Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 17. decembra 2015*

„Predhodno odločanje — Davčna zakonodaja — Davek od dohodkov pravnih oseb — Svoboda ustanavljanja — Stalna poslovna enota nerezidentka — Izogibanje dvojnega obdavčevanja z oprostitvijo dohodkov stalne poslovne enote nerezidentke — Upoštevanje izgub take stalne poslovne enote — Ponovno vštetje predhodno odbitih izgub ob prenosu stalne poslovne enote nerezidentke — Končne izgube“

V zadevi C-388/14,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Finanzgericht Köln (davčno sodišče v Kölnu, Nemčija) z odločbo z dne 19. februarja 2014, ki je prispela na Sodišče 14. avgusta 2014, v postopku

Timac Agro Deutschland GmbH

proti

Finanzamt Sankt Augustin,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi M. Ilešič, predsednik drugega senata v funkciji predsednika tretjega senata, C. Toader, sodnica, A. Rosas, E. Jarašiūnas in C. G. Fernlund (poročevalec), sodniki,

generalni pravobranilec: M. Wathelet,

sodni tajnik: K. Malacek, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 1. julija 2015,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za Finanzamt Sankt Augustin U. Strake in H. Brandenberg, agenta,

— za nemško vlado T. Henze in K. Petersen, agenta,

— za francosko vlado D. Colas, J.-S. Pilczer in S. Ghiandoni, agenti,

— za avstrijsko vlado C. Pesendorfer, E. Lachmayer, A. Wild in M. Klamert, agenti,

— za vlado Združenega kraljestva J. Kraehling, agentka, skupaj s S. Ford in de N. Saundersom, barristers,

* Jezik postopka: nemščina.

— za Evropsko komisijo W. Roels in M. Wasmeier, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 3. septembra 2015

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 49 PDEU.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Timac Agro Deutschland GmbH (v nadaljevanju: Timac Agro), kapitalsko družbo nemškega prava, in Finanzamt Sankt Augustin (davčni urad v Sankt Augustinu), ker je ta ponovno vštel predhodno odbite izgube, povezane z davčnima letoma 1997 in 1998, ki izvirajo iz stalne poslovne enote nerezidentke te družbe ob prenosu te poslovne enote na sestrsko družbo nerezidentko, ter zavrnil upoštevanje izgub, povezanih z davčnimi leti od 1999 naprej, ki so nastale tej poslovni enoti po tem prenosu.

Pravni okvir

Nemško pravo

3 Člen 2a(3), prvi do četrti stavek, zakona o davku od dohodkov (Einkommensteuergesetz, v nadaljevanju: EStG) v različici, ki se uporablja za davčni leti 1997 in 1998, določa:

„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. Če izguba ni bila tako izravnana, je dovoljeno odbiti izgubo, če so izpolnjeni pogoji iz člena 10d. 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. 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 se je uporabljala 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 tej 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.‘“

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:

„[č]e 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 pogodbenic bo obdavčen le v tej državi, razen če podjetje opravlja dejavnost v drugi državi pogodbenici 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 ali sedežem 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.“

8 Člen 12(b) protokola, priloženega k temu sporazumu, glede člena 24 navedenega sporazuma določa:

„Če imajo osebe, ki stalno prebivajo ali imajo sedež v Nemčiji, po poslovnem letu 1990 (1989/1990) izgube v stalnih poslovnih enotah s sedežem v Avstriji, se izgube, ki so nastale do vključno poslovnega leta 1997 (1996/1997), upoštevajo v skladu s členom 2a(3) EStG). Ponovna vštetja v skladu s členom 2a(3), tretji stavek, [tega zakona] se od davčnega leta 1994 ne upoštevajo. Čeprav določene davčne ugodnosti ni mogoče izvesti v skladu s temi določbami v Zvezni republiki Nemčiji zaradi pravnomočnosti in ker ni mogoče ponovno začeti postopka odmere davka zaradi zastaranja, se te izgube lahko upoštevajo v Republiki Avstriji v obliki odbitka izgub. Izgube, nastale od poslovnega leta 1998 (1997/1998) naprej, je treba po načelu vzajemnosti upoštevati v državi sedeža poslovne enote. Navedene določbe se uporabljajo, le če ne povzročijo dvojnega upoštevanja izgub.“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

9 Timac Agro je kapitalska družba nemškega prava in je del francoske skupine. Od leta 1997 je imela stalno poslovno enoto v Avstriji. Ta poslovna enota je bila 31. avgusta 2005 odplačno prenesena na družbo s sedežem v Avstriji, ki pripada isti skupni družb kot družba Timac Agro.

10 Takrat se je pojavilo vprašanje obravnave izgub te stalne poslovne enote nerezidentke, saj je navedena poslovna enota med letoma 1997 in 2005 ustvarila izgubo v vseh poslovnih letih, razen v letih 2000 in 2005.

11 Po davčni reviziji so bile davčne osnove družbe Timac Agro popravljene za leta od 1997 do 2004. Na eni strani so bile izgube stalne poslovne enote v Avstriji, ki so bile prvotno odbite od dohodka družbe Timac Agro za leti 1997 in 1998, ponovno vštete v obdavčljivi dohodek te družbe 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.

12 Družba Timac Agro, ki izpodbija te popravke, je vložila tožbo pri Finanzgericht Köln (davčno sodišče v Kölnu). V utemeljitev te tožbe navaja, da ponovno vštetje izgub, ki jih je imela njena stalna poslovna enota v Avstriji v letih 1997 in 1998, in dejstvo, da ni mogoče odbiti izgub te poslovne enote, nastalih v letih od 1999 do 2004, nista v skladu s svobodo ustanavljanja.

13 Predložitveno sodišče v zvezi z zadevnim ponovnim vštetjem izgub meni, da Sodišče še ni odgovorilo na vprašanje, ali je tako ponovno vštetje po prenosu stalne poslovne enote nerezidentke v skladu s pravom Unije.

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

15 Zato se predložitveno sodišče, če bi Sodišče presodilo, da je mogoče načela iz navedene sodbe uporabiti tudi v takem primeru, kot je ta v postopku v glavni stvari, 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), uporabila za izgube, povezane z davčnima letoma 1997 in 1998, ki se v Nemčiji ne upoštevajo več, ker so bile ponovno vštete.

16 Kar zadeva zavrnitev upoštevanja izgub stalne poslovne enote v Avstriji za davčna 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 poslovne enote. Ureditev iz tega sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja ne zajema le dobička, ampak tudi izgube. Družba Timac Agro bi zato lahko uspela s tožbo, le če je z navedenim sporazumom kršena svoboda ustanavljanja.

17 Navedeno sodišče se sprašuje tudi, ali v zadevi, ki jo obravnava, obstajajo končne izgube v smislu načel, določenih v točkah 55 in 56 sodbe Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763). Poudarja, da do zdaj ni uspelo ugotoviti, na podlagi katerih meril bi bilo mogoče določiti položaje, v katerih se uporabljajo ta načela.

18 Finanzgericht Köln (davčno sodišče v Kölnu) je v teh okoliščinah prekinilo odločanje in Sodišču 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 ponovno vštetje izgub tuje poslovne enote v višini, v kateri so se pred tem upoštevale za znižanje davčne osnove [matične družbe rezidentke], prenos te stalne poslovne enote na drugo kapitalsko družbo, ki pripada isti skupini kot prenosnica, 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 poslovni enoti nemške kapitalske družbe, ni več mogoče upoštevati v Avstriji, ker je bila poslovna enota prenesena na avstrijsko kapitalsko družbo, ki pripada isti skupini kot nemška kapitalska družba?“

Vprašanji za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

19 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu želi izvedeti, ali je treba člen 49 PDEU razlagati tako, da nasprotuje davčni ureditvi države članice, kot je ta v postopku v glavni stvari, na podlagi katere se ob prenosu stalne poslovne enote, ki je v drugi državi članici, z družbe rezidentke na družbo nerezidentko, ki spada k isti skupini kot družba rezidentka, izgube, ki so bile pred tem odbite iz naslova prenesene poslovne enote, ponovno vštejejo v obdavčljivi poslovni izid družbe prenosnice, kadar so na podlagi sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodki take stalne poslovne enote oproščeni obdavčitve v državi članici, v kateri ima sedež družba, od katere je bila odvisna ta poslovna enota.

20 Spomniti je treba, da svoboda ustanavljanja za družbe, ustanovljene v skladu z zakonodajo posamezne države članice, ki imajo registrirani sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Evropski uniji, vključuje pravico opravljanja dejavnosti v zadevni državi članici prek hčerinske družbe, podružnice ali zastopstva (sodba Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, točka 17 in navedena sodna praksa).

21 Čeprav je namen določb Pogodbe DEU v zvezi s svobodo ustanavljanja zagotoviti, da so tuji državljani in družbe v državi članici gostiteljici obravnavani enako kot državljani in družbe iz te države, hkrati nasprotujejo temu, da bi matična država članica pri ustanavljanju v drugi državi članici, zlasti prek stalne poslovne enote, ovirala družbo, ustanovljeno v skladu z njeno zakonodajo (sodba Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, točka 18 in navedena sodna praksa).

22 Svoboda ustanavljanja je ovirana, če je na podlagi davčne ureditve ene države članice družba rezidentka, ki ima hčerinsko družbo ali stalno poslovno enoto v drugi državi članici, na davčnem področju obravnavana manj ugodno kot družba rezidentka, ki ima stalno poslovno enoto ali hčerinsko družbo v prvi državi članici (sodba Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, točka 19 in navedena sodna praksa).

23 V zvezi z upoštevanjem izgub, nastalih stalni poslovni enoti nerezidentki, pri določanju poslovnega izida in pri izračunavanju obdavčljivega dohodka družbe, od katere je odvisna ta poslovna enota, je Sodišče že razsodilo, da tako upoštevanje pomeni davčno ugodnost (sodba Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, točka 20 in navedena sodna praksa).

24 Poleg tega je iz sodne prakse Sodišča razvidno, da ponovno vštetje takih izgub, ki se uporablja le v primeru prenosa stalne poslovne enote nerezidentke, pripelje do odrekanja take ugodnosti družbi, ki je lastnica stalne poslovne enote v drugi državi članici, kot je tista, v kateri je njen sedež, v primerjavi z družbo, ki je lastnica stalne poslovne enote v isti državi članici, in zato pomeni neugodno obravnavanje (glej v tem smislu sodbo Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, točka 21).

25 Prav tako lahko v skladu s to sodno prakso takšno neugodno obravnavanje družbo rezidentko odvrne od opravljanja svojih dejavnosti prek stalne poslovne enote v drugi državi članici, kot je tista, v kateri je njen sedež, in zato pomeni omejitev, ki je z določbami Pogodbe glede svobode ustanavljanja načeloma prepovedana (glej v tem smislu sodbo Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, točka 22).

26 Taka omejitev je dopustna, samo če se nanaša na položaje, ki niso objektivno primerljivi med seboj, ali če je upravičena z nujnimi razlogi v splošnem interesu (sodba Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, točka 23 in navedena sodna praksa).

27 V zvezi s primerljivostjo položajev je treba opozoriti, da načeloma položaj stalnih poslovnih enot s sedežem v drugi državi članici, kot je zadevna država članica, ni primerljiv s položajem stalnih poslovnih enot rezidentk z vidika ukrepov, ki jih ta država članica določi zaradi izogibanja ali zmanjševanja dvojnega obdavčevanja dobička družbe rezidentke (sodba Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, točka 24).

28 Vendar je Zvezna republika Nemčija s tem, da je priznala odbitje izgub, ki jih je ustvarila stalna poslovna enota, ki je v Avstriji, dodelila davčno ugodnost družbi rezidentki, od katere je bila odvisna ta stalna poslovna enota, enako kot če bi bila ta poslovna enota v Nemčiji, in jo je zato glede odbitja izgub obravnavala enako kot stalno poslovno enoto rezidentko (glej v tem smislu sodbi Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, točka 35, in Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, točka 24). V teh okoliščinah je položaj družbe rezidentke, ki ima v lasti stalno poslovno enoto v Avstriji, zato primerljiv s položajem družbe rezidentke, ki ima v lasti stalno poslovno enoto v Nemčiji.

29 Ta omejitev bi bila zato lahko upravičena zgolj z nujnimi razlogi v splošnem interesu. V tem primeru bi morala biti omejitev tudi primerna za zagotovitev uresničitve cilja, ki mu sledi, in ne bi smela presegati tega, kar je potrebno za njegovo uresničitev (sodba Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, točka 25 in navedena sodna praksa).

30 Zvezna republika Nemčija poudarja, da so dohodki, ki jih je ustvarila stalna poslovna enota v Avstriji – tisti, ustvarjeni med obdobjem, ko je bila stalna poslovna enota odvisna od družbe s sedežem v Nemčiji, in tisti, ustvarjeni ob prenosu te poslovne enote – oproščeni obdavčitve v Nemčiji, saj je za obdavčitev teh dohodkov v skladu z nemško-avstrijskim sporazumom pristojna Republika Avstrija.

31 Ta država članica pojasnjuje, da ponovno vštetje v postopku v glavni stvari ustreza znesku izgub, ki so bile pred tem odbite. Tako ponovno vštetje naj bi tako pomenilo davčno izravnavo dela dobička družbe rezidentke, ki pred tem ni bila obdavčena.

32 Poleg tega naj bi bil cilj davčne ureditve v postopku v glavni stvari preprečiti to, da bi se davčni zavezanci lahko ureditvi ponovnega vštetja izognili s prodajnimi cenami, ki bi bile določene nad tržno ceno, ali z drugimi konstrukti in preprečili pobiranje davka *a posteriori*.

33 Zvezna republika Nemčija meni, da je torej davčna ureditev v postopku v glavni stvari upravičena z nujnim razlogom v splošnem interesu, povezanim z nujnostjo zagotavljanja uravnotežene razdelitve davčne pristojnosti med državami članicami, s tistim, povezanim z doslednostjo davčne ureditve, in s tistim, povezanim s preprečevanjem izogibanja plačilu davka.

34 Najprej je treba glede nujnosti ohranitve uravnotežene razdelitve davčne pristojnosti med državami članicami opozoriti, da gre za legitimen cilj, ki ga Sodišče priznava in ki lahko povzroči, da je treba za gospodarske dejavnosti družb s sedežem v eni od teh držav članic uporabljati samo davčna pravila te države tako glede dobičkov kot tudi izgub (sodba K, C-322/11, EU:C:2013:716, točka 50 in navedena sodna praksa).

35 Kot je že poudarilo Sodišče, gre pri tem cilju zlasti za to, da se ohranja simetrija med pravico do obdavčevanja dobičkov in možnostjo odbitka izgub, zlasti da se prepreči, da bi davčni zavezanec svobodno izbral državo članico, v kateri bi uveljavljal te dobičke ali izgube (sodba K, C-322/11, EU:C:2013:716, točka 51 in navedena sodna praksa).

36 Zvezna republika Nemčija bi v postopku v glavni stvari, če se ne bi uporabil nemško-avstrijski sporazum, imela pravico obdavčiti dohodke, ki jih je ustvarila stalna poslovna enota v Avstriji, ki je odvisna od družbe s sedežem v Nemčiji.

37 Vendar je uporaba tega sporazuma pripeljala do tega, da Zvezna republika Nemčija ni izvajala nobene davčne pristojnosti glede teh dohodkov. S tem, da se je Zvezni republiki Nemčiji odvzela možnost ponovnega vštetja izgub, ki so bile pred tem odbite glede stalne poslovne enote v Avstriji, v obdavčljivi poslovni izid, bi se torej tej družbi omogočilo, da prosto izbere državo članico, v kateri bo to izgubo uveljavljala (glej v tem smislu sodbo Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, točka 34).

38 V teh okoliščinah ponovno vštetje v postopku v glavni stvari omogoča ohranitev simetrije med pravico do obdavčevanja dobičkov in možnostjo odbitka izgub in s tem zagotovitev uravnotežene razdelitve davčne pristojnosti med zadevnimi državami članicami.

39 Dalje, glede utemeljitve na podlagi nujnosti ohranitve doslednosti nacionalne davčne ureditve je treba spomniti, da gre tudi za legitimen cilj, ki ga Sodišče priznava. Da bi bilo mogoče sprejeti trditev, ki se opira na tako utemeljitev, je treba dokazati obstoj neposredne povezave med zadevno davčno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določeno davčno dajatvijo, pri čemer je treba neposrednost te povezave presojati glede na cilj zadevne ureditve (sodba K, C-322/11, EU:C:2013:716, točki 65 in 66).

40 V okviru ponovnega vštetja izgub stalne poslovne enote nerezidentke, ki so bile pred tem odbite, je Sodišče navedlo, da teh izgub ni mogoče ločiti od predhodnega upoštevanja teh izgub. Tako je Sodišče ugotovilo, da to ponovno vštetje, kadar ima družba v lasti stalno poslovno enoto, ki je v drugi državi članici, kot je država, v kateri ima prva sedež, glede katere država članica sedeža te družbe nima nobene pravice do obdavčitve, odraža simetrično logiko. Tako je obstajala neposredna, osebna in stvarna povezava med dvema elementoma takega davčnega mehanizma, navedeno ponovno vštetje izgub pa je neločljivo dopolnilo predhodno priznanega odbitka (glej v tem smislu sodbo Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, točka 42).

41 V postopku v glavni stvari zadošča ugotoviti, da ker Zvezna republika Nemčija ni izvajala nobene davčne pristojnosti glede dohodkov, ki jih je ustvarila stalna poslovna enota s sedežem v Avstriji, ponovno vštetje zadevnih izgub v obdavčljivi poslovni izid družbe rezidentke, od katere je bila odvisna ta stalna poslovna enota, odraža simetrično logiko in pomeni neločljivo dopolnilo predhodno priznanega odbitka. Zato je davčna ureditev, kot je ta v postopku v glavni stvari, utemeljena tudi z nujnostjo zagotavljanja doslednosti nemške davčne ureditve.

42 Nazadnje, kar zadeva cilj v zvezi s preprečevanjem izogibanja plačilu davka, je treba navesti, da gre za cilj, s katerim se utemeljuje omejitev svobode ustanavljanja, ki je zagotovljena s Pogodbo. Da bi bilo mogoče sprejeti trditev na podlagi take utemeljitve, mora biti v skladu s sodno prakso Sodišča poseben namen takega omejevanja preprečevanje ravnanj, ki ustvarjajo povsem umetne konstrukte brez gospodarske stvarnosti za izognitev davku na dobiček, ustvarjen z opravljanjem dejavnosti na nacionalnem ozemlju, ki ga je treba po navadi plačati (sodba K, C-322/11, EU:C:2013:716, točka 61 in navedena sodna praksa).

43 V zvezi z upoštevnostjo navedene utemeljitve glede na okoliščine, kakršne so te v postopku v glavni stvari, je treba priznati, da obstaja nevarnost, da bi skupina družb svoje dejavnosti organizirala tako, da bi od svojega dohodka, ki se obdavči v Nemčiji, odbila izgube stalne poslovne enote v Avstriji, ki posluje z izgubo, potem pa bi, ko bi ta poslovna enota začela poslovati z dobičkom, njene dejavnosti prenesla na drugo družbo iste skupine, ki je zavezanka za plačilo davka v drugi državi članici.

44 S ponovnim vštetjem izgub, ki so bile tako odbite od obdavčljivega poslovnega izida družbe prenosnice s sedežem v Nemčiji ob prenosu stalne poslovne enote v Avstriji, je z zadevno davčno ureditvijo torej mogoče preprečiti prakse, katerih namen je izogibanje davku na dobiček, ustvarjenim z opravljanjem dejavnosti na nemškem ozemlju, ki ga je treba po navadi plačati.

45 Ob upoštevanju teh preudarkov je treba ugotoviti, da je mogoče davčno ureditev, kot je ta v postopku v glavni stvari, utemeljiti z nujnimi razlogi v splošnem interesu, povezanimi z nujnostjo zagotavljanja uravnotežene razdelitve davčne pristojnosti med Zvezno republiko Nemčijo in Republiko Avstrijo ter z doslednostjo nemške davčne ureditve in preprečevanja izogibanja plačilu davka.

46 Kljub temu je treba še preveriti, ali taka ureditev ne presega tistega, kar je nujno potrebno za dosego teh ciljev.

47 Najprej je treba spomniti, da se zahteve, povezane z uravnoteženo razdelitvijo davčne pristojnosti in davčno doslednostjo, prekrivajo (sodba National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, točka 80). Poleg tega sta cilj ohranitve uravnotežene razdelitve davčnih pristojnosti med državami članicami in cilj preprečitve davčnega izogibanja povezana (sodba Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, točka 62 in navedena sodna praksa).

48 Glede sorazmernosti davčne ureditve v postopku v glavni stvari je treba opozoriti, da je cilj uravnotežene razdelitve davčne pristojnosti ohraniti simetrijo med pravico do obdavčevanja dobičkov in možnostjo odbitka izgub. Nujnost ohranitve te simetrije zahteva, da se izgube, odbite glede stalne poslovne enote, lahko nadomestijo z obdavčenjem dobička te poslovne enote, ustvarjenega v mejah davčne pristojnosti zadevne države članice, torej tistega, ki bi bil ustvarjen v celotnem obdobju, v katerem je bila navedena poslovna enota odvisna od družbe rezidentke, in tistega, ki bi bil ustvarjen ob prenosu te poslovne enote (sodba Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, točki 32 in 33).

49 S tako izravnavo je poleg tega mogoče zagotoviti davčno doslednost, saj je ta izravnava neločljivo dopolnilo predhodnega upoštevanja teh izgub (glej v tem smislu sodbo Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, točka 54).

50 Poleg tega je treba ugotoviti, da lahko navedena izravnava tudi prepreči izogibanje plačilu davka, ker se z njo odstrani nevarnost za ravnanja, katerih namen je izognitev davku, ki ga je treba po navadi plačati v državi rezidentstva družbe, od katere je odvisna stalna poslovna enota.

51 V postopku v glavni stvari ni sporno, da so dohodki, ki jih je ustvarila stalna poslovna enota v Avstriji, ki pripada družbi s sedežem v Nemčiji, tako tisti, ustvarjeni pred prenosom te stalne poslovne enote, kot tisti, ustvarjeni ob tem prenosu, oproščeni plačila davka v Nemčiji. Iz tega sledi, da izgub, ki so bile pred tem odbite glede prenesene poslovne enote, ni mogoče izravnati z obdavčitvijo dohodkov te poslovne enote. Zato je ponovno vštetje takih izgub v obdavčljivi poslovni izid družbe prenosnice ukrep, ki je sorazmeren s cilji, ki se jim sledi, to so ohranitev uravnotežene razdelitve davčne pristojnosti, nujnost zagotavljanja davčne doslednosti in preprečevanje izogibanja plačilu davka.

52 Nazadnje, za odgovor na vprašanje predložitvenega sodišča v zvezi z načeli, ki se nanašajo na končne izgube, navedenimi v točkah 55 in 56 sodbe Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), je treba pojasniti, da ugotovitev v zvezi s sorazmernostjo ponovnega vštetja v postopku v glavni stvari vseeno ne pomeni, da državi članici rezidentstva družbe prenosnice ni treba spoštovati načel, določenih v navedenih točkah, ker navedeno ponovno vštetje ne vpliva na opredelitev zadevne izgube.

53 Če družba rezidentka prenosnica dokaže, da so ponovno vštete izgube končne izgube v smislu točke 55 sodbe Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), je v nasprotju s členom 49 PDEU izključiti možnost te družbe, da od svojega dobička, obdavčljivega v državi članici svojega rezidentstva, odbije izgube, ki jih ima stalna poslovna enota nerezidentka (sodba Komisija/Združeno kraljestvo, C-172/13, EU:C:2015:50, točka 27).

54 V zvezi s končnostjo izgube je treba, prvič, spomniti, da ta ne more izhajati iz tega, da država članica, v kateri je ta stalna poslovna enota, izključuje kakršno koli možnost prenosa izgub (sodba Komisija/Združeno kraljestvo, C-172/13, EU:C:2015:50, točka 33 in navedena sodna praksa).

55 Drugič, navedeno končnost je mogoče ugotoviti, le če navedena stalna poslovna enota v državi članici, v kateri je, nima več prihodkov, saj dokler jih ima, tudi če so ti minimalni, obstaja možnost, da se izgube izravnajo z dobički v prihodnosti, ki jih v tej državi članici ustvari sama ali tretja oseba (sodba Komisija/Združeno kraljestvo, C-172/13, EU:C:2015:50, točka 36 in navedena sodna praksa).

56 V zvezi z izgubami v postopku v glavni stvari je Republika Avstrija navedla, da v Avstriji niso bile izčrpane vse možnosti upoštevanja teh izgub.

57 Vendar mora predložitveno sodišče ugotoviti, ali je družba Timac Agro dejansko predložila dokaz o končnosti zadevnih izgub.

58 Ob upoštevanju vseh zgornjih preudarkov je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 49 PDEU razlagati tako, da ne nasprotuje davčni ureditvi države članice, kot je ta v postopku v glavni stvari, na podlagi katere se ob prenosu stalne poslovne enote s sedežem v drugi državi članici z družbe rezidentke na družbo nerezidentko, ki spada k isti skupini kot družba rezidentka, izgube, ki so bile pred tem odbite glede prenesene poslovne enote, ponovno vštejejo v obdavčljivi poslovni izid družbe prenosnice, kadar so na podlagi sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodki take stalne poslovne enote oproščeni obdavčitve v državi članici, v kateri ima sedež družba, od katere je bila odvisna ta poslovna enota.

Drugo vprašanje

59 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da se – drugače kot za davčni leti 1997 in 1998 – izgube stalne poslovne enote nerezidentke od davčnega leta 1999 po spremembi nemške davčne ureditve v primeru, v katerem ima država članica, v kateri ima sedež, izključno pristojnost obdavčitve njenega poslovnega izida, v Nemčiji ne upoštevajo več.

60 Iz predložitvene odločbe je tudi razvidno, da ima v skladu z nemško-avstrijskim sporazumom tako pristojnost Republika Avstrija.

61 Zato je treba ugotoviti, da predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu želi izvedeti, ali je treba člen 49 PDEU razlagati tako, da nasprotuje davčni ureditvi države članice, kot je ta v postopku v glavni stvari, s katero je ob prenosu stalne poslovne enote s sedežem v drugi državi članici z družbe rezidentke na družbo nerezidentko, ki spada k isti skupini kot družba rezidentka, izključena možnost te družbe, da v svoji davčni osnovi upošteva izgube prenesene poslovne enote, kadar ima v skladu s sporazumom o izogibanju dvojnega obdavčevanja izključno pristojnost za obdavčitev poslovnega izida te poslovne enote država članica, v kateri je ta poslovna enota.

62 V zvezi s tem je treba spomniti, da prvič, davčna ureditev, ki omogoča upoštevanje izgub stalne poslovne enote s sedežem na ozemlju zadevne države članice pri določanju poslovnega izida in pri izračunu obdavčljivega dohodka družbe rezidentke, od katere je odvisna ta poslovna enota, pomeni davčno ugodnost, in drugič, da lahko zavrnitev te ugodnosti, če izgube izhajajo iz stalne poslovne enote, ki je v drugi državi članici kot tisti, v kateri je sedež te družbe, družbo rezidentko odvrne od opravljanja dejavnosti prek stalne poslovne enote v drugi državi članici in zato pomeni omejitev, ki je z določbami Pogodbe glede svobode ustanavljanja načeloma prepovedana (glej v tem smislu sodbo Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, točke od 23 do 26).

63 V skladu s sodno prakso, navedeno v točki 26 te sodbe, je taka omejitev dopustna, samo če se nanaša na položaje, ki niso objektivno primerljivi med seboj, ali če je upravičena z nujnimi razlogi v splošnem interesu.

64 Kar zadeva primerljivost položajev, kot je bilo opozorjeno v točki 27 te sodbe, položaj stalne poslovne enote, ki je v drugi državi članici, načeloma ni primerljiv s položajem stalne poslovne enote rezidentke z vidika ukrepov, ki jih država članica določi zaradi izogibanja ali zmanjševanja dvojnega obdavčevanja dobička družbe rezidentke.

65 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da ker Zvezna republika Nemčija ne izvaja nobene davčne pristojnosti glede poslovnega izida take stalne poslovne enote, saj odbitje teh izgub v Nemčiji ni več dovoljeno, položaj stalne poslovne enote v Avstriji ni primerljiv s položajem stalne poslovne enote v Nemčiji z vidika ukrepov, ki jih je Zvezna republika Nemčija določila zaradi izogibanja ali zmanjševanja dvojnega obdavčevanja dobička družbe rezidentke (glej v tem smislu sodbo Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, točka 24 in navedena sodna praksa).

66 V teh okoliščinah je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 49 PDEU razlagati tako, da ne nasprotuje davčni ureditvi države članice, kot je ta v postopku v glavni stvari, s katero je ob prenosu stalne poslovne enote s sedežem v drugi državi članici z družbe rezidentke na družbo nerezidentko, ki spada k isti skupini kot družba rezidentka, izključena možnost te družbe, da v svoji davčni osnovi upošteva izgube prenesene poslovne enote, kadar ima v skladu s sporazumom o izogibanju dvojnega obdavčevanja izključno pristojnost za obdavčitev poslovnega izida te poslovne enote država članica, v kateri je ta poslovna enota.

Stroški

67 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

1. **Člen 49 PDEU je treba razlagati tako, da ne nasprotuje davčni ureditvi države članice, kot je ta v postopku v glavni stvari, na podlagi katere se ob prenosu stalne poslovne enote s sedežem v drugi državi članici z družbe rezidentke na družbo nerezidentko, ki spada k isti skupini kot družba rezidentka, izgube, ki so bile pred tem odbite glede prenesene poslovne enote, ponovno vštejejo v obdavčljivi poslovni izid družbe prenosnice, kadar so na podlagi sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodki take stalne poslovne enote oproščeni obdavčitve v državi članici, v kateri ima sedež družba, od katere je bila odvisna ta poslovna enota.**

2. **Člen 49 PDEU je treba razlagati tako, da ne nasprotuje davčni ureditvi države članice, kot je ta v postopku v glavni stvari, s katero je ob prenosu stalne poslovne enote s sedežem v drugi državi članici z družbe rezidentke na družbo nerezidentko, ki spada k isti skupini kot družba rezidentka, izključena možnost te družbe, da v svoji davčni osnovi upošteva izgube prenesene poslovne enote, kadar ima v skladu s sporazumom o izogibanju dvojnega obdavčevanja izključno pristojnost za obdavčitev poslovnega izida te poslovne enote država članica, v kateri je ta poslovna enota.**

Podpisi