Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
ANTHONYJA MICHAELA COLLINSA,
predstavljeni 10. marca 2022 [1]

Zadeva C-538/20

Finanzamt B
proti
W AG,
ob udeležbi
Bundesministerium der Finanzen

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija))

„Predhodno odločanje – Člena 43 in 48 ES – Svoboda ustanavljanja – Davek od dohodkov pravnih oseb – Davek od dohodka iz poslovne dejavnosti – Odbitek izgub stalne poslovne enote v državi članici, ki pripada družbi v drugi državi članici – Preprečevanje dvojnega obdavčevanja z oprostitvijo dohodka stalne poslovne enote nerezidentke – Primerljivost položajev – Pojem ‚dokončnih izgub‘“

I. Uvod

1. S tem predlogom za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija), se Sodišču v bistvu predlaga, naj odloči, ali ima matična družba rezidentka na podlagi člena 43 ES v povezavi s členom 48 ES [2] pravico, da od svojega obdavčljivega dohodka odbije izgube svoje stalne poslovne enote nerezidentke, ki je prenehala poslovati, zaradi česar teh izgub ni več mogoče upoštevati v državi, v kateri je ta stalna poslovna enota nerezidentka, če so dobički in izgube te poslovne enote nerezidentke oproščeni davka v državi rezidentstva matične družbe na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

2. Predlog je bil vložen v okviru spora med družbo W, ki ima sedež v Nemčiji, in nemškimi davčnimi organi v zvezi z zavrnitvijo zadnjenavedenih, da bi pri določitvi zneska obveznosti prvonavedene za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb in osnove za odmero davka od

[1] Jezik izvirnika: angleščina.

[2] Zdaj člena 49 in 54 PDEU. Na določbe Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti se je treba sklicevati, ker v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari Lizbonska pogodba še ni začela veljati.

dohodka iz poslovne dejavnosti za davčno leto 2007 upoštevali dokončne izgube,[3] nastale njeni podružnici v Združenem kraljestvu. Natančneje, postavlja se vprašanje, ali je mogoče pristop, ki ga je Sodišče uporabilo v sodbi Bevola in Jens W. Trock[4] v zvezi z vprašanjem objektivne primerljivosti položajev rezidentov in nerezidentov v zvezi z odbitnostjo dokončnih izgub, prenesti na obravnavano zadevo, v kateri oprostitev dobička – in po simetriji izgub – stalne poslovne enote nerezidentke izhaja iz dvostranske konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, in ne, kot v zadevi, v kateri je bila izdana navedena sodba, iz enostranske določbe nacionalnega prava.

II. Pravni okvir

A. Konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjena med Zvezno republiko Nemčijo in Združenim kraljestvom

3. Zvezna republika Nemčija je 26. novembra 1964 z Združenim kraljestvom Velika Britanija in Severna Irska sklenila konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka in premoženja (v nadaljevanju: Konvencija).[5]

4. Člen III(1) Konvencije določa:

„Dobički iz industrijske ali trgovinske dejavnosti podjetja z enega od ozemelj so obdavčljivi le na tem ozemlju, razen če podjetje opravlja industrijsko ali trgovinsko dejavnost na drugem ozemlju prek stalne poslovne enote, ki je na tem ozemlju. Če podjetje opravlja industrijsko ali trgovinsko dejavnost na tem drugem ozemlju prek stalne poslovne enote, ki je na tem ozemlju, se lahko dobički obdavčijo na drugem ozemlju, vendar le toliko dobičkov, kolikor jih je mogoče pripisati tej stalni poslovni enoti.“

5. Člen XVIII(2)(a) Konvencije določa:

„Davek se v primeru rezidenta Zvezne republike določi tako:

(a) Razen če se uporabljajo določbe točke (b), se iz davčne osnove za obdavčitev s strani Zvezne republike izvzamejo vse postavke dohodka iz virov v Združenem kraljestvu in vse postavke kapitala, ki so v Združenem kraljestvu, ki se lahko v skladu s to konvencijo obdavčijo v Združenem kraljestvu, pri čemer pa se kapitalski dobički iz člena VIII(1) izvzamejo le, če so obdavčeni v Združenem kraljestvu. Vendar Zvezna republika obdrži pravico, da pri določitvi davčne stopnje upošteva tako izvzete postavke dohodka in kapitala.

[…]“

[3] Sodišče je pojem „dokončne izgube“ pojasnilo v sodbi z dne 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), v kateri je odločilo, da nacionalne določbe, ki matični družbi rezidentki preprečujejo, da bi od svojega obdavčljivega dobička odštela izgube, ki jih je v drugi državi članici utrpela odvisna družba s sedežem v tej državi članici, medtem ko omogočajo odbitek izgub odvisne družbe rezidentke, pomenijo omejitev svobode ustanavljanja, ki jo je mogoče utemeljiti z nujnimi razlogi v splošnem interesu. V navedeni sodbi je Sodišče razsodilo, da v primeru dokončnih izgub zadevne omejevalne določbe presegajo tisto, kar je potrebno za dosego bistvenih zastavljenih ciljev. Za podrobnejšo razlago pojma „dokončne izgube“ naj napotim na pojasnila, navedena v odgovoru na tretje vprašanje v nadaljevanju.

[4] Sodba z dne 12. junija 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424, točki 37 in 38).

[5] Konvencija z dne 26. novembra 1964 med Združenim kraljestvom Velika Britanija in Severna Irska ter Zvezno republiko Nemčijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka in premoženja, nazadnje spremenjena 23. marca 1970, *Bundesgesetzblatt* (BGBl. 1966 II, str. 358, BGBl. 1967 II, str. 828, in BGBl. 1971 II, str. 45).

B. Nemško pravo

6. Člen 1 Körperschaftsteuergesetz (zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, v nadaljevanju: KStG)[6] v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, določa:

„(1) Neomejena obveznost plačila davka od dohodkov pravnih oseb velja za naslednje kapitalske družbe, združenja oseb in premoženjske družbe, ki imajo upravo ali sedež na ozemlju države:

1. kapitalske družbe (zlasti evropske družbe, delniške družbe, komanditne delniške družbe in družbe z omejeno odgovornostjo);

[…]

(2) Neomejena davčna obveznost plačila davka od dohodkov pravnih oseb zajema vse dohodke.

[…]“

7. Člen 8(2) KStG v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, določa, da se za vse dohodke davčnega zavezanca z neomejeno davčno obveznostjo šteje, da izhajajo iz industrijske ali trgovinske dejavnosti.

8. Člen 2(1) in (2) Gewerbesteuergesetz (zakon o davku od dohodka iz poslovne dejavnosti, v nadaljevanju: GewStG)[7] v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, določa:

„(1) [1]Zavezanci za plačilo davka od dohodka iz poslovne dejavnosti so vsa industrijska ali trgovinska podjetja, ki poslujejo na ozemlju države. [2]Za industrijsko ali trgovinsko podjetje se šteje industrijsko ali trgovinsko podjetje v smislu Einkommensteuergesetz (zakon o dohodnini, v nadaljevanju: EStG). [3]Za industrijsko ali trgovinsko podjetje se šteje, da posluje v Nemčiji, če ima na nemškem ozemlju […] stalno poslovno enoto.

(2) [1]Dejavnost, ki jo opravljajo kapitalske družbe (zlasti evropske družbe, delniške družbe, komanditne delniške družbe in družbe z omejeno odgovornostjo), […] se vedno in v celoti obravnava kot industrijsko ali trgovinsko podjetje.

[…]“

9. V skladu s členom 7, prvi stavek, GewStG v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, je donos iz poslovne dejavnosti po GewStG dobiček, izračunan v skladu z določbami EStG ali KStG, ki izhaja iz industrijske ali trgovinske dejavnosti in ki ga je treba upoštevati pri izračunu dohodka za davčno obdobje, povečan in zmanjšan za zneske, navedene v členih 8 in 9 GewStG.

[6] BGBl. 2002 I, str. 4144, kakor je bil v obdobju, na katero se nanaša spor o glavni stvari, nazadnje spremenjen z zakonom z dne 7. decembra 2006 (BGBl. 2006 I, str. 2782).

[7] BGBl. 2002 I, str. 4167.

III. Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

10. Družba W je delniška družba, katere statutarni sedež in sedež uprave sta v Nemčiji. Ukvarja se s trgovanjem z vrednostnimi papirji. Njeno poslovno leto se konča 30. junija.

11. Avgusta 2004 je družba W odprla podružnico v Združenem kraljestvu. Ker podružnica ni ustvarjala dobička, se je družba W februarja 2007 odločila, da jo zapre. V sodnem registru Združenega kraljestva je zabeleženo, da je bilo prenehanje poslovanja podružnice zaključeno v prvem polletju leta 2007.

12. Izgub, ki so nastale v poslovnih letih 2004/2005, 2005/2006 in 2006/2007 (davčna leta 2005, 2006 in 2007), zaradi zaprtja podružnice v Združenem kraljestvu ni bilo več mogoče prenašati v naslednja obdobja za davčne namene. Davčni organi Združenega kraljestva so zato družbo W obvestili, da ji za poslovno leto 2007/2008 in naslednja ni več treba predložiti davčnega obračuna za podružnico.

13. Družba W je trdila, da je treba „iz razlogov prava Unije“ navedene izgube, ki jih je utrpela njena podružnica, upoštevati kot dokončne izgube pri določitvi njenega obdavčljivega dohodka v Nemčiji za davčno leto 2007, ne glede na to, da je bil dohodek podružnice na podlagi Konvencije oproščen davka v Nemčiji. Finanzamt B (davčni urad B, Nemčija) je zavrnil upoštevanje teh izgub za določitev zneska obveznosti družbe W za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb in osnove za odmero davka od dohodka iz poslovne dejavnosti za to davčno leto.

14. Hessiches Finanzgericht (finančno sodišče zvezne dežele Hessen, Nemčija) je s sodbo z dne 4. septembra 2018 ugodilo tožbi, s katero je družba W izpodbijala to zavrnitev. Davčni urad B je zoper to sodbo vložil revizijo pri predložitvenem sodišču. Bundesministerium der Finanzen (zvezno ministrstvo za finance, Nemčija) se je pridružilo postopku kot intervenient v podporo davčnemu uradu B.

15. Predložitveno sodišče meni, da je pritožba glede na nemško pravo utemeljena.

16. V zvezi z odmero davka od dohodkov pravnih oseb predložitveno sodišče navaja, da čeprav je družba W v skladu s členom 1(1) KStG neomejeno zavezana za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb od vseh svojih prihodkov, izgube, ki jih je utrpela njena stalna poslovna enota v Združenem kraljestvu, ne morejo zmanjšati osnove za odmero tega davka zaradi člena XVIII(2)(a) Konvencije, ki iz osnove za odmero nemškega davka izvzema vse postavke dohodka iz virov v Združenem kraljestvu, ki so lahko obdavčene v tej državi. Opozarja, da čeprav člen III(1) Konvencije izrecno navaja le „dobičke iz industrijske ali trgovinske dejavnosti“, so na podlagi člena XVIII(2)(a) Konvencije iz osnove za odmero nemškega davka izključeni tudi „negativni dohodki“, kot so izgube, ki jih uveljavlja družba W. Ta pristop naj bi ustrezal ustaljeni sodni praksi predložitvenega sodišča in „načelu simetrije“.[8]

17. Predložitveno sodišče v zvezi z odmero davka od dohodka iz poslovne dejavnosti opozarja, da se v skladu s členom 7 GewStG donos iz poslovne dejavnosti po GewStG določi glede na določbe KStG. Ker je na podlagi Konvencije dohodek podružnice družbe W v Združenem kraljestvu, vključno z njenim „negativnim dohodkom“, izključen iz osnove za odmero davka od dohodkov pravnih oseb, so izgube te podružnice prav tako izključene iz osnove za odmero davka od dohodka iz poslovne dejavnosti družbe W.

[8] V skladu s tem načelom je izključitev možnosti, da se v Nemčiji upoštevajo izgube stalne poslovne enote v Združenem kraljestvu, posledica dejstva, da so dobički te poslovne enote obdavčeni v Združenem kraljestvu.

18. Vendar se predložitveno sodišče sprašuje, ali svoboda ustanavljanja iz členov 43 ES in 48 ES zahteva, da se dokončne izgube stalne poslovne enote družbe W v Združenem kraljestvu upoštevajo pri določitvi obdavčljivega dohodka družbe W v Nemčiji za davčno leto 2007. Ugotavlja, da sodna praksa Sodišča še ni dala dovolj jasnega odgovora na vprašanje, ali je treba v državi članici matične družbe upoštevati dokončne izgube, ki jih je v drugi državi članici utrpela stalna poslovna enota nerezidentka, če dvostranska konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja določa oprostitev dohodka stalne poslovne enote nerezidentke. Če je odgovor na to vprašanje pritrdilen, želi predložitveno sodišče izvedeti še, prvič, ali obveznost upoštevanja dokončnih izgub velja tudi za odmero davka od dohodka iz poslovne dejavnosti, in drugič, na podlagi katerih meril je treba izgube šteti za dokončne. Poleg tega se sprašuje o tem, kako je treba izračunati znesek takih dokončnih izgub.

19. V teh okoliščinah je predložitveno sodišče prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 43 v povezavi s členom 48 Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti (zdaj člen 49 v povezavi s členom 54 [PDEU]) razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji države članice, ki družbi rezidentki preprečuje, da od svojega obdavčljivega dobička odbije izgube, ki jih je imela stalna poslovna enota v drugi državi članici, če je ta družba na eni strani izčrpala vse možnosti za odbitek teh izgub, ki jih ponuja zakonodaja države članice, v kateri je ta stalna poslovna enota, in na drugi strani prenehala prejemati kakršne koli prihodke od te stalne poslovne enote, tako da navedenih izgub nikakor ni več mogoče upoštevati v navedeni državi članici (‚dokončne' izgube), tudi takrat, kadar gre pri zadevni zakonodaji za oprostitev dobičkov in izgub na podlagi bilateralnega sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki sta ga sklenili obe državi članici?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen: ali je treba člen 43 v povezavi s členom 48 Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti (zdaj člen 49 v povezavi s členom 54 [PDEU]) razlagati tako, da nasprotuje tudi določbam nemškega [zakona o davku od dohodka iz poslovne dejavnosti], ki družbi rezidentki preprečujejo, da od svojega obdavčljivega donosa iz poslovne dejavnosti odbije ‚dokončne' izgube stalne poslovne enote v drugi državi članici, kot so opisane v prvem vprašanju?

3. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen: ali lahko v primeru zaprtja stalne poslovne enote v drugi državi članici obstajajo ‚dokončne' izgube, kot so opisane v prvem vprašanju, čeprav obstaja vsaj teoretična možnost, da družba ponovno odpre stalno poslovno enoto v zadevni državi članici, katere dobiček bi se lahko morebiti poračunal s prejšnjimi izgubami?

4. Če je odgovor na prvo in tretje vprašanje pritrdilen: ali je mogoče tudi tiste izgube stalne poslovne enote, ki jih je bilo mogoče v skladu z zakonodajo države, na katere ozemlju je stalna poslovna enota, prenesti vsaj enkrat v naslednje davčno obdobje, šteti za ‚dokončne' izgube, kot so opisane v prvem vprašanju, in ki jih mora upoštevati država rezidentstva matične družbe?

5. Če je odgovor na prvo in tretje vprašanje pritrdilen: ali je obveznost upoštevanja čezmejnih ‚dokončnih' izgub omejena na višino izgube, ki bi jo družba lahko uveljavljala v zadevni državi članici, v kateri je stalna poslovna enota, če upoštevanje izgub v tej državi ne bi bilo izključeno?“

20. Pisne pripombe so predložile družba W, nemška, francoska in finska vlada ter Evropska komisija.

IV. Pravna presoja

A. Prvo vprašanje

21. Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali člen 43 ES v povezavi s členom 48 ES nasprotuje davčni ureditvi države članice, ki izključuje možnost, da družba rezidentka za določitev zneska davka od dohodkov pravnih oseb, dolgovanega v tej državi članici, od svojega obdavčljivega dohodka odbije dokončne izgube, ki jih je utrpela stalna poslovna enota v drugi državi članici, če so dobički in izgube stalne poslovne enote nerezidentke na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjene med tema državama članicama, oproščeni davka v državi rezidentstva.

22. Predložitveno sodišče je po tem, ko je opozorilo na sodno prakso Sodišča v zvezi z dokončnimi izgubami, ki izhaja iz sodbe Marks & Spencer,[9] navedlo, da je v sodbi, ki jo je izreklo 22. februarja 2017, uporabilo načela, ki jih je Sodišče določilo v sodbi Timac Agro Deutschland,[10] zaradi česar je spremenilo svojo predhodno sodno prakso, ki je temeljila na sodbi Sodišča Lidl Belgium.[11] Predložitveno sodišče se sprašuje, ali naj še naprej sledi svoji sodbi z dne 22. februarja 2017 ob upoštevanju sodbe Sodišča Bevola in Jens W. Trock,[12] ki jo je mogoče razumeti tako, da je bilo v njej odločeno, da je družba z neomejeno davčno obveznostjo, ki ima podružnico nerezidentko, ki je utrpela dokončne izgube, v primerljivem položaju kot družba z neomejeno davčno obveznostjo, katere podružnica rezidentka je utrpela take izgube, in sicer tudi v primeru, kot je ta v obravnavani zadevi, ko utemeljitev neupoštevanja dokončnih izgub temelji na načelu simetrije, ki izhaja iz dvostranske konvencije. Po mnenju nekaterih avtorjev iz kroga nemške pravne doktrine, s katerimi se strinja tudi zvezno ministrstvo za finance, pa je med takim primerom in primerom iz sodbe Bevola in Jens W. Trock bistvena razlika, saj je zadnjenavedeni primer vključeval enostransko določbo nacionalnega prava. Predložitveno sodišče se sprašuje, ali pravni izvor pravila upravičuje različno presojo objektivne primerljivosti obeh položajev.

23. Predložitveno sodišče pojasnjuje, da sta se državi pogodbenici, da bi dosegli cilj preprečiti dvojno obdavčevanje dohodkov iz stalnih poslovnih enot, v členu XVIII(2)(a) Konvencije odločili za uporabo metode oprostitve, ki drugače kakor metoda odbitka daje pravico do obdavčenja državi, v kateri je stalna poslovna enota, država rezidentstva pa se odpove vsakršni pravici do obdavčenja, ki temelji na njeni suverenosti. Ker ta določba v skladu z načelom simetrije tudi za izgube stalnih poslovnih enot določa metodo oprostitve, iz tega sledi, da je cilj Konvencije preprečiti tudi dvojno upoštevanje izgub.

[9] Sodba z dne 13. decembra 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763). Glej opombo 3 zgoraj.

[10] Sodba z dne 17. decembra 2015 (C-388/14, EU:C:2015:829). Za podrobnejšo predstavitev te sodbe napotujem na ugotovitve, navedene v točki 35 teh sklepnih predlogov.

[11] Sodba z dne 15. maja 2008 (C-414/06, EU:C:2008:278). Sodišče je razsodilo, da člen 43 ES ne nasprotuje temu, da družba, ki ima sedež v državi članici, od svoje davčne osnove ne more odbiti izgub stalne poslovne enote v drugi državi članici, če so na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodki te enote obdavčeni v zadnjenavedeni državi članici, v kateri se te izgube lahko upoštevajo v okviru obdavčevanja dohodka te stalne poslovne enote za prihodnja poslovna obdobja. Sodišče je to ugotovilo po tem, ko je ugotovilo, da zadevna davčna ureditev, ki je omogočala odbitek takih izgub, če so jih utrpele stalne poslovne enote rezidentke, pomeni omejitev svobode ustanavljanja, ki je utemeljena z nujnimi razlogi v splošnem interesu.

[12] Sodba z dne 12. junija 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424). Kot bo podrobneje pojasnjeno v točki 42 teh sklepnih predlogov, je Sodišče v tej sodbi v zvezi z dokončnimi izgubami, ki jih je mogoče pripisati stalni poslovni enoti nerezidentki, presodilo, da se položaj družbe rezidentke, ki ima tako poslovno enoto, ne razlikuje od položaja družbe rezidentke, ki ima stalno poslovno enoto rezidentko, glede na cilj preprečevanja dvojnega odbitka izgub, čeprav položaja teh dveh družb načeloma nista primerljiva.

24. Družbam, ustanovljenim v skladu s pravom posamezne države članice, ki imajo statutarni sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Evropski uniji, daje svoboda ustanavljanja pravico, da svojo dejavnost opravljajo v drugih državah članicah prek odvisne družbe, podružnice ali agencije. [13]

25. Čeprav je namen določb prava Unije v zvezi s svobodo ustanavljanja, kot iz njih izhaja, zagotoviti nacionalno obravnavo v državi članici gostiteljici, obenem tudi prepovedujejo, da bi matična država članica enega od svojih državljanov ali družbo, ustanovljeno v skladu z njeno zakonodajo, ovirala pri ustanavljanju v drugi državi članici. [14]

26. Te ugotovitve veljajo tudi takrat, kadar družba s sedežem v državi članici dejavnost v drugi državi članici opravlja – kot v obravnavani zadevi – prek stalne poslovne enote. [15]

27. Poudariti je treba, da je Sodišče razsodilo, da določba, ki omogoča upoštevanje izgub stalne poslovne enote pri izračunu dobička in obdavčljivega dohodka družbe, ki ji ta enota pripada, pomeni davčno ugodnost. [16]

28. Posledica tega, da se taka davčna ugodnost dodeli, če izgube izhajajo iz stalne poslovne enote v državi članici družbe rezidentke, ne pa, če izhajajo iz stalne poslovne enote v drugi državi članici, je, da je davčni položaj družbe rezidentke s stalno poslovno enoto v drugi državi članici manj ugoden, kot bi bil, če bi ta stalna poslovna enota bila v isti državi članici kot družba rezidentka. To različno obravnavanje lahko povzroči, da je za družbo rezidentko izvajanje pravice do ustanavljanja prek ustanovitve stalne poslovne enote v drugih državah članicah manj privlačno in zato lahko pomeni omejitev svobode ustanavljanja. [17]

29. Ni sporno, da v obravnavani zadevi obstaja takšno različno obravnavanje. Iz predložitvene odločbe je razvidno, da so na podlagi določb KStG družbe, ki imajo upravo ali statutarni sedež v Nemčiji, zavezane za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb od vseh svojih dohodkov. Vendar ima Združeno kraljestvo v skladu s Konvencijo in metodo oprostitve, ki jo ta konvencija določa, izključno pristojnost za obdavčitev dohodka stalnih poslovnih enot, ki so rezidentke na njegovem ozemlju, ki je tako oproščen davka v Nemčiji. [18] V skladu z načelom simetrije so izgube, ki jih utrpijo te stalne poslovne enote, izključene iz osnove za odmero davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga mora plačati njihova matična družba v Nemčiji. Tako se vse stranke strinjajo, da na podlagi določb KStG v povezavi z določbami Konvencije družba rezidentka v Nemčiji ne more odbiti izgub, ki jih je utrpela njena stalna poslovna enota v Združenem kraljestvu, medtem ko bi ta odbitek lahko opravila, če bi bila njena stalna poslovna enota v Nemčiji.

30. Vendar v skladu z ustaljeno sodno prakso takšno različno obravnavanje ne pomeni omejitve svobode ustanavljanja, če se nanaša na položaje, ki med seboj niso objektivno primerljivi, ali če je upravičeno z nujnim razlogom v splošnem interesu in je sorazmerno s tem ciljem. [19]

[13] Sodba z dne 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, točka 30).

[14] Sodba z dne 12. junija 2018, Bevola in Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, točka 16 in navedena sodna praksa).

[15] Sodbi z dne 15. maja 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, točka 20), in z dne 12. junija 2018, Bevola in Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, točka 17).

[16] Glej v tem smislu sodbi z dne 15. maja 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, točka 23), in z dne 17. julija 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, točka 20).

[17] Glej v tem smislu sodbo z dne 15. maja 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, točke od 24 do 26).

[18] Vendar Zvezna republika Nemčija ohrani pravico, da te prihodke upošteva pri določitvi veljavne davčne stopnje.

[19] Sodba z dne 12. junija 2018, Bevola in Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, točka 20 in navedena sodna praksa).

31. Negotovosti, iz katerih izhaja prvo vprašanje predložitvenega sodišča, se nanašajo le na zahtevo po objektivni primerljivosti. V zvezi s tem nemška, francoska in finska vlada trdijo, da zadevna položaja nista primerljiva. Družba W in Komisija v bistvu ob sklicevanju na sodbo Bevola in Jens W. Trock menita nasprotno.

32. Iz sodne prakse Sodišča je razvidno, da je treba primerjavo med čezmejnim in domačim položajem opraviti ob upoštevanju cilja zadevnih nacionalnih določb.[20] V obravnavani zadevi predložitveno sodišče, nemška vlada in Komisija navajajo, da je namen člena XVIII Konvencije preprečiti dvojno obdavčitev dobička in, simetrično, dvojno odbitje izgub.

33. Iz sodne prakse Sodišča je tudi razvidno, da stalne poslovne enote, ki so v državi članici, ki ni zadevna država članica, načeloma niso v položaju, primerljivem s položajem stalnih poslovnih enot, ki so rezidentke zadnjenavedene države članice, kar se tiče ukrepov, ki jih ta država članica sprejme za preprečitev ali zmanjševanje dvojne obdavčitve dobička družbe rezidentke.[21]

34. Kot pravilno ugotavlja francoska vlada, je v skladu s sodno prakso Sodišča drugače le, če so na podlagi obdavčitve dobička stalnih poslovnih enot nerezidentk in/ali dovoljevanja odbitka njihovih izgub družbe rezidentke, ki ji pripadajo,[22] z davčno ureditvijo države rezidentstva te družbe take poslovne enote izenačene s stalnimi poslovnimi enotami rezidentkami.[23]

35. V zvezi s tem napotujem zlasti na odgovor na drugo vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je Sodišče podalo v sodbi Timac Agro Deutschland.[24] Sodišču je bilo v bistvu postavljeno vprašanje, ali je treba člen 49 PDEU razlagati tako, da nasprotuje davčni ureditvi države članice, s katero je 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, izključena možnost, da bi družba rezidentka v svoji davčni osnovi upoštevala izgube tako prenesene poslovne enote, kadar ima na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja[25] izključno pristojnost za obdavčitev poslovnega izida te poslovne enote država članica, v kateri je ta poslovna enota. Sodišče je odgovorilo nikalno. V točki 65 te sodbe je razsodilo, „ker Zvezna republika Nemčija ne izvaja nobene davčne pristojnosti glede poslovnega izida […] stalne poslovne enote [v Avstriji], saj odbitje teh izgub v Nemčiji ni več dovoljeno, položaj [take] stalne poslovne enote […] 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“.

36. Menim, da je iz sodne prakse, navedene v prejšnjih točkah teh sklepnih predlogov, mogoče sklepati, da je odločilni element za ugotovitev, da zadevna položaja rezidentov in nerezidentov nista objektivno primerljiva glede davčne ureditve države članice – in zlasti odbitnosti izgub – to, da država članica nima pristojnosti za obdavčitev nerezidentov. V zvezi s tem je treba napotiti na sklepne predloge generalnega pravobranilca M. Watheleta v zadevi Timac Agro Deutschland,[26]

[20] Sodba z dne 12. junija 2018, Bevola in Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, točka 32 in navedena sodna praksa).

[21] Glej v tem smislu sodbo z dne 12. junija 2018, Bevola in Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, točka 37 in navedena sodna praksa).

[22] Kot pa je razvidno iz ugotovitev, navedenih v točki 29 teh sklepnih predlogov, v obravnavani zadevi ni tako.

[23] Glej v tem smislu sodbi z dne 17. julija 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, točka 24), in z dne 17. decembra 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, točka 28). Napotiti je mogoče tudi na točko 68 sodbe z dne 12. decembra 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), v kateri je Sodišče razsodilo, da „od trenutka, ko država članica enostransko ali s konvencijo zaveže ne samo delničarje rezidente, ampak tudi delničarje nerezidente za dohodnino v zvezi z dividendami, ki jih prejmejo od družbe rezidentke, postane položaj navedenih delničarjev nerezidentov podoben položaju delničarjev rezidentov“.

[24] Sodba z dne 17. decembra 2015 (C-388/14, EU:C:2015:829).

[25] V navedeni zadevi je konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjena med Zvezno republiko Nemčijo in Republiko Avstrijo, določala uporabo metode oprostitve.

[26] Sklepni predlogi generalnega pravobranilca M. Watheleta v zadevi Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, točki 31 in 32).

v katerih je ob sklicevanju na sklepne predloge generalnega pravobranilca N. Jääskinena v zadevi Miljoen in drugi [27] ugotovil, da „element, ki je odločilen za primerjavo položajev davčnih zavezancev rezidentov in nerezidentov za namene opredelitve morebitne prepovedane omejitve iz Pogodbe, *ni toliko cilj* zadevne zakonodaje, […] *ampak bolj* dejstvo, da se s predpisi države članice ne sme uvesti različno obravnavanje, katerega *praktična posledica* je, da *večjo davčno obremenitev* nazadnje nosijo nerezidenti, ter ki lahko zato odvrača od uveljavljanja navedene svoboščine'", in da „[t]a metoda zahteva, da se predhodno ugotovi, ali je zadevna država članica (v obravnavanem primeru država rezidentstva matične družbe, ki uveljavlja odbitek izgub svoje stalne poslovne enote s sedežem v drugi državi članici) pristojna za obdavčenje zadevnih dohodkov ali ne".

37. Kot poudarja nemška vlada, je Sodišče v svoji nedavni sodbi AURES Holdings potrdilo odločilen pomen neobstoja davčne pristojnosti pri presoji primerljivosti čezmejnega položaja z notranjim položajem, kar zadeva odbitnost izgub. Tako je Sodišče v točki 41 te sodbe ob sklicevanju na točko 65 sodbe Timac Agro Deutschland [28] razsodilo, da „ob neobstoju davčne pristojnosti države članice gostiteljice za davčno obdobje, v katerem je zadevna izguba nastala, položaj družbe, ki je prenesla davčno rezidentstvo v to državo članico in nato tam uveljavljala izgubo, ki jo je predhodno ustvarila v drugi državi članici, ni primerljiv s položajem družbe, katere rezultati so za davčno obdobje, v katerem je ustvarila izgubo, spadali v davčno pristojnost prve države članice". [29]

38. Glede na zgornje ugotovitve podobno kot nemška, francoska in finska vlada menim, da v zvezi z davčno ureditvijo, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, v skladu s katero dvostranska konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja, na podlagi katere se uporablja metoda oprostitve, za stalne poslovne enote nerezidentke, ki pripadajo družbi s sedežem v drugi državi članici, določa izključno davčno pristojnost države članice, v kateri so, položaj teh stalnih poslovnih enot objektivno ni primerljiv s položajem stalnih poslovnih enot rezidentk, ki pripadajo taki družbi.

39. Iz tega izhaja, da različno obravnavanje teh dveh kategorij stalnih poslovnih enot, kot je opisano v točki 29 zgoraj, ne pomeni omejitve, ki je prepovedana z določbami Pogodbe v zvezi s svobodo ustanavljanja.

40. Predložitveno sodišče se sprašuje, ali se lahko s pristopom, ki ga je Sodišče uporabilo v sodbi Bevola in Jens W. Trock, [30] podvomi o navedenih ugotovitvah.

41. Menim, da je treba na to vprašanje odgovoriti nikalno.

42. Zadeva iz sodbe Bevola in Jens W. Trock [31] se je nanašala na dansko zakonodajo, ki je izključevala možnost, da družba rezidentka od svojega obdavčljivega dobička odbije izgube, ki so nastale njeni stalni poslovni enoti v drugi državi članici, tudi če teh izgub v tej drugi državi članici dokončno ni bilo več mogoče upoštevati, razen če ta družba rezidentka ni izbrala sistema

[27] Sklepni predlogi generalnega pravobranilca N. Jääskinena v združenih zadevah Miljoen in drugi (C-10/14, C-14/14 in C-17/14, EU:C:2015:429, točka 55).

[28] Sodba z dne 17. decembra 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829).

[29] Sodba z dne 27. februarja 2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, točka 41; glej tudi točko 45). Res je, da so okoliščine v navedeni sodbi drugačne od okoliščin, ki se obravnavajo v tej zadevi. Kljub temu menim, da odločilni element neobstoja davčnih pristojnosti, ki ga je Sodišče priznalo v navedeni sodbi, velja za položaj, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari. Opozoriti je treba, da je generalna pravobranilka J. Kokott v sklepnih predlogih v zadevi AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2019:879, točki 28 in 30) ob tem, da je predlagala opustitev merila primerljivosti, navedla tudi, da je „[d]o zdaj […] Sodišče […] pri vprašanju primerljivosti izhajalo tudi iz tega, ali zadevna država izvaja ustrezno davčno pristojnost".

[30] Sodba z dne 12. junija 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

[31] Sodba z dne 12. junija 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

mednarodne skupne obdavčitve, za katerega so veljali strogi pogoji.[32] Nasprotno pa bi družba rezidentka lahko izvedla ta odbitek, če bi bila njena stalna poslovna enota na Danskem. Sodišče je ugotovilo, da takšna zakonodaja uvaja različno obravnavanje danskih družb, ki imajo stalno poslovno enoto na Danskem, in tistih, ki imajo stalno poslovno enoto v drugi državi članici, kar bi lahko povzročilo, da bi bilo za dansko družbo izvajanje pravice do ustanavljanja manj privlačno, če ustanavlja stalne poslovne enote v drugih državah članicah. V zvezi s primerljivostjo položajev je Sodišče, potem ko je opozorilo na načelo, navedeno v točki 33 teh sklepnih predlogov, v točki 38 sodbe Bevola in Jens W. Trock presodilo, da „pa se glede na cilj preprečevanja dvojnega odbitka izgube v zvezi z izgubami, ki jih je mogoče pripisati stalni poslovni enoti nerezidentki, ki je prenehala poslovati in katere izgub ni bilo in ni mogoče odbiti od njenega obdavčljivega dobička v državi članici, v kateri je poslovala, položaj družbe rezidentke, ki ima tako poslovno enoto, ne razlikuje od položaja družbe rezidentke, ki ima stalno poslovno enoto rezidentko“.[33]

43. Rešitev, ki jo je torej sprejelo Sodišče, je mogoče razumeti tako, da se uporablja za vse primere, v katerih stalna poslovna enota nerezidentka utrpi dokončne izgube, ne glede na to, ali nemožnost odbitka teh izgub v državi rezidentstva matične družbe izhaja iz enostranske določbe nacionalnega prava ali iz dvostranske konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja in ali je metoda za preprečevanje dvojnega obdavčevanja metoda odbitka[34] ali metoda oprostitve. Zdi se mi, da bi ta razlaga sodbe Bevola in Jens W. Trock, ki sta jo v obravnavani zadevi navedli družba W in Komisija, pomenila, da je Sodišče bistveno spremenilo pristop, ki ga je razvilo v svoji prejšnji sodni praksi.

44. Tako kot nemška, francoska in finska vlada menim, da je rešitev, ki jo je Sodišče sprejelo v točki 38 sodbe Bevola in Jens W. Trock,[35] združljiva s pristopom, ki ga je sprejelo v točki 65 predhodne sodbe Timac Agro Deutschland[36].

45. V zadevi Timac Agro Deutschland[37] je država rezidentstva sklenila dvostransko konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki je za dohodek, dosežen v državi vira, uporabljala metodo oprostitve. S tem se je odpovedala pristojnosti za obdavčitev dohodka stalnih poslovnih enot, ki so v državi vira. Nasprotno se je v zadevi Bevola in Jens W. Trock[38] država rezidentstva z določbo nacionalnega prava enostransko odločila, da ne bo obdavčila dohodka, ki ga ustvarijo stalne poslovne enote nerezidentke, ki pripadajo družbam rezidentkam, čeprav bi bila za to pristojna.

46. Le v prvonavedeni zadevi je torej mogoče šteti, da se je država rezidentstva dejansko in v celoti odpovedala pristojnosti za obdavčitev dohodkov stalnih poslovnih enot nerezidentk. Kot sem že pojasnil, je ta element odločilen za ugotovitev, da zadevna položaja rezidentov in nerezidentov nista objektivno primerljiva glede na davčno ureditev države članice, vključno zlasti z odbitnostjo izgub.

[32] V skladu s členom 8(2) Selskabsskatteloven (danski zakon o davku od dohodka pravnih oseb) davčna osnova ne zajema dohodkov in odhodkov, ki se nanašajo na stalno poslovno enoto ali nepremičnino v tuji državi, na Ferskih otokih ali na Grenlandiji, ob upoštevanju člena 31A(1) tega zakona. V skladu z zadnjenavedeno določbo lahko končna matična družba izbere sistem mednarodne skupne obdavčitve, to je, da se odloči, da bodo vse družbe skupine, ne glede na to, ali so ali niso rezidentke, vključno z njihovimi stalnimi poslovnimi enotami in nepremičninami zunaj Danske ali na Danskem, obdavčene na Danskem.

[33] Sodba z dne 12. junija 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424, točka 38).

[34] Pri metodi odbitka obe državi drugače kakor pri metodi oprostitve ohranita svojo davčno pristojnost. Davčni zavezanci, ki prejmejo dohodek iz tujega vira, so tako v državi rezidentstva obdavčeni na osnovi svetovnega dohodka, vključno z dohodkom iz tujega vira, pri čemer se ta država zaveže le, da bo davek, plačan v državi vira, odbila od lastnega davka, ki ga je treba plačati za dohodek iz tujega vira.

[35] Sodba z dne 12. junija 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

[36] Napotujem tudi na sodbi z dne 17. julija 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), in z dne 27. februarja 2020, AURES Holdings (C 405/18, EU:C:2020:12), pri čemer je bila zadnja izdana po sodbi Bevola in Jens W. Trock.

[37] Sodba z dne 17. decembra 2015 (C 388/14, EU:C:2015:829).

[38] Sodba z dne 12. junija 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

47. Res je, da je Sodišče v točki 39 sodbe Bevola in Jens W. Trock [39] prav tako poudarilo, da „se želi z zadevnimi nacionalnimi določbami, katerih namen je preprečevanje dvojnega obdavčenja dobičkov in dvojnega odbitka izgub stalne poslovne enote nerezidentke, splošneje zagotoviti uskladitev obdavčitve družbe, ki ima tako poslovno enoto, z njeno plačilno zmožnostjo“ ter da „je plačilna zmožnost družbe, ki ima stalno poslovno enoto nerezidentko, kateri so nastale končne izgube, enako prizadeta kot plačilna zmožnost družbe, katere stalni poslovni enoti rezidentki so nastale izgube“.

48. Vendar tako kot predložitveno sodišče nisem prepričan, da je zmožnost plačila davka – ki je predložitveno sodišče poleg tega ni navedlo kot enega od ciljev Konvencije – odločilen element pri ugotavljanju, ali sta zadevna položaja rezidentov in nerezidentov objektivno primerljiva glede na davčno ureditev države članice v primeru, kot je obravnavani, v katerem se je ta država članica na podlagi dvostranske konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, v skladu s katero se uporablja metoda oprostitve, v celoti odpovedala pristojnosti za obdavčitev stalnih poslovnih enot nerezidentk, za katere tako velja izključna davčna pristojnost države članice, v kateri so. V tem smislu se strinjam s predložitvenim sodiščem, da „[je] cilj obdavčitve glede na plačilno zmožnost, na katero se sklicuje sodba [Bevola in Jens W. Trock [40]], […] splošno in abstraktno načelo obdavčenja[in da] metodi oprostitve iz konvencije ni mogoče pripisati dodatnega cilja, ki ni že izražen v konkretnih ciljih preprečevanja dvojnega obdavčevanja in dvojnega upoštevanja izgub“.

49. Glede na navedeno menim, da davčna ureditev, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ker položaja nista objektivno primerljiva, ne pomeni omejitve svobode ustanavljanja. Sodišču zato predlagam, naj na prvo vprašanje odgovori nikalno, in sicer, da člen 43 ES v povezavi s členom 48 ES ne nasprotuje zakonodaji države članice, ki družbi rezidentki preprečuje, da bi od svojega obdavčljivega dobička odštela dokončne izgube, ki jih je utrpela stalna poslovna enota v drugi državi članici, če so v skladu s to zakonodajo dobički in izgube oproščeni na podlagi dvostranske konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja med državama članicama.

50. Glede na odgovor, ki ga predlagam na prvo vprašanje, Sodišču ni treba odgovoriti na vprašanja od drugega do petega, ki so bila predložena, če bi bil odgovor na prvo vprašanje pritrdilen. Vendar bom zaradi izčrpnosti in ob upoštevanju možnosti, da bi Sodišče lahko zavzelo drugačno stališče glede predlaganega odgovora na prvo vprašanje, zaporedoma obravnaval vsako od teh vprašanj.

B. Drugo vprašanje

51. Z drugim vprašanjem predložitveno sodišče sprašuje, ali člen 43 ES v povezavi s členom 48 ES nasprotuje tudi zakonodaji, kot je GewStG, ki družbi rezidentki preprečuje, da bi od svojega obdavčljivega donosa iz poslovne dejavnosti po GewStG odštela dokončne izgube, ki jih je utrpela stalna poslovna enota nerezidentka.

52. Predložitveno sodišče pojasnjuje, da je davek od dohodka iz poslovne dejavnosti občinski stvarni davek, ki se plačuje za vsako industrijsko ali trgovinsko dejavnost, če se opravlja na nacionalnem ozemlju. Obračuna se ne glede na osebne okoliščine davčnega zavezanca in poleg dohodnine ali davka od dohodkov pravnih oseb. Namen davka od dohodka iz poslovne dejavnosti je bil zagotoviti kritje posebnih stroškov, ki občinam nastajajo zaradi industrije, trgovine in obrti. Od leta 1988 se davek od dohodka iz poslovne dejavnosti v bistvu obračunava od donosa iz poslovne dejavnosti po GewStG, ki se izračuna kot dobiček po EStG ali KStG, ustvarjen

[39] Prav tam.

[40] Prav tam.

z industrijsko ali trgovinsko dejavnostjo, povečan za nekatere vključitve in zmanjšan za nekatera znižanja v skladu s členoma 8 oziroma 9 GewStG. Natančneje, na podlagi člena 9, točka 3, GewStG se vsota dobička in vključitev zmanjša za tisti del donosa iz dejavnosti po GewStG nacionalnega podjetja, ki ga je mogoče pripisati stalni poslovni enoti tega podjetja v tujini.

53. Predložitveno sodišče pojasnjuje, da so pozitivni ali negativni dohodki stalnih poslovnih enot nerezidentk izključeni iz osnove za odmero davka od dohodka iz poslovne dejavnosti, in sicer ne glede na to, ali se v skladu z veljavno konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja uporablja metoda oprostitve ali metoda odbitka oziroma ali se taka konvencija sploh uporablja.

54. Predložitveno sodišče meni, da če bi svoboda ustanavljanja zahtevala, da se pri določitvi obveznosti za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb v državi članici matične družbe upoštevajo dokončne izgube, ki jih utrpijo stalne poslovne enote nerezidentke, bi jih bilo treba upoštevati tudi v osnovi za odmero davka od dohodka iz poslovne dejavnosti. Vendar navaja, da nemški davčni organi in nekateri pravni teoretiki nasprotujejo tej rešitvi, ker je davek od dohodka iz poslovne dejavnosti strukturno povezan z ozemljem države in je stvaren. Poleg tega davčni urad B trdi, da v Združenem kraljestvu ne obstaja stvarni davek, ki bi bil primerljiv z davkom od dohodka iz poslovne dejavnosti. Ob sklicevanju na sodbo Sodišča Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt [41] trdi, da pravo Unije Zvezne republike Nemčije ne more zavezati, da nosi posledice takšne odločitve države, iz katere izvira dohodek.

55. Menim, da če je davek od dohodka iz poslovne dejavnosti podoben dohodnini, kot se zdi, da meni predložitveno sodišče, ki je pristojno za ugotovitev tega, bi ne glede na nekatere razlike med donosom iz poslovne dejavnosti po GewStG in dobičkom, ki je predmet davka od dohodkov pravnih oseb, [42] moral pritrdilni odgovor na prvo vprašanje pripeljati tudi do pritrdilnega odgovora na drugo vprašanje.

56. Dejstvo, da je davek od dohodka iz poslovne dejavnosti „strukturno povezan z ozemljem države (teritorialno načelo)“, če povzamem izraz predložitvenega sodišča, po mojem mnenju ne omaja te presoje. Kot pravilno trdi Komisija, se v okoliščinah, kakršne so te, na katere se nanaša prvo vprašanje, položaj matične družbe rezidentke, kar se tiče davka od dohodka iz poslovne dejavnosti, ne razlikuje od njenega položaja glede davka od dohodkov pravnih oseb, saj so v obeh primerih obdavčeni le domači dohodki. Kot ugotavljata predložitveno sodišče in nemška vlada, je v primeru uporabe dvostranske konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki določa metodo oprostitve, pozitivni ali negativni dohodek stalnih poslovnih enot nerezidentk izključen iz osnove za odmero davka od dohodka iz poslovne dejavnosti zaradi navedbe „dobiček […], izračunan v skladu z določbami […] KStG“ v prvem stavku člena 7 GewStG. [43]

57. Zato menim, da je treba v primeru pritrdilnega odgovora na prvo vprašanje rešitev, ki jo je Sodišče sprejelo v točki 38 sodbe Bevola in Jens W. Trock [44] glede objektivne primerljivosti položajev nerezidentov in rezidentov v zvezi z odbitnostjo dokončnih izgub, uporabiti tudi za odmero davka od dohodka iz poslovne dejavnosti.

[41] Sodba z dne 23. oktobra 2008 (C-157/07, EU:C:2008:588).

[42] V skladu s prvim stavkom člena 7 GewStG je treba ta dobiček povečati v skladu s členom 8 oziroma zmanjšati v skladu s členom 9.

[43] Če take konvencije ni ali če veljavna konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja določa metodo odbitka, se dohodek stalnih poslovnih enot nerezidentk na podlagi člena 9, točka 3, GewStG odšteje od donosa iz poslovne dejavnosti po GewStG in zato ni obdavčen z davkom od dohodka iz poslovne dejavnosti.

[44] Sodba z dne 12. junija 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

58. Davčni urad B je med postopkom pred predložitvenim sodiščem trdil, da v Združenem kraljestvu ne obstaja stvarni davek, ki bi bil podoben davku od dohodka iz poslovne dejavnosti. Iz tega je izpeljal, da „[i]zključitev odbitka izgub iz naslova davka od dohodka iz poslovne dejavnosti […] temelji[…] predvsem na dejstvu, da država vira Velika Britanija že v izhodišču ne dopušča odbitka izgub glede davka od dohodka iz poslovne dejavnosti“. Ta trditev se mi ne zdi prepričljiva. Kot – po mojem mnenju pravilno – ugotavlja Komisija, je morebitni dohodek stalne poslovne enote v Združenem kraljestvu predmet davka od dohodkov pravnih oseb in je zato obdavčljiv, ne glede na to, ali se poleg davka od dohodkov pravnih oseb uporabljajo tudi drugi davki na dohodek.

59. Sklicevanje davčnega urada B na sodbo Sodišča Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt,[45] v kateri je to odločilo, da „se od države članice ne more zahtevati, naj pri uporabi svoje davčne zakonodaje upošteva morebitne negativne posledice, ki izhajajo iz posebnosti zakonodaje druge države, ki velja za stalno poslovno enoto s sedežem v tej državi, ki pripada matični družbi s sedežem na ozemlju prve države“, ni upoštevno. Kot pravilno navajata družba W in Komisija, se položaj, opisan v navedeni sodbi, razlikuje od položaja v obravnavani zadevi, v kateri nezmožnost upoštevanja dokončnih izgub stalne poslovne enote nerezidentke ne izhaja iz zakonodaje države, v kateri je – zlasti ne iz dejstva, da ta država nima davka, podobnega davku od dohodka iz poslovne dejavnosti – temveč iz dejstva, da je ta poslovna enota prenehala poslovati, zaradi česar ne ustvarja več dohodkov.

C. Tretje vprašanje

60. S tretjim vprašanjem predložitveno sodišče prosi za pojasnitev pojma „dokončne izgube“. Natančneje, ob sklicevanju na sodbi Sodišča Memira Holding in Holmen[46] sprašuje, ali je mogoče izgube šteti za „dokončne“, če je bila stalna poslovna enota v državi članici zaprta, vendar obstaja možnost, čeprav teoretična, da bi njena matična družba odprla novo stalno poslovno enoto v isti državi članici in bi se pretekle izgube prve lahko odbile od dobičkov druge.

61. Predložitveno sodišče ugotavlja, da je Hessiches Finanzgericht (finančno sodišče zvezne dežele Hessen) ugotovilo, da v obravnavani zadevi obstajajo dokončne izgube. Z zaprtjem stalne poslovne enote, odpustitvijo zaposlenih in prenosom najemne pogodbe za najete prostore je družba W storila vse za prenehanje poslovanja svoje poslovne enote v Združenem kraljestvu, kar naj bi dokazovalo, da družba W prek poslovne enote v tej državi ne bo več ustvarjala dohodkov in, *a fortiori*, dobička, od katerega bi se lahko v prihodnosti odbile izgube, nastale pred zaprtjem.

62. Iz točke 55 sodbe Sodišča Marks & Spencer[47] izhaja, da je treba izgube odvisne družbe nerezidentke opredeliti kot dokončne, če:

– je odvisna družba nerezidentka z zahtevo za olajšavo izčrpala možnosti, da upošteva izgube, ki obstajajo v državi članici njenega sedeža za zadevno davčno obdobje in tudi za prejšnja davčna obdobja, glede na okoliščine primera s prenosom teh izgub na tretje osebe ali z odbitkom navedenih izgub od dobičkov, ki jih je dosegla odvisna družba v prejšnjih davčnih obdobjih, in

45 Sodba z dne 23. oktobra 2008 (C-157/07, EU:C:2008:588, točka 49).

46 Sodbi z dne 19. junija 2019, Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510), in z dne 19. junija 2019, Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511).

47 Sodba z dne 13. decembra 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

– ni možnosti, da bi odvisna družba bodisi sama bodisi po tretji osebi, predvsem pri prodaji te odvisne družbe tej osebi, lahko upoštevala izgube te odvisne družbe v državi, v kateri ima sedež, za prihodnja obdobja.

63. Te ugotovitve veljajo tudi za izgube, ki jih je utrpela stalna poslovna enota nerezidentka. [48]

64. Sodišče je v poznejših sodbah pojasnilo merilo dokončnosti izgub. Tako je bilo Sodišče v zadevah Memira Holding in Holmen [49] pozvano, naj pojasni položaj iz točke 55, druga alinea, sodbe Marks & Spencer, [50] v katerem ni nobene možnosti, da bi se izgube tuje odvisne družbe upoštevale v državi njenega sedeža v prihodnjih davčnih letih. Ugotovilo je, da dejstvo, da ta država ne omogoča prenosa izgub, samo po sebi ne zadošča, da bi se izgube odvisne družbe štele za dokončne izgube. Izgub ni mogoče opredeliti kot dokončne, če obstaja možnost, da se te izgube odbijejo s prenosom na tretjo osebo. Tretja oseba lahko za davčne namene upošteva izgube odvisne družbe v državi, v kateri ima ta sedež, na primer po prodaji odvisne družbe za ceno, ki upošteva vrednost davčne ugodnosti, ki jo predstavlja odbitnost izgub. Matična družba mora biti sposobna dokazati, da je takšna možnost izključena.

65. Na podlagi ozke razlage sodb Memira Holding in Holmen [51] bi bilo mogoče sklepati, da izgub, ki jih je utrpela stalna poslovna enota nerezidentka, ki je bila dokončno zaprta, [52] ni mogoče šteti za dokončne, če bi lahko matična družba, ki je v drugi državi članici, kasneje odprla novo stalno poslovno enoto v isti državi, kot je tista, v kateri je bila prejšnja stalna poslovna enota, na katero bi se lahko prenesle pretekle izgube, in to ne glede na to, ali je tak prenos možen na podlagi prava te države ali ne. V takem položaju izgube ne bi izpolnjevale pogojev iz točke 55, druga alinea, sodbe Marks & Spencer. [53]

66. Vendar se zdi, da je ta razlaga pretirana v okoliščinah, ko matična družba še nima druge stalne poslovne enote v državi, v kateri je bila zaprta stalna poslovna enota, in je možnost, da bi lahko kadar koli v prihodnosti odprla novo stalno poslovno enoto v tej državi, na katero bi lahko prenesla pretekle izgube, zgolj hipotetična. Ne samo, da bi bilo matični družbi praktično nemogoče ali pretirano težko dokazati, da ji takšna možnost ni na voljo, temveč bi takšen pristop povzročil, da se izgube, ki jih je utrpela stalna poslovna enota v drugi državi članici, nikoli ne bi štele za dokončne izgube, zaradi česar bi obveznost upoštevanja dokončnih izgub, določena v sodbi Marks & Spencer, izgubila pomen. [54]

67. Glede na navedeno menim, da je treba v primeru pritrdilnega odgovora na prvo vprašanje na tretje vprašanje odgovoriti nikalno.

[48] Sodba z dne 15. maja 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278). Glej tudi sodbo z dne 12. junija 2018, Bevola in Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, točka 64).

[49] Sodbi z dne 19. junija 2019, Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510, točke od 22 do 28), in z dne 19. junija 2019, Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511, točke od 34 do 40).

[50] Sodba z dne 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

[51] Sodbi z dne 19. junija 2019, Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510), in z dne 19. junija 2019, Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511).

[52] Kot pravilno ugotavljata nemška in finska vlada, se zaprtje stalne poslovne enote razlikuje od likvidacije odvisne družbe po tem, da je stalna poslovna enota pravno del družbe, ki ji pripada. Tudi če je družba dokončno zaprla stalno poslovno enoto v drugi državi članici, ima pravico naknadno odpreti novo stalno poslovno enoto v tej državi.

[53] Sodba z dne 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

[54] Prav tam.

D. Četrto vprašanje

68. S četrtim vprašanjem želi predložitveno sodišče preveriti, ali se lahko izgube, ki jih je utrpela stalna poslovna enota in so bile prenesene naprej iz davčnih obdobij pred njenim zaprtjem, štejejo za „dokončne“ izgube. Ugotavlja, da zvezno ministrstvo za finance meni, da se kot „dokončne izgube“ lahko upoštevajo le izgube, ki so nastale v zadnjem davčnem obdobju.

69. Sodišče se je tega vprašanja dotaknilo – vendar o njem ni izrecno odločilo – v sodbi Komisija/Združeno kraljestvo,[55] v kateri je priznalo skladnost nacionalne določbe, po kateri je treba presojo, ali so izgube odvisne družbe nerezidentke dokončne v smislu točke 55 sodbe Marks & Spencer,[56] opraviti „ob upoštevanju položaja takoj po koncu“ davčnega leta, v katerem so davčne izgube nastale, s svobodo ustanavljanja.

70. Kljub temu se zdi, da na podlagi te sodbe ni mogoče izpeljati dokončne ugotovitve, s katero bi se lahko odgovorilo na četrto vprašanje. Jasnejše stališče glede tega vprašanja je v več sklepnih predlogih izrazila generalna pravobranilka J. Kokott,[57] pri čemer je menila, da izgube, ki niso dokončne ob koncu davčnega obdobja, ne morejo postati dokončne pozneje. Po njenem mnenju bi bila, če bi bilo mogoče nakopičene (prenesene) izgube obravnavati kot dokončne, dejavnost odvisne družbe (ali stalne poslovne enote), ki bi sprva prinašala dobiček, obdavčena samo v državi njenega sedeža, dejavnost, ki bi v nadaljevanju prinašala izgubo, pa bi se financirala iz davčnih prihodkov države rezidentstva matične družbe, kar bi bilo v nasprotju z ustrezno razdelitvijo davčne pristojnosti.

71. Stališče generalne pravobranilke J. Kokott o tem vprašanju se mi zdi prepričljivo. Tako kot nemška, francoska in finska vlada predlagam, naj se na četrto vprašanje odgovori nikalno.

E. Peto vprašanje

72. Predložitveno sodišče s petim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba znesek dokončnih izgub stalne poslovne enote nerezidentke, ki jih je treba upoštevati v državi članici rezidentstva matične družbe, omejiti na dokončne izgube, ki bi se, če bi bilo to mogoče, upoštevale v državi članici, v kateri je stalna poslovna enota.

73. V zadevi, v kateri je bila izdana sodba A,[58] je bilo Sodišču med drugim postavljeno vprašanje, ali je treba takrat, kadar je matični družbi dovoljeno uveljavljanje izgub odvisne družbe nerezidentke v okviru združitve, te izgube ugotoviti z uporabo prava države članice, katere rezidentka je matična družba, ali z uporabo prava države, katere rezidentka je odvisna družba. Sodišče je najprej opozorilo, da glede na sedanje stanje prava Unije svoboda ustanavljanja načeloma ne vključuje uporabe določenega zakona za izračun izgub družbe, ki jo je prevzela matična družba (točka 58 sodbe). Sodišče je nato poudarilo, da ta izračun načeloma ne sme povzročiti neenakega obravnavanja v primerjavi z izračunom, ki bi bil izveden v podobnem primeru, ko bi bile prevzete izgube hčerinske družbe rezidentke (točka 59 sodbe). Nazadnje je Sodišče odločilo, da tega vprašanja ni mogoče obravnavati abstraktno in hipotetično, temveč ga je treba po potrebi analizirati za vsak primer posebej (točka 60 sodbe).

[55] Sodba z dne 3. februarja 2015 (C-172/13, EU:C:2015:50).

[56] Sodba z dne 13. decembra 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

[57] Sklepni predlogi generalne pravobranilke J. Kokott v zadevah Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, točki 58 in 59), Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, točki 54 in 55) in AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2019:879, točke od 61 do 65).

[58] Sodba z dne 21. februarja 2013 (C-123/11, EU:C:2013:84).

74. Tako kot družba W, Komisija in finska vlada menim, da se ista načela uporabljajo za izračun izgub stalne poslovne enote nerezidentke pri njihovem upoštevanju v državi rezidentstva matične družbe. Tako v obravnavani zadevi za zagotovitev enakega obravnavanja glede odbitnosti dokončnih izgub med družbami rezidentkami, ki imajo stalno poslovno enoto nerezidentko, in družbami rezidentkami, ki imajo stalno poslovno enoto rezidentko, znesek dokončnih izgub, ki jih je treba upoštevati, ne sme presegati zneska, izračunanega z uporabo pravil države rezidentstva matične družbe (v tem primeru Nemčije).

75. Če pa bi bil znesek dokončnih izgub, izračunan v skladu s pravili države rezidentstva matične družbe, višji od zneska, izračunanega v skladu s pravili države, v kateri je stalna poslovna enota (v tem primeru Združeno kraljestvo), ga je treba omejiti na zadnjenavedeni znesek. V nasprotnem primeru bi bile družbe rezidentke, ki imajo stalno poslovno enoto rezidentko, v prednosti pred družbami rezidentkami, ki imajo stalno poslovno enoto nerezidentko. Poleg tega bi morala država članica rezidentstva matične družbe, če take omejitve ne bi bilo, nositi negativne posledice uporabe davčne zakonodaje države članice, v kateri je stalna poslovna enota nerezidentka.

V. Predlog

76. Glede na navedeno tako Sodišču predlagam, naj na prvo vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je postavilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija), odgovori:

Člen 43 v povezavi s členom 48 Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti (zdaj člen 49 v povezavi s členom 54 Pogodbe o delovanju Evropske unije) ne nasprotuje zakonodaji države članice, ki družbi rezidentki preprečuje, da od svojega obdavčljivega dobička odbije izgube, ki jih je utrpela stalna poslovna enota v drugi državi članici, kadar je ta družba na eni strani izčrpala vse možnosti za odbitek teh izgub, ki jih ponuja zakonodaja države članice, v kateri je ta stalna poslovna enota, in na drugi strani prenehala prejemati kakršne koli dohodke od te stalne poslovne enote, tako da navedenih izgub nikakor ni več mogoče upoštevati v zadnjenavedeni državi članici („dokončne“ izgube), če so z zadevno zakonodajo dobički in izgube oproščeni na podlagi dvostranske konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki sta jo sklenili državi članici.