ureditev. Tako bi bili kaznovani samo pogodbeniki družbe, ki koristi svobodo ustanavljanja. Tuja družba bi sicer lahko pod določenimi pogoji uveljavljala odškodninske zahtevke zoper zadevno državo članico. Škoda pa se bo v številnih primerih težko dokazala, če pogodbenike že sankcija odvrača od sklepanja poslovnih razmerij s tujo družbo.

88. Za zagotavljanje svobode ustanavljanja morata torej člena 43 ES in 48 ES neposredno veljati tudi za sopogodbenika, če so negativne posledice, ki jih trpi, vzrok omejitve svobode ustanavljanja.

89. Glede na navedeno ni pomembno, da davčni zavezanec v postopku v glavni stvari sam ne izvaja svobode ustanavljanja. Člena 43 ES in 48 ES tudi v obravnavanem postopku v glavni stvari zahtevata, da se sporna določba člena 403D(1)(c) ICTA ne uporabi.

V – Predlog

90. Na podlagi navedenega Sodišču predlagam, naj na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber, odgovori:

1. Kadar država članica določi, da ni dovoljen prenos izgube, ki jo je v tej državi članici ustvarila stalna poslovna enota rezidentka družbe nerezidentke, na družbo rezidentko z olajšavo za skupino, obstaja omejitev svobode ustanavljanja na podlagi členov 43 ES in 48 ES, če se noben del izgube za namene katerega koli tujega davka v katerem koli obdobju ne more odšteti od dobička, ustvarjenega v tujini, družbe ali drugega subjekta ali kako drugače upoštevati kot olajšava v zvezi s tem dobičkom.

2. Ta omejitev ne more biti utemeljena na podlagi potrebe, da se ohrani razdelitev davčnih pristojnosti med državami članicami ali da se prepreči dvojno upoštevanje izgube, pa tudi ne na podlagi kombinacije obeh ciljev.

3. Država članica v primeru, kakršen je v postopku v glavni stvari, tudi v korist davčnega zavezanca, ki zahteva olajšavo za skupino, ne sme uporabiti določbe, ki je v nasprotju s členoma 43 ES in 48 ES.

53 — Glej zgoraj točko 29.