Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 13. marca 2014[1]

Zadeva C-48/13

Nordea Bank Danmark A/S
proti
Skatteministeriet

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Østre Landsret (Danska))

„Davčna zakonodaja — Svoboda ustanavljanja — Nacionalni davek na dobiček — Obdavčitev skupine — Obdavčitev dejavnosti stalnih poslovnih enot nerezidentk domačih družb — Preprečitev dvojnega obdavčevanja z odbitkom davka (metoda odbitkov) — Vračilo predhodno upoštevanih izgub pri prodaji stalne poslovne enote v skupini z izgubo pravice obdavčevanja“

1. V obravnavanem postopku Sodišče ponovno obravnava čezmejno obdavčitev skupine države članice in njeno združljivost s svobodo ustanavljanja. Prav tako se bo Sodišče ukvarjalo z dejavnikom utemeljitve „ohranitve delitve davčne pristojnosti med državami članicami“, ki ga je prvič izrecno priznalo v sodbi Marks & Spencer,[2] za katerega se zdi, da očitno še vedno ni dovolj pojasnjen.

2. Vendar so tudi Sodišču predložene zadeve čedalje bolj zapletene. Obravnavani danski predlog za sprejetje prehodne odločbe, se nanaša na obdavčitev družbe rezidentke s stalnimi poslovnimi enotami v drugih državah članicah. Dejavnost teh stalnih poslovnih enot nerezidentk je bila sicer v celoti obdavčena na Danskem, vendar se je pri tem v skladu s tako imenovano metodo odbitkov od danskega davka odbil v tujini plačan davek. V obravnavanem primeru so stalne poslovne enote nerezidentke dosegale samo izgube. Te izgube, ki so se upoštevale pri obdavčitvi domače družbe, naj bi se v skladu s posebno ureditvijo vrnile, ker so bile stalne poslovne enote znotraj skupine prodane družbam, za katere ne velja danska davčna ureditev.

3. V obravnavanem postopku ne gre za nek poseben primer, ki ne bi imel splošnega pomena. Predstavlja primerno podlago za nadaljnji razvoj sodne prakse Sodišča glede čezmejnega upoštevanja izgub na splošno in ob veljavnosti metode odbitkov.

I – **Pravni okvir**

4. V Kraljevini Danski so zavezanke za davek na dobiček družbe, ki imajo sedež na Danskem.

1 — Jezik izvirnika: nemščina.

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

5. Če ima takšna družba stalno poslovno enoto v drugi nordijski državi (na Švedskem, Finskem ali Norveškem), lahko Kraljevina Danska na podlagi člena 7 Konvencije med nordijskimi državami o izogibanju dvojnega obdavčevanja to družbo obdavči tudi za tisti del dobička, ki se lahko pripiše tej stalni poslovni enoti nerezidentki. Na podlagi člena 25 navedene konvencije je treba od danskega davka odbiti tuj davek iz naslova dejavnosti stalne poslovne enote, vendar največ v višini davka, ki se pobira od dobička stalne poslovne enote v Kraljevini Danski.

6. Na podlagi pravnega položaja, ki je merodajen v postopku v glavni stvari, so se v okviru danskega davka upoštevali tekoči dobički in izgube stalnih poslovnih enot nerezidentk domačih družb.

7. V določenih primerih pa se je odredil popravek upoštevanja izgub. Člen 33 D(5) Ligningslov (zakon o odmeri davka) je glede tega določal:

„V primeru celotne ali delne prodaje stalne poslovne enote s sedežem zunaj Danske […] povezani družbi […], se odbita izguba, ki se ne pokrije z dobičkom v prihodnjih letih, vključi v izračun obdavčljivega dohodka. To velja ne glede na uporabljeno metodo olajšave. […]“

8. V skladu z navedbami predložitvenega sodišča je to pravilo veljalo, samo če povezana družba prejemnica ni bila obdavčena skupaj z družbo odsvojiteljico. V skladu s pojasnili k predlogu zakona je namen tega pravila preprečiti danskim družbam, da izvedejo odbitke za izgubo v podružnicah nerezidentkah in podružnico, potem ko začne ustvarjati dobiček, prodajo povezani družbi nerezidentki, tako da je dejansko vračilo na Danskem onemogočeno.

II – **Postopek v glavni stvari**

9. Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je družba Nordea Bank Danmark A/S. Navedena družba je pravna naslednica banke, ki je bila v letu 2000 skupaj s švedsko, finsko in norveško banko povezana v skupino Nordea.

10. V letih 1996 oziroma od 1997 do 2000 je imela pravna prednica na Švedskem, Finskem in na Norveškem stalne poslovne enote v obliki bančnih podružnic. Te podružnice so v vseh letih poslovale z izgubo. Skupaj se je zaradi tega od davčne osnove danskega davka odbilo 204.402.324 DKK, kar v skladu z veljavnim tečajem ustreza približno 27 milijonom EUR.

11. Zaradi oblikovanja skupine Nordea so bile te bančne podružnice zaprte. Približno polovico uslužbencev so prevzele švedske, finske oziroma norveške družbe v skupini Nordea, prav tako del komitentov. Družbe prejemnice v okviru svoje lastne obdavčitve niso mogle opraviti odbitka izgube, ki so jo pred tem dosegle stalne poslovne enote.

12. Danski davčni organi so te postopke označili kot delno prodajo stalnih poslovnih enot povezanim družbam na podlagi člena 33 D(5) Ligningslov. Zaradi tega so davčno osnovo za leto 2000 zvišali za znesek v preteklih letih uveljavljanih izgub. Po mnenju Nordea Bank Danmark je ta ureditev v nasprotju s pravom Unije in Sporazumom EGP.

III – **Postopek pred Sodiščem**

13. Østre Landsret, ki odloča o sporu, je Sodišču na podlagi člena 267 PDEU v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

Ali je treba člen 49 PDEU v povezavi s členom 54 PDEU (prej člen 43 ES v povezavi s členom 48 ES) in člen 31 Sporazuma EGP v povezavi z njegovim členom 34 razlagati tako, da državi članici, ki družbi s sedežem v tej državi omogoča, da redno odbija izgubo stalne poslovne enote s sedežem v drugi državi članici, preprečujeta, da bi od družbe prejela celotno vračilo izgube stalne poslovne enote (če ni pokrita z dobičkom v prihodnjih letih) v primeru zaprtja stalne poslovne enote, zaradi katerega se del dejavnosti poslovne enote prenese na povezano družbo v skupini, ki ima sedež v isti državi kot stalna poslovna enota, ter je treba domnevati, da so izčrpane vse možnosti za upoštevanje zadevne izgube?

14. V postopku pred Sodiščem so Nordea Bank Danmark, Kraljevina Danska, Zvezna republika Nemčija, Kraljevina Nizozemska, Republika Avstrija, Nadzorni organ EFTA in Komisija podali pisna stališča.

IV – **Pravna presoja**

15. V obravnavanem primeru je treba pojasniti, ali je opisano vračilo izgube stalne poslovne enote nerezidentke v okviru danskega davka na dobiček domačih družb v skladu s svobodo ustanavljanja, v skladu s Pogodbo ES oziroma Sporazumom EGP, ki se uporabljata v postopku v glavni stvari.

16. Pri tem v obravnavanem primeru ni treba razlikovati med preizkusom kršitve svobode ustanavljanja družbe v državah članicah, ki se presoja na podlagi člena 43 ES v povezavi s členom 48 ES, in v Kraljevini Norveški, za katero se uporablja člen 31 Sporazuma EGP v povezavi z njegovim členom 34. Obe določbi namreč na enak način prepovedujeta omejitev svobode ustanavljanja. [3]

17. Z vsemi udeleženci postopka se sicer strinjam, da je v obravnavanem primeru podana omejitev svobode ustanavljanja.

18. Svoboda ustanavljanja družbi med drugim daje pravico do opravljanja dejavnosti v drugih državah članicah prek podružnice. [4] Tudi matična država članica načeloma ne sme ovirati družbe pri ustanavljanju v drugi državi članici. [5] Takšno oviranje je podano, če ustanavljanje v drugi državi članici v primerjavi z ustanavljanjem v domači državi pomeni različno obravnavanje. [6]

19. Kraljevina Danska je družbe s podružnicami nerezidentkami zaradi določbe člena 33 D(5) Ligningslov obravnavala drugače kot družbe s podružnicami rezidentkami. Če je danska družba dejavnost opravljala preko podružnice rezidentke, ki jo je prodala povezani družbi v skupini, ki ni bila obdavčena na Danskem, se davčno upoštevane izgube te podružnice rezidentke drugače kakor od podružnic nerezidentk niso vrnile. Izvajanje dejavnosti prek podružnic v drugi državi članici je bilo tako z davčnega vidika manj ugodno.

3 — Glej glede člena 49 PDEU sodbo A (C-48/11, EU:C:2012:485, točka 21).

4 — Glej sodbo Impacto Azul (C-186/12, EU:C:2013:412, točka 32 in navedena sodna praksa).

5 — Glej sodbe Daily Mail and General Trust (81/87, EU:C:1988:456, točka 16), AMID (C-141/99, EU:C:2000:696, točka 21) in Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, točka 20).

6 — Glej sodbe AMID (C-141/99, EU:C:2000:696, točka 27), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, točke od 16 do 23) in Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, točke od 20 do 34).

20. Na podlagi sodne prakse je tako različno obravnavanje v skladu s pravico do ustanavljanja, če se nanaša na položaje, ki med seboj objektivno niso primerljivi (k temu pod točko A), ali če je upravičeno z nujnimi razlogi v splošnem interesu (k temu pod točko B).[7]

A – *Nujnost preizkusa objektivne primerljivosti položajev*

21. Zato bi bilo treba najprej preizkusiti, ali so družbe s podružnicami rezidentkami in družbe s podružnicami v drugi državi članici v objektivno primerljivem položaju in sicer ob upoštevanju cilja zadevnih nacionalnih določb.[8]

22. Čeprav sem v preteklosti sama izvajala takšne preizkuse,[9] menim, da je treba od tega odstopiti.[10] Po eni strani ni mogoča razmejitev od preizkusa dejavnika utemeljitve niti niso določena merila, v katerih primerih ni podana objektivna primerljivost položajev. Po drugi strani bi takšna ugotovitev preprečevala tudi primerno izravnavo med temeljno svoboščino in razlogom za različno obravnavanje.

23. Zahteva po objektivni primerljivosti se lahko šteje kot dogmatični preostanek iz časa, ko je Sodišče na področju svobode ustanavljanja sprejemalo izključno dejavnike utemeljitve iz Pogodbe.[11] Številni razlogi, ki so jih države članice uveljavljale za različno obravnavanje domačih in čezmejnih dejanskih stanj, so se zato lahko presojali samo v okviru objektivne primerljivosti položajev.

24. Ko je Sodišče začelo priznavati tudi nezapisane dejavnike utemeljitve, pa se je stvar spremenila. Razlogi, ki govorijo v prid različnemu obravnavanju, se sedaj praviloma presojajo v okviru preizkusa različnih že priznanih ali v bodoče priznanih dejavnikov utemeljitve. Zato ne preseneča, da Sodišče v primerih, v katerih presoja objektivno primerljivost položajev, v bistvu preučuje to, kar kasneje ponovno preizkuša v okviru presoje utemeljenosti.[12]

25. Ob upoštevanju navedenega so se zlasti v sodbah s področja davčnega prava v zadnjem času izvajali različno intenzivni preizkusi primerljivosti položajev. Tako Sodišče že pritrjuje objektivni primerljivosti, če se v obeh primerih želi izkoristiti davčno ugodnost,[13] po drugi strani pa obstajajo tudi obsežne preiskave, ki se podrobno ukvarjajo z ureditvijo v zadevni državi članici.[14] Sodišče pa v določenih primerih sploh ni presojalo objektivne primerljivosti položajev,[15] ali pa je ugotovilo njen obstoj brez posebne obrazložitve.[16]

26. Iz sodne prakse Sodišča ne izhaja, pod katerimi pogoji razlika med primerjanimi položaji izključuje njihovo objektivno primerljivost. V obravnavanem primeru je na primer treba ugotoviti, da se položaj podružnice nerezidentke objektivno razlikuje od položaja podružnice rezidentke, ker se tuj davek odbije od danskega davka samo v primeru obdavčitve podružnice nerezidentke. Katera merila pa so odločilna za presojo, ali gre z vidika popravka upoštevanja izgube za relevantno razliko?

7 — Sodbe X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, točka 20), Komisija/Belgija (C-250/08, EU:C:2011:793, točka 51), Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, točka 17) in A (C-123/11, EU:C:2013:84, točka 33); glej glede prostega pretoka kapitala sodbo K (C-322/11, EU:C:2013:716, točka 36 in navedena sodna praksa).

8 — Sodbe X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, točka 22), Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, točka 17) in A (C-123/11, EU:C:2013:84, točka 33).

9 — Glej moje sklepne predloge v zadevi Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:222, točka 31 in naslednje) in Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, točka 56 in naslednje).

10 — Glej moje sklepne predloge v zadevi A (C-123/11, EU:C:2012:488, točka 40 in naslednje) in Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen in drugi (od C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:104, točka 32).

11 — Glej na primer sodbo Royal Bank of Scotland (C-311/97, EU:C:1999:216, točka 32).

12 — Glej sodbo K (C-322/11, EU:C:2013:716, točka 37 in naslednje ter točka 49 in naslednje).

13 — Sodba X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, točka 24).

14 — Sodba K (C-322/11, EU:C:2013:716, točka 37 in naslednje).

15 — Glej sodbe Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, točke od 18 do 26), Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, točke od 27 do 39) in Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, točke od 18 do 34).

16 — Sodba National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, točka 38).

27. Če bi se ugotovilo, da ni podana objektivna primerljivost položajev, preizkus sorazmernosti neenakega obravnavanja domačih in čezmejnih položajev drugače kakor preizkus dejavnika utemeljitve ni potreben. Primerna izravnava med cilji, ki so povezani s temeljno svoboščino in ki so razlog za razlikovanje med domačimi in čezmejnimi položaji, tako več ni možna. Uravnotežena rešitev se zagotavlja, samo če se razlog za neenako obravnavanje presoja v okviru preizkusa dejavnika utemeljitve.

28. Če tako preizkus objektivne primerljivosti položajev ni potreben niti ne vodi do primernih rezultatov, ga Sodišču v prihodnje ni treba izvajati. Utemeljenost neenakega obravnavanja se mora presojati izključno na podlagi tega, ali je podan razlog, ki lahko sorazmerno opraviči različno obravnavanje.

B – *Utemeljitev*

29. V obravnavanem primeru različno obravnavanje podružnic nerezidentk zato ne pomeni kršitve svobode ustanavljanja v skladu s Pogodbo ES oziroma Sporazumom EGP, če je upravičeno z nujnimi razlogi v splošnem interesu.

30. V postopku udeležene države članice menijo, da je takšna utemeljitev podana. Sklicujejo se na od Sodišča priznane dejavnike utemeljitve ohranitve delitve davčne pristojnosti med državami članicami (k temu pod točko 1), ohranitve doslednosti davčnega sistema (k temu pod točko 2) in preprečitve davčnega izogibanja (k temu pod točko 3).

1. Delitev davčne pristojnosti

31. Ohranitev razdelitve davčne pristojnosti med državami članicami je v okviru ustaljene sodne prakse Sodišča priznana utemeljitev.[17]

32. Kraljevina Danska v povezavi s ciljem preprečitve davčnega izogibanja šteje vračilo izgub iz tega razloga za utemeljeno. S tem naj bi se namreč preprečilo, da skupina podjetij na Danskem sprva uveljavlja izgube stalne poslovne enote nerezidentke, dobičke pa nato s prodajo stalne poslovne enote znotraj skupine obdavčuje v drugi, z davčnega vidika ugodnejši državi članici.

33. Preostale v postopku udeležene države članice za odločilno štejejo utemeljitev ohranitve razdelitve davčne pristojnosti med državami članicami, zlasti ob upoštevanju simetrične obravnave dobičkov in izgub v isti državi članici. Ker za stalno poslovno enoto nerezidentko zaradi prodaje več ne velja danska davčna ureditev, je ta simetrija motena, ker se prihodnji dobički stalne poslovne enote več ne obdavčujejo na Danskem.

34. Ob upoštevanju teh različnih poudarkov je treba najprej pojasniti, kaj pravzaprav točno vključuje dejavnik utemeljitve ohranitve delitve davčne pristojnosti med državami članicami.

35. Pri tem je treba najprej razlikovati med delitvijo davčne pristojnosti in ohranitvijo te delitve. Sodišče namreč v ustaljeni sodni praksi poudarja, da je vprašanje *načina* razdelitve davčnih pristojnosti med državami članicami stvar držav članic. Ob neobstoju ukrepov za uskladitev na ravni Unije države članice ostanejo pristojne, da s sporazumom ali enostransko opredelijo merila za razdelitev davčne pristojnosti.[18]

17 — Glej sodbe National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, točka 45), Komisija/Španija (C-269/09, EU:C:2012:439, točka 76), DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle & C (C-380/11, EU:C:2012:552, točka 43), Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, točka 50), Imfeld in Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, točka 68) in DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, točka 46).

18 — Glej sodbe Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, točka 25), National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, točka 45), Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, točka 50) in DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, točka 47).

36. Sicer je Sodišče pri prvem priznanju tega dejavnika utemeljitve v sodbi Marks & Spencer poudarilo, da je treba zaščititi *enakomerno* porazdelitev pristojnosti obdavčitve,[19] to stališče pa od časa do časa ponovi tudi v kasnejših sodbah.[20]

37. Načeloma lahko izhajamo iz tega, da oblike in načini razdelitve davčnih pristojnosti med državami članicami v določenih primerih za Sodišče niso vprašljivi, s čemer se poudarja „*ohranitev* delitve davčne pristojnosti med državami članicami“.[21] To je podano tudi v obravnavanem primeru, v katerem se stalne poslovne enote nerezidentke obdavčujejo tako v državi vira, v kateri ima stalna poslovna enota svoj sedež, kot tudi na Danskem, kjer ima sedež matična družba, pri čemer se v zadnjenavedenem primeru odbije davek, ki je že bil plačan v državi vira.

38. Dejavnik utemeljitve „ohranitve“ razdelitve davčne pristojnosti državam članicam tako daje pravico, da izvajajo in zaščitijo svojo davčno pristojnost, ki so jo same določile. V tem smislu je treba razumeti tudi ustaljeno sodno prakso Sodišča, po kateri je ta dejavnik utemeljitve lahko priznan „zlasti“ takrat, kadar se želi z zadevno ureditvijo preprečiti ravnanje, ki lahko ogroža pravico države članice do izvajanja davčnih pristojnosti glede dejavnosti, ki se opravljajo na njenem ozemlju.[22] Sklicevanje na ta dejavnik utemeljitve ne more biti izključen, tudi če država članica obdavčuje dejavnosti, ki se ne izvajajo na njenem ozemlju, kot na primer v obravnavanem primeru dejavnost stalnih poslovnih enot nerezidentk. V nasprotnem primeru bi moralo Sodišče državam članicam odreči pravico do obdavčevanja dejavnosti, ki se ne opravljajo na njenem ozemlju.

39. Iz dosedanje sodne prakse Sodišča glede dejavnika utemeljitve, kako lahko države članice razdelijo in zaščitijo svojo davčno pristojnost, izhajata dve skupini primerov.

40. Prvič, države članice lahko preprečijo odvzem pravice do izvajanja davčnih pristojnosti s prenosom dobičkov v drugo državo članico.[23] Navedeno vključuje preprečevanje fiktivnih ali goljufivih ravnanj v zvezi s prenosom obdavčevanja med državami članicami.[24]

41. Drugič, državam članicam tudi ni treba upoštevati izgub iz dejavnosti, ki niso obdavčene na njenem ozemlju, temveč v drugi državi članici. Dejavnik utemeljitve namreč vključuje, da se ohranja simetrija med pravico do obdavčevanja dobičkov in možnostjo odbitka izgub.[25] Notranji trg davčnim zavezancem tako ne daje možnosti izbire, v kateri državi članici bodo upoštevali svoje izgube.[26]

42. Iz teh doslej priznanih skupin primerov izhaja, da je tako imenovani dejavnik utemeljitve „ohranitve delitve davčne pristojnosti med državami članicami“ samo odraz drugih priznanih dejavnikov utemeljitve, zlasti ob upoštevanju razmejitve davčnih pristojnosti držav članic.

43. Po eni strani je namreč ideja, da upoštevanja dobičkov iz dejavnosti ni mogoče ločiti od upoštevanja izgub zgolj odraz ohranitve doslednosti davčnega sistema. V skladu z navedenim je lahko omejitev temeljne svoboščine utemeljena, če je podana neposredna povezava med zadevno davčno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določeno davčno dajatvijo.[27] Sodišče je v okviru preizkusa tega

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

20 — Glej med drugim sodbi Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, točka 58) in Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, točka 53).

21 — Glej tudi sodbo Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, točka 38 in navedena sodna praksa), po kateri „neugodnosti, ki jih lahko povzroči vzporedno izvajanje davčne pristojnosti držav članic, ne pomenijo omejitev prostega pretoka kapitala.“

22 — Sodbe Komisija/Nemčija (C-284/09, EU:C:2011:670, točka 77), FIM Santander Top 25 Euro Fi (od C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, točka 47), SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, točka 45), Beker in Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, točka 57), Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, točka 53) in Imfeld in Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, točka 75).

23 — Glej sodbe Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, točka 56), Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, točka 87) in Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, točka 55).

24 — Glej sodbi SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, točke od 60 do 63), in SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, točke od 45 do 47).

25 — Sodba Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, točka 24).

26 — Glej sodbe Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, točka 55), X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, točka 29), in A (EU:C:2012:485, točka 43).

27 — Glej sodbe Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, točka 44), DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle & C(C-380/11, EU:C:2012:552, točka 46), in Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, točka 59).

dejavnika utemeljitve že ugotovilo, da je v tem smislu podana neposredna povezava med upoštevanjem dobička in izgube dejavnosti, ki se izvaja v državi članici.[28] Tako je utemeljeno, če Sodišče govori o tem, da se zahteve, povezane z davčno doslednostjo in uravnoteženo razdelitvijo davčne pristojnosti med državami članicami, prekrivajo.[29]

44. Po drugi strani je preprečevanje prenosa dobičkov iz ene v drugo državo članico s fiktivnimi ali goljufivimi ravnanji zgolj poseben primer priznanega dejavnika utemeljitve preprečitve davčnega izogibanja. Na podlagi ustaljene sodne prakse je namreč nacionalni ukrep, ki omejuje svobodo ustanavljanja, lahko upravičen, če je posebej namenjen povsem umetnim konstruktom, katerih cilj je izogibanje zakonodaji zadevne države članice.[30] V okviru „ohranitve delitve davčne pristojnosti med državami članicami“ ne gre za to, da bi se preprečilo, da bi se davčni zavezanec v celoti izognil obdavčitvi, temveč za to, da z umetnim konstruktom dobiček prenaša v drugo državo članico. Sodišče celo meni, da je takšna povezava podana, če med drugim „upošteva“ oba dejavnika utemeljitve.[31]

45. Če razlog „ohranitve delitve davčne pristojnosti med državami članicami“ štejemo zgolj za poseben izraz drugih priznanih dejavnikov utemeljitve, je mogoče razumeti, zakaj Sodišče ohranitev te porazdelitve priznava kot samostojni dejavnik utemeljitve,[32] včasih samo v povezavi z drugimi dejavniki utemeljitve.[33]

46. Vendar je sodna praksa bolj jasna, če se pri preizkusu utemeljenosti oviranja temeljnih svoboščin dejanski razlog ne skriva za oznako „delitve davčne pristojnosti“, temveč stopi v ospredje. Zato bom v nadaljevanju preizkusila zgolj tiste dejavnike utemeljitve, katerih posebne pojavne oblike so se doslej obravnavale v okviru „ohranitve delitve davčne pristojnosti med državami članicami“, in sicer v obravnavanem primeru ohranitev doslednosti davčnega sistema (k temu pod točko 2) in preprečitve davčnega izogibanja (k temu pod točko 3).

2. Davčna doslednost

47. Na podlagi ustaljene sodne prakse lahko nujnost zagotavljanja doslednosti davčnega sistema utemelji omejitev temeljnih svoboščin. V ta namen mora biti izkazana neposredna povezava med davčno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določenim davkom.[34] V takšnem primeru se imetniku temeljne svoboščine davčna ugodnost ne prizna, če ne nosi davčnega bremena, ki je s tem neposredno povezano. Neposrednost povezave se presoja glede na cilj zadevne ureditve.[35]

48. Sodišče je že ugotovilo, da v tem smislu obstaja neposredna povezava med upoštevanjem dobička in izgube dejavnosti v državi članici.[36]

49. Kot je pravilno navedla Komisija, je v obravnavanem primeru načeloma podana simetrija med upoštevanjem dobičkov in izgub obdavčljive dejavnosti, ne da bi bilo potrebno vračilo izgube. Kraljevina Danska se je v za postopku v glavni stvari merodajnem obdobju odločila za obdavčitev stalnih poslovnih enot nerezidentk, zaradi česar je morala upoštevati dobičke in izgube te dejavnosti.

28 — Sodba K (C-322/11, EU:C:2013:716, točka 69).

29 — Sodba National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, točka 80).

30 — Glej sodbi Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, točka 63), in SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, točka 65).

31 — Sodba SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, točki 66 in 69).

32 — Glej sodbo National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, točka 48).

33 — Glej sodbe Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, točka 51), Lidl Belgium (C-356/04, EU:C:2006:585, točke 38 in naslednje) in A (C-123/11, EU:C:2013:84, točka 46).

34 — Glej sodbe Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, točka 42), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, točka 43 in naslednje), DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle & C (C-380/11, EU:C:2012:552, točka 46) in Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, točka 59).

35 — Glej sodbi Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, točka 44) in Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, točka 42).

36 — Sodba K (C-322/11, EU:C:2013:716, točka 69).

50. K tej simetriji sodi tudi, kot je pravilno opozorila Nordea Bank Danmark, da se pri prodaji stalne poslovne enote nerezidentke morebitni dobiček iz prodaje obdavči na Danskem. Med povezanimi družbami, ki se ne dogovorijo o primerni prodajni ceni, tako kot je to podano v obravnavanem primeru, se lahko ta dobiček iz prodaje, kot izhaja iz danske davčne zakonodaje na podlagi tako imenovanega merila svobodne konkurence, obdavči po objektivni prometni vrednosti. S tega vidika obdavčitev natančno ustreza pravici države do obdavčitve povečanja vrednosti premoženja družbe v okviru njene davčne pristojnosti. [37]

51. Pri tem ni pomembno – kot na primer ugovarja Kraljevina Nizozemska – da bi bilo treba davčnim zavezancem ne glede na danski sistem vračila priznati pravico odbitka izgube, brez možnosti obdavčitve prihodnjih dobičkov. Nezmožnost obdavčitve morebitnih prihodnjih dobičkov je v okviru obdavčitve dejavnosti možnost, ki nastopi tudi v primeru poslovnega neuspeha dejavnosti, ali če zaradi prenosa sedeža država članica nima več pravice obdavčevanja.

52. V zvezi s simetrijo je zlasti Republika Avstrija ugovarjala, da je obdavčitev dobičkov v obravnavanem primeru zgolj formalne narave. Ker je Kraljevina Danska za obdavčitev stalnih poslovnih enot nerezidentk uporabila metodo odbitkov, je treba v državi vira plačan davek odbiti. Če je davčna stopnja na Danskem enaka ali nižja kot v državi vira, dobički stalne poslovne enote nerezidentke na Danskem sploh ne bi bili obdavčeni. Tudi če bi bila davčna stopnja v državi vira nižja, Danska na noben način ne bi imela popolne pravice obdavčevanja.

53. Ta ugovor je utemeljen, če ima obdavčitev stalne poslovne enote nerezidentke v okviru metode odbitkov drugačne davčne posledice kot normalna obdavčitev dejavnosti, ki se opravlja v domači državi. Davčni prihodki, ki jih dosega Danska z obdavčitvijo stalnih poslovnih enot nerezidentk, bodo praviloma nižji. Prav tako je podano določeno neravnotežje med polnim upoštevanjem nastalih izgub in v končni fazi maksimalno delno obdavčitvijo njihovih dobičkov.

54. Prav tako obdavčitve stalne poslovne enote nerezidentke v okviru metode odbitkov ni mogoče enačiti z njeno neobdavčitvijo na podlagi metode oprostitve. S tem primerom se je Sodišče ukvarjalo v sodbi Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt in državi članici v končni fazi dovolilo naknadni popravek izgube, do česar je prišlo, kljub pomanjkanju davčnih pristojnosti, zaradi oprostitve prihodkov stalne poslovne enote nerezidentke. [38] V nasprotju z mnenjem Zvezne republike Nemčije pa ta sodba za obravnavani primer ni merodajna, ker je hotela Kraljevina Danska svojo davčno pristojnosti izvajati nad stalnimi poslovnimi enotami nerezidentkami in je obstajala možnost, da bodo njihovi dobički tudi delno obdavčeni.

55. V obravnavanem primeru ni treba odločati o tem, ali v okviru davčne doslednosti z metodo odbitkov omejena davčna pristojnost države članice tej daje pravico, da zgolj v omejenem obsegu upošteva izgube. Obrazložen in jasen cilj danske ureditve glede vračila izgube ni, da se za dejavnosti, ki se obdavčujejo po metodi odbitkov, vzpostavlja primerno ravnotežje med upoštevanjem dobička in izgube. Sistem naj bi – kot je navedla tudi Kraljevina Danska – v posebnem primeru preprečil samo zlorabo popolnega upoštevanja izgube v okviru metode odbitkov. Praviloma pa naj bi se davčnim zavezancem na podlagi danske davčne zakonodaje priznala ugodnost celotnega upoštevanja izgube, tudi če gre za primer, da se z dobički v prihodnjih letih ne bo pokrila, upoštevanih izgub ne bo mogoče izravnati.

56. Ob upoštevanju danskega sistema bi bilo sklicevanje na utemeljitev ohranitve doslednosti davčnega sistema izključeno tudi ob upoštevanju ustaljene sodne prakse, po kateri je nacionalna zakonodaja primerna za uresničevanje zadanega cilja, le če je z njo resnično zagotovljeno dosledno in sistematično, torej pravilno uresničevanje tega cilja. [39]

37 — Glej sodbi National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, točka 46) in DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, točka 48 in naslednje).

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

39 — Glej sodbo Sokoll-Seebacher (C-367/12, EU:C:2014:68, točka 39 in navedena sodna praksa).

57. Obravnavana omejitev svobode ustanavljanja torej ni upravičena z nujnostjo ohranjanja doslednosti davčnega sistema.

3. Preprečitev davčnega izogibanja

58. V skladu z ustaljeno sodno prakso je lahko nacionalna zakonodaja, ki omejuje svobodo ustanavljanja, za preprečitev davčnega izogibanja upravičena, če je posebej namenjena povsem umetnim konstruktom, katerih cilj je izogibanje zakonodaji zadevne države članice.[40] Če gre zlasti za to, da se prepreči prenos dobičkov v drugo državo članico, Sodišče postavlja celo manj stroge zahteve. Za ohranitev porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami je lahko utemeljena tudi zakonodaja, ki nima posebnega namena izključiti davčne ugodnosti, predvidene za umetne konstrukte.[41]

59. Kot izhaja iz pojasnil k zakonu je cilj obravnavane ureditve, da se skupini podjetij prepreči, da z namenom znižanja davka izgube stalne poslovne enote nerezidentke sprva uveljavlja na Danskem, prihodnje dobičke pa obdavči samo v drugi državi članici. Glede na navedeno obstaja možnost davčnega izogibanja, zlasti v primeru klasične naložbe, pri kateri se na podlagi začetnih naložb faza izgube loči od faze dobičkov. Zaradi tega lahko prenos dejavnosti stalne poslovne enote nerezidentke znotraj skupine podjetij, tudi če družba prejemnica več ne more uveljavljati njenih izgub, pomeni ugodnost, če je tuja davčna stopnja nižja od danske.

60. Vendar nacionalna zakonodaja za preprečitev davčnega izogibanja ne sme presegati tistega, kar je potrebno za uresničitev tega cilja. Zaradi tega mora davčnemu zavezancu omogočati, da predloži dokaze v zvezi z morebitnimi poslovnimi razlogi.[42] Po drugi strani se mora izravnalni davčni ukrep omejiti na del, ki presega to, kar bi nastalo, če družbe ne bi bile povezane.[43]

61. Sicer v okviru postopka obdavčitve ni mogoče zahtevati, da mora biti vsak posamezni primer nujno predmet individualnega preizkusa, temveč se morajo urejati tudi dejanska stanja, ki imajo praviloma določeno posledico ali izhajajo iz določenega nagiba.

62. V obravnavanem primeru pa so na vsak način prekoračene meje še dopustne tipizacije davčnega izogibanja. Prvič, davčni zavezanec ne more predložiti nasprotnega dokaza glede izogibanja, čeprav je očitno, da so pri prenosu stalne poslovne enote znotraj skupine, kot kaže tudi obravnavani primer, podani upravičeni gospodarski razlogi za prodajo, zlasti za odpravo dvojnih zmogljivosti. Drugič, obravnavani primer kaže tudi, da v skladu z mnenjem Nadzornega odbora EFTA ni sorazmerno, da se pri vsaki, čeprav delni prodaji stalne poslovne enote odredi celotno vračilo predhodno uveljavljanih izgub. Na ta način so namreč zajeti tudi primeri, v katerih gre v bistvu za likvidacijo stalne poslovne enote.

63. Tretjič, celotno vračilo uveljavljanih izgub ni povezano z nezmožnostjo obdavčitve prihodnjih dobičkov, katerih kompenzacija se zasleduje z dansko zakonodajo. Kraljevina Danska lahko upravičeno upošteva samo takšne dobičke, ki jih je že mogoče pričakovati v trenutku prodaje. V prihodnosti povečane možnosti dobička bi bilo treba pripisati pravici obdavčevanja pristojne države članice. Dobički, ki so že nastali v trenutku prodaje pa, kot pravilno poudarja Komisija, prihajajo do izraza v okviru določitve prodajne cene na podlagi tržnega načela.[44]

40 — Glej sodbi Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, točka 63) in SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, točka 65).

41 — Sodba SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, točka 66).

42 — Glej sodbo SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, točka 71).

43 — Glej sodbo SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, točka 72).

44 — Glej zgoraj (točka 50).

64. Če Kraljevina Danska te vrednosti ne šteje kot primerne, ker je po njenem mnenju prenos znotraj skupine lahko veliko bolj koristen kot prenos na tretjo osebo, je treba opozoriti na to, da ta morebitna večja korist tako ali tako ne bi prišla do izraza, če bi stalna poslovna enota ostala pod davčno suverenostjo Danske. Ohranitev stalne poslovne enote pod dansko davčno suverenostjo pa je cilj, ki se zasleduje z obravnavano ureditvijo.

65. Omejitev svobode ustanavljanja tako ni utemeljena niti s ciljem preprečitve davčnega izogibanja, ker danska zakonodaja presega, kar je potrebno za dosego tega cilja.

4. Rezultat utemeljitve

66. Obravnavano omejevanje svobode ustanavljanja zato ni upravičeno zaradi nujnih razlogov splošnega interesa. Zaradi tega tudi ni treba presojati navedb Nordea Bank Danmark, po katerih je utemeljitev iz sodbe Marks & Spencer izključena, ker davčnemu zavezancu ni mogoče odreči upoštevanja izgub, če zaradi zaprtja bančnih podružnic, kot je to podano v obravnavanem primeru, ni omogočeno upoštevanje izgub v državi vira.

V – **Predlog**

67. Na predloženo vprašanje je zato treba odgovoriti, da:

Člen 43 ES v povezavi s členom 48 ES in člen 31 Sporazuma EGP v povezavi z njegovim členom 34 državi članici, ki družbi s sedežem v tej državi omogoča, da v okviru metode odbitkov redno odbija izgubo stalne poslovne enote s sedežem v drugi državi članici, preprečujeta, da bi od družbe prejela celotno vračilo izgube stalne poslovne enote (če ni pokrita z dobičkom v prihodnjih letih), če je naknadna obdavčitev predvidena za vsak primer prenosa dela dejavnosti poslovne enote na povezano družbo, ki ima sedež v isti državi kot stalna poslovna enota.