

Zadeva C-414/06

Lidl Belgium GmbH & Co. KG

proti

Finanzamt Heilbronn

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof)

„Svoboda ustanavljanja – Neposredno obdavčenje – Upoštevanje izgube, ki je nastala stalni poslovni enoti, ki ima sedež v državi članici in ki pripada družbi s sedežem v drugi državi članici“

Povzetek sodbe

1. *Prosto gibanje oseb – Svoboda ustanavljanja – Prosti pretok kapitala – Določbe Pogodbe – Področje uporabe*

(člena 43 ES in 56 ES)

2. *Prosto gibanje oseb – Svoboda ustanavljanja – Določbe Pogodbe – Področje uporabe*

(člen 43 ES)

3. *Prosto gibanje oseb – Svoboda ustanavljanja – Davčna zakonodaja – Davek od dohodka pravnih oseb*

(člen 43 ES)

1. Dejstvo, da fizična ali pravna oseba, ki ima sedež v državi članici, ustanovi in ima v polni lasti stalno poslovno enoto, ki ni pravna oseba in ki se nahaja v drugi državi članici, spada na področje uporabe člena 43 ES. Če bi imela davčna ureditev, ki izključuje možnost, da družba rezidentka od svoje davčne osnove odbije izgube, ki so nastale njeni stalni poslovni enoti, ki se nahaja v drugi državi članici, omejevalne uinke na prosti pretok blaga, bi bili taki uinki nujna posledica morebitne ovire za svobodo ustanavljanja in ne bi upravičevali preužitve navedene davčne ureditve z vidika člena 56 ES.

(Glej točki 15 in 16.)

2. Določbe Pogodbe o svobodi ustanavljanja, ki nasprotujejo temu, da bi matična država članica ovirala svojega državljana ali družbo, ustanovljeno v skladu z njeno zakonodajo, pri ustanavljanju v drugi državi članici, veljajo tudi, če gre za družbo, ki ima sedež v eni državi članici in opravlja dejavnost v drugi državi članici prek stalne poslovne enote, kot je opredeljena v ustrezni konvenciji o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki je v skladu z konvencijskim davčnim pravom samostojna enota.

Taka opredelitev stalne poslovne enote kot davčno samostojne družbe je skladna z mednarodno sodno prakso, kot se pokaže v vzorčni konvenciji, ki jo je pripravila Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD). Za namene razdelitve davčnih pristojnosti je smiselno, da se države članice zgledujejo po mednarodni praksi in zlasti po vzorčnih konvencijah, ki jih je pripravila OECD.

(Glej točke od 19 do 22.)

3. Člen 43 ne nasprotuje temu, da družba, ki ima sedež v državi članici, od svoje davčne osnove ne more odbiti izgub, ki so nastale njeni stalni poslovni enoti, ki se nahaja v drugi državi članici, če so na podlagi konvencije o preprečevanju dvojnega obdavčevanja dohodki te enote obdavčeni v slednji državi članici, v kateri se te izgube lahko upoštevajo v okviru obdavčevanja dohodka te stalne poslovne enote za prihodnja poslovna obdobja.

Taka davčna ureditev omejuje svobodo ustanavljanja, če je davčni položaj družbe, ki ima statutarni sedež v državi članici in ki ima stalno poslovno enoto v drugi državi članici, manj ugoden, kot bi bil njen položaj, če bi imela ta stalna poslovna enota sedež v državi članici. Drugačno davčno obravnavanje bi lahko družbo rezidentko odvrnilo od opravljanja dejavnosti prek stalne poslovne enote v drugi državi članici.

Vendar je taka davčna ureditev napoloma lahko utemeljena glede na potrebo po ohranitvi delitve davčne pristojnosti med državami članicami in potrebo po preprečevanju tveganja dvojnega upoštevavanja izgub, ker – obravnavani skupaj – sledita legitimnim ciljem, ki so skladni s Pogodbo in pomenijo nujne razloge v splošnem interesu, ker je ta ureditev sorazmerna z navedenimi cilji.

Glede potrebe po ohranitvi delitve davčne pristojnosti med državami članicami bi država članica, v kateri je sedež družbe, ki ji pripada stalna poslovna enota, če ne bi obstajala konvencija o preprečevanju dvojnega obdavčevanja, imela pravico obdavčiti dobičke te enote. Zato cilj ohranitve delitve davčne pristojnosti med zadevnima državama članicama, ki se odraža v določbah konvencije, lahko utemelji zadevno davčno ureditev v postopku v glavni stvari, ob upoštevanju, da ohranja simetrijo med pravico do obdavčevanja dobičkov in možnostjo odbitka izgub. Glede tega, ker je konvencija za izogibanje dvojnega obdavčevanja državi članici, v kateri se nahaja stalna poslovna enota, priznala pravico do obdavčevanja dohodkov te enote, bi dejstvo, da se da matični družbi možnost izbire, ali bo upoštevala izgube, ki so nastale tej poslovni enoti, bodisi v državi članici, v kateri ima sedež, bodisi v drugi državi članici, lahko obsejno ogrozilo enakomerno porazdelitev pravice do obdavčevanja med zadevnima državama članicama.

Glede tveganja, da se ista izguba uveljavlja dvakrat, ni namreč mogoče izključiti, da bi družba v državi članici, kjer ima sedež, uveljavljala izgube, ki bi naj nastale pripadajoči stalni poslovni enoti v drugi državi članici, in da bi se kljub obdavčitvi upoštevale iste izgube pozneje v državi članici, v kateri se nahaja stalna poslovna enota, če bi slednja imela dobiček, in bi se tako tudi v državi članici, v kateri ima sedež matična družba, preprečilo obdavčenje tega dobička.

(Glej točke 25, 26, 33, 36, 39, 42, od 52 do 54 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 15. maja 2008*

„Svoboda ustanavljanja – Neposredno obdavčenje – Upoštevanje izgube, ki je nastala stalni poslovni enoti, ki ima sedež v državi članici in ki pripada družbi s sedežem v drugi državi članici“

V zadevi C-414/06,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbo z dne 28. junija 2006, ki je prispela na Sodišče 11. oktobra 2006, v postopku

Lidl Belgium GmbH & Co. KG

proti

Finanzamt Heilbronn,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, G. Arestis, sodnik, R. Silva de Lapuerta (poročevalka), sodnica, E. Juhász in T. von Danwitz, sodnika,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodni tajnik: B. Fülöp, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 29. novembra 2007,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Lidl Belgium GmbH & Co. KG W. Schön in M. Schaden, odvetnika,
- za Finanzamt Heilbronn C.-F. Veas, zastopnik,
- za nemško vlado M. Lumma, C. Blaschke in H. Kube, zastopniki,
- za grško vlado M. Papida, I. Pouli in K. Georgiadis, zastopniki,
- za francosko vlado G. de Bergues in J.-C. Gracia, zastopnika,
- za nizozemsko vlado H. G. Sevenster, P. van Ginneken in M. de Grave, zastopniki,
- za finsko vlado J. Heliskoski in J. Himmanen, zastopnika,
- za švedsko vlado K. Wistrand in S. Johannessson, zastopnici,
- za vlado Združenega kraljestva Z. Bryanston-Cross, zastopnica, skupaj s S. Lee, barrister,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in W. Mölls, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 14. februarja 2008

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 43 ES in člena 56 ES.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Lidl Belgium GmbH & Co. KG (v nadaljevanju: družba Lidl Belgium) in Finanzamt Heilbronn (v nadaljevanju: Finanzamt) glede tega, kako so pristojni nemški organi davčno obravnavali izgubo, ki je nastala stalni poslovni enoti, ki pripada tej družbi in se nahaja v Luksemburgu.

Pravni okvir

3 V skladu s členom 2(1), točka 2, Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja in vzpostavitvi pravil vzajemne upravne pomoči glede davkov od dohodka in davkov na premoženje ter glede davka na trgovino in zemljiškega davka, ki sta jo 23. avgusta 1958 sklenila Veliko vojvodstvo Luksemburg in Zvezna republika Nemčija (BGBl. II 1959, str. 1270), kot je bila spremenjena z dodatnim protokolom z dne 15. junija 1973 (v nadaljevanju: konvencija), izraz „stalna poslovna enota“ pomeni „stalno mesto poslovanja, v katerem se v celoti ali delno odvijajo posli določene podjetja“.

4 V členu 2(1), točka 2(a), konvencije so našteje enote, ki v smislu konvencije štejejo za stalne poslovne enote.

5 Člen 5 konvencije določa:

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

(2) Ob upoštevanju tega se stalni poslovni enoti pripiše dohodek, za katerega bi se lahko pričakovalo, da bi ga imela, če bi bila neodvisno podjetje, ki opravlja enake ali podobne dejavnosti in posluje s podjetjem, katerega stalna enota je.

[...]“

6 Člen 6(1) konvencije določa:

„Če se podjetje ene od držav pogodbenic zaradi sodelovanja pri upravljanju ali finančni strukturi podjetja druge države pogodbenice strinja ali temu določi drugačne tržne ali finančne pogoje, kot bi jih imelo z neodvisnim podjetjem, potem se vse dohodke, ki bi jih eno od teh podjetij imelo, ampak jih zaradi teh pogojev ni imelo, lahko vključi v dohodke tega podjetja in njemu tudi obdavčujejo.“

7 Člen 20 te konvencije določa:

„(1) Če ima država rezidentstva v skladu s prejšnjimi členi pravico obdavčiti dohodke ali dele premoženja, druga država teh dohodkov ali delov premoženja ne sme obdavčiti. [...]“

(2) Pri izražanju davčne osnove v državi rezidentstva se ne upoštevajo dohodki in premoženje, za katere ima v skladu s prejšnjimi členi pravico do obdavčitve druga država, razen če se uporabi odstavek 3. Vendar pa se dohodki ali premoženje, ki se lahko obdavčujejo v državi rezidentstva,

odmeri po enaki stopnji, kot je obdavčen celotni dohodek ali celotno premoženje davčnega zavezanca.

[...]"

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

8 Družba Lidl Belgium je del skupine Lidl in Schwarz in opravlja gospodarsko dejavnost distribucije blaga. Družba Lidl Belgium, ki je svojo dejavnost najprej razširila na belgijski trg, je leta 1999 začela opravljati dejavnost tudi v Luksemburgu. Zato je družba Lidl Belgium tam ustanovila stalno poslovno enoto.

9 Družba Lidl Belgium je komanditna družba, ki ima sedež družbe v Nemčiji, med njenimi družbeniki pa sta Lidl Belgium Beteiligungs-GmbH, komplementar, in Lidl Stiftung & Co. KG, komanditist.

10 Stalna poslovna enota družbe Lidl Belgium, ki se nahaja v Luksemburgu je imela v spornem poslovnem letu 1999 izgubo.

11 Pri davčni napovedi je želela družba Lidl Belgium to izgubo odbiti od davčne osnove. Finanzamt je odbitek te izgube zavrnil, pri čemer se je zlasti skliceval na oprostitev, ki velja za dohodke te stalne poslovne enote, na podlagi določb konvencije.

12 Finanzgericht Baden-Württemberg je 30. junija 2004 zavrnilo tožbo, ki jo je vložila družba Lidl Belgium zoper odločbo, ki jo je izdal Finanzamt.

13 Bundesfinanzhof, ki je odločalo o pritožbi družbe Lidl Belgium, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je združljivo s členom 43 ES in členom 56 ES, da je nemškemu podjetju z dohodki iz industrijske ali trgovske dejavnosti pri pripravi poslovnih izkazov onemogočeno odbiti izgube, nastale stalni poslovni enoti, ki se nahaja v drugi državi članici (v tem primeru Velikem vojvodstvu Luksemburg), ker ustrezni dohodki take stalne poslovne enote na podlagi veljavne konvencije [...] niso obdavčeni v Nemčiji [...]?"

Vprašanje za predhodno odločanje

14 Predložitveno sodišče želi v bistvu izvedeti, ali člen 43 ES in člen 56 ES nasprotujeta nacionalni davčni ureditvi, ki izključuje možnost, da lahko družba rezidentka pri pripravi poslovnih izkazov in pri izražunavanju obdavčljivega dohodka uveljavlja izgubo, ki ji je nastala prek svoje stalne poslovne enote v drugi državi članici, čeprav je s to davčno ureditvijo predvidena taka možnost za izgubo, ki je nastala v stalni poslovni enoti rezidentki.

Področje uporabe člena 43 ES in člena 56 ES

15 Ker se je predložitveno sodišče v vprašanju, ki ga je postavilo, sklicevalo na zgoraj navedeni določbi, je treba opozoriti, da dejstvo, da fizična ali pravna oseba s prebivališčem ali sedežem v državi članici ustanovi in ima v polni lasti stalno poslovno enoto, ki ni druga pravna oseba in ki se nahaja v drugi državi članici, spada na področje uporabe člena 43 ES.

16 Če bi imela zadevna davčna ureditev omejevalne učinke na prosti pretok kapitala, bi bili taki učinki neizogibna posledica morebitne ovire za svobodo ustanavljanja in ne bi upravičevali preužitve navedene davčne ureditve z vidika člena 56 ES (glej v tem smislu sodbe z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04,

ZOdl., str. I-7995, točka 33; z dne 3. oktobra 2006 v zadevi Fidium Finanz, C-452/04, ZOdl., str. I-9521, točki 48 in 49, in z dne 13. marca 2007 v zadevi Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, ZOdl., str. I-2107, točka 34).

17 Zato je treba zadevno davčno ureditev v zadevi v postopku o glavni stvari presojati glede na člen 43 ES.

Obstoj omejitve svobode ustanavljanja

18 Uvodoma je treba opozoriti, da svoboda ustanavljanja za družbe, ustanovljene v skladu z zakonodajo posamezne države članice, ki imajo statutarni sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja znotraj Skupnosti, zajema pravico opravljanja dejavnosti v drugih državah članicah prek hčerinske družbe, podružnice ali agencije (glej zlasti sodbo z dne 21. septembra 1999 v zadevi Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, str. I-6161, točka 35; z dne 14. decembra 2000 v zadevi AMID, C-141/99, Recueil, str. I-11619, točka 20, in z dne 23. februarja 2006 v zadevi Keller Holding, C-471/04, ZOdl., str. I-2107, točka 29).

19 Čeprav iz besedila določb Pogodbe ES glede svobode ustanavljanja izhaja, da je njihov namen zagotoviti nacionalno obravnavo v državi članici gostiteljici, te prav tako nasprotujejo temu, da bi mati-na država članica ovirala svojega državljana ali družbo, ustanovljeno v skladu z njeno zakonodajo, pri ustanavljanju v drugi državi članici (glej zlasti sodbi z dne 16. julija 1998 v zadevi ICI, C-264/96, Recueil, str. I-4695, točka 21, in z dne 6. decembra 2007 v zadevi Columbus Container Services, C-298/05, še neobjavljena v ZOdl., točka 33).

20 Ti predarki veljajo tudi, če gre za družbo, ki ima sedež v eni državi članici in opravlja dejavnost v drugi državi članici prek stalne poslovne enote.

21 Stalna poslovna enota je namreč, tako kot izhaja iz določb konvencije, ob upoštevanju davčnega prava iz konvencije, samostojna enota. Tako so subjekti, za katere se uporablja konvencija, v skladu s členom 2, poleg fizičnih in pravnih oseb, vse oblike stalnih poslovnih enot, ki so našteje v členu 2(1), točka 2(a), medtem ko so v odstavku 1, točka 2(b), tega člena našteje enote, ki v smislu konvencije niso določene kot stalne poslovne enote.

22 Ta opredelitev stalne poslovne enote kot davčno samostojne družbe je skladna z mednarodno sodno prakso, kot se kaže v vzorčni davčni konvenciji, ki jo je pripravila Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD), zlasti iz členov 5 in 7. Sodišče je že imelo priložnost odločiti, da je za namene razdelitve davčnih pristojnosti smiselno, da se države članice zgledujejo po mednarodni praksi in zlasti po vzorčnih konvencijah, ki jih je pripravila OECD (glej sodbi z dne 12. maja 1998 v zadevi Gilly, C-336/96, Recueil, str. I-2793, točka 31, in z dne 23. februarja 2006 v zadevi van Hilten-van der Heijden, C-513/03, ZOdl., str. I-1957, točka 48).

23 V zvezi z zadevno davčno ureditvijo v postopku v glavni stvari je treba povedati, da določba, ki omogoča upoštevanje izgub stalne poslovne enote pri pripravi poslovnih izkazov in pri izračunavanju obdavčljivega dohodka mati-ne družbe, pomeni davčno ugodnost.

24 Taka davčna ugodnost pa na podlagi določb navedene davčne ureditve ni odobrena, če izgube izhajajo iz stalne poslovne enote, ki se nahaja v drugi državi članici, kot tisti, kjer je sedež mati-ne družbe.

25 V teh okoliščinah je davčni položaj družbe, ki ima statutarni sedež v Nemčiji in ki ima stalno poslovno enoto v drugi državi članici, manj ugoden, kot bi bil njen položaj, če bi imela ta stalna poslovna enota sedež v Nemčiji. Drugačno davčno obravnavanje bi lahko nemško družbo odvrnilo od opravljanja dejavnosti prek stalne poslovne enote v drugi državi članici.

26 Sklenemo lahko, da zadevna davčna ureditev v postopku v glavni stvari pomeni omejitev svobode ustanavljanja.

Obstoj utemeljitve

27 Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je omejitev svobode ustanavljanja dopustna samo, če jo upravičujejo nujni razlogi v splošnem interesu. V takem primeru mora biti tudi primerna za zagotavljanje uresnitve zadevnega cilja in ne sme presegati tega, kar je nujno potrebno za doseg tega cilja (glej sodbo z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer, C-446/03, ZOdl., str. I-10837, točka 35, ter zgoraj navedeni sodbi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, točka 47, in Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, točka 64).

28 Predložitveno sodišče v zvezi s tem zlasti poudarja, da se dohodki stalne poslovne enote, ki se nahaja v Luksemburgu, v skladu z določbami konvencije v državi članici rezidentstva družbe, ki ji stalna poslovna enota pripada, ne obdavčujejo.

29 V stališčih, ki so jih predložile Sodišču nemška, grška, francoska, nizozemska, finska, švedska vlada in vlada Združenega kraljestva v bistvu zatrjujejo, da je naeloma mogoče davčno ureditev, ki omejuje možnost, da družba rezidentka uveljavlja izgube, ki so nastale prek njene stalne poslovne enote, ki se nahaja v drugi državi članici, utemeljiti pri določenju davčne osnove te družbe.

30 Navedene vlade menijo, da je mogoče to ureditev utemeljiti glede na pravo Skupnosti, prvič, s potrebo po ohranitvi delitve davčne pristojnosti med zadevnimi državami članicami in, drugič, s potrebo preprečevanja tveganja za dvojno upoštevanje izgub.

31 Glede prvega navedenega dejavnika utemeljitve je treba opozoriti, da lahko ohranitev delitve davčne pristojnosti med državami članicami povzroči, da je treba za gospodarske dejavnosti družb s sedežem v eni od teh držav uporabljati samo davčna pravila te države tako glede dobičkov kot tudi izgub (glej zgoraj navedeno sodbo Marks & Spencer, točka 45, in sodbo z dne 18. julija 2007 v zadevi Oy AA, C-231/05, ZOdl., str. I-6373, točka 54).

32 Če bi dali namreč družbam možnost izbire, ali bodo upoštevale svoje izgube, bodisi v državi članici, v kateri imajo sedež, bodisi v drugi državi članici, bi to lahko obutno ogrozilo enakomerno porazdelitev davčne pristojnosti med državami članicami, saj bi se davčna osnova v prvi državi povečala, v drugi pa zmanjšala v višini prenesenih izgub (glej zgoraj navedeni sodbi Marks & Spencer, točka 46, in Oy AA, točka 55).

33 V zvezi z upoštevnostjo prvega dejavnika utemeljitve, glede dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, je treba opozoriti, da bi država članica, v kateri je sedež družbe, ki ji pripada stalna poslovna enota, če ne bi obstajala konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja, imela pravico obdavčiti dobičke te enote. Zato cilj ohranitve delitve davčne pristojnosti med zadevnima državama članicama, ki se odraža v določbah konvencije, lahko utemelji zadevno davčno ureditev v postopku v glavni stvari, ob upoštevanju, da ohranja simetrijo med pravico do obdavčevanja dobičkov in možnostjo odbitka izgub.

34 V okoliščinah, kot so te v postopku v glavni stvari, bi priznanje, da se izguba stalne poslovne

enote nerezidentke lahko odbije od dohodka mati?ne družbe, povzro?ilo, da se slednji omogo?i, da prosto izbere državo ?lanico, v kateri bo to izgubo uveljavljala (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Oy AA, to?ka 56).

35 Glede drugega dejavnika utemeljitve, ki je bil podan v stališ?ih, predloženih Sodiš?u, v zvezi s tveganjem dvakratnega uveljavljanja izgub je Sodiš?e potrdilo, da morajo biti države ?lanice sposobne prepre?iti to tveganje (glej zgoraj navedeno sodbo Marks & Spencer, to?ka 47, in sodbo z dne 29. marca 2007 v zadevi Rewe Zentralfinanz, C?347/04, ZOdl., str. I?2647, to?ka 47).

36 Glede tega je treba opozoriti, da v okoliš?inah, kot so te v postopku v glavni stvari, obstaja o?itno tveganje, da bi se ista izguba uveljavljala dvakrat (glej zgoraj navedeno sodbo Marks & Spencer, to?ka 48). Ni mogo?e namre? izklju?iti, da bi družba v državi ?lanici, kjer ima sedež, uveljavljala izgube, ki bi naj nastale pripadajo?i stalni poslovni enoti v drugi državi ?lanici, in da bi se kljub obdav?itvi upoštevale iste izgube pozneje v državi ?lanici, v kateri se nahaja stalna poslovna enota, ?e bi slednja imela dobi?ek, in bi se tako tudi v državi ?lanici, v kateri ima sedež mati?na družba, prepre?ilo obdav?enje tega dobi?ka.

37 Zato je mogo?e oba navedena dejavnika utemeljitve šteti za taka, da lahko upravi?ita, da država ?lanica, v kateri se nahaja sedež družbe, omeji svobodo ustanavljanja glede dav?nega obravnavanja izgub, ki nastanejo stalni enoti, ki pripada tej družbi in ki se nahaja v drugi državi ?lanici.

38 Predložitveno sodiš?e pa želi izvedeti, ali je treba dejavnike utemeljitve iz to?k od 44 do 50 zgoraj navedene sodbe Marks & Spencer, ki zajemajo tudi potrebo po prepre?evanju tveganja dav?ne utaje, obravnavati tako, da morajo obstajati vsi dejavniki kumulativno ali pa zadostuje le eden od teh dejavnikov, da je lahko zadevna dav?na ureditev utemeljena.

39 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je Sodiš?e v to?ki 51 zgoraj navedene sodbe Marks & Spencer razsodilo, da so vsi trije dejavniki utemeljitve – obravnavani skupaj – ki so utemeljili ureditev v postopku v glavni stvari, sledili legitimnim ciljem, ki so skladni s Pogodbo in torej pomenijo nujne razloge v splošnem interesu.

40 Vendar ob upoštevanju raznolikosti položajev, v katerih država ?lanica lahko uveljavlja te razloge, ni mogo?e zahtevati, da morajo biti podani vsi dejavniki utemeljitve, navedeni v to?ki 51 zgoraj navedene sodbe Marks & Spencer, da bi lahko bila nacionalna dav?na ureditev, ki omejuje svobodo ustanavljanja iz ?lena 43 ES, na?eloma utemeljena.

41 Tako je v zadevi, v kateri je bila izdana zgoraj navedena sodba Oy AA, Sodiš?e med drugim priznalo, da je na?eloma mogo?e nacionalno dav?no ureditev utemeljiti z dvema od treh dejavnikov utemeljitve iz to?ke 51 zgoraj navedene sodbe Marks & Spencer, in sicer s potrebo po ohranitvi delitve dav?ne pristojnosti med državami ?lanicami in s potrebo po prepre?evanju dav?ne utaje, ki ju je treba obravnavati skupaj (glej zgoraj navedeno sodbo Oy AA, to?ka 60).

42 Zadevno dav?no ureditev v postopku v glavni stvari je na?eloma mogo?e utemeljiti glede na oba dejavnika iz navedene to?ke, zgoraj navedene sodbe Marks & Spencer, in sicer potreba po ohranitvi delitve dav?ne pristojnosti med državami ?lanicami in potreba po prepre?evanju tveganja dvojnega upoštevanja izgub.

43 Res je tudi, da navedena ureditev lahko zagotavlja uresni?itev tako predvidenih ciljev.

44 V teh okoliščinah je treba še preveriti, ali zadevna davčna ureditev v postopku v glavni stvari ne presega tega, kar je nujno za uresnitev zasledovanih ciljev (glej zgoraj navedeni sodbi Marks & Spencer, točka 53, in Oy AA, točka 61).

45 Lidl Belgium in Komisija Evropskih skupnosti sta se zlasti sklicevala na možnost, da matična družba odbije izgubo, ki je nastala njej pripadajoči stalni poslovni enoti, če v prihodnje izkaze vključijo poznejše dobičke te enote, v višini prej obdavčenih izgub. V tem kontekstu se sklicujeta na ureditev, ki jo je Zvezna republika Nemčija uporabljala pred letom 1999.

46 Treba je opozoriti, da je bila v točki 54 zgoraj navedene sodbe Marks & Spencer navedena možnost, da se prednost zadevne davčne olajšave zaveže takšnemu pogoju, skupaj z možnostjo, da se prednost navedene ugodnosti podredi pogoju, da je hčerinska družba, ki ima sedež v drugi državi članici kot matična družba, popolnoma izkoristila možnosti upoštevanja izgub, pripisanih v njeni državi članici rezidentstva.

47 Glede tega je Sodišče v točki 55 zgoraj navedene sodbe Marks & Spencer ugotovilo, da ukrep, ki omejuje svobodo ustanavljanja, presega tisto, kar je nujno za doseg zasledovanih ciljev v položaju, v katerem je hčerinska družba nerezidentka izrpala možnosti, da upošteva izgube, ki so nastale v državi članici rezidentstva za zadevno davčno obdobje in tudi za prejšnja davčna obdobja, in v katerem ni možnosti, da bi se izgube te hčerinske družbe upoštevale v tej državi za prihodnja obdobja.

48 Sodišče je v točki 56 te sodbe pojasnilo tudi, da kadar v državi članici matična družba rezidentka dokaže nacionalni davčni upravi, da so ti pogoji izpolnjeni, je v nasprotju s členom 43 ES, da se izključi možnost matične družbe, da od svojega dobička, obdavčljivega v tej državi članici, odbije izgube, ki jih ima njena odvisna družba nerezidentka.

49 V postopku v glavni stvari je treba povedati, da luksemburška davčna ureditev predvideva možnost, da se pri izraževanju davčne osnove uveljavljajo izgube davčnega zavezanca za prihodnja davčna obdobja.

50 Kot se je potrdilo na obravnavi pred Sodiščem, se je družbi Lidl Belgium dejansko vštelo izgube, ki so leta 1999 nastale njeni poslovni enoti, v prihodnja davčna obdobja, in sicer v leto 2003, v katerem je ta enota ustvarila dobiček.

51 Družba Lidl Belgium torej ni dokazala, da so bili izpolnjeni pogoji, določeni v točki 55 zgoraj navedene sodbe Marks & Spencer, namenjeni za določanje, v katerem položaju ukrep, ki pomeni omejevanje svobode ustanavljanja v smislu člena 43 ES, presega to, kar je nujno za doseg legitimnih ciljev, ki jih priznava pravo Skupnosti.

52 Dodati je treba, da je Sodišče priznalo legitimni interes držav članic, da preprečijo ravnanja, ki bi lahko ogrozila izvajanje njihovih davčnih pristojnosti. Glede tega, ker je konvencija za izogibanje dvojnega obdavčevanja državi članici, v kateri je stalna poslovna enota, priznala pravico do obdavčevanja dohodkov te enote, bi dejstvo, da se da matični družbi možnost izbire, ali bo upoštevala izgube, ki so nastale tej poslovni enoti, bodisi v državi članici, v kateri ima sedež, bodisi v drugi državi članici, lahko obutno ogrozilo enakomerno porazdelitev davčne pristojnosti med zadevnima državama članicama (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Oy AA, točka 55).

53 Glede na navedeno je treba zadevno davčno ureditev v postopku v glavni stvari obravnavati kot sorazmerno glede na cilje, ki jim sledi.

54 Na zastavljeno vprašanje je treba torej odgovoriti tako, da člen 43 ne nasprotuje temu, da

družba, ki ima sedež v državi članici, od svoje davčne osnove ne sme odbiti izgub, ki so nastale njeni stalni poslovni enoti, ki se nahaja v drugi državi članici, če so, na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, dohodki te enote obdavčeni v slednji državi članici, v kateri se te izgube lahko upoštevajo v okviru obdavčevanja dohodka te stalne poslovne enote za prihodnja poslovna obdobja.

Stroški

55 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (petrti senat) razsodilo:

Člen 43 ne nasprotuje temu, da družba, ki ima sedež v državi članici, od svoje davčne osnove ne more odbiti izgub, ki so nastale njeni stalni poslovni enoti, ki se nahaja v drugi državi članici, če so, na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, dohodki te enote obdavčeni v slednji državi članici, v kateri se te izgube lahko upoštevajo v okviru obdavčevanja dohodka te stalne poslovne enote za prihodnja poslovna obdobja.

Podpisi