SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 21. januarja 2010*

V zadevi C-311/08,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Tribunal de première instance de Mons (Belgija) z odločbo z dne 19. junija 2007, ki je prispela na Sodišče 14. julija 2008, v postopku

**Société de Gestion Industrielle SA (SGI)**

proti

**državi Belgiji**,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi J. N. Cunha Rodrigues, predsednik drugega senata v funkciji predsednika tretjega senata, P. Lindh, sodnica, A. Rosas (poročevalec), U. Lõhmus in A. Ó Caoimh, sodniki,

* Jezik postopka: francoščina.

generalna pravobranilka: J. Kokott,
sodna tajnica: C. Strömholm, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 4. junija 2009,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Société de Gestion Industrielle SA (SGI) R. Forestini in J. F. Libert, odvetnika,

– za belgijsko vlado J.-C. Halleux, zastopnik,

– za nemško vlado M. Lumma in C. Blaschke, zastopnika,

– za švedsko vlado A. Falk in S. Johannesson, zastopnici,

– za Evropsko komisijo R. Lyal in J.-P. Keppenne, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 10. septembra 2009

izreka naslednjo

**Sodbo**

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 12 ES, 43 ES, 48 ES in 56 ES.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Société de Gestion Industrielle SA (SGI) (v nadaljevanju: SGI), družbo belgijskega prava, in državo Belgijo, ker je nacionalni davčni urad v lastni dobiček te družbe vštel znesek izjemne ali neodplačne ugodnosti, ki jo je ta družba priznala družbam, ki so z njo povezane in ki imajo sedež v drugih državah članicah.

**Nacionalni pravni okvir**

3 Člen 26 Code des impôts sur les revenus (zakonik o dohodnini in davku od dohodka pravnih oseb), ki je bil urejen s kraljevo uredbo z dne 10. aprila 1992 in potrjen z zakonom z dne 12. junija 1992 (dodatek k *Moniteur belge* z dne 30. julija 1992, str. 17120), v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: CIR 1992), določa:

„Če podjetje s sedežem v Belgiji prizna izjemne ali neodplačne davčne ugodnosti, se te skladno z določbami člena 54 prištejejo k njegovemu lastnemu dobičku, razen če se davčne ugodnosti upoštevajo pri ugotavljanju obdavčljivih dohodkov prejemnika.

Ne glede na omejitev iz prvega odstavka se k lastnim dobičkom prištejejo izjemne ali neodplačne davčne ugodnosti, ki jih podjetje prizna:

1. davčnemu zavezancu v smislu člena 227, s katerim je podjetje s sedežem v Belgiji neposredno ali posredno povezano;

2. davčnemu zavezancu v smislu člena 227 ali podružnici s sedežem v tujini, ki na podlagi pravnih predpisov države sedeža v tej ne plačuje davka na dohodek ali pa zanj velja precej ugodnejši sistem obdavčitve, kot velja za podjetje s sedežem v Belgiji;

3. davčnemu zavezancu v smislu člena 227, ki ima skupne interese z davčnim zavezancem, navedenim v točki 1 ali 2, oziroma s podružnico, navedeno v točki 2.“

4 Iz predložitvenega sklepa je razvidno, da mora v skladu z nacionalno sodno prakso priznana ugodnost – da bi pomenila „izjemno“ ugodnost v smislu člena 26, drugi odstavek, točka 1, CIR 1992 – ob upoštevanju sedanjih gospodarskih okoliščin in gospodarskega položaja strank odstopati od običajnega toka stvari oziroma od pravil ali od uveljavljene trgovinske prakse. Za „neodplačno“ je treba šteti, kar se opravi brez obveznosti ali brezplačno, brez protivrednosti.

5 Člen 49 CIR 1992 določa:

„Kot poslovni stroški se lahko odbijejo tisti stroški, ki jih je davčni zavezanec imel ali nosil med davčnim obdobjem, da bi pridobil ali obdržal obdavčljive dohodke, in katerih pristnost in znesek dokazuje z računi ali, kadar to ni mogoče, z vsemi drugimi dokazili, ki jih dopušča splošno pravo, razen prisege.

Kot stroški, ki so nastali ali bili nošeni v davčnem obdobju, veljajo stroški, ki so bili med tem obdobjem dejansko plačani ali nošeni, oziroma stroški, ki so ohranjali strukturo dokazanih in fiksnih dolgov ali izgub in so bili knjiženi kot taki."

6 Člen 79 CIR 1992 določa:

„Izgube iz pridobitne dejavnosti ne morejo biti odtegnjene od dela dobičkov ali donosov, ki izhaja iz izjemnih ali neodplačnih ugodnosti, ki jih je davčnemu zavezancu – ne glede na obliko ali sredstvo odobritve – neposredno ali posredno priznalo podjetje, ki je z zavezancem neposredno ali posredno povezano."

7 S členom 207 CIR 1992 je izključena možnost določenega števila odbitkov od dobičkov, ki izhajajo iz izjemnih ali neodplačnih davčnih ugodnosti.

8 Člen 227, točka 2, CIR 1992 družbe nerezidentke opredeljuje tako:

„Tuje družbe […], ki nimajo sedeža, glavnega kraja poslovanja oziroma sedeža vodstva ali uprave v Belgiji.“

**Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje**

9 SGI je holdinška družba belgijskega prava. Ima 65-odstotni delež v kapitalu francoske družbe RECYDEM SA (v nadaljevanju: Recydem). Družba SGI je tudi eden od upravljavcev te družbe.

10 Delničarka družbe SGI je tudi luksemburška družba COBELPIN SA (v nadaljevanju: Cobelpin). V odgovoru z dne 7. aprila 2009 na pisno vprašanje, ki ga je Sodišče zastavilo 23. marca 2009, je družba SGI pojasnila, da ima navedena družba v njenem kapitalu 34-odstotni delež. Družba je upravljavka in pooblaščena zastopnica družbe SGI.

11 D. Leone je direktor družbe SGI in član upravnega odbora v družbah Cobelpin in Recydem.

12 Družba SGI je 31. decembra 2000 družbi Recydem posodila 37.836.113 BEF (937.933 EUR), ne da bi zahtevala obresti. Po mnenju belgijske davčne uprave je bilo na podlagi člena 26, drugi odstavek, točka 1, CIR 1992 za davčno leto 2001 lastnim dobičkom družbe SGI treba prišteti 1.891.806 BEF (46.897 EUR), kot izjemne ali

neodplačne ugodnosti, ki jih je ta družba priznala navedeni hčerinski družbi. Ta znesek ustreza fiktivnim obrestim, obračunanim po 5-odstotni letni obrestni meri.

13 Po 1. juliju 2000 je družba SGI družbi Cobelpin izplačala nagrade upravi v višini 350.000 LUF (NaN, EUR) mesečno. Ker je belgijska davčna uprava menila, da pogoji, določeni v členu 49 CIR 1992, niso bili izpolnjeni, je zavrnila odbitek teh izplačil kot poslovnih stroškov za davčni leti 2001 in 2002. Izplačani zneski naj bi bili očitno nesorazmerni in nikakor povezani z gospodarsko koristjo zadevnih storitev. Predstavnik družbe Cobelpin v upravnem odboru družbe SGI naj bi bil tudi član upravnega odbora družbe SGI.

14 Tako je bila družbi SGI vročena odločba o odmeri davka za davčni leti 2001 in 2002. Ker so bile pritožbe, ki jih je zoper te davčne odločbe 28. januarja in 9. februarja 2004 vložila družba SGI, s sklepom direktorja z dne 22. julija 2004 zavrnjene, je ta družba 4. avgusta 2004 vložila tožbo pri Tribunal de première instance de Mons.

15 Predložitveno sodišče meni, da je belgijska davčna uprava pravilno uporabila člen 26, drugi odstavek, točka 1, CIR 1992, ko je lastnim dobičkom družbe SGI prištela fiktivne obresti posojila, ki ga je ta družba odobrila družbi Recydem. Odobritve navedenega posojila ni mogoče utemeljiti z nobenim gospodarskim razlogom. Medtem ko naj bi bila v zadevnem obdobju navedena hčerinska družba v uravnoteženem finančnem položaju in naj bi imela dobičke, je bila družba SGI zaradi podeljenih posojil zelo finančno obremenjena.

16 Predložitveno sodišče glede nagrad upravi, ki jih je družba SGI odobrila družbi Cobelpin, meni, da teh na podlagi člena 49 CIR 1992 ni mogoče odbiti kot poslovne stroške. Te ugodnosti bi morali na podlagi člena 26, drugi odstavek, točka 1, CIR 1992 prišteti lastnim dobičkom družbe SGI.

17 Vendar pa se navedeno sodišče sprašuje o skladnosti te določbe z načelom svobode ustanavljanja v smislu člena 43 ES in naslednjih in načelom prostega pretoka kapitala, določenega v členu 56 ES in naslednjih. Lastnim dobičkom družbe rezidentke je treba namreč prišteti znesek izjemnih ali neodplačnih ugodnosti, ki jih je priznala, če je družba prejemnica povezana z njo in ima sedež v drugi državi članici, medtem ko to ne velja, če so bile te ugodnosti priznane drugi družbi rezidentki, ki je v enakem položaju, in ko se ti upoštevajo pri določitvi obdavčljivih dohodkov te zadnje družbe.

18 V teh okoliščinah je Tribunal de première instance de Mons prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali člen 43 […] ES v povezavi s členom 48 [ES] in, eventualno, s členom 12 [ES] nasprotuje zakonodaji države članice, kakršna je ta v obravnavanem primeru, ki določa, da se za priznanje izjemne in neodplačne ugodnosti obdavči družba s sedežem v Belgiji, ki je takšno ugodnost priznala v korist družbe s sedežem v drugi državi članici in s katero je belgijska družba neposredno ali posredno povezana, medtem ko se pod istimi pogoji belgijska družba ne obdavči zaradi izjemne in neodplačne ugodnosti, kadar je takšne ugodnosti priznala v korist druge družbe s sedežem v Belgiji, s katero je belgijska družba posredno ali neposredno povezana?

2. Ali člen 56 […] ES v povezavi s členom 48 [ES] in, eventualno, s členom 12 [ES] nasprotuje zakonodaji države članice, kakršna je ta v obravnavanem primeru, ki določa, da se za priznanje izjemne in neodplačne ugodnosti obdavči družba s sedežem v Belgiji, ki je takšno ugodnost priznala v korist družbe s sedežem v drugi državi članici in s katero je belgijska družba neposredno ali posredno povezana, medtem ko se pod istimi pogoji belgijska družba ne obdavči zaradi izjemne in neodplačne ugodnosti, kadar je takšne ugodnosti priznala v korist druge družbe s sedežem v Belgiji, s katero je belgijska družba posredno ali neposredno povezana?“

## Vprašanji za predhodno odločanje

19 S tema vprašanjema, oblikovanima s skoraj enakimi besedami, predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 43 ES v povezavi s členom 48 ES in/ali člen 56 ES razlagati tako, da nasprotujeta zakonodaji države članice, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, v skladu s katero so „izjemne“ ali „neodplačne“ ugodnosti obdavčene v družbi rezidentki, če jih je ta odobrila družbi s sedežem v drugi državi članici, s katero je ta družba neposredno ali posredno povezana, medtem ko družba rezidentka ni obdavčena za te ugodnosti, če so odobrene drugi družbi rezidentki, s katero je ta družba tako povezana.

20 Iz predložitvenega sklepa je razvidno, da se prvo vprašanje, ki je povezano predvsem z izvajanjem svobode ustanavljanja v smislu členov 43 ES in 48 ES, v bistvu nanaša na to, da je družba SGI francoski hčerinski družbi Recydem odobrila brezobrestno posojilo in, natančneje, da so belgijski davčni organi lastnim dobičkom prve družbe zaradi določitve obdavčljivih dohodkov te družbe v skladu s členom 26, drugi odstavek, točka 1, CIR 1992 prišteli znesek fiktivnih obresti tega posojila.

21 Iz navedenega sklepa je razvidno, da se drugo vprašanje, ki je v bistvu povezano z razlago člena 56 ES, s katerim je urejen prosti pretok kapitala, nanaša na izplačilo – s strani družbe SGI njenemu delničarju, luksemburški družbi Cobelpin – nagrad upravi, za katere se šteje, da so neutemeljeno visoke, in njihovo davčno obravnavo v okviru obdavčitve te prve družbe. Iz tega sklepa je razvidno tudi, da je belgijska davčna uprava zavrnila odbitek teh izplačil kot poslovnih stroškov, pri čemer se je opirala na člen 49 CIR 1992. Na podlagi podatkov iz spisa ni mogoče ugotoviti, da je ta organ v tem okviru uporabil člen 26, drugi odstavek, točka 1, navedenega zakonika.

22 Vendar pa tudi ob predpostavki, da bi bil člen 49 CIR 1992 lahko upošteven za rešitev spora o glavni stvari, prav tako velja, da se je predložitveno sodišče omejilo le na to, da je

Sodišče zaprosilo za razlago zadevnih svobod v razmerju do člena 26, drugi odstavek, točka 1, CIR 1992. V zvezi s tem je treba poudariti, da je navedeno sodišče – ki mora prevzeti odgovornost za sodbo, ki bo izdana – glede na posebnosti zadeve, o kateri odloča, v najboljšem položaju, da opredeli upoštevni nacionalni okvir in da svoje vprašanje za predhodno odločanje oblikuje ob upoštevanju le-tega (glej v tem smislu sodbo z dne 23. aprila 2009 v združenih zadevah Angelidaki in drugi, od C-378/07 do C-380/07, ZOdl., str. I-3071, točka 48 in navedena sodna praksa).

*Upoštevna svoboščina*

23 Najprej je treba ugotoviti, ali in koliko nacionalna zakonodaja, kakršna je ta, ki je predmet spora o glavni stvari, lahko vpliva na izvajanje svobode ustanavljanja v smislu členov 43 ES in 48 ES in/ali na izvajanje svoboščine prostega pretoka kapitala, določene v členu 56 ES in naslednjih.

24 Vse zainteresirane stranke, ki so Sodišču predložile stališča, menijo, da je treba prvo vprašanje proučiti z vidika svobode ustanavljanja. V zvezi z okoliščinami dejanskega stanja, ki so temelj za drugo vprašanje, družba SGI in belgijska in nemška vlada menijo, da je treba uporabiti določbe, ki urejajo prosti pretok kapitala. Druge zainteresirane stranke pa nasprotno menijo, da je treba na to vprašanje odgovoriti enako kot na prvo. Družba SGI v okviru teh dveh vprašanj navaja člen 12 ES.

25 V skladu z ustaljeno sodno prakso je treba za to, da bi se ugotovilo, ali neka nacionalna zakonodaja spada na področje uporabe ene ali druge svoboščine o prostem pretoku, upoštevati namen zadevne zakonodaje (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, točke od 31 do 33; z dne 3. oktobra 2006 v zadevi Fidium Finanz, C-452/04, ZOdl., str. I-9521, točke 34 in od 44 do 49, in z dne 17. septembra 2009 v zadevi Glaxo Wellcome, C-182/08, ZOdl., str. I-8591, točka 36).

26 Po mnenju belgijske vlade se zakonodaja iz zadeve v glavni stvari nanaša na določitev bruto dobička družb rezidentk zaradi obdavčitve njihovih dohodkov. Za preprečitev davčnega izogibanja se dobičkom teh družb prištejejo dohodki, ki niso bili ustvarjeni zaradi odobritve izjemnih ali neodplačnih ugodnosti družbam nerezidentkam, ki so z njimi povezane. Navedena ureditev naj bi v teh okoliščinah nacionalnim davčnim organom omogočala, da pri obdavčitvi družbe rezidentke obdavčijo zneske, ki v posameznih primerih ustrezajo presežku, ki ga te plačajo glede na običajno konkurenčno ceno, ali nezasluženemu znesku te družbe.

27 Belgijska vlada je v odgovoru z dne 24. aprila 2009 na pisno vprašanje Sodišča z dne 23. marca 2009 pojasnila, da se zakonodaja iz postopka v glavni stvari nanaša na položaje, v katerih zadevne družbe pri njihovih odnosih vodijo razmere, ki se razlikujejo od tistih, ki obstajajo med neodvisnimi družbami. Za „povezane družbe“ naj bi v smislu te zakonodaje šlo zlasti, ko ima ena od zadevnih družb tak delež v kapitalu druge družbe, ki ji omogoča, da nekako vpliva na njene odločitve in določa njene dejavnosti v smislu sodne prakse iz sodbe z dne 13. aprila 2000 v zadevi Baars (C-251/98, Recueil, str. I-2787, točka 22).

28 Sodišče pa je večkrat presodilo, da nacionalne določbe, ki se uporabljajo v takih okoliščinah, spadajo v okvir materialne uporabe določb Pogodbe ES, ki se nanašajo na svobodo ustanavljanja (glej zlasti zgoraj navedene sodbe Baars, točki 21 in 22; Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, točka 31, in Glaxo Wellcome, točka 47).

29 Vendar pa se po mnenju belgijske vlade zakonodaja, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, ne uporablja le v položajih, ki spadajo na področje uporabe zgoraj navedene sodne prakse Baars. Obstoj povezanosti zadevnih družb naj namreč ne bi bil odvisen le od velikosti deleža ene od teh družb v kapitalu druge družbe. Ta vlada v odgovoru, navedenem v točki 27 te sodbe, pojasnjuje, da se navedena zakonodaja nanaša na vse povezave, ki ob upoštevanju dejanskega stanja in okoliščin ustvarjajo kakršnokoli povezanost, neposredno ali posredno, med zadevnimi družbami. Lahko bi šlo za udeležbo v kapitalu druge zadevne družbe, za katero ne bi bilo značilno izvajanje

„določenega vpliva“ v smislu navedene sodne prakse, pa tudi na primer za odvisnost v zvezi s surovinami ali za odvisnost na tehničnem področju ali področju jamstev.

30 Glede na ta pojasnila je treba ugotoviti, da nacionalna zakonodaja iz postopka v glavni stvari načeloma lahko vpliva na izvajanje drugih svoboščin v zvezi s prostim pretokom in zlasti svobode prostega pretoka kapitala v smislu člena 56 ES.

31 V zvezi z uporabo člena 12 ES, ki določa splošno načelo prepovedi vsakršne diskriminacije glede na državljanstvo, je treba poudariti, da se ta določba samostojno uporablja le v primerih, ki jih ureja pravo Evropske unije, za katere pa Pogodba ES ne določa posebnih pravil prepovedi diskriminacije (glej zlasti sodbe z dne 8. marca 2001 v združenih zadevah Metallgesellschaft in drugi, C-397/98 in C-410/98, Recueil, str. I-1727, točki 38 in 39; z dne 11. oktobra 2007 v zadevi Hollmann, C-443/06, ZOdl., str. I-8491, točki 28 in 29, in z dne 17. januarja 2008 v zadevi Lammers & Van Cleeff, C-105/07, ZOdl., str. I-173, točka 14).

32 Vendar pa člena 43 ES in 56 ES določata taka posebna pravila prepovedi nediskriminacije na področju svobode ustanavljanja in prostega pretoka kapitala.

33 Glede določb Pogodbe, ki se uporabijo v okoliščinah, kakršne so te v sporu o glavni stvari, je treba ugotoviti, da se obstoj „povezanosti“ v smislu navedene zakonodaje, prvič, družb SGI in Recydem in, drugič, SGI in Cobelpin pred predložitvenim sodiščem ne izpodbija.

34 Glede narave teh povezav je iz predložitvenega sklepa razvidno, da ima družba SGI 65-odstotni delež v kapitalu družbe Recydem. V skladu z odgovorom, navedenim v točki 10 te sodbe, je velikost deleža družbe Cobelpin v kapitalu družbe SGI 34 %. Sodišče nima na voljo podatkov, ki bi omogočali ugotovitev, ali med družbami obstajajo druge lastniške povezave.

35 Ta udeležba je načeloma taka, da daje družbi „zagotovljen vpliv“ v smislu sodne prakse Baars, navedene v točkah 27 in 28 te sodbe, na odločitve in dejavnosti družbe Recydem, družbi Cobelpin pa tak vpliv na odločitve in dejavnosti družbe SGI. Poleg tega v skladu s predložitvenim sklepom med temi družbami obstajajo povezave na ravni uprave.

36 Ker se spor o glavni stvari nanaša izključno na vpliv navedene zakonodaje na davčno obravnavo družbe, ki je povezana z drugimi zadevnimi družbami, za to povezavo pa je značilno izvajanje „zagotovljenega vpliva“ v smislu navedene sodne prakse Baars, se uporabita člena 43 ES in 48 ES, ki se nanašata na svobodo ustanavljanja.

37 Zato je treba na zastavljeni vprašanji odgovoriti le ob upoštevanju člena 43 ES in 48 ES. Proučiti ju je treba skupaj.

*Obstoj omejitve svobode ustanavljanja*

38 Svoboda ustanavljanja, ki je s členom 43 ES priznana državljanom Skupnosti, zanje zajema pravico, da začnejo in opravljajo dejavnost kot samozaposlene osebe, ter pravico do ustanovitve in upravljanja podjetij pod enakimi pogoji, kot jih za svoje državljane določa zakonodaja države članice, v kateri se taka ustanovitev izvede. Za družbe, ustanovljene v skladu z zakonodajo posamezne države članice, ki imajo registriran sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Skupnosti, vključuje pravico

opravljanja dejavnosti v zadevni državi članici prek hčerinske družbe, podružnice ali agencije (glej zlasti sodbo z dne 23. februarja 2006 v zadevi Keller Holding, C-471/04, ZOdl., str. I-2107, točka 29, in zgoraj navedeno sodbo Glaxo Wellcome, točka 45).

39 Čeprav se želi z določbami Pogodbe o svobodi ustanavljanja glede na njihovo besedilo zagotoviti, da so tuji državljani in družbe v državi članici gostiteljici obravnavani enako kot državljani in družbe iz te države, pa te določbe prav tako nasprotujejo temu, da bi matična država članica ovirala svojega državljana ali družbo, ustanovljeno v skladu z njeno zakonodajo, pri ustanavljanju v drugi državi članici (glej zlasti sodbe z dne 16. julija 1998 v zadevi ICI, C-264/96, Recueil, str. I-4695, točka 21; z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer, C-446/03, ZOdl., str. I-10837, točka 31; z dne 6. decembra 2007 v zadevi Columbus Container Services, C-298/05, ZOdl., str. I-10451, točka 33, in z dne 27. novembra 2008 v zadevi Papillon, C-418/07, ZOdl., str. I-8947, točka 16).

40 Glede družb je treba poudariti, da je njihov „sedež“ v smislu člena 48 ES namenjen temu, da se po zgledu državljanstva pri fizičnih osebah določi njihova zveza s pravnim redom države članice. Če bi se dopustilo, da lahko država članica rezidentstva svobodno izvaja različno obravnavanje zgolj zato, ker je sedež družbe v drugi državi članici, bi se s tem odvzel pomen členu 43 ES (glej v tem smislu sodbe z dne 28. januarja 1986 v zadevi Komisija proti Franciji, 270/83, Recueil, str. 273, točka 18; z dne 13. julija 1993 v zadevi Commerzbank, C-330/91, Recueil, str. I-4017, točka 13, in z dne 18. junija 2009 v zadevi Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, ZOdl., str. I-5145, točka 38).

41 Družba SGI, švedska vlada in Komisija menijo, da zakonodaja iz postopka v glavni stvari pomeni omejitev v smislu prava Evropske unije. Belgijska in nemška vlada trdita nasprotno. Ob upoštevanju splošnega okvira naj navedena zakonodaja za družbe rezidentke, ki so priznale izjemne ali neodplačne ugodnosti družbam, ki so z njimi povezane in imajo sedež v drugi državi članici, ne bi bila manj ugodna kot za družbe rezidentke, ki te ugodnosti odobrijo drugim družbam rezidentkam, ki so v takem položaju. Navedena ureditev naj tako ne bi pomenila omejitve.

42 V obravnavanem primeru ni sporno, da se v skladu z zakonodajo iz postopka v glavni stvari izjemne ali neodplačne ugodnosti, ki jih je družba rezidentka odobrila družbi, ki je z njo povezana, prištejejo k lastnim dobičkom prve družbe le, če ima družba, ki so ji bile ugodnosti priznane, sedež v drugi državi članici. Nasprotno pa družba rezidentka ni obdavčena za tako ugodnost, če jo je priznala drugi družbi rezidentki, v zvezi s katero je v takem razmerju, in se predpostavi, da se ta ugodnost upošteva pri določitvi obdavčljivih dohodkov slednje družbe.

43 Iz tega izhaja, da je davčni položaj družbe rezidentke v Belgiji, ki kot družba SGI odobri izjemne ali neodplačne ugodnosti družbam, ki so z njo v povezane in imajo sedež v drugi državi članici, manj ugoden od položaja, v katerem bi bila, če bi te ugodnosti odobrila družbam rezidentkam, s katerimi je povezana.

44 Takšno različno davčno obravnavanje družb rezidentk glede na kraj sedeža družbe, ki so ji zadevne ugodnosti odobrene, lahko pomeni omejitev svobode ustanavljanja v smislu člena 43 ES. Družbo rezidentko bi namreč lahko odvrnilo od pridobitve, ustanovitve ali ohranitve hčerinske družbe v drugi državi članici ali od pridobitve ali ohranitve bistvenega deleža v družbi s sedežem v drugi državi članici, in sicer zaradi davčnega bremena, ki je v čezmejnih razmerjih naloženo zaradi odobritve ugodnosti, določenih z zakonodajo iz postopka v glavni stvari.

45 Navedena zakonodaja lahko poleg tega povzroči omejevalen učinek v razmerju do družb s sedežem v drugih državah članicah. To družbo bi namreč lahko odvrnila od pridobitve, ustanovitve ali ohranitve hčerinske družbe v Belgiji ali od ohranitve bistvenega deleža v družbi s sedežem v tej članici, in sicer zaradi davčnega bremena, ki je v čezmejnih razmerjih naloženo zaradi odobritve ugodnosti določenih s to zakonodajo.

46 Te ugotovitve ne morejo izpodbiti argumenti belgijske in nemške vlade.

47 Belgijska vlada trdi, da manj ugodnega davčnega položaja, ki nastane zaradi uporabe navedene zakonodaje, ne pomeni prištetja, s strani belgijskih davčnih organov, izjemnih ali neodplačnih ugodnosti, ki jih je odobrila družba rezidentka, njenim lastnim dobičkom, temveč tveganje dvojne obdavčitve, kadar država članica sedeža družbe, ki ji je bila odobrena ugodnost, ne opravi ustrezne davčne poravnave. To tveganje bi bilo bistveno zmanjšano z možnostjo uporabe Konvencije 90/436/EGS z dne 23. julija 1990 o odpravi dvojnega obdavčevanja v zvezi s preračunom dobička povezanih podjetij (UL L 225, str. 10; v nadaljevanju: konvencija o arbitraži).

48 Ta vlada prav tako opozarja na dejstvo, da v notranjih razmerjih na podlagi člena 79 in 207 CIR 1992 nekateri davčni odbitki v korist družb rezidentk, ki so pridobile koristi iz izjemnih ali neodplačnih ugodnosti, niso dopustni. Tako naj bi bilo različno davčno obravnavanje družb rezidentk glede na kraj sedeža družb, ki so jim priznane ugodnosti, manj pomembno, kot se zdi.

49 Po mnenju nemške vlade belgijski davčni organi pri čezmejnih razmerjih ne naložijo dodatne obdavčitve. Ker niso pristojni za obdavčitev dohodkov družbe, ki so ji bile priznane ugodnosti, s sedežem v drugi državi članici, naj bi davčno breme izjemne ali neodplačne ugodnosti naložili družbi rezidentki, ki jo je priznala. Ta vlada poudarja, da v notranjih razmerjih take ugodnosti niso obdavčene pri družbi rezidentki, ki odobri davčno ugodnost, temveč pri družbi rezidentki, ki davčne ugodnosti prejme. Zato naj bi bil omejevalni učinek zakonodaje iz postopka v glavni stvari dvomljiv.

50 Za uvod je treba opozoriti, da za to, da se šteje, da zakonodaja omejuje svobodo ustanavljanja, zadošča, da je zakonodaja taka, da v državi članici družbam s sedežem v drugi državi članici omejuje izvajanje te svobode, ne da bi bilo treba izkazati, da je bil

dejanski učinek zadevne zakonodaje ta, da nekatere od navedenih družb niso pridobile, ustanovile ali ohranile hčerinske družbe v prvi državi članici (glej sodbi z dne 13. marca 2007 v zadevi Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, ZOdl., str. I-2107, točka 62, in z dne 18. julija 2007 v zadevi Oy AA, C-231/05, ZOdl., str. I-6373, točka 42).

51 Kar zadeva argumente, ki se nanašajo na davčno obravnavo – v notranjih razmerjih – dohodkov družb rezidentk, ki so deležne davčnih ugodnosti, se zdi, kar je poudarila tudi generalna pravobranilka v točki 45 sklepnih predlogov, da zadevni vladi izhajata z vidika celotne skupine družb in menita, da ni pomembno, kateri družbi znotraj skupine so obdavčeni določeni dohodki.

52 V zvezi s tem je treba poudariti, da sta družba rezidentka, ki odobri izjemno ali neodplačno ugodnost, in družba, ki to ugodnost prejme, različni pravni osebi, vsaki pa je naložen njej lasten davek. Davčnega bremena, ki je naloženo družbi, ki prejme ugodnost, v notranjih razmerjih, nikakor ni mogoče primerjati z obdavčitvijo pri čezmejnih razmerjih, in to še toliko manj v zvezi z obdavčitvijo družb, ki odobrijo ugodnosti.

53 Tudi ob predpostavki, da – v notranjem razmerju in v primeru, da bi bile zadevne družbe posredno ali neposredno stoodstotno vezane ena na drugo – porazdelitev davčnega bremena med te družbe pod določenimi pogoji z davčnega vidika morda ne bi imela nobenega vpliva, je treba poudariti, da v čezmejnih razmerjih vsekakor obstaja tveganje dvojne obdavčitve. Tako kot namreč pravilno poudarja generalna pravobranilka v točkah 46 in 47 sklepnih predlogov, se v takem položaju izjemne ali neodplačne ugodnosti, ki jih je odobrila družba rezidentka in ki se prištejejo k lastnim dobičkom te družbe, lahko v državi članici sedeža družbe, ki te ugodnosti prejme, obdavčijo pri obdavčitvi zadnje družbe.

54 V zvezi z možnostjo uporabe konvencije o arbitraži je treba ugotoviti, kot je v točki 48 sklepnih predlogov storila generalna pravobranilka, da bi začetek poravnave med zadevnimi davčnimi upravami, določene v členu 6 dela 3 te konvencije, za družbo, ki bi za svoj primer začela poravnavo, povzročil dodatno upravno in ekonomsko breme. Poleg tega lahko poravnava, ki ji utegne slediti arbitražni postopek, traja več let. V tem času pa mora navedena družba nositi breme dvojne obdavčitve. Poleg tega se zlasti ob upoštevanju elementov, povzetih v točki 29 te sodbe, zdi, da se zakonodaja iz postopka v glavni stvari uporabi v nekaterih primerih, ki ne spadajo na področje uporabe navedene konvencije.

55 Iz tega je razvidno, da zakonodaja države članice, kakršna je ta v zadevi v glavni stvari, pomeni omejitev svobode ustanavljanja v smislu člena 43 ES v povezavi s členom 48 ES.

*Utemeljitev zakonodaje iz postopka v glavni stvari*

56 V skladu z ustaljeno sodno prakso je ukrep, ki lahko ovira svobodo ustanavljanja, določeno v členu 43 ES, dopusten le, če se z njim sledi legitimnemu cilju, ki je združljiv s Pogodbo, in ga upravičujejo nujni razlogi v splošnem interesu. Poleg tega mora biti uporaba ukrepa primerna, da se z njim zagotovi želeni cilj, in ne sme presegati tega, kar je nujno za dosego tega cilja (glej zlasti sodbi z dne 15. maja 1997 v zadevi Futura Participations in Singer, C-250/95, Recueil, str. I-2471, točka 26, in z dne 11. marca 2004 v zadevi de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Recueil, str. I-2409, točka 49, ter zgoraj navedeni sodbi Marks & Spencer, točka 35, in Lammers & Van Cleeff, točka 25).

57 Švedska vlada in Komisija menita, da zakonodajo iz postopka v glavni stvari upravičujejo nujnost zagotovitve uravnotežene razdelitve davčne pristojnosti med državami članicami, bojazen pred davčnim izogibanjem in boj proti zlorabam. Komisija

pa poudarja nujnost spoštovanja načela sorazmernosti. Belgijska in nemška vlada se podredno sklicujeta na isto utemeljitev.

58 Belgijska vlada trdi, da je namen zakonodaje iz postopka v glavni stvari boj zoper davčno izogibanje, in sicer z možnostjo popravka, za davčne namene, položajev, v katerih zadevne družbe pri njihovih razmerjih vodijo pogoji, ki presegajo tisto, kar bi morale izpolniti v okoliščinah svobodne konkurence. Ta vlada je na ustni obravnavi pojasnila, da se je zadevna ureditev zgledovala po členu 9 modela davčne konvencije o dohodku in premoženju, ki ga je pripravila Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD), in členu 4 konvencije o arbitraži, ki določa podobne popravke dobičkov, če posli med povezanimi podjetji niso v skladu z merilom svobodne konkurence.

59 Po mnenju te vlade pojem „ugodnost“ v smislu zakonodaje iz postopka v glavni stvari predpostavlja obogatitev družbe, ki je deležna teh ugodnosti, in v zvezi s subjektom, ki odobri te ugodnosti, neobstoj dejanske protidajatve, ki bi ustrezala tej ugodnosti. Pogoj, ki se nanaša na „izjemnost“ te ugodnosti, naj bi določal to, kar je v nasprotju z običajnim tokom stvari in kar je običajno v podobnih primerih. Merilo „neodplačno“ naj bi predpostavljalo, da je ugodnost odobrena brez izpolnitve kakršnekoli obveznosti ali brez nasprotne dajatve.

60 Prvič, v zvezi z enakomerno razdelitvijo davčnih pristojnosti med državami članicami je treba opozoriti, da je taka utemeljitev lahko dopustna zlasti takrat, kadar se želi z zadevno ureditvijo preprečiti ravnanje, ki lahko ogroža pravico države članice do izvajanja davčnih pristojnosti glede dejavnosti, ki se opravljajo na njenem ozemlju (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Marks & Spencer, točka 46; sodbo z dne 29. marca 2007 v zadevi Rewe Zentralfinanz, C-347/04, ZOdl., str. I-2647, točka 42, ter zgoraj navedeni sodbi Oy AA, točka 54, in Aberdeen Property Fininvest Alpha, točka 66).

61 Sodišče je potrdilo, 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 zlasti zgoraj navedeno sodbo Oy AA, točka 54, in sodbo z dne 15. maja 2008 v zadevi Lidl Belgium, C-414/06, ZOdl., str. I-3601, točka 31).

62 Če bi dali namreč družbam možnost izbire, ali bodo upoštevale svoje izgube ali dobičke bodisi v državi članici, v kateri imajo sedež, bodisi v drugi državi članici, bi to lahko občutno ogrozilo enakomerno porazdelitev davčne pristojnosti med državami članicami, saj bi se davčna osnova v prvi državi povečala, v drugi pa zmanjšala za prenesene izgube ali dobičke (glej v tem smislu zgoraj navedene sodbe Marks & Spencer, točka 46; Oy AA, točka 55, in Lidl Belgium, točka 32).

63 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da če bi družbam rezidentkam dali možnost, da prenesejo svoj dobiček v obliki izjemnih ali neodplačnih ugodnosti na družbo, s katero so v razmerju medsebojne odvisnosti in ki imajo sedež v drugi državi članici, bi se tvegalo ogroziti enakomerno porazdelitev davčne pristojnosti med državami članicami. To bi lahko ogrozilo sam sistem porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami, ker bi se bila glede na izbiro, ki so jo sprejele družbe, ki so v razmerju medsebojne odvisnosti, država članica, ki je odobrila izjemne ali neodplačne ugodnosti, prisiljena odpovedati pravici obdavčitve – in sicer kot država rezidentstva družbe – njenih dohodkov, če je treba, v korist države članice, v kateri ima matična družba, ki je deležna ugodnosti, sedež (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Oy AA, točka 56).

64 Zakonodaja v postopku v glavni stvari z določitvijo obdavčitve zaradi izjemne ali neodplačne ugodnosti družbe rezidentke, ki je to ugodnost priznala družbi s sedežem v drugi državi članici, Belgiji omogoča, da izvaja svojo davčno pristojnost v zvezi z dejavnostmi, ki se opravljajo na njenem ozemlju.

65 Drugič, v zvezi z davčnim izogibanjem je treba opozoriti, da je nacionalni ukrep, ki omejuje svobodo ustanavljanja, lahko upravičen, če je posebej namenjen povsem umetnim konstruktom, katerih cilj je izogibanje zakonodaji zadevne države članice (glej v tem smislu zgoraj navedene sodbe ICI, točka 26; Marks & Spencer, točka 57; Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, točka 51, in Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, točka 72).

66 V tem okviru, ker nacionalna zakonodaja nima posebnega namena izključiti davčne ugodnosti, predvidene za umetne konstrukte brez gospodarske resničnosti, katerih cilj je izogniti se običajnemu davku na dobiček iz dejavnosti, ki se opravljajo na nacionalnem ozemlju, pa je kljub temu ni mogoče obravnavati kot utemeljeno s ciljem preprečevanja davčnega izogibanja skupaj s ciljem ohranitve enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Oy AA, točka 63).

67 Glede upoštevnosti te utemeljitve z vidika okoliščin, kakršne so v sporu o glavni stvari, je treba poudariti, da če bi družbam rezidentkam dali možnost, da odobrijo izjemne ali neodplačne ugodnosti družbam, ki so z njimi v razmerju medsebojne odvisnosti in ki imajo sedež v drugi državi članici, ne da bi določili kakršen koli izravnalni davčni ukrep, bi povzročili nevarnost, da bi bili prek umetnih konstruktov prenosi dohodkov organizirani znotraj med seboj povezanih družb na družbe s sedežem v državah članicah, ki imajo nižjo davčno stopnjo od držav članic, v katerih ti dohodki ne bi bili obdavčeni (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Oy AA, točka 58).

68 Zakonodaja v postopku v glavni stvari z določitvijo obdavčitve izjemne ali neodplačne ugodnosti družbe rezidentke, ki je to ugodnost odobrila družbi s sedežem v drugi državi članici, lahko prepreči tako prakso, ki jo lahko spodbudi ugotovitev o občutnem odstopanju med davčno osnovo ali stopnjo, ki se uporablja v različnih državah članicah in ki nima drugega cilja kot izogniti se davku na dobiček družbe, ki se običajno dolguje državi članici sedeža družbe, ki je odobrila navedeno ugodnost (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Oy AA, točka 59).

69 Ob upoštevanju teh dveh elementov, ki se nanašata na nujnost ohranitve enakomerne razdelitve davčnih pristojnosti med državami članicami in na preprečitev davčnega izogibanja, je treba ugotoviti, da se z zakonodajo, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, sledi legitimnim ciljem, ki so združljivi s Pogodbo, da jo upravičujejo nujni razlogi v splošnem interesu in da je primerna za zagotovitev teh ciljev.

70 V teh okoliščinah je treba še preveriti, ali zakonodaja, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ne presega tega, kar je nujno za uresničitev zastavljenih ciljev.

71 Poudariti je treba, da je treba šteti, da nacionalna zakonodaja, ki temelji na presoji objektivnih in preverljivih dokazov za določitev, ali ima transakcija naravo povsem umetnega konstrukta z izključno davčnimi nameni, ne presega tistega, kar je potrebno za uresničitev ciljev v zvezi z enakomerno razdelitvijo davčnih pristojnosti med državami članicami in s preprečitvijo davčnega izogibanja preprečitev zlorab, kadar, prvič, vsakič, ko obstaja sum, da neka transakcija presega to, za kar bi se zadevne družbe dogovorile v okoliščinah svobodne konkurence, davčnemu zavezancu omogoča, in to brez pretiranih upravnih zahtev, da predloži dokaze v zvezi z morebitnimi poslovnimi razlogi, iz katerih je bila sklenjena ta transakcija (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, točka 82, in sklep z dne 23. aprila 2008 v zadevi Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, C-201/05, ZOdl., str. I-2875, točka 84).

72 Drugič, kadar preverjanje teh elementov vodi do sklepa, da zadevna transakcija presega to, za kar bi se zadevne družbe dogovorile v okoliščinah svobodne konkurence, se mora izravnalni davčni ukrep omejiti na del, ki presega to, kar bi bilo sklenjeno, če družbe ne bi bile povezane.

73 Po mnenju belgijske vlade je breme dokazovanja obstoja „izjemne“ ali „neodplačne“ ugodnosti v smislu zakonodaje v postopku v glavni stvari, naloženo nacionalni davčni upravi. Kadar ta uporablja navedeno zakonodajo, naj bi imel davčni zavezanec možnost, da predloži dokaze v zvezi z morebitnimi poslovnimi razlogi, iz katerih je bila sklenjena zadevna transakcija. Na voljo naj bi imel rok enega meseca, ki pa se lahko ob upoštevanju okoliščin, v katerih je bila ta transakcija sklenjena, podaljša za dokazovanje, da ne gre za izjemno ali neodplačno ugodnost. Če navedena uprava kljub vsemu vztraja pri tem, da opravi davčno poravnavo in ne sprejme argumentov davčnega zavezanca, naj bi ta lahko to obdavčitev izpodbijal pred nacionalnimi sodišči.

74 Ta vlada dodaja, da je ob uporabi zakonodaje v postopku v glavni stvari v lastne dobičke družbe rezidentke, ki je ugodnost odobrila, vključen le izjemen ali neodplačen del navedene ugodnosti.

75 V teh okoliščinah, s pridržkom preizkusa, ki ga mora v zvezi z zadnjima dvema točkama, ki se nanašata na razlago in uporabo belgijskega prava, opraviti predložitveno sodišče, je treba glede na navedeno ugotoviti, da je nacionalna zakonodaja, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ustrezna glede na vse cilje, ki se jim z njo sledi.

76 V teh okoliščinah je treba na zastavljena vprašanja odgovoriti, da je treba člen 43 ES v povezavi s členom 48 ES razlagati tako, da načeloma ne nasprotuje zakonodaji države članice, kakršna je ta v zadevi v glavni stvari, v skladu s katero so izjemne ali neodplačne ugodnosti obdavčene v družbi rezidentki, če jih je ta odobrila družbi s sedežem v drugi državi članici, s katero je ta družba neposredno ali posredno povezana, medtem ko družba rezidentka ni obdavčena za te ugodnosti, če so odobrene drugi družbi rezidentki, s katero je ta družba tako povezana. Predložitveno sodišče mora torej preveriti, ali zakonodaja v postopku v glavni stvari ne presega tega, kar je nujno za uresničitev zasledovanih ciljev.

**Stroški**

77 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 43 ES v povezavi s členom 48 ES je treba razlagati tako, da načeloma ne nasprotuje zakonodaji države članice, kakršna je ta v zadevi v glavni stvari, v skladu s katero so izjemne ali neodplačne ugodnosti obdavčene v družbi rezidentki, če jih je ta odobrila družbi s sedežem v drugi državi članici, s katero je ta družba neposredno ali posredno povezana, medtem ko družba rezidentka ni obdavčena za te ugodnosti, če so odobrene drugi družbi rezidentki, s katero je ta družba tako povezana. Predložitveno sodišče mora torej preveriti, ali zakonodaja v postopku v glavni stvari ne presega tega, kar je nujno za uresničitev zastavljenih ciljev.**

Podpisi