

Zadeva C-157/07

Finanzamt für Körperschaften III in Berlin

proti

Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH

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

„Svoboda ustanavljanja – Sporazum o Evropskem gospodarskem prostoru (EGP) – Davčna zakonodaja – Davčna ureditev izgub, nastalih stalni poslovni enoti v državi članici EGP, katere mati na družba ima statutarni sedež v državi članici Evropske unije“

Povzetek sodbe

1. *Mednarodni sporazumi – Sporazum o Evropskem gospodarskem prostoru – Svoboda ustanavljanja – Določbe Pogodbe – Področje uporabe*

(člen 43 ES; Sporazum EGP, člen 31)

2. *Mednarodni sporazumi – Sporazum o Evropskem gospodarskem prostoru – Svoboda ustanavljanja – Davčna zakonodaja – Davek od dohodka pravnih oseb*

(Sporazum EGP, člen 31)

1. Določbe Pogodbe v zvezi s svobodo ustanavljanja nasprotujejo temu, da bi mati na država članica pri ustanavljanju v drugi državi članici ovirala svojega državljana ali družbo, ustanovljeno v skladu z njeno zakonodajo, pri čemer je treba obravnavati vse ukrepe, ki prepovedujejo, motijo ali zmanjšujejo privlačnost izvrševanja teh pravic kot take omejitve. Ta načela se uporabljajo, če družba s sedežem v državi članici opravlja dejavnost v drugi državi članici prek stalne poslovne enote.

(Glej točke od 29 do 31.)

2. Člen 31 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru (EGP) ne nasprotuje nacionalni davčni ureditvi, s katero je po dovolitvi upoštevanja izgub, ki jih je imela stalna poslovna enota s sedežem v drugi državi, ki ni država, v kateri ima sedež mati na družba, za izračun davka od dohodkov te družbe določeno ponovno davčno všteti navedenih izgub v trenutku, ko stalna poslovna enota te družbe ustvari dobiček, če ji država, v kateri ima ta poslovna enota sedež, ne prizna pravice do prenosa izgub, ki jih je imela stalna poslovna enota v lasti mati ne družbe s sedežem v drugi državi, in če so v skladu s konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjeno med zadevnima državama, dohodki take enote oproščeni obdavčitve v državi, v kateri ima njena mati na družba sedež.

Taka davčna ureditev prav gotovo pomeni omejitev pravice, ki jo določa člen 31 Sporazuma o EGP, če je davčni položaj družbe, ki ima statutarni sedež v eni državi članici in stalno poslovno enoto v drugi, manj ugoden, kot bi bil, če bi imela stalno poslovno enoto s sedežem v prvi državi članici. Če je namreč celota vseh izgub, nastalih stalni poslovni enoti s sedežem v drugi državi članici, najprej odšteta od ustvarjenih dobičkov mati ne družbe v okviru njenega obdavčenja v prvi državi članici in če s tem navedena država dodeli davčno ugodnost enako, kot če bi ta poslovna

enota imela sedež na nacionalnem ozemlju, vendar pa so bile s ponovnim vštetiem izgub navedene poslovne enote v davčno osnovo matične družbe, zato ker je ta ustvarila dobičke, z nacionalno davčno ureditvijo te davčne ugodnosti odvzete, s tem ukrepom pa so družbe rezidentke, ki imajo stalne poslovne enote v drugi državi članici, postavljene v manj ugoden davčni položaj od položaja družb rezidentk, ki imajo stalne poslovne enote s sedežem na nacionalnem ozemlju. Zaradi drugačnega davčnega obravnavanja bi bila lahko družba rezidentka odvrnjena od opravljanja dejavnosti prek stalne poslovne enote v drugi državi članici.

Vendar je taka omejitev utemeljena s potrebo po zagotovitvi doslednosti davčne ureditve. V zvezi s tem ponovnega všteti izgub, kar predvideva zadevna davčna ureditev, ni mogoče ločiti od predhodnega obravnavanja teh izgub. Ponovno všteti, kadar ima matična družba stalno poslovno enoto s sedežem v drugi državi, v razmerju do katere država sedeža matične družbe nima nobene pravice do obdavčitve, pomeni simetrično logiko. Tako obstaja neposredna, osebna in stvarna povezava med dvema elementoma zadevnega davčnega mehanizma, ponovno všteti izgub pa je smiselno dopolnilo predhodno priznanega odbitka. Ob tem je ta omejitev primerna za doseg takega cilja, ker deluje popolnoma simetrično, saj so ponovno vštete le odbite izgube. Poleg tega je navedena omejitev popolnoma sorazmerna s ciljem, ki mu sledi, ker se ponovno všteti izgub opravi le do zneska ustvarjenih dobičkov.

Te presoje ni mogoče izpodbijati s skupnim uinkom navedene davčne ureditve in davčne zakonodaje države, v kateri je stalna poslovna enota. Ob neobstoju ukrepov Skupnosti za poenotenje in uskladitev države članice ostanejo pristojne za določitev meril za obdavčitev dohodkov in premoženja za odpravo dvojnega obdavčevanja, če je treba, tudi s konvencijami. Ta pristojnost prav tako pomeni, da od države članice ni mogoče 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. Tudi če skupni uinek obdavčitve v državi sedeža matične družbe in obdavčitve v državi, v kateri ima njena stalna poslovna enota sedež, lahko pripelje do omejitev svobode ustanavljanja, se taka omejitev lahko pripiše le drugi od teh dveh držav, saj zadevna omejitev ne bi izhajala iz zadevne davčne ureditve, ampak iz razdelitve davčnih pristojnosti v okviru konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjene med zadevnima državama.

Presoje, v skladu s katero je omejitev, ki izhaja iz navedene davčne ureditve, utemeljena z nujnostjo zagotovitve njene doslednosti, ni mogoče izpodbijati zaradi dejstva, da je družba, od katere je odvisna zadevna stalna poslovna enota, to odsvojila in da je vsota dobičkov ter izgub, ki jih je ta poslovna enota ustvarila med svojim obstojem, negativna. Ponovno všteti vsote zneskov izgub stalne poslovne enote v prihodke matične družbe je namreč neločljivo in logično dopolnilo njihovega predhodnega upoštevanja.

(Glej točke od 34 do 39, od 42 do 46, 48, 49, od 51 do 55 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 23. oktobra 2008(*)

„Svoboda ustanavljanja – Sporazum o Evropskem gospodarskem prostoru (EGP) – Davčna zakonodaja – Davčna ureditev izgub, nastalih stalni poslovni enoti v državi članici EGP, katere matična družba ima statutarni sedež v državi članici Evropske unije“

V zadevi C-157/07,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbo z dne 29. novembra 2006, ki je prispela na Sodišče 21. marca 2007, v postopku

Finanzamt für Körperschaften III in Berlin

proti

Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, R. Silva de Lapuerta (poročevalka), sodnica, E. Juhász, G. Arestis in J. Malenovský, sodniki,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodni tajnik: B. Fülöp, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 10. julija 2008,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Finanzamt für Körperschaften III in Berlin J.-P. Panthen in P. Lamprecht, zastopnika,
- za Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH J. Schönfeld, odvetnik,
- za nemško vlado M. Lumma in C. Blaschke, zastopnika,
- za belgijsko vlado A. Hubert, zastopnica,
- za nizozemsko vlado C. Wissels in C. ten Dam, zastopnici,
- za vlado Združenega kraljestva Z. Bryanston-Cross, zastopnica, skupaj z R. Hillom, barrister,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in W. Mölls, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 31 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 (UL 1994, L 1, str. 3, v nadaljevanju: Sporazum EGP).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Finanzamt für Körperschaften III in Berlin (v nadaljevanju: Finanzamt) in Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH (v nadaljevanju: KR Wannsee) zaradi davčnega obravnavanja izgub v Nemčiji, nastalih v Avstriji stalni poslovni enoti matične družbe KR Wannsee.

Pravni okvir

Mednarodno pravo

3 Člen 6 Sporazuma EGP določa:

„Brez vpliva na prihodnji razvoj sodne prakse se določbe tega sporazuma, kolikor so po vsebini enake ustreznim pravilom Pogodbe o ustanovitvi Evropske gospodarske skupnosti in Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti za premog in jeklo ter aktov, sprejetih za uporabo teh dveh pogodb, pri njihovem izvajanju in uporabi razlagajo v skladu z ustreznimi odločitvami Sodišča Evropskih skupnosti, sprejetimi pred datumom podpisa tega sporazuma.“

4 Člen 31 Sporazuma EGS določa:

„1. V okviru določb tega sporazuma ni nikakršnih omejitev glede pravice do ustanavljanja za državljane katere koli države članice [Evropske skupnosti] ali države [Evropske cone proste trgovine (EFTA)] na ozemlju katere koli od teh držav. To velja tudi za ustanavljanje agencij, podružnic ali hčerinskih družb državljanov katere koli države članice [Evropske skupnosti] ali države EFTE s sedežem na ozemlju katere koli od teh držav.

Svoboda ustanavljanja zajema pravico začetni in opravljati dejavnost kot samozaposlena oseba ter pravico do ustanovitve in vodenja podjetij, zlasti družb ali podjetij iz člena 34, drugi odstavek, pod pogoji, ki jih ob upoštevanju določb poglavja 4 za svoje državljane določa zakonodaja države, v kateri se taka ustanovitev izvede.

[...]“

5 Člen 34, drugi odstavek, Sporazuma EGS določa:

„Družbe ali podjetja pomenijo družbe ali podjetja, ustanovljena po civilnem ali gospodarskem pravu, vključno z zadrugami, in druge pravne osebe javnega ali zasebnega prava z izjemo neprofitnih.“

6 V členu 4 Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja na področju davkov od dohodkov in premoženja ter obrtnega davka in zemljiškega davka, sklenjene med Zvezno republiko Nemčijo in Republiko Avstrijo 4. oktobra 1954 (BGBl. 1955 II, str. 749), kot je bila spremenjena s Konvencijo z dne 8. julija 1992 (BGBl. 1994 II, str. 122, v nadaljevanju: nemško-avstrijska konvencija), je določeno:

„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 obdavčijo le tisti dohodki, ki jih oseba prejme iz stalne poslovne enote, ki se nahaja na ozemlju te države.

2. Pri tem se tej stalni poslovni enoti pripišejo dohodki, ki bi jih ustvarila, če bi bila neodvisno podjetje, ki pod enakimi ali podobnimi pogoji opravlja enake ali podobne dejavnosti ter v popolni neodvisnosti posluje s podjetjem, katerega stalna poslovna enota je.

3. V tej [k]onvenciji izraz ‚stalna poslovna enota‘ pomeni stalno mesto poslovanja, prek katerega v celoti ali delno poteka poslovanje industrijskega ali trgovskega podjetja.

[...]“

7 Člen 15 nemško-avstrijske konvencije določa:

„1. Država stalnega prebivališča nima pravice do obdavčitve, če je ta pravica v skladu s prejšnjimi členi podeljena drugi državi pogodbenici.

[...]

3. Z odstavkom 1 ni izključeno, da lahko država stalnega prebivališča glede dohodkov ali premoženja, za katere je pristojna, odmeri znesek davka za vse dohodke ali celotno premoženje davčnega zavezanca.“

8 Člen 12(b) Protokola z dne 24. avgusta 2000 Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja na področju davkov od dohodkov in premoženja ter obrtnega davka in zemljiškega davka, sklenjene med Zvezno republiko Nemčijo in Republiko Avstrijo 4. oktobra 1954 (BGBl. 2002 II, str. 734), določa, da je treba izgube, nastale od poslovnega leta 1998 naprej, na podlagi vzajemnosti upoštevati v državi, v kateri ima sedež zadevna stalna poslovna enota. Ta določba se glasi:

„Če imajo osebe, ki stalno prebivajo v Nemčiji, po poslovnem letu 1990 (1989/1990) izgube v 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) nemškega zakona o davku na dohodke [(Einkommensteuergesetz, BGBl. 1988 I, str. 1093, v nadaljevanju: EstG)]. Od davčnega leta 1994 se zneski, ki so bili v skladu s členom 2a(3), tretji stavek, [EstG] predhodno zmanjšani, ne upoštevajo. Ker davčno obravnavanje na podlagi teh določb v Nemčiji ni možno, zato ker je obdavčitev dokončna in ker ni mogoče ponovno začetni postopka zaradi izteka roka, ki je določen za odmero davka, se to lahko upošteva v 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. Navedena pravila se uporabljajo le, če ne povzročijo dvojnega upoštevavanja izgub.“

Nemško pravo

9 Člen 2(1) zakona o davčnih ukrepih, ki se uporabljajo za naložbe nemških podjetij v tujino [Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft (Auslandsinvestitionsgesetz)] z dne 18. avgusta 1969 (BGBl. 1969 I, str. 1211, v nadaljevanju: AIG], ki je veljal v času nastanka dejstev v postopku v glavni stvari, je določal:

„Kadar je treba na podlagi Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja neomejenega davčnega zavezanca oprostiti plačila davka od dohodkov iz industrijske ali trgovske dejavnosti v drugi državi, se na predlog davčnega zavezanca od skupnega izračuna dohodkov odšteje izguba, izračunana na podlagi določb nacionalnega davčnega prava, če bi to izgubo davčni zavezanec lahko nadomestil ali odštél, čeprav ne bi bil oproščen plačila davka od teh dohodkov in če bi izguba presegala pozitivne dohodke iz industrijske ali trgovske dejavnosti drugih stalnih poslovnih enot v isti tuji državi, za katere je na podlagi te konvencije oproščen plačila davka. Ker to ne pomeni nadomestila izgube, je njen odbitek mogoč ob upoštevanju pogojev iz člena 10d [EstG]. Znesek, ki je bil odtegnjen v skladu s prvim in drugim stavkom, mora biti ponovno upoštevan pri izračunu skupnega zneska dohodkov za zadevno davčno obdobje, če bi se v enem od naslednjih

dav?nih obdobij ustvaril skupni pozitivni dohodek iz industrijske ali trgovske dejavnosti poslovnih enot iz te tuje države, saj se ta pozitivni dohodek odtegne v skladu z zadevno konvencijo. Tretji stavek se ne uporabi, ?e dav?ni zavezanec dokaže, da po zanj veljavnih predpisih tuje države te izgube lahko odbije le od dohodkov iz leta, v katerem je nastala izguba“.

10 Po letu 1990 so bila pravila o pravici do odbitka dolo?ena v ?lenu 2a(3) EStG.

Avstrijsko pravo

11 Do leta 1988 v avstrijskem dav?nem pravu ni bil dolo?en prenos izgub omejeno dav?no zavezanih dru?b, torej tistih stalnih poslovnih enot, ki so v lasti dru?b s sede?em v državi, ki ni Republika Avstrija. Šele od leta 1989 je bil v Avstriji uveden odbitek izgub, nastalih tem stalnim poslovnim enotam, in to tudi za izgube, ki so nastale pred 31. decembrom 1988 in tiste iz sedmih predhodnih let.

12 Prenos pa je bil za izgube, ki so nastale stalnim poslovnim enotam s sede?em na ozemlju Republike Avstrije, v lasti dru?b s sede?em v drugi državi, oziroma dav?nim zavezancem z omejeno dav?no obveznostjo dovoljen le, ?e zadevno podjetje v okviru svojih skupnih svetovnih prihodkov ni ustvarilo dobi?ka. Izgube, nastale stalni poslovni enoti s sede?em v Avstriji, so se tako lahko upoštevale le v obsegu, v katerem so presegale ustvarjene dobi?ke, ki niso zajeti v delni obdav?itvi. Poleg tega je bil tak odbitek mogo? le v primeru, da so bile izgube dolo?ene na podlagi zakonitih knjigovodskih izkazov in še niso bile upoštewane v okviru predhodno izvedenih obdav?itev.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odlo?anje

13 Dru?ba KR Wannsee, to?ena stranka v okviru „revizijskega“ postopka, je dru?ba z omejeno odgovornostjo s sede?em v Nem?iji, ki je imela od leta 1982 do leta 1994 v Avstriji stalno poslovno enoto. V tej poslovni enoti je imela do konca leta 1990 izgubo v skupnem znesku 2.467.407 DEM, od tega 36.295 DEM v letu 1990.

14 Na predlog dru?be KR Wannsee je Finanzamt, to?e?a stranka v okviru istega „revizijskega“ postopka, pri izra?unu dav?ne osnove te dru?be, ob upoštevanju dobi?kov, ki jih je slednja v dav?nem obdobju med letoma 1982 in 1990 ustvarila v Nem?iji, upošteval te izgube.

15 Med letoma 1991 in 1994 je dru?ba KR Wannsee v svoji stalni poslovni enoti s sede?em v Avstriji ustvarila dobi?ek v višini 1.191.672 DEM, od tega 746.828 DEM v letu 1994, ki je predmet obravnave v postopku v glavni stvari. Istega leta je dru?ba KR Wannsee zadevno stalno poslovno enoto odsvojila.

16 Finanzamt je v skladu s tedaj veljavnimi predpisi nemškega dav?nega prava prištel dobi?ek, ki ga je stalna poslovna enota s sede?em v Avstriji ustvarila v obdobju med letoma 1991 in 1994, k vsoti vseh dohodkov dru?be KR Wannsee v Nem?iji. Finanzamt je tako naknadno obdav?il zneske, ki so bili iz naslova izgub stalne poslovne enote s sede?em v Avstriji predhodno zmanjšani v okviru nacionalne obdav?itve. Za dav?no obdobje, ki je predmet obravnave postopka v glavni stvari, in sicer za leto 1994, so se obdav?ljivi dohodki dru?be KR Wannsee posleditno pove?ali za ustvarjene dobi?ke stalne poslovne enote v tem letu, ki so skupaj znašali 746.828 DEM.

17 Dru?bi KR Wannsee je bil v letih 1992 in 1993, poslovnih letih, ko je njena stalna poslovna enota ustvarila dobi?ke, v Avstriji naložen davek od dohodka pravnih oseb. Pri tem izgube dru?be, ki so predhodno nastale njeni stalni poslovni enoti, niso bile upoštewane. Glede na dejstvo, da je Republika Avstrija dovoljevala odbitek izgub le podredno, ?e teh ni bilo mogo?e upoštevati v državi sede?a dru?be, od katere je bila stalna poslovna enota odvisna, in ker je dru?ba KR

Wannsee med letoma 1982 in 1990 v Nemčiji ustvarila dobičke, ji je bilo nadomestilo izgub, ki so nastale v Avstriji v letih 1992 in 1993, zavrnjeno.

18 Za leto 1994 bi moral biti stalni poslovni enoti družbe KR Wannsee v skladu z avstrijskimi davnimi predpisi naložen davek na v tem letu ustvarjeni dobiček. Vendar v tem letu davek od dohodka pravnih oseb v Avstriji ni bil odmerjen, v nasprotju s tem, do česar je prišlo leta 1992 in 1993.

19 Po odločitvi Finanzamta, da pri izračunu skupnih dohodkov družbe KR Wannsee v Nemčiji upošteva dobiček njene stalne poslovne enote iz Avstrije, je ta družba vložila pritožbo zoper odločbo o odmeri davka za leta od 1992 do 1994 ter predlagala odbitek zneskov, ki so bili vključeni v osnovo za izračun davka, določenega v Nemčiji. Družba KR Wannsee je v utemeljitev pritožbe trdila, da je bila zaradi omejitve prenosa na sedem let v Avstriji vključitev navedenih zneskov na podlagi določb AIG protipravna.

20 Finanzgericht Berlin je zavrnilo pritožbo družbe KR Wannsee v zvezi z odločbama o odmeri davka za leti 1992 in 1993. Hkrati je to sodišče ugodilo pritožbi glede odločbe o odmeri davka za leto 1994.

21 Bundesfinanzhof, ki je na pobudo Finanzamt Berlin na zadnji stopnji odločalo o sporu glede ponovnega všteti, opravljenega za davčno leto 1994, je izrazilo pomisleke glede združljivosti nacionalne zakonodaje s pravom Skupnosti.

22 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali člen 31 [Sporazum EGP] nasprotuje zakonodaji države članice, v skladu s katero lahko davčni zavezanec, ki ima stalno prebivališče v tej državi članici in ki je v njej neomejeno davčno zavezan, v skladu s konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, pod določenimi pogoji pri izračunu celotnega zneska dohodkov odbije izgube, sicer oproščene davka od dohodka, iz poslovne enote s sedežem v drugi državi članici,

– v skladu s katero pa je treba odbiti znesek – če je pri dohodkih iz gospodarske dejavnosti stalne poslovne enote v drugi državi članici, oproščenih v skladu s konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, pozitiven v enem od obdobj za odmero davka, ki sledijo – ponovno prišteti pri določenju skupnega zneska dohodkov v zadevnem obdobju za odmero davka,

– razen če davčni zavezanec dokaže, da v skladu s predpisi druge države članice, ki veljajo zanj, odbitka izgub v drugih letih, kot je leto izgub, „na splošno“ ni mogoče zahtevati, če ni zadošeno, kadar se v drugi državi v skladu z njenim pravom odbitek izgub sicer na splošno prizna, vendar pa v konkretnem položaju, v katerem je davčni zavezanec, izostane?

2. V primeru pritrdilnega odgovora: ali omejitve odbitka izgub v drugi državi članici (kot je država vira), s katerimi se krši člen 31 [Sporazuma EGP], ker se postavlja davčna zavezanca, ki je tam s svojimi dohodki iz stalne poslovne enote zgolj omejeno davčno zavezan, v primerjavi z davčnim zavezancem, ki je neomejeno davčno zavezan, v slabši položaj, vplivajo na državo sedeža?

3. V primeru pritrdilnega odgovora: ali se mora država sedeža odpovedati naknadni obdavčitvi tujih izgub stalne poslovne enote, če teh sicer v nobeni državi članici ne bi bilo mogoče odbiti, ker stalna poslovna enota v drugi državi članici ne posluje več?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Možnost uporabe člena 31 Sporazuma EGP

23 Najprej je treba opozoriti, da se določbe Sporazuma EGP glede svobode ustanavljanja uporabljajo za odnose med Zvezno republiko Nemčijo in Republiko Avstrijo v obdobju od 1. januarja 1994 do 31. decembra 1994, saj se je Avstrija pridružila Evropski uniji 1. januarja 1995.

24 Glede obsega teh določb je Sodišče presodilo, da so pravila o prepovedi omejitev svobode ustanavljanja iz člena 31 Sporazuma EGP enaka tistim iz člena 43 ES (glej sodbo z dne 23. februarja 2006 v zadevi Keller Holding, C-471/04, ZOdl., str. I-2107, točka 49). Sodišče je v okviru obravnavanega tudi pojasnilo, da morajo biti pravila Sporazuma EGP in Pogodbe ES predmet enotne razlage (glej sodbi z dne 23. septembra 2003 v zadevi Ospelt in Schlössle Weissenberg, C-452/01, Recueil, str. I-9743, točka 29, in z dne 1. aprila 2004 v zadevi Bellio F.lli, C-286/02, Recueil, str. I-3465, točka 34).

25 Glede možnosti uporabe člena 31 Sporazuma EGP za dejansko stanje v postopku v glavni stvari nemška vlada trdi, da glede na to, da v vseh letih odbitka izgub, in sicer od 1982 do 1990, Sporazum EGP še ni veljal, davčne ureditve, ki je predmet postopka v glavni stvari, ni mogoče presojati na podlagi navedenega člena, ker je upošteveni čas za določitev veljavne zakonodaje čas prvega odbitka izgub.

26 V zvezi s tem je treba opozoriti, da – ne glede na tako poudarjeno dejansko okoliščino – element, ki ga mora Sodišče presojati, ni odbitek izgub, ampak ponovno vštetje na davčni ravni, ter da je bilo ponovno vštetje opravljeno leta 1994. Ker pa je Sporazum EGP začel veljati 1. januarja 1994, se lahko davčna ureditev, ki je predmet postopka v glavni stvari, presoja ob upoštevanju člena 31 tega sporazuma.

Obstoj omejitve pravice, določene v členu 31 Sporazuma EGP

27 Predložitveno sodišče z vprašanji za predhodno odločanje, ki jih je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali člen 31 Sporazuma EGP nasprotuje nacionalni davčni ureditvi, s katero je po dovolitvi upoštevanja izgub, ki jih je imela stalna poslovna enota s sedežem v drugi državi, ki ni država, v kateri ima sedež matična družba, za izračun davka od dohodkov te družbe določeno ponovno davčno vštetje navedenih izgub v trenutku, ko stalna poslovna enota te družbe ustvari dobičke, če ji država, v kateri ima ta poslovna enota sedež, ne prizna pravice do prenosa izgub, ki jih je imela stalna poslovna enota v lasti matične družbe s sedežem v drugi državi, in če so v skladu s konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjeno med zadevnima državama, dohodki take enote oproščeni obdavčitve v državi, v kateri ima njena matična družba svoj sedež.

28 Treba je poudariti, da svoboda ustanavljanja za družbe, ki so ustanovljene v skladu z zakonodajo države članice in ki imajo statutarni sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Skupnosti, zajema pravico opravljati njihovo dejavnost v drugih državah članicah preko odvisne družbe, podružnice ali agencije (glej sodbi z dne 21. septembra 1999 v zadevi Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, str. I-6161, točka 35, in z dne 14. decembra 2000 v zadevi AMID, C-141/99, Recueil, str. I-11619, točka 20, ter zgoraj navedeno sodbo Keller Holding, točka 29).

29 Sodišče je prav tako poudarilo, da čeprav je, v skladu z njihovim besedilom, namen določb Pogodbe ES 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 ovirala svojega državljana ali družbo, ustanovljeno v skladu z njeno zakonodajo (glej sodbi z dne 16. julija 1998 v zadevi ICI, C-

264/96, Recueil, str. I?4695, to?ka 21, in z dne 6. decembra 2007 v zadevi Columbus Container Services, C?298/05, ZOdl., str. I?10451, to?ka 33).

30 Poleg tega iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je treba kot take omejitve obravnavati vse ukrepe, ki prepovedujejo, motijo ali zmanjšujejo privla?nost izvrševanja teh pravic (glej sodbi z dne 30. novembra 1995 v zadevi Gebhard, C?55/94, Recueil, str. I?4165, to?ka 37, in z dne 5. oktobra 2004 v zadevi CaixaBank France, C?442/02, ZOdl., str. I?8961, to?ka 11).

31 Ta na?ela se uporabljajo, ?e družba s sedežem v državi ?lanici opravlja dejavnost v drugi državi ?lanici prek stalne poslovne enote (glej sodbo z dne 15. maja 2008 v zadevi Lidl Belgium, C?414/06, še neobjavljena v ZOdl., to?ka 20).

32 Glede u?inkov nemške dav?ne ureditve v zvezi s pravom Skupnosti iz to?ke 23 zgoraj navedene sodbe Lidl Belgium izhaja, da dolo?be, ki omogo?ajo upoštevanje izgub, nastalih stalni poslovni enoti, pri dolo?anju prihodkov in pri izra?unu obdav?ljivega dohodka mati?ne družbe pomenijo dav?no ugodnost. Odobritev ali zavrnitev take ugodnosti stalni poslovni enoti s sedežem v državi ?lanici, ki ni država ?lanica, v kateri ima mati?na družba sedež, je treba zato šteti kot element, ki lahko vpliva na svobodo ustanavljanja.

33 Brez dvoma je v nemški dav?ni ureditvi, ki je predmet obravnave postopka v glavni stvari – v nasprotju s predpisi, obravnavanimi v zgoraj navedeni sodbi Lidl Belgium –, pri prihodkih družbe s sedežem v Nem?iji, od katere je odvisna stalna poslovna enota s sedežem v Avstriji, dolo?eno upoštevanje izgub te stalne poslovne enote.

34 Kot je bilo ugotovljeno v to?ki 14 te sodbe, je bila namre? celota vseh izgub, nastalih stalni poslovni enoti s sedežem v Avstriji, najprej odšteta od ustvarjenih dobi?kov mati?ne družbe v okviru njenega obdav?enja v Nem?iji.

35 Zvezna republika Nem?ija je tako dodelila dav?no ugodnost družbi rezidentki, od katere je bila odvisna stalna poslovna enota s sedežem v Avstriji, enako kot ?e bi ta poslovna enota imela sedež v Nem?iji.

36 Vendar pa so bile s ponovnim vštetjem izgub navedene poslovne enote v dav?no osnovo mati?ne družbe, zato ker je ta ustvarila dobi?ke, z nemško dav?no ureditvijo te dav?ne ugodnosti odvzete.

37 ?eprav je bilo ponovno vštetje opravljeno le do zneska dobi?kov, ki jih je ustvarila stalna poslovna enota, pa drži tudi, so bile s tem ukrepom s strani nemške dav?ne zakonodaje družbe rezidentke, ki imajo stalne poslovne enote v Avstriji, postavljene v manj ugoden dav?ni položaj od položaja družb rezidentk, ki imajo stalne poslovne enote s sedežem v Nem?iji.

38 V teh okoliš?inah je dav?ni položaj družbe, ki ima statutarni sedež v Nem?iji in stalno poslovno enoto v Avstriji, manj ugoden, kot bi bil njen položaj, ?e bi imela stalno poslovno enoto s sedežem v Nem?iji. Zaradi druga?nega dav?nega obravnavanja bi bila lahko nemška družba odvrnjena od opravljanja dejavnosti prek stalne poslovne enote v Avstriji (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Lidl Belgium, to?ka 25).

39 Ugotoviti je treba, da dav?na ureditev, ki je predmet postopka v glavni stvari, omejuje pravico iz ?lena 31 Sporazuma EGP.

Obstoj utemeljitve

40 Iz sodne prakse Sodiš?a izhaja, da je omejitev svobode ustanavljanja dopustna samo, ?e jo upravi?ujejo nujni razlogi v splošnem interesu. V takem primeru mora biti tudi primerna za

zagotavljanje uresničitve zadevnega cilja in ne sme presegati tega, kar je nujno potrebno za dosego tega cilja (glej zgoraj navedeno sodbo Lidl Belgium, točka 27, in navedena sodna praksa).

41 Predložitveno sodišče glede tega poudarja, da dohodki stalne poslovne enote s sedežem v Avstriji niso obdavčeni v Nemčiji oziroma v državi članici sedeža družbe, kateri stalna poslovna enota pripada, ampak v Avstriji v skladu z določbami nemško-avstrijske konvencije.

42 V zvezi s tem je treba opozoriti, da ponovnega vštetja izgub, kar predvideva nemška ureditev, ki je predmet obravnave v postopku v glavni stvari, ni mogoče ločiti od predhodnega obravnavanja teh izgub. Kot poudarja predložitveno sodišče, pomeni ponovno vštetje, kadar ima mati na družba stalno poslovno enoto s sedežem v drugi državi, v razmerju do katere država sedeža mati ne družbe nima nobene pravice do obdavčitve, simetrično logiko. Tako obstaja neposredna, osebna in stvarna povezava med dvema elementoma davčnega mehanizma, obravnavanega v postopku v glavni stvari, ponovno vštetje izgub pa je smiselno dopolnilo predhodno priznanega odbitka.

43 Ugotoviti je treba, da je omejitev, ki izhaja iz tako določenega ponovnega vštetja, utemeljena s potrebo po zagotovitvi doslednosti davčne ureditve v Nemčiji.

44 V zvezi s tem je treba dodati, da je ta omejitev primerna za dosego takega cilja, ker deluje popolnoma simetrično, saj so ponovno vštete le odbite izgube.

45 Poleg tega je navedena omejitev popolnoma sorazmerna s ciljem, ki mu sledi, ker se ponovno vštetje izgub opravi le do zneska ustvarjenih dobičkov.

46 Te presoje ni mogoče izpodbijati s skupnim uinkom nemške davčne ureditve in avstrijske davčne zakonodaje, ki sta predmet obravnave v postopku v glavni stvari, ki ga navaja predložitveno sodišče v okviru prvega in drugega vprašanja.

47 Predložitveno sodišče v zvezi s tem pojasnjuje, da v nemški davčni zakonodaji ni bilo določeno ponovno vštetje, kot je tisto, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, ker je davčni zavezanec dokazal, da mu je po predpisih, ki so zanj veljali v državi, ki ni država, v kateri je imel sedež, na splošno bilo dovoljeno odbiti izgube le v letih, v katerih so mu nastale, do česar pa ni prišlo, ker je ta država naeloma določila tako možnost odbitka izgub, vendar v konkretnem položaju, kot je ta, v katerem je bil navedeni davčni zavezanec, te možnosti ni bilo mogoče uporabiti. V zadevi v glavni stvari družba KR Wannsee od avstrijskih davčnih organov ne bi mogla zahtevati upoštevanja izgub, nastalih med letoma 1982 in 1990.

48 V zvezi s tem je treba poudariti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso ob neobstoju ukrepov Skupnosti za poenotenje in uskladitev države članice ostanejo pristojne za določitev meril za obdavčitev dohodkov in premoženja za odpravo dvojnega obdavčevanja, če je treba, tudi s konvencijami, (glej sodbe z dne 3. oktobra 2006 v zadevi FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, ZOdl., str. I-9461, točka 54; z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, ZOdl., str. I-11673, točka 52, in z dne 18. julija 2007 v zadevi Oy AA, C-231/05, ZOdl., str. I-6373, točka 52).

49 Ta pristojnost prav tako pomeni, 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 mati ni družbi s sedežem na ozemlju prve države (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Columbus Container Services, točka 51, in sodbo z dne 28. februarja 2008 v zadevi Deutsche Shell, C-293/06, še neobjavljena v ZOdl., točka 42).

50 Sodišče je namreč odločilo, da se svobode ustanavljanja ne more razumeti tako, da je država članica dolžna prilagajati svoja davčna pravila tistim v drugi državi članici, da bi se v vseh položajih zagotovila obdavčitev, ki odpravlja vsakršno neenakost nacionalnih davčnih ureditev, ker imajo lahko odločitve, ki jih sprejme družba v zvezi z določanjem poslovne strukture v tujini, glede na posamezen primer prednosti ali slabosti za tako družbo (glej zgoraj navedeno sodbo *Deutsche Shell*, točka 43).

51 Tudi če skupni učinek obdavčitve v državi sedeža matične družbe in obdavčitve v državi, kjer ima njena stalna poslovna enota svoj sedež, lahko pripelje do omejitev svobode ustanavljanja, se taka omejitev lahko pripiše le drugi od teh dveh držav.

52 V takem primeru naj zadevna omejitev ne bi izhajala iz davčne ureditve, obravnavane v postopku v glavni stvari, ampak iz razdelitve davčnih pristojnosti v okviru nemško-avstrijske konvencije.

53 Presoje, v skladu s katero je omejitev, ki izhaja iz navedene davčne ureditve, utemeljena z nujnostjo zagotovitve njene doslednosti, ni mogoče izpodbijati zaradi dejstva, ki ga predložitveno sodišče navaja v okviru tretjega vprašanja, da je družba, od katere je odvisna zadevna stalna poslovna enota, to odsvojila in da je vsota dobičkov ter izgub, ki jih je ta poslovna enota ustvarila med svojim obstojem, negativna.

54 Kot je bilo poudarjeno v točki 42 te sodbe, je namreč ponovno všteti vsote zneskov izgub stalne poslovne enote v prihodke matične družbe neločljivo in logično dopolnilo njihovega predhodnega upoštevanja.

55 Iz vsega navedenega izhaja, da je treba na vprašanja za predhodno odločanje odgovoriti, člen 31 Sporazuma EGP ne nasprotuje nacionalni davčni ureditvi, v skladu s katero je po dovolitvi upoštevanja izgub, ki jih je imela stalna poslovna enota s sedežem v drugi državi, ki ni država, v kateri ima sedež matična družba, za izračun davka od dohodkov te družbe določeno ponovno davčno všteti navedenih izgub v trenutku, ko stalna poslovna enota te družbe ustvari dobiček, če ji država, v kateri ima ta poslovna enota sedež, ne prizna pravice do prenosa izgub, ki jih je imela stalna poslovna enota v lasti matične družbe s sedežem v drugi državi, in če so v skladu s konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjeno med zadevnima državama, dohodki take enote oproščeni obdavčitve v državi, v kateri ima njena matična družba svoj sedež.

Stroški

56 Ker je ta postopek za stranke 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:

Člen 31 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 ne nasprotuje nacionalni davčni ureditvi, v skladu s katero je po dovolitvi upoštevanja izgub, ki jih je imela stalna poslovna enota s sedežem v drugi državi, ki ni država, v kateri ima sedež matična družba, za izračun davka od dohodkov te družbe določeno ponovno davčno vštetje navedenih izgub v trenutku, ko stalna poslovna enota te družbe ustvari dobiček, če ji država, v kateri ima ta poslovna enota sedež, ne prizna pravice do prenosa izgub, ki jih je imela stalna poslovna enota v lasti matične družbe s sedežem v drugi državi, in če so v skladu s konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjeno med zadevnima državama, dohodki take enote oproščeni obdavčitve v državi, v kateri ima njena matična družba svoj sedež.

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.