

Predmet C-538/20**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 98. stavka 1.
Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

21. listopada 2020.

Sud koji je uputio zahtjev:

Bundesfinanzhof (Njemačka)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

6. studenoga 2019.

Tuženik i podnositelj revizije:

Finanzamt B

Tužitelj i druga stranka u revizijskom postupku:

W AG

Predmet glavnog postupka

Sloboda poslovnog nastana – Članak 43. UEZ-a – Porez na dobit – Porez na gospodarsku djelatnost – Rezidentno društvo – Nerezidentna stalna poslovna jedinica – Zatvaranje – Gubici – Uzimanje u obzir gubitaka nerezidentne stalne poslovne jedinice – Konačni gubici – Mogućnost otvaranja nove stalne poslovne jedinice – Prijašnja mogućnost prijenosa gubitaka – Propisi relevantni za utvrđivanje dobiti

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Tumačenje prava Unije, članak 267. UFEU-a

Prethodna pitanja

1. Treba li članak 43. u vezi s člankom 48. Ugovora o osnivanju Europske zajednice (sada članak 49. u vezi s člankom 54. Ugovora o funkcioniranju Europske unije) tumačiti na način da im se protivi zakonodavstvo države

članice, koje rezidentnom društvu zabranjuje da od svoje oporezive dobiti odbije gubitke stalne poslovne jedinice koja se nalazi u drugoj državi članici, ako je društvo, kao prvo, iscrpilo sve mogućnosti odbitka tih gubitaka koje mu pruža pravo te države članice u kojoj se nalazi ta stalna poslovna jedinica, i, kao drugo, putem te stalne poslovne jedinice više ne ostvaruje nikakve prihode, tako da više ne postoji mogućnost da se u toj državi članici u obzir uzmu gubici („konačni” gubici), čak i ako je u slučaju predmetnog zakonodavstva riječ o izuzimanju dobiti i gubitaka na temelju bilateralnog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljenog između tih dviju država članica?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje: treba li članak 43. u vezi s člankom 48. Ugovora o osnivanju Europske zajednice (sada članak 49. u vezi s člankom 54. Ugovora o funkcioniranju Europske unije) tumačiti na način da im se protive i odredbe njemačkog Gewerbesteueresetza (Zakon o porezu na gospodarsku djelatnost) koje rezidentnom društvu zabranjuju da od svoje oporezive dobiti od obavljanja gospodarske djelatnosti odbije „konačne” gubitke stalne poslovne jedinice, koja se nalazi u drugoj državi članici, opisane u prvom pitanju?
3. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje: može li u slučaju zatvaranja stalne poslovne jedinice koja se nalazi u drugoj državi članici biti riječi o „konačnim” gubicima opisanim u prvom pitanju premda postoji barem teoretska mogućnost da društvo u toj državi članici ponovno otvori stalnu poslovnu jedinicu s čijom se dobiti eventualno mogu prebiti prijašnji gubici?
4. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo i treće pitanje: uključuju li „konačni” gubici opisani u prvom pitanju koje u obzir treba uzeti država rezidentnosti matičnog društva i one gubitke stalne poslovne jedinice koji se prema pravu države u kojoj se nalazi ta stalna poslovna jedinica mogu najmanje jednom prenijeti u naredno porezno razdoblje?
5. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo i treće pitanje: je li obveza uzimanja u obzir prekograničnih „konačnih” gubitaka ograničena visinom onih iznosa gubitaka koje bi društvo u dotičnoj državi, u kojoj se nalazi stalna poslovna jedinica, moglo iskazati da uzimanje u obzir gubitaka u toj državi nije isključeno?

Navedene odredbe prava Unije

Članak 43. UEZ-a (sada članak 49. UFEU-a)

Članak 48. UEZ-a (sada članak 54. UFEU-a)

Navedene nacionalne odredbe

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (Temeljni zakon Savezne Republike Njemačke, u daljnjem tekstu: GG) (u pročišćenoj verziji objavljenoj u Bundesgesetzblattu Dio III., broj odjeljka 100-1, kako je posljednji put izmijenjen člankom 1. i 2. drugom rečenicom Zakona od 29. rujna 2020. (BGBl. I str. 2048.)), osobito članak 28. stavak 2. treća rečenica, članak 72. stavak 2., članak 105. stavak 2., članak 106. stavak 6. prva, druga i četvrta rečenica

Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung vom 26. November 1964 (Ugovor između Savezne Republike Njemačke i Ujedinjene Kraljevine Velike Britanije i Sjeverne Irske o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprečavanju utaje poreza na dohodak od 26. studenoga 1964.) (BGBl. 1966. II str. 359.) (kako je izmijenjen Protokolom o reviziji od 23. ožujka 1970. (BGBl. 1971. II str. 46.)), osobito članak III. stavak 1. prva i druga rečenica, članak XVIII. stavak 2. točka (a) prva i druga rečenica i točka (b)

Einkommensteuergesetz (Zakon o porezu na dohodak, u daljnjem tekstu: EStG) (u verziji važećoj za razdoblje naplate poreza u 2007.), osobito članak 4. stavak 1.

Körperschaftsteuergesetz (Zakon o porezu na dobit, u daljnjem tekstu: KStG) (u verziji važećoj za razdoblje naplate poreza u 2007.), osobito članak 1. stavak 1. točka 1., članak 8. stavci 1. i 2.

Gewerbsteuergesetz (Zakon o porezu na gospodarsku djelatnost, u daljnjem tekstu: GewStG) (u verziji važećoj za razdoblje naplate poreza u 2007.), osobito članak 1., članak 2. stavak 1. prva i treća rečenica i stavak 2. prva rečenica, članak 5. stavak 1. prva rečenica, članak 7. prva rečenica, članci 8. i 9., članak 10.a prva, druga, šesta i sedma rečenica, članak 11. stavak 1. prva i druga rečenica, članak 14., članak 16. stavak 4.

Abgabenordnung (Porezni zakonik, u daljnjem tekstu: AO) (u verziji objavljenoj 1. listopada 2002. (BGBl. I str. 3866.; 2003. I str. 61.), kako je posljednji put izmijenjen člankom 7. Zakona od 12. kolovoza 2020. (BGBl. I str. 1879.)), osobito članak 3. stavak 2.

Kratki prikaz činjenica i postupka

- 1 Tužitelj i druga stranka u revizijskom postupku je dioničko društvo. Sjedište tog društva i mjesto u kojem se nalazi uprava nalaze se u Njemačkoj. Podružnica u Ujedinjenoj Kraljevini koja je otvorena 2004., zatvorena je s gubicima u prvom polugodištu 2007.
- 2 Poslovna godina tužitelja i druge stranke u revizijskom postupku odstupa od kalendarske godine i završava 30. lipnja. Zbog zatvaranja podružnice, gubici iz

poslovnih godina 2004./2005., 2005./2006. i 2006./2007. u Ujedinjenoj Kraljevini nisu se više mogli prenijeti u naredno porezno razdoblje. Tužitelj i druga stranka u revizijskom postupku stoga želi da se ti gubici, koje je utvrdila u skladu s njemačkim odredbama za utvrđivanje dobiti, uzmu u obzir prilikom utvrđivanja dohotka relevantnog za utvrđivanje poreza na dobit i poreza na gospodarsku djelatnost (oporezivi dohodak, odnosno dobit od gospodarske djelatnosti) u Njemačkoj kao konačni gubici za porezno razdoblje 2007. Finanzamt (porezna uprava, Njemačka) to odbija.

- 3 Tužitelj i druga stranka u postupku protiv te je odluke podnio tužbu. Tužba je u prvom stupnju bila uspješna.
- 4 Sud koji je uputio zahtjev sada mora odlučiti o reviziji koju je protiv prvostupanjske presude podnio Finanzamt (porezna uprava). Bundesministerium der Finanzen (Savezno ministarstvo financija, Njemačka), koji je intervenirao u postupak, u ovom predmetu podupire stajalište Finanzamta (porezna uprava).

Kratki prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 5 Prema njemačkom je pravu isključeno uzimanje u obzir gubitaka podružnice koje zahtijeva tužitelj i druga stranka u revizijskom postupku. Gubici nastali u Ujedinjenoj Kraljevini prema predmetnom ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja *a priori* su izuzeti iz porezne osnovice poreza na dobit te stoga nisu ni sastavni dio dobiti od gospodarske djelatnosti koja se određuje prema dobiti utvrđenoj u skladu s odredbama Körperschaftsteuergesetz (Zakona o porezu na dobit).
- 6 Člankom III. stavkom 1. prvom rečenicom DBA-Velika Britanija 1964./1970. (Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja) određuje se da se dobit od gospodarske djelatnosti poduzetnika iz jednog od tih područja može oporezivati samo u tom području, osim ako poduzetnik u drugom području obavlja gospodarsku djelatnost putem stalne poslovne jedinice koja se tamo nalazi. Ako poduzetnik obavlja gospodarsku djelatnost u drugom području putem stalne poslovne jedinice koja se tamo nalazi, dobit iz drugog područja može se oporezivati, ali samo u dijelu u kojem se može pripisati toj stalnoj poslovnoj jedinici (članak III. stavak 1. druga rečenica DBA-Velika Britanija 1964./1970.). U skladu s člankom XVIII. stavkom 2. točkom (a) prvom rečenicom DBA-Velika Britanija 1964./1970., u slučaju rezidenta u Njemačkoj, od porezne osnovice njemačkog poreza izuzimaju se prihodi čiji je izvor u Ujedinjenoj Kraljevini (Velika Britanija) i imovina koja se nalazi unutar Velike Britanije, a koji se u skladu s tim ugovorom mogu oporezivati u Velikoj Britaniji, osim ako se – što ovdje, međutim, nije slučaj – primjenjuje članak III. stavak 2. točka (b) DBA-Velika Britanija 1964./1970. Međutim, Njemačka si pridržava pravo da tako izuzete prihode i imovinu uzme u obzir prilikom određivanja porezne stope (članak XVIII. stavak 2. točka (a) druga rečenica DBA-Velika Britanija 1964./1970.).

- 7 Iako se u članku III. stavku 1. prvoj rečenici DBA-Velika Britanija 1964./1970. izričito spominje samo dobit iz gospodarske djelatnosti, u skladu s člankom XVIII. stavkom 2. točkom (a) prvom rečenicom DBA-Velika Britanija 1964./1970., i negativni prihodi – tako u spornom slučaju predmetni gubici – izuzimaju se u državi rezidentnosti poreznog obveznika od porezne osnovice poreza na dobit. U skladu je s ustaljenom sudskom praksom da se i gubici moraju izuzeti iz porezne osnovice njemačkog poreza (takozvana teorija simetrije) i u slučaju kada se pojam dohotka koji se koristi u distribucijskoj normi iz ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja odnosi na neto iznos.
- 8 Za tužitelja kao dioničko društvo koje ima neograničenu poreznu obvezu u pogledu poreza na dobit, za koje društvo u skladu s člankom 8. stavkom 2. u vezi s člankom 1. stavkom 1. točkom 1. KStG-a sve prihode treba oporezivati kao prihode od poslovanja, početna točka za izračun dobiti od obavljanja gospodarske djelatnosti stoga prema odredbama Körperschaftsteuergesetz (Zakon o porezu na dobit) jest dobit koja se treba utvrditi za 2007. godinu. Prihodi – i oni negativni – koji se u skladu s ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja trebaju izuzeti iz porezne osnovice poreza na dobit stoga već od početka nisu dio dobiti od obavljanja gospodarske djelatnosti u smislu članka 7. prve rečenice GewStG-a. U slučajevima oslobođenja od oporezivanja putem ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja nije nužna primjena odredbe iz članka 9. točke 3. GewStG-a, prema kojoj osnovicu poreza na gospodarsku djelatnost tuzemnog poduzetnika treba umanjiti za dio dobiti od obavljanja gospodarske djelatnosti koja ne otpada na stalnu poslovnu jedinicu koja se ne nalazi u tuzemstvu.
- 9 Zahtijevano uzimanje u obzir gubitaka podružnice moglo bi biti nužno u skladu s pravom Unije sa stajališta slobode poslovnog nastana (članak 43. UEZ-a, sada članak 49. UFEU-a) ako je
- situacija tužitelja i druge stranke u revizijskom postupku (prekogranina situacija) objektivno usporediva sa situacijom društva koje takvu podružnicu ima u Njemačkoj (potpuno unutarnja situacija), i
 - ograničavanje slobode poslovnog nastana nije opravdano (konačni gubici).
- 10 Sud koji je uputio zahtjev u tom se smislu poziva na sljedeće presude Suda:
- od 13. prosinca 2005., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763);
 - od 15. svibnja 2008., Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278);
 - od 17. prosinca 2015., Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829);
 - od 12. srpnja 2018., Bevola i Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424).

Objektivna usporedivost*Porez na dobit (prvo pitanje)*

- 11 U predmetnom se slučaju prekogranična situacija razlikuje od potpuno unutarnje situacije ponajprije po tome što predmetni gubici zbog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja *a priori* ne podliježu poreznoj nadležnosti Savezne Republike Njemačke.
- 12 Međutim, prema presudi Suda od 12. srpnja 2018., Bevola i Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424) objektivna se usporedivost mora ocjenjivati s obzirom na svrhu spornih nacionalnih odredaba. Samo primjena različitog poreznog tretmana rezidentnog društva, ovisno o tome je li njegova stalna poslovna jedinica rezidentna ili nerezidentna, ne može biti odlučujuća.
- 13 Svrha je ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, među ostalim, sprečavanje dvostrukog uzimanja u obzir gubitaka. U tom se smislu situacija društva koje u cijelosti podliježe oporezivanju u jednoj državi i koje ima nerezidentnu podružnicu s konačnim gubicima ne razlikuje od situacije društva koje u cijelosti podliježe oporezivanju u toj državi i čija je rezidentna podružnica pretrpjela takve gubitke.
- 14 Stoga je upitno, čini li u tom smislu razliku činjenica zasniva li se nejednako postupanje (nepriznavanje gubitaka) na unilateralnoj odredbi nacionalnog prava, kao što je to bilo u slučaju na kojem se temelji presuda Suda do 12. srpnja 2018., Bevola i Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424), ili na bilateralnom ugovoru, kao što je to u ovom slučaju. U tom se kontekstu u sudskoj praksi i literaturi upućuje na to da je svrha ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i raspodjela ovlasti oporezivanja između država. U odnosu na gubitke o kojima je riječ u ovom slučaju, Njemačka se ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja odrekla ostvarivanja svojeg prava oporezivanja.
- 15 Što se tiče svrhe ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, općenito treba napomenuti da su države ugovornice u svrhu postizanja tog cilja izbjegavanja dvostrukog oporezivanja prihoda stalne poslovne jedinice odabrale metodu izuzimanja kojom se pravo oporezivanja dodjeljuje samo jednoj od država ugovornica, točnije državi u kojoj se stalna poslovna jedinica nalazi.
- 16 Za razliku od metode uračunavanja, primjenom koje obje države ugovornice zadržavaju svoju poreznu nadležnost te rezidentnost naposljetku obvezuje samo na to da se porez koji je nastao u državi podrijetla uračunava u vlastiti porez, država rezidentnosti se u okviru metode izuzimanja u cijelosti odriče prava oporezivanja utemeljenog na vlastitom suverenitetu. To je odricanje sveobuhvatno i ne ovisi o stvarnom oporezivanju u državi podrijetla. Stoga ono vrijedi i ako država podrijetla ne oporezuje prihode.

- 17 Metoda izuzimanja počiva na ideji da država iz koje prihodi potječu ima „bolje” pravo oporezivanja; država izuzimanja stoga pada u drugi plan. U ekonomskom smislu ta metoda izuzimanja treba dovesti do jednakih tržišnih uvjeta među ulagačima različitih zemalja u zemlji podrijetla (neutralnost pri uvozu kapitala).
- 18 Cilj oporezivanja prema sposobnosti plaćanja poreza, o kojem je riječ u presudi Suda od 12. srpnja 2018., Bevola i Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424), općenito je i apstraktno načelo oporezivanja. Ono nije prikladno da se ugovornoj metodi izuzimanja pripiše dodatni *ratio legis*, koji već nije naveden u konkretnim ciljevima izbjegavanja dvostrukog oporezivanja i dvostrukog uzimanja gubitaka u obzir.

Porez na gospodarsku djelatnost (drugo pitanje)

- 19 Isto tako, što se tiče poreza na gospodarsku djelatnost, prekogranična se situacija u ovom slučaju razlikuje od potpuno unutarnje situacije ponajprije po tome što predmetni gubici zbog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja *a priori* ne podliježu poreznoj nadležnosti Savezne Republike Njemačke. Porez na gospodarsku djelatnost obuhvaćen je, kao i porez na dobit, područjem primjene ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Zbog upućivanja na odredbe o utvrđivanju dobiti koje se primjenjuju za porez na dobit, prihodi, pa i oni negativni, koji se u skladu s ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja izuzimaju od porezne osnovice poreza na dobit, *a priori* ni nisu sastavni dio porezne osnovice poreza na gospodarsku djelatnost.
- 20 Stoga nije razvidan ni jedan razlog za to da se zahtjevi prema pravu Unije i njegova nadređenost ne primijene i na porez na gospodarsku djelatnost.
- 21 U svrhu poreza na gospodarsku djelatnost potrebno je utvrditi da je u slučaju tog poreza riječ o lokalnom porezu koji se odnosi na određeni objekt i plaća se uz porez na dohodak, odnosno porez na dobit.
- 22 U povijesnom se smislu porez na gospodarsku djelatnost temelji na ideji ekvivalentnosti. Taj porez treba uravnotežiti poseban teret koji lokalne zajednice snose uslijed djelovanja industrije, trgovine i obrta, poput primjerice priključivanja građevinskih zemljišta, stvaranja prometnih površina, obavljanja lokalnog javnog prijevoza putnika, gradnje i održavanje cesta, bolnica, kulturnih i drugih komunalnih ustanova.
- 23 Porezna osnovica poreza na gospodarsku djelatnost prema odredbama Einkommensteuergesetza (Zakon o porezu na dohodak) ili Körperschaftsteuergesetza (Zakon o porezu na dobit) dobit je koja se utvrđuje od obavljanja gospodarske djelatnosti. Ta se dobit, međutim, određenim dodavanjima povećava, a određenim umanjenjima smanjuje, tako da dolazi do odstupanja od dobiti utvrđene prema odredbama Einkommensteuergesetza (Zakon o porezu na dohodak) i Körperschaftsteuergesetza (Zakon o porezu na dobit), a time i do odstupanja od subjektivne ideje o sposobnosti plaćanja poreza.

- 24 Protiv uzimanja u obzir konačnih gubitaka u okviru poreza na gospodarsku djelatnost ponajprije se navodi argumentacija da taj porez ima obilježje strukturne poveznice s tuzemstvom (načelo teritorijalnosti) i da se odnosi na određeni objekt.
- 25 Za razliku od poreza na dobit koji se temelji na načelu oporezivanja svjetske dobiti, za porez na gospodarsku djelatnost uopće se ne zahtijeva simetrična zaštita ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.
- 26 Uostalom, u Velikoj Britaniji uopće ne postoji objektni porez koji bi se mogao usporediti s njemačkim porezom na gospodarsku djelatnost. Isključenje odbitka gubitaka u slučaju poreza na gospodarsku djelatnost zasniva se u prvom redu na tome da zemlja podrijetla, Velika Britanija, *a priori* ne dopušta odbitak gubitka za porez na gospodarsku djelatnost. Njemačka prema pravu Unije nije obvezna snositi posljedice te odluke države podrijetla. To proizlazi iz presude Suda od 23. listopada 2008., *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588).

Konačni gubici

Konačnost

– *Mogućnost otvaranja nove stalne poslovne jedinice (treće pitanje)*

- 27 Sud koji je uputio zahtjev do sada je smatrao da su gubici inozemne stalne poslovne jedinice u smislu sudske prakse Suda konačni ako se gubici u državi podrijetla zbog činjeničnih razloga više ne mogu uzeti u obzir ili je njihov odbitak u toj državi teoretski još moguć, međutim, zbog činjeničnih je razloga gotovo isključen te bi se protivno očekivanjima ipak ostvareni kasniji odbitak u tuzemstvu postupovnoppravno mogao još retroaktivno provesti.
- 28 U skladu s navedenim se postojanje konačnih gubitaka u ovom slučaju treba potvrditi. Tužitelj i druga stranka u revizijskom postupku otpuštanjem je zaposlenika i prijenosom ugovora o najmu unajmljenih prostorija učinio sve kako bi u Velikoj Britaniji prestao s poslovanjem i uvjerio sud da podružnica u Velikoj Britaniji vjerojatno više neće ostvarivati nikakve prihode, a pogotovo ne dobit od koje bi se gubici nastali do zatvaranja mogli odbiti u narednim razdobljima.
- 29 Međutim, prema najnovijoj sudskoj praksi Suda, točnije presudama
- od 19. lipnja 2019., *Memira Holding* (C-607/17, EU:C:2019:510, točka 25. i sljedeće točke) i
 - od 19. lipnja 2019., *Holmen* (C-608/17, EU:C:2019:511, Rn. 37 ff.),
- 30 upitno je

- treba li, nadalje, ispitati bi li prema pravu važećem u državi u kojem se nalazi stalna poslovna jedinica bilo moguće iskoristiti gubitke putem trećih strana, primjerice nakon prijenosa stalne poslovne jedinice u društvo kapitala i kasnijom prodajom poslovnog udjela i
- nije li već teoretska mogućnost da društvo u svako doba ponovno može otvoriti stalnu poslovnu jedinicu u dotičnoj državi članici s čijom se dobiti eventualno mogu prebiti gubici iz prethodnih razdoblja protivna ocjeni da je riječ o konačnim gubicima.

– *Prijašnja mogućnost prijenosa gubitaka (četvrto pitanje)*

- 31 Tužitelj i druga stranka u revizijskom postupku osim gubitaka nastalih u poreznom razdoblju zatvaranja stalne poslovne jedinice (porezno razdoblje za 2007., poslovna godina 2006./2007.) ističe i uzimanje u obzir onih gubitaka koji su nastali u prethodnim poreznim razdobljima (2005. i 2006., poslovne godine 2004./2005. i 2005./2006.) i za koje treba pretpostaviti da se prema britanskom poreznom pravu mogu prenijeti u određeno naredno porezno razdoblje.
- 32 Bundesministerium der Finanzen (Ministarstvo financija) zastupa stajalište da se gubitak koji se jednom mogao prenijeti, ali nije bio prenesen, ne može više smatrati konačnim gubitkom.
- 33 U tom se smislu poziva na sljedeću presudu Suda:
 - od 3. veljače 2015., Komisija/Ujedinjena Kraljevina (C-172/13, EU:C:2015:50).
- 34 Stajalište Bundesministeriuma der Finanzen (Ministarstva financija) u skladu je sa stajalištem nezavisne odvjetnice J. Kokott koje je zastupala u sljedećim nezavisnim mišljenjima:
 - od 10. siječnja 2019., Memira Holding (C-607/17, ECLI:EU:C:2019:8, točka 57. i sljedeće točke);
 - od 10. siječnja 2019., Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, točka 50. i sljedeće točke).

Odredbe relevantne za utvrđivanje dobiti (peto pitanje)

- 35 Tužitelj i druga stranka u revizijskom postupku istaknute je gubitke britanske podružnice utvrdio na temelju njemačkih odredaba o utvrđivanju dobiti.
- 36 To odgovara dosadašnjoj sudskoj praksi suda koji je uputio zahtjev kao i onoj Suda. S tim u skladu relevantne su tuzemne odredbe o utvrđivanju dobiti jer se obveza iznimnog uzimanja u obzir prekograničnih gubitaka utemeljena pravom Unije izvodi iz zahtijevanog jednakog postupanja prema društvima aktivnim samo

u tuzemstvu i društava koji stalne poslovne jedinice imaju i u drugim državama članicama.

- 37 Sud koji je uputio zahtjev u tom se smislu poziva na sljedeću presudu Suda:
- od 21. veljače 2013., A (C-123/11, EU:C:2013:84).
- 38 Međutim, postavlja se pitanje, nije li obveza uzimanja u obzir prekograničnih gubitaka ograničena po visini onim iznosima gubitaka koje je društvo u dotičnoj državi članici u kojoj se nalazi stalna poslovna jedinica moglo iskazati da uzimanje u obzir gubitaka u toj državi nije isključeno.
- 39 Naime, u slučaju mogućnosti uzimanja u obzir gubitaka u državi u kojoj se nalazi stalna poslovna jedinica, država rezidentnosti matičnog društva zbog razloga jednakog postupanja ne bi bila obvezna dopustiti odbitak gubitka za iznos razlike do (većeg) iznosa gubitka koji je proizašao iz vlastitih odredaba o utvrđivanju dobiti.
- 40 Dvojbeno je obvezuje li sloboda poslovnog nastana državu rezidentnosti na to da društvo u slučaju postojanja konačnih gubitaka povoljnije tretira nego što bi to bio slučaj da su se gubici mogli istaknuti u državi u kojoj se nalazi stalna poslovna jedinica.
- 41 U slučaju ograničenja gubitaka koje treba uzeti u obzir putem iznosa gubitka koji proizlazi iz britanskih odredaba o određivanju dobiti spor bi se morao vratiti Financijskom sudu na ponovno odlučivanje kako bi taj sud mogao izvršiti potrebna utvrđenja radi utvrđivanja dobiti prema britanskom poreznom pravu.