SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 19. novembra 2009 [1]

I – Uvod

1. Nizozemsko davčno pravo družbam, ki imajo sedež v državi, omogoča, da skupaj s svojimi odvisnimi družbami, ki imajo tudi sedež v državi, tvorijo davčno skupino. Posledica tega je predvsem, da se dobički in izgube vključenih družb konsolidirajo na ravni matične družbe in da transakcije, opravljene znotraj skupine, ostanejo davčno nevtralne. Odvisne družbe s sedežem v drugi državi članici ne morejo biti vključene v davčno skupino.

2. Hoge Raad dvomi, ali je taka različna obravnava domačih in tujih odvisnih družb iz razlogov, ki so bili obravnavani v sodbi Marks & Spencer [2] in v odločbah, ki so tej sledile, [3] zlasti zaradi varstva uravnotežene delitve davčne pristojnosti med državami članicami utemeljena.

3. Države članice, udeležene v postopku, menijo, da so nizozemska pravila o davčni skupini združljiva s svobodo ustanavljanja. Družba X Holding B.V. (v nadaljevanju: X Holding) in Komisija menita nasprotno. Opozarjata, da nizozemsko pravo dovoljuje, da se tuje stalne poslovne enote nizozemske družbe vključijo v davčno skupino. Zato bi moralo to veljati tudi za odvisne družbe s sedežem v drugih državah članicah.

II – Pravni okvir

4. Konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja z dne 5. junija 2001, [4] sklenjena med Nizozemsko in Belgijo (v nadaljevanju: KDO),

1 – Jezik izvirnika: nemščina.

2 – Sodba z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer (C-446/03, ZOdl., str. I-10837).

3 – Glej zlasti sodbe z dne 7. septembra 2006 v zadevi N (C-470/04, ZOdl., str. I-7409), z dne 18. julija 2007 v zadevi Oy AA (C-231/05, ZOdl., str. I-6373) in z dne 15. maja 2008 v zadevi Lidl Belgium (C-414/06, ZOdl., str. I-3601).

4 – *Trb.* 2001, 136.

v členu 7(1) – ki temelji na vzorčni konvenciji OECD – določa, da:

„Dobiček podjetja države pogodbenice se [lahko] obdavči samo v tej državi, razen če podjetje posluje v drugi državi pogodbenici prek stalne poslovne enote v njej. Če podjetje posluje, kot je prej omenjeno, se lahko dobiček podjetja obdavči v drugi državi, vendar samo toliko dobička, kolikor se ga pripiše tej stalni poslovni enoti."

5. Če davčni zavezanec s sedežem na Nizozemskem prejme dohodke, ki so v skladu s členom 7 KDO obdavčeni v Belgiji, Nizozemska v skladu s členom 23(2) KDO oprosti te dohodke, tako da dovoli znižanje davka, ki je predvideno z nizozemskimi predpisi o izogibanju dvojnega obdavčevanja. [5]

6. Člen 15(1) Wet op de vennootschapsbelasting 1969, različica 2003 (zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, v nadaljevanju: Wet Vpb), ureja davčno skupino tako:

„Če ima davčni zavezanec (matična družba) s pravnega in ekonomskega vidika v lasti vsaj 95 % deležev v vplačanem nominalnem kapitalu drugega davčnega zavezanca (odvisna družba), se na predlog obeh davčnih zavezancev davek obračuna, kot da bi šlo za *enega* davčnega zavezanca in so dejavnosti in premoženje odvisne družbe del dejavnosti in premoženja matične družbe. Davek se obračuna pri matični družbi. V davčni skupini je lahko več odvisnih družb."

7. V skladu s členom 15(3)(c) Wet Vpb so lahko del davčne skupine samo davčni zavezanci s sedežem na Nizozemskem. Člen 15(4) v zvezi s tem predvideva izjemo za družbe s sedežem v Evropski uniji, če imajo stalno poslovno enoto na Nizozemskem in se dohodki te poslovne enote na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja obdavčijo na Nizozemskem.

8. Glede na pojasnilo predložitvenega sodišča je posledica določb o davčni skupini, da se lahko dobički in izgube različnih družb, ki so

5 – Glej v tem smislu v točkah 10 in 11 teh sklepnih predlogov predstavljene določbe Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (odlok iz leta 2001 o izogibanju dvojnega obdavčevanja).

del davčne skupine, v istem davčnem obdobju seštejejo. Poleg tega ostanejo prenos sredstev med obema družbama, ki pripadata davčni skupini, in storitve, opravljene znotraj skupine, davčno nevtralni.

9. Če odvisna družba ni vključena v davčno skupino, izgub te družbe ni mogoče odbiti od dobička matične družbe. Matična družba je prek deležev udeležena v tej odvisni družbi. V skladu s členom 13(1) Wet Vpb se pri izračunu dobička ne upoštevajo dobički in izgube, ki so bili ustvarjeni na podlagi udeležbe. Zato izgube pri udeležbi (izguba zaradi zmanjšanja vrednosti) načeloma ni mogoče odbiti od dobička matične družbe, ki je predmet obdavčitve. Vendar člen 13d Wet Vpb pod določenimi pogoji omogoča, da se lahko pri likvidaciji deleža ustvarjena izguba odbije od dobička.

10. V zvezi z davčno obravnavo dohodkov tujih stalnih poslovnih enot člen 33 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (odlok iz leta 2001 o izogibanju dvojnega obdavčevanja) določa, da se te dohodke prišteje davčni osnovi matične družbe na Nizozemskem. Hkrati se jih oprosti davka, če se znesek, enak deležu domačega davka od dohodkov pravnih oseb na te dohodke, odbije od davčnega dolga.

11. Če se je zaradi izgube tuje stalne poslovne enote zmanjšala nizozemska davčna osnova, se v skladu s členom 35 tega odloka bodoči dobički stalne poslovne enote oprostijo šele, ko presežejo prej odbite izgube (sistem izravnave).

III – Dejansko stanje, vprašanje za predhodno odločanje in postopek

12. Družba Holding B.V. je kapitalska družba s sedežem na Nizozemskem. Je imetnica vseh deležev družbe F N.V s sedežem v Belgiji. Družba F na Nizozemskem nima stalne poslovne enote in tam tudi ni zavezana za davek od dohodkov pravnih oseb.

13. Leta 2003 sta družbi X Holding in F predlagali, naj se ju prizna kot davčno skupino. Davčna uprava je to zavrnila, ker družba F nima sedeža na Nizozemskem. Potem ko je družba X Holding to zavrnitev neuspešno izpodbijala pred sodiščem prve stopnje, je pri Hoge Raad vložila kasacijsko pritožbo. To pritožbo je oprla na kršitev svobode ustanavljanja, zagotovljene v členih 43 ES in 48 ES.

14. Hoge Raad je Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 43 ES v povezavi s členom 48 ES razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi države članice – […], v skladu s katero matična in njena odvisna družba lahko izbereta, da bo davek, ki ga dolgujeta, obračunan matični družbi s sedežem v tej državi članici, kot da bi šlo za enega davčnega zavezanca –, na podlagi katere je ta možnost izbire pridržana gospodarskih družbam, za katere za obdavčitev njihovih dobičkov velja davčna pristojnost zadevne države članice?“

15. V postopku pred Sodiščem so stališča predložili družba X Holding, nizozemska, nemška, španska, francoska, portugalska in švedska vlada ter vlada Združenega kraljestva in Komisija Evropskih skupnosti.

IV – Pravna presoja

16. Predložitveno sodišče prosi za razlago člena 43 ES v povezavi s členom 48 ES glede združljivosti nizozemskih določb o davčni skupini s svobodo ustanavljanja.

17. Nacionalne določbe, ki se uporabljajo le za udeležbo, ki omogoča izvajanje določenega vpliva na odločitve družbe in na opredeljevanje njenih dejavnosti, spadajo v okvir svobode ustanavljanja.[6] V zvezi s tem se nanaša zakonodaja, katere predmet so samo razmerja znotraj skupine družb, večinoma na navedeno temeljno svoboščino.[7]

18. Oblikovanje davčne skupine v skladu z določbami, ki se uporabijo v postopku v glavni stvari, predpostavlja, da ima davčni zavezanec (matična družba) s pravnega in ekonomskega vidika v lasti vsaj 95 % delež v vplačanem nominalnem kapitalu drugega davčnega zavezanca (odvisna družba).

19. Nizozemski predpisi o davčni skupini zato urejajo le dejanska stanja, v katerih obstaja udeležba z odločilnim vplivom. Zato spadajo na področje uporabe svobode ustanavljanja.

20. Nobene potrebe ni po ločeni preučitvi na podlagi določb o prostem pretoku kapitala, čeprav bi bilo mogoče zadevne transakcije

6 – Glej sodbe z dne 13. aprila 2000 v zadevi Baars (C-251/98, Recueil, str. I-2787, točka 21), Oy AA (navedena v opombi 3, točka 20), z dne 2. oktobra 2008 v zadevi Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, ZOdl., str. I-7333, točka 27) in z dne 22. decembra 2008 v zadevi Truck Center (C-282/07, ZOdl., str. I-10767, točka 25).

7 – Glej v tem smislu sodbi z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, ZOdl., str. I-11753, točka 118) in Oy AA (navedena v opombi 3, točka 23).

načeloma obravnavati tudi, kot da gre za izvajanje te svoboščine. [8]

A – *Omejitev svobode ustanavljanja*

21. Svoboda ustanavljanja zajema za družbe, ustanovljene v skladu z zakonodajo posamezne države članice, ki imajo registriran sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Skupnosti, pravico opravljanja dejavnosti v drugi državi članici prek hčerinske družbe, podružnice ali agencije. [9]

22. Čeprav naj bi določbe Pogodbe o svobodi ustanavljanja v skladu s svojim besedilom zagotavljale, da se tuje družbe v državi članici gostiteljici obravnava enako kot družbe te države, pa tudi prepovedujejo, da bi matična država članica ovirala ali naredila manj privlačno stalno nastanitev enega od svojih državljanov ali ustanovitev sedeža družbe, ustanovljene v skladu z njeno zakonodajo, v drugi državi članici. [10]

23. Pravila o davčni skupini dovoljujejo zgolj vključitev odvisne družbe rezidentke. Nizozemske družbe in njihove odvisne družbe s sedežem v drugi državi članici morajo biti torej obdavčene neodvisno druga od druge. Ločena obdavčitev posameznih družb neke skupine podjetij pa ima po mnenju družbe X Holding štiri slabosti v primerjavi z obravnavo kot davčna skupina:

– Vse družbe morajo oddati svoj davčni obračun, kar pomeni višje stroške v primerjavi z enotnim davčnim obračunom za celotno skupino.

– Dobičkov in izgub družb ni mogoče neposredno sešteti.

8 – Glej v tem smislu sodbe z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, ZOdl., I-7995, točka 33), Oy AA (navedena v opombi 3, točka 24) in z dne 18. junija 2009 v zadevi Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, ZOdl., str. I-5145, točka 35).

9 – Sodbe z dne 21. septembra 1999 v zadevi Saint-Gobain ZN (C-307/97, Recueil, str. I-6161, točka 35), Marks & Spencer (navedena v opombi 2, točka 30) in Aberdeen Property Fininvest Alpha (navedena v opombi 7, točka 37).

10 – Glej sodbe z dne 16. julija 1998 v zadevi ICI (C-264/96, Recueil, str. I-4695, točka 21), Marks & Spencer (navedena v opombi 2, točka 31) in z dne 27. novembra 2008 v zadevi Papillon (C-418/07, ZOdl., str. I-8947, točka 16).

– Reorganizacije v skupini (na primer prenos sredstev) ni mogoče izvesti brez davčnih posledic.

– Transakcije med družbami niso davčno nevtralne. To poveča upravne stroške, ker je, na primer, potrebna dokumentacija o transfernih cenah.

24. Kot je potrdilo tudi predložitveno sodišče, ima torej oblikovanje davčne skupine prednosti. Z njo se organizacijsko obliko koncerna več družb z davčnega vidika izenači z integriranim podjetjem, ki ima več stalnih poslovnih enot. Morebitne slabosti zaradi združitve v davčno skupino, na primer, da se nizka davčna stopnja za dobičke do 22.689 EUR uporabi samo enkrat, so v primerjavi s tem zanemarljive.

25. Ta možnost davčno ugodne oblike pa je na voljo matičnim družbam s sedežem na Nizozemskem le v zvezi z njihovimi odvisnimi družbami na Nizozemskem. To različno obravnavanje glede na sedež odvisne družbe lahko ovira ali naredi manj privlačno ustanovitev, pridobitev ali imetništvo odločilnih deležev v družbah v drugih državah članicah. Zato pomeni omejitev svobode ustanavljanja.

26. Vendar pa nizozemska, nemška in portugalska vlada ugovarjajo, da domača odvisna družba ni primerljiva z odvisno družbo s sedežem v drugi državi članici, saj ta ne spada v davčno pristojnost države, v kateri ima sedež matična družba. Zato je ne bi bilo mogoče vključiti v davčno skupino, katere celotni dohodki bi bili obdavčeni v kraju, kjer ima matična družba sedež. Različno obravnavanje teh dejanskih stanj torej ni prepovedana diskriminacija oziroma – po mnenju nizozemske vlade – ne pomeni omejitve svobode ustanavljanja.

27. V ta namen je treba spomniti na ustaljeno sodno prakso, v skladu s katero sedež družbe v smislu člena 48 ES omogoča, da se določi, tako kot državljanstvo pri fizičnih osebah, njihova povezanost s pravnim redom države članice. V davčnem pravu je sicer lahko sedež družbe dejavnik, ki lahko upraviči nacionalna pravila, ki različno obravnavajo davčne zavezance rezidente in davčne zavezance nerezidente. Toda sedež ni vedno utemeljeno merilo

razlikovanja. Sprejeti, da država članica ustanovitve lahko različno obravnava zgolj zato, ker je sedež družbe v drugi državi članici, bi namreč odvzelo pomen členu 43 ES. [11]

28. Temu primerno davčna pristojnost, ki temelji na sedežu, prav tako ne pomeni, da čisto nacionalnih dejanskih stanj in dejanskih stanj, ki so povezana z drugo državo članico, *a priori* ni mogoče primerjati.

29. Nasprotno, v vsakem konkretnem položaju je treba preučiti, ali dejstvo, da je davčna ugodnost na voljo samo davčnim zavezancem rezidentom, temelji na upoštevnih objektivnih dejavnikih, ki lahko upravičijo različno obravnavanje. [12] Pri tem je treba v okviru preučitve upravičenosti posebno pozornost nameniti zlasti varstvu porazdelitve davčne pristojnosti. [13]

B – *Utemeljitev*

30. Omejevanje svobode ustanavljanja je dopustno le, kadar je upravičeno zaradi nujnih razlogov splošnega interesa. Poleg tega mora biti v tem primeru omejitev tudi primerna, da zagotovi uresničitev zadevnega cilja, in ne sme presegati tistega, kar je potrebno za uresničitev tega cilja. [14]

31. V sodbi Marks & Spencer je Sodišče priznalo, kot je znano, da je varstvo porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami nujni razlog splošnega interesa, ki lahko utemelji omejevanje temeljnih svoboščin. [15] Pri tem je kot s tem povezana elementa navedlo izogibanje dvojnemu upoštevanju izgube in boj proti begu pred plačilom davka/izogibanju davkom [16]. [17] Posledično je Sodišče priznalo varstvo enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti kot utemeljitev

11 – 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 8. marca 2001 v združenih zadevah Metallgesellschaft in drugi (C-397/98 in C-410/98, Recueil, str. I-1727, točka 42) ter sodbe Marks & Spencer (navedena v opombi 2, točka 37), Oy AA (navedena v opombi 3, točka 30) in Papillon (navedena v opombi 9, točka 26).

12 – Sodba Marks & Spencer (navedena v opombi 2, točka 38).

13 – Glej moje sklepne predloge, predstavljene 12. septembra 2006, v zadevi Oy AA (C-231/05, ZOdl., str. I-6373, točka 27).

14 – Glej sodbe Marks & Spencer (navedena v opombi 2, točka 35), Lidl Belgium (navedena v opombi 3, točka 27) in Aberdeen Property Fininvest Alpha (navedena v opombi 7, točka 57).

15 – Sodba Marks & Spencer (navedena v opombi 2, točka 45).

16 – V francoski različici zadevne sodbe, torej različici, v kateri poteka posvetovanje o sodbah, se enotno uporablja pojem *évasion fiscale*. Tako se zdita izraza *Steuerflucht* in *Steuerumgehung* zgolj dva različna prevoda francoskega izraza, ki pomenita isto. Zato bom v nadaljevanju uporabljala zgolj izraz *Steuerumgehung*.

17 – Sodba Marks & Spencer (navedena v opombi 2, točke 47, 49 in 51).

tudi takrat, kadar ni obeh dodatnih elementov. [18]

32. S priznanjem te utemeljitve je Sodišče upoštevalo okoliščino, da so za izterjavo neposrednih davkov v bistvu pristojne države članice. [19] Ker pa v pravu Skupnosti to ni usklajeno, morajo države članice določiti merila za porazdelitev davčne pristojnosti s sklenitvijo sporazumov o izogibanju dvojnega obdavčevanja ali z enostranskimi ukrepi. [20] Sodišče je ugotovilo tudi, da ni neustrezno, če se države članice ravnajo po mednarodni praksi in Vzorčni konvenciji OECD. [21]

33. Medtem ko je bil v sodbah Marks & Spencer, Oy AA in Lidl v ospredju prenos izgub oziroma dobičkov med domačimi in tujimi družbami ali stalnimi poslovnimi enotami, določbe o davčni skupini segajo dlje. Tako družba X Holding navaja skupaj štiri prednosti, povezane z oblikovanjem davčne skupine, do katerih ni bila upravičena v zvezi s tujo odvisno družbo (glej zgoraj točko 23).

34. V zvezi z možnostjo enega davčnega obračuna za celotno davčno skupino, ki jo navaja družba X Holding, je treba že tu opozoriti, da je podobna poenostavitev v čezmejnem primeru očitno izključena. Da bi lahko bile družbe s sedežem v različnih državah članicah na podlagi porazdelitve davčne pristojnosti obdavčene v državi, v kateri imajo sedež, v skladu s tam veljavnimi predpisi, morajo pristojnim davčnim upravam oddati ločene davčne obračune. Predstavljivo bi bilo le, da bi se dobički in izgube družbe nerezidentke, ki je odvisna družba nizozemske družbe, pri oblikovanju čezmejne davčne skupine upoštevali *dodatno* v davčnem obračunu matične družbe. To pa bi bila komajda poenostavitev za odvisno družbo, saj bi morala poleg tega oddati svoj davčni obračun v državi, v kateri ima sedež.

35. Nasprotno pa je treba preučiti, ali je pri čezmejni udeležbi utemeljeno zavrniti ostale prednosti davčne skupine, posebno konsolidacijo dobičkov in izgub pred obdavčitvijo matične in odvisne družbe.

18 – Sodbi Oy AA (navedena v opombi 3, točka 60) in Lidl Belgium (navedena v opombi 3, točka 40).

19 – Glej sodbe Marks & Spencer (navedena v opombi 2, točka 29), Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (navedena v opombi 8, točka 40) in Aberdeen Property Fininvest Alpha (navedena v opombi 8, točka 24).

20 – Glej sodbi z dne 12. maja 1998 v zadevi Gilly (C-336/96, Recueil, str. I-2793, točki 24 in 30) in z dne 23. februarja 2006 v zadevi Van Hilten-van der Heijden (C-513/03, ZOdl., str. I-1957, točka 47) ter sodbo Oy AA (navedena v opombi 3, točka 52).

21 – Sodbe Gilly (navedena v opombi 20, točka 31), Van Hilten-van der Heijden (navedena v opombi 20, točka 48) in Lidl Belgium (navedena v opombi 3, točka 22).

1. Izključitev konsolidacije dobičkov in izgub

36. Udeležene države članice menijo, da je omejitev sistema davčne skupine na družbe rezidentke utemeljena zaradi varstva enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti.

– Varstvo porazdelitve davčne pristojnosti

37. Države članice poudarjajo, da Nizozemska v skladu s KDO nima pravice obdavčiti dobičkov družbe, ki je ustanovljena v Belgiji. V skladu s to porazdelitvijo davčne pristojnosti, ki temelji na načelu teritorialnosti, ima pravico do obdavčitve dohodkov družbe F Belgija kot država, kjer ima ta družba sedež. Zato družbe F ni bilo mogoče vključiti v davčno skupino v okviru družbe X Holding, ki je davčna zavezanka na Nizozemskem.

38. Družba X Holding in Komisija ne izpodbijata, da dobički tuje odvisne družbe niso predmet obdavčitve na Nizozemskem. Vendar opozarjata na to, da je posledica oblikovanja davčne skupine na nacionalnem ozemlju, da se odvisne družbe z davčnega stališča izenačijo s stalnimi poslovnimi enotami. Po analogiji zahtevata, da se odvisno družbo nerezidentko v okviru čezmejne davčne skupine obravnava kot tujo stalno poslovno enoto. Družba X Holding navaja, da je bila prej praksa taka in da je Hoge Raad to potrdilo še v sodbi iz leta 2002. [22]

39. Izgube tuje stalne poslovne enote bi se lahko seštele z dobički matične družbe v istem davčnem obdobju. V skladu s tako imenovanim sistemom izravnave se dobičkov stalnih poslovnih enot na Nizozemskem v naslednjih letih ne bi oprostilo davka, dokler se z njimi ne bi izravnalo prenesenih izgub. S tem se ne bi prizadelo porazdelitve davčne pristojnosti, ampak bi se zgolj izognilo slabšemu položaju s stališča likvidnosti, ki bi nastal, če bi se lahko izgube stalne poslovne enote šele v poznejšem davčnem obdobju seštelo z lastnimi dobički v državi ustanovitve.

40. V zvezi s tem je treba ugotoviti, da je treba zaradi varstva porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami za gospodarske

22 – Sodba z dne 24. maja 2002 (št. 37 220, BNB 2002/320).

dejavnosti družb s sedežem v eni od teh držav uporabljati samo davčna pravila te države tako glede dobičkov kot tudi izgub. [23] To zapoveduje načelo simetrije davčnega obravnavanja dobičkov in izgub. [24]

41. Alternativa popolne uporabe sistema davčne skupine, ki jo predlagata družba X Holding in Komisija, pa ravno pomeni ločeno upoštevanje izgub na sedežu matične družbe.

42. V skladu s sodno prakso bi bila enakomerna porazdelitev davčne pristojnosti med državami članicami občutno ogrožena, če bi družbe lahko izbirale, ali bodo upoštevale svoje izgube bodisi v državi članici, v kateri imajo sedež, bodisi v drugi državi članici, saj bi se davčna osnova v prvi državi povečala, v drugi pa zmanjšala v višini prenesenih izgub. [25]

43. Komisija v zvezi s tem ugovarja, da vključitev tuje odvisne družbe v davčno skupino ne omogoča – drugače od primera čistega sistema prenosa izgub (*group relief*), kot je bil obravnavan v sodbi Marks & Spencer –, da bi se izgube poljubno prenašale. Davčna skupina, ki se ji izključno lahko pripišejo izgube, naj bi bila vedno davčno zavezana na sedežu matične družbe.

44. Ta okoliščina, ki jo je navedla Komisija, pa ne odpravi posega v porazdelitev davčne pristojnosti, ki grozi v primeru dopustitve čezmejne davčne skupine, kot to želi družba X Holding.

45. Ker lahko davčni zavezanci svobodno oblikujejo davčno skupino ali to ponovno razpustijo, bi lahko koncern svobodno izbiral davčni sistem, ki se uporablja za izgube odvisne družbe, in kraj, kjer se bodo te izgube upoštevale. Če se družba F ne bi vključila v davčno skupino, bi se njene izgube upoštevale zgolj na njenem sedežu v Belgiji. Če pa bi družbi X Holding in F lahko oblikovali davčno skupino na opisani način, bi izgube družbe F zmanjšale dobiček družbe X Holding, ki je obdavčen na Nizozemskem.

46. Ker je prenos izgub v skladu z modelom, kot ga zastopata družba X Holding in

23 – Glej sodbe Marks & Spencer (navedena v opombi 2, točka 45), Oy AA (navedena v opombi 3, točka 54) in Lidl Belgium (navedena v opombi 3, točka 31).

24 – Glej v tem smislu sodbo Lidl Belgium (navedena v opombi 3, točka 33) in sodbo z dne 23. oktobra 2008 v zadevi Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, ZOdl., str. I-8061, točki 42 in 44).

25 – Glej sodbi Marks & Spencer (navedena v opombi 2, točka 46) in Oy AA (navedena v opombi 3, točka 55).

Komisija, tako rekoč mogoč le v eno smer, namreč zgolj od odvisne družbe nerezidentke na matično družbo s sedežem na Nizozemskem, to ne vpliva na opisani poseg v porazdelitev davčne pristojnosti. V sodbi Lidl je Sodišče prav tako moralo presojati le obravnavo izgub tujih stalnih poslovnih enot v okviru obdavčitve domače matične družbe. Kot je znano, ni menilo, da je treba upoštevati izgube zaradi porazdelitve pravic obdavčitve. [26]

47. Preučiti pa je treba, ali je popolna izključitev odvisne družbe s sedežem v drugi državi članici iz sistema konsolidacije dobičkov in izgub davčne skupine nesorazmerna, ker presega to, kar je potrebno za varstvo porazdelitve davčne pristojnosti.

48. V zvezi s tem je treba upoštevati, da imajo pravila o odbitku izgub tuje stalne poslovne enote na podlagi sistema izravnave le začasni učinek. Uporaba teh pravil za odvisno družbo nerezidentko bi torej lahko bila milejše sredstvo kot pa popolna izključitev prenosa izgub. Za to bi šlo, če bi tovrstna pravila manj omejevala svobodo ustanavljanja, ampak bi še ustrezno upoštevala porazdelitev davčne pristojnosti.

26 – Sodba Lidl Belgium (navedena v opombi 3, točke od 31 do 34).

49. Vendar je Sodišče v sodbi Lidl – drugače, kot je predlagala generalna pravobranilka E. Sharpston v svojih sklepnih predlogih [27] – menilo, da ni treba, da se uporabi začasni prenos izgub v povezavi z naknadno obdavčitvijo, da bi se izognilo slabšemu položaju s stališča likvidnosti.

50. Seveda je državam članicam prepuščeno, da uporabijo ustrezna ugodna pravila za stalne poslovne enote s sedežem v drugi državi članici. [28] Svoboda ustanavljanja pa jih k temu ne zavezuje. Če država članica namreč sprejme začasno seštevanje izgub tujih stalnih poslovnih enot in dobičkov družbe rezidentke, se odpove takojšnji obdavčitvi teh dobičkov. S tem ko upošteva tuje izgube, država članica vzame v zakup, da bo v slabšem položaju s stališča likvidnosti, čeprav mora dobičke stalne poslovne enote v skladu s KDO oprostiti davka. [29] Do poznejše

27 – Sklepni predlogi, predstavljeni 14. februarja 2008 v zadevi Lidl (sodba z dne 15. maja 2008, C-414/06, ZOdl., str. I-3601, točka 23 in naslednje).

28 – Sodišče je v sodbi Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (navedena v opombi 24, točka 43) menilo, da je taka ureditev koherentna.

29 – Pri tem je treba poudariti, da obravnavani primer ni primerljiv s položajem, na katerem je temeljila sodba z dne 29. marca 2007 v zadevi Rewe Zentralfinanz (C-347/04, ZOdl., str. I-2647). Tam je Sodišče kritiziralo slabši položaj z vidika likvidnosti, ki je nastal zaradi različnih pravil o amortizaciji vrednosti domačih in tujih deležev. Torej je šlo v vsakem primeru za izgube matične družbe, ki jih je bilo treba upoštevati v državi, v kateri je imela sedež (glej točko 48 zgoraj navedene sodbe Rewe). Nasprotno pa naj bi se v obravnavanem primeru izgube odvisne družbe, ki je davčna zavezanka v drugi državi članici, upoštevale na sedežu matične družbe.

obdavčitve dobičkov v skladu s sistemom izravnave torej simetrija obdavčitve dobičkov in izgub ni zagotovljena. [30]

51. Če se država članica odloči za to, da dopusti, da se izgube tuje stalne poslovne enote začasno upoštevajo na glavnem sedežu podjetja, to ne pomeni, da mora to ugodnost razširiti tudi na tuje odvisne družbe. Stalne poslovne enote in odvisne družbe v drugi državi članici s stališča porazdelitve davčne pristojnosti namreč niso v primerljivem položaju.

52. Pri tem je treba upoštevati, da se davčna pristojnost na splošno navezuje na dve merili: sedež podjetja in kraj opravljanja njegove gospodarske dejavnosti. Družba je v državi, kjer ima sedež, neomejeno davčno zavezana za vse svetovne dohodke. Hkrati je v državah, v katerih opravlja gospodarsko dejavnost, ne da bi tam imela sedež, omejeno davčno zavezana za tam ustvarjene dohodke.

30 – To priznava tudi generalna pravobranilka E. Sharpston. Vendar pa nazadnje da prednost svobodi ustanavljanja pred začasno kršitvijo porazdelitve davčne pristojnosti (sklepni predlogi v zadevi Lidl, navedeni v opombi 27, točki 24 in 25).

53. Ker je odvisna družba samostojna pravna oseba, je v državi, kjer ima sedež, neomejeno davčno zavezana. Država, v kateri ima sedež matična družba, nima nobene pravice obdavčitve nerazdeljenih dobičkov odvisne družbe nerezidentke. Nasprotno pa stalna poslovna enota ni samostojna pravna oseba. Njeni dohodki se štejejo za dohodke družbe, ki jo upravlja, in so na glavnem sedežu te družbe neomejeno obdavčeni. Hkrati ima država, v kateri je ta stalna poslovna enota, omejeno pravico obdavčitve teh dohodkov.

54. Temu ustrezno člen 7(1) KDO razdeli davčno pristojnost. Da bi se izognilo dvojni obdavčitvi dohodkov stalnih poslovnih enot, člen 23(2) KDO zavezuje državo, kjer je glavni sedež družbe, da te dohodke oprosti davka. Tudi če se ta država članica, da bi se izognila dvojni obdavčitvi, torej odpove svoji davčni pristojnosti v zvezi z dohodki, pa ta še vedno prikrito obstaja. To postane še posebno očitno, kadar se za izogibanje dvojnega obdavčevanja izbere metoda odbitka namesto metoda izvzetja.

55. Z ustanovitvijo odvisne družbe nerezidentke matična družba torej tako rekoč zapusti področje davčne pristojnosti države, v kateri ima sedež, odvisna družba pa postane

neomejeno davčno zavezana v državi članici gostiteljici. Z ustanovitvijo stalne poslovne enote spada podjetje sicer v davčno pristojnost države gostiteljice, vendar *ne* da bi bil ta del podjetja popolnoma izvzet iz davčne pristojnosti matične države.

56. Zaradi ustrezne uporabe pravil o davčni obravnavi tujih stalnih poslovnih enot za odvisne družbe nerezidentke bi se torej razširila davčna pristojnost države, v kateri ima matična družba sedež. [31]

57. Družba X Holding temu ugovarja, češ da ta razširitev davčne pristojnosti ni v škodo države članice, v kateri ima sedež odvisna družba, če bi se omejila na začasno seštevanje izgub odvisne družbe in dobičkov matične družbe. V odgovor na ta ugovor je treba ugotoviti, da ločeno upoštevanje izgub odvisne družbe nerezidentke posega v pravico države, v kateri ima sedež matična družba, da obdavči njene dobičke, ter nasprotuje ideji simetrične obdavčitve dobičkov in izgub.

58. Člen 43(1), drugi stavek, ES, gospodarskim subjektom sicer izrecno daje možnost svobodne izbire ustrezne pravne oblike za opravljanje njihovih dejavnosti v drugi državi članici. Ta svobodna izbira pa v državi članici gostiteljici ne sme biti omejena z diskriminatornimi davčnimi določbami. [32]

59. V zvezi z obveznostmi v matični državi članici pa je Sodišče ugotovilo, da davčna avtonomija, ki jo imajo države članice glede na trenutno stanje usklajenosti davčnega prava Skupnosti, obsega tudi to, da so te svobodne pri določanju pogojev in ravni obdavčitve različnih oblik poslovnih enot nacionalnih družb, ki poslujejo v tujini, pod pogojem, da niso diskriminatorno obravnavane glede na primerljive nacionalne poslovne enote. [33]

60. Sodišče zato meni, da so edino merilo za primerjavo davčnega obravnavanja dejavnosti domačega podjetja v tujini pravila za ustrezno obliko ustanovitve na nacionalnem ozemlju. Domače stalne poslovne enote je treba

31 – Taka razširitev davčne pristojnosti države, v kateri ima sedež družba, na dobičke njene odvisne družbe nerezidentke v pravu Skupnosti nikakor ni popolnoma izključena. Lahko je utemeljena z bojem proti zlorabi v ozko omejenih primerih (glej sodbo Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, navedeno v opombi 8, točka 59). Ustrezen položaj, ki bi utemeljil izjemo, v tem primeru ni podan.

32 – Glej sodbo Komisija proti Franciji (navedena v opombi 11, točka 22), sodbo z dne 23. februarja 2006 v zadevi CLT-UFA (C-253/03, ZOdl., str. I-1831, točka 14), sodbo Oy AA (navedena v opombi 3, točka 40) in sklep z dne 4. junija 2009 v združenih zadevah KBC Bank (C-439/07 in C-499/07, ZOdl., str. I-4409, točka 77).

33 – Sodba z dne 6. decembra 2007 v zadevi Columbus Container Services (C-298/05, ZOdl., str. I-10451, točki 51 in 53) in sklep KBC Bank (naveden v opombi 32, točka 80).

primerjati s tujimi stalnimi poslovnimi enotami in odvisne družbe rezidentke z odvisnimi družbami nerezidentkami. Pravo Skupnosti, nasprotno, ne izključuje tega, da matična država članica za tuje stalne poslovne enote uporabi drugačen davčni sistem kot za odvisne družbe nerezidentke.

63. V okviru vmesnega predloga je torej treba ugotoviti, da je omejitev svobode ustanavljanja, ki je posledica tega, da odvisne družbe s sedežem v drugi državi članici ni mogoče vključiti v davčno skupino v skladu z nizozemskim pravom za namene konsolidacije dobičkov in izgub, utemeljena zaradi varstva porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami.

61. Te ugotovitve v zvezi z obveznostmi države članice gostiteljice na eni strani in matične države članice na drugi strani si ne nasprotujejo, ampak ustrezajo različnim obsegom davčnih pristojnosti.

– Tveganje, da bi se izgube upoštevale dvakrat

64. Sodišče je nato priznalo, da morajo biti države članice zmožne preprečiti tveganje, da bi se izgube upoštevale dvakrat. [34]

62. Ker država članica gostiteljica praviloma obdavči vsako gospodarsko dejavnost, ki se izvaja na njenem ozemlju, ne glede na to, ali jo opravlja odvisna družba (davčni rezident) ali stalna poslovna enota družbe z (glavnim) sedežem v drugi državi članici (davčni nerezident), ta država teh oblik ustanovitve pri obračunavanju davka ne sme obravnavati drugače. Nasprotno pa ima matična država članica zgolj pravico obdavčiti tujo stalno poslovno enoto, nima pa pravice obdavčiti odvisno družbo s sedežem v drugi državi članici. Zato matična država članica tudi ni zavezana, da enako obravnava ti obliki ustanovitve v tujini pri obračunavanju davka.

65. Po mnenju predložitvenega sodišča in udeleženih vlad to tveganje obstaja, če bi bilo mogoče sešteti izgube družbe F ter dobičke družbe X Holding v okviru davčne skupine na Nizozemskem. Mogoče bi si bilo predstavljati, da bi se izgube družbe F hkrati upoštevale v Belgiji, na primer pri vključitvi v tamkajšnjo davčno skupino, s prenosom na tretjo osebo ali s prenosom naprej ali nazaj na druga davčna obdobja.

34 – Sodbe Marks & Spencer (navedena v opombi 2, točka 47), Rewe Zentralfinanz (navedena v opombi 29, točka 47) in Lidl Belgium (navedena v opombi 3, točka 35).

66. Družba X Holding poleg tega navaja, da sistem izravnave izključuje, da bi se lahko izgube, odbite v okviru davčne skupine na Nizozemskem, uporabile večkrat na podlagi prenosa izgub v naslednje davčno obdobje. Sicer pa Hoge Raad ni navedlo nobene druge možnosti, ki bi bila mogoča s pravnega vidika, da bi se v Belgiji izgube še naprej uporabile. Komisija dodaja, da bi bilo mogoče odbitek izgub na Nizozemskem pogojevati z dokazom, da izguba v državi, kjer ima odvisna družba sedež, še ni bila upoštevana drugje.

67. Dejansko bi bilo izgube mogoče pod pogoji, ki so jih opisali predložitveno sodišče in udeležene vlade, eventualno odbiti v istem davčnem obdobju tako v državi, kjer ima sedež matična družba, kot tudi v državi, kjer ima sedež odvisna družba. [35]

68. Izključitev tujih odvisnih družb iz nizozemske davčne skupine je sicer primerna za odpravo tega tveganja, da bi se izgube upoštevale dvakrat, vendar bi lahko presegala to, kar je potrebno.

69. Nacionalna pravila namreč ne dopuščajo vključitve odvisne družbe nerezidentke v davčno skupino niti takrat, ko podjetja dokažejo, da je dvojno upoštevanje izgub izključeno zaradi strukture davčnega prava države, kjer ima odvisna družba sedež. Kot predlaga Komisija, bi bilo poleg tega treba – kot manj omejevalen ukrep – upoštevati tuje izgube, če lahko davčni zavezanec dokaže, da izgube odvisne družbe v državi, kjer ima sedež, dejansko niso bile upoštevane drugje. [36] Vsekakor bi morala biti država, v kateri ima matična družba sedež, zmožna preveriti te podatke, na primer na podlagi Direktive Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposrednega obdavčevanja in obdavčevanja zavarovalnih premij [37]. [38]

70. Vendar o tem vprašanju ni potrebno končno stališče, saj je vsekakor utemeljeno, da se zaradi varstva porazdelitve davčne pristojnosti izključi oblikovanje čezmejnih davčnih skupin za namene odbitka izgub. Ta utemeljitev učinkuje tudi, kadar ne obstaja

35 – Glej v zvezi s tveganjem dvojnega upoštevanja izgub pri čezmejnih skupinah družb tudi sodbo Papillon (navedena v opombi 10, točka 46 in naslednje).

36 – Glej v tem smislu sodbo Papillon (navedena v opombi 10, točka 55 in naslednje).

37 – UL L 336, str. 15, nazadnje spremenjena z Direktivo Sveta 2006/98/ES z dne 20. novembra 2006 (UL L 363, str. 129).

38 – Za tretje države, vključno z državami Evropskega gospodarskega prostora, ta direktiva ne velja. V tem primeru bi lahko izmenjavo informacij, potrebnih za nadzor, zagotavljale na primer klavzule o izmenjavi informacij v konvenciji o izogibanju dvojnega obdavčevanja (glej v tem smislu moje sklepne predloge, predstavljene 16. julija 2009 v zadevi Komisija proti Italiji, C-540/07, ZOdl., str. I-10983, točka 75 in naslednje).

hkrati tveganje dvojnega upoštevanja izgub ali kadar je mogoče to tveganje odpraviti drugače. [39]

– Nevarnost izogibanja davku

71. Končno, v zvezi s tretjo utemeljitvijo v sodbi Marks & Spencer, to je nevarnost izogibanja davku, [40] sem že v sklepnih predlogih v zadevi Oy AA opozorila na to, da tega razloga ne štejem za samostojen razlog poleg varstva porazdelitve davčne pristojnosti, kadar gre za to, da se izključi čezmejni prenos dobička. [41] To velja tudi v primeru odbitka izgub odvisne družbe nerezidentke pri obdavčitvi matične družbe rezidentke.

72. Če izogibanje davku pomeni, da lahko podjetje prosto izbira, v kateri državi naj se obdavčijo njegovi dohodki, ne da bi upoštevalo porazdelitev davčne pristojnosti, ta razlog velja tudi v tem primeru. Če bi lahko bil koncern svoboden pri tem, da odvisno družbo nerezidentko vključi v davčno skupino oziroma da jo ponovno izvzame iz konsolidacije, bi družbe namreč lahko vplivale na upoštevanje izgub in na davčno osnovo v državi, v kateri je sedež davčne skupine. [42]

2. Davčno nevtralna reorganizacija in prenos sredstev

73. Družba X Holding v nadaljevanju uveljavlja, da je poleg odbitka izgub tudi davčno nevtralna reorganizacija družb izključena, če ne morejo oblikovati davčne skupine. Zlasti naj ne bi bil mogoč prenos sredstev med nizozemsko matično družbo in njeno odvisno družbo s sedežem v drugi državi članici brez davčnih posledic.

74. Iz zgornje preučitve je že razvidno, da sistema davčne skupine v bistvu nikakor ni treba razširiti na čezmejne skupine podjetij, da bi se spoštovalo svobodo ustanavljanja. Vendar predložitveno sodišče dopušča možnost, da se uporabijo le posamezni vidiki tega sistema v čezmejnem primeru. Toda zdi

39 – Glej točko 32 zgoraj in navedeno sodno prakso. V sodbi Lidl Belgium se tega razloga pomenljivo niti ni uveljavljalo posebej.

40 – Glej sodbo Marks & Spencer (navedena v opombi 2, točka 49).

41 – Sklepni predlogi v zadevi Oy AA (navedeni v opombi 13, točki 62 in 63).

42 – Glej točki 42 in 45 zgoraj.

se sporno, ali je mogoče izvesti reorganizacijo ali prenesti sredstva med podjetji na davčno nevtralen način, če ni mogoče hkrati konsolidirati dobičkov in izgub teh podjetij.

75. Če bi to po mnenju predložitvenega sodišča vendarle prišlo v poštev, je treba najprej opozoriti na to, da so bile davčne posledice čezmejne reorganizacije usklajene z Direktivo Sveta 90/434/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic.[43] Morebitne ovire za izvajanje svobode ustanavljanja v povezavi s transakcijami, za katere velja ta direktiva, glede obstoja katerih v konkretnem primeru ni bilo nič navedeno, bi torej morale biti v glavnem odpravljene.

76. Na drugi strani pa v pravu Skupnosti ni podrobneje urejeno vprašanje, kako je treba davčno obravnavati skrite rezerve pri čezmejnem prenosu sredstev ali deležev, ki ne poteka kot transakcija, ki jo zajema Direktiva 90/434. Če se tovrstne transakcije obravnavajo manj ugodno kot prenosi med družbami rezidentkami, na primer, ker je treba skrite rezerve v tistem trenutku odkriti in jih obdavčiti, medtem ko to ni potrebno pri prenosih v državi, bi to lahko pomenilo omejitev svobode ustanavljanja.

77. Ustrezno omejitev pa je mogoče utemeljiti zaradi varstva porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami.

78. Pri tem je mogoče opaziti, da prenos sredstev med dvema družbama rezidentkama ne vpliva na davčno pristojnost zadevnih držav. Če se pri tem prenesejo skrite rezerve, te ostanejo v davčni pristojnosti te države. Pri poznejši realizaciji so lahko dobički tam še naprej obdavčeni.

79. Če se izhaja iz tega, da je prikrito povečanje vrednosti sredstev obdavčeno

43 – UL L 225, str. 1, nazadnje spremenjena z Direktivo Sveta 2006/98/ES z dne 20. novembra 2006 o prilagoditvi nekaterih direktiv na področju obdavčitve zaradi pristopa Bolgarije in Romunije (UL L 363, str. 129).

načeloma v državi, v kateri je do njega prišlo, [44] lahko čezmejni prenos sredstev prizadene porazdelitev davčne pristojnosti. Če so pri tem skrite rezerve prenesene v drugo državo članico, država, na ozemlju katere so nastale, ne more brez težav obdavčiti dobičkov, ustvarjenih pozneje z likvidacijo teh rezerv.

80. Pravila, ki naj bi preprečevala to vrsto posega v porazdelitev davčne pristojnosti, bi morala biti vsekakor primerna, da zagotovijo uresničitev tega cilja, in ne smejo presegati tistega, kar je potrebno za njegovo uresničitev. [45]

81. Predložitveno sodišče mora, po potrebi, preveriti, ali nacionalna pravila za prenos sredstev in davčno obravnavo skritih rezerv, o katerih Sodišče nima nobenih podatkov, ta načela spoštujejo.

3. Nevtralizacija transakcij znotraj davčne skupine

82. Nazadnje družba X Holding opozarja še na to, da ostanejo transakcije med domačimi podjetji, združenimi v davčno skupino, davčno nevtralne, medtem ko se podobne čezmejne transakcije med povezanimi podjetji, ki ne morejo oblikovati davčne skupine, upoštevajo pri obdavčitvi.

83. Da bi se pri čezmejnih transakcijah izognilo prenosu obdavčljive osnove iz ene države članice v drugo, morajo biti te transakcije opravljene v običajnih tržnih razmerah in knjižene v davčnih bilancah. [46] Res je, da dodatni stroški, povezani z dokumentacijo o transfernih cenah, otežujejo transakcije med povezanimi podjetji s sedežem v različnih državah članicah. Vendar pa so nacionalna pravila o transfernih cenah, kolikor pomenijo omejitev svobode ustanavljanja, utemeljena zaradi varstva porazdelitve davčne pristojnosti, če upoštevajo načelo sorazmernosti.

44 – Glej v tem smislu sodbo z dne 7. septembra 2006 v zadevi N (C-470/04, ZOdl., str. I-7409, točka 46) in moje sklepne predloge k tej sodbi, predstavljene 30. marca 2006, točka 97.

45 – Glej točko 30 zgoraj in navedeno sodno prakso.

46 – Za podrobnosti o nacionalnih pravilih, ki naj bi zagotovila upoštevanje tržnega načela, glej moje sklepne predloge, predstavljene 10. septembra 2009 v zadevi SGI (C-311/08, nerešena zadeva pred Sodiščem).

V – Predlog

84. Na podlagi zgornjih premislekov Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje Hoge Raad odgovori tako:

Člen 43 ES v povezavi s členom 48 ES ne nasprotuje nacionalnim predpisom države članice, ki matični družbi rezidentki in eni ali več njenim odvisnim družbam s sedežem na nacionalnem ozemlju omogočajo, da oblikujejo davčno skupino tako, da se davek, ki ga dolgujejo, obračuna matični družbi, kot da bi šlo za enega davčnega zavezanca, vendar pa ne dopuščajo možnosti, da bi se odvisne družbe s sedežem v drugi državi članice vključile v davčno skupino.