SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 4. septembra 2008 [1]

I – Uvod

1. Predmet tega predloga za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Conseil d'État, so določbe francoskega Code général des impôts (splošni zakonik o davkih, v nadaljevanju: CGI) glede obdavčenja skupine.

2. Temeljna misel tam omogočene „davčne integracije" (*intégration fiscale*) je, da se koncern iz matičnih in hčerinskih družb izenači s podjetjem z več poslovnimi enotami. Obdavčenje skupine omogoča matični družbi, da lahko obračuna dobičke in izgube vseh družb koncerna in je potem za skupni rezultat koncerna sama zavezana za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb.

3. Tožeča stranka v postopku v glavni stvari, ki je francoska družba, želi s svojimi francoskimi družbami vnukinjami izvesti „davčno integracijo". Posebnost zadeve je v tem, da ima družbe vnukinje prek nizozemske hčerinske družbe. Francoska davčna uprava je zavrnila „davčno integracijo" te matične družbe in družb vnukinj z utemeljitvijo, da so povezane prek hčerinske družbe, ki v Franciji ni zavezana za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb.

4. Glede na to se predložitveno sodišče sprašuje, ali je to neutemeljena omejitev svobode ustanavljanja.

5. Že vnaprej je treba v pojasnilo poudariti, da predmet tega predloga za sprejetje predhodne odločbe ni vprašanje, ali je tudi nizozemsko hčerinsko družbo treba vključiti v „davčno integracijo". Francoska matična družba koncerna je zahtevala le integracijo s svojimi francoskimi družbami vnukinjami. Obravnavani položaj se torej razlikuje od tistih, na katerih na primer temeljita sodbi Oy AA [2] in Marks & Spencer [3]. Ti zadevi sta se namreč nanašali na *čezmejno* upoštevanje dobičkov in izgub pri koncernskih družbah iz različnih

1 – Jezik izvirnika: nemščina.

2 – Sodba z dne 18. julija 2007 v zadevi Oy AA (C-231/05, ZOdl., str. I-6373).

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

držav članic. V obravnavani zadevi pa gre le za to, ali lahko vmesna družba nerezidentka zagotovi potrebno zvezo za integracijo med družbo rezidentko in družbami vnukinjami.

7. Matična družba lahko načeloma prosto določi obseg konsolidacije, torej določi, katere družbe se vključijo v „davčno integracijo“. V skladu s predložitveno odločbo pa izhaja iz člena 223 A CGI, da lahko matična družba koncerna ob določanju obsega koncerna vključi družbo, ki jo ima le posredno, samo če je družba, prek katere ima to udeležbo, sama članica koncerna in je zato v Franciji zavezana za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb.

II – Pravni okvir

6. Člen 223 A CGI določa v različici, veljavni v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari:

„Družba […] je lahko za skupni rezultat koncerna, ki ga poleg nje sestavljajo družbe, v katerih ima v obračunskem letu neprekinjeno vsaj 95 % kapitala neposredno ali posredno prek družb koncerna […], sama zavezanka za davek od dohodkov pravnih oseb. […] Družbe koncerna ostajajo zavezane pojasniti svoje rezultate, ki se lahko preverijo pod pogoji, navedenimi v členih L. 13, L. 47 in L. 57 Livre des Procédures Fiscales (zakon o davčnem postopku). Članice koncerna so lahko samo tiste družbe, ki se s tem strinjajo in ki so zavezane za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb v zvezi s svojim rezultatom […].“

8. Člen 223 B CGI določa, da „[se] skupni rezultat […] matične družbe ugotovi z algebrskim seštevanjem rezultatov vsake družbe koncerna, izračunanih v skladu s splošnimi pravnimi predpisi ali podrobnimi pravili, določenimi v členu 217a […].“

9. Iz predložitvene odločbe izhaja, da določajo členi 223 B, 223 D in 223 F CGI nevtralizacijo transakcij znotraj koncerna, kot so rezervacije za dvomljive terjatve ali tveganja med družbami koncerna, odpusti terjatev ali subvencije znotraj koncerna, rezervacije za izgubo vrednosti udeležb v drugih družbah koncerna ter prenosi osnovnih sredstev.

III – Dejansko stanje in postopek v glavni stvari

10. Tožeča stranka v postopku v glavni stvari, Société Papillon (v nadaljevanju: Papillon), je družba s sedežem v Franciji. Papillon ima v lasti 100 % kapitala nizozemske družbe Artist Performance and Communication (APC) BV (v nadaljevanju: APC). APC pa ima 99,99 % deležev v SARL Kiron (v nadaljevanju: Kiron), ki ima sedež v Franciji. Kiron pa ima v lasti druge francoske družbe.

11. Papillon je za obdobje po 1. januarju 1989 izbral model „davčne integracije“. V koncern, katerega vodstvo je prevzel Papillon, so bili vključeni Kiron in več Kironovih francoskih hčerinskih družb. Vendar je davčna uprava naknadno zavrnila uporabo sistema „davčne integracije“. To je utemeljila s tem, da Papillon ne more sestavljati koncerna z družbami, ki jih ima posredno prek družbe s sedežem na Nizozemskem, ker ta v Franciji ni zavezana za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb in torej ne more biti del „davčne integracije“. Papillon je bil zato obdavčen na podlagi svojih dobičkov, ne da bi jih lahko obračunal v okviru „davčne integracije“ z rezultati drugih družb koncerna.

12. Papillon je izpodbijal naloženo doplačilo davka od dohodkov pravnih oseb za tri leta ter naložene kazni. S sodbo z dne 9. februarja 2004 je Tribunal administratif de Paris [4] tožbo Papillona zavrnilo v delu, v katerem ni ustavilo postopka zaradi davčne olajšave, dodeljene med postopkom. Tudi Cour administrative d'appel de Paris [5] je na drugi stopnji – potem ko je ponovno ustavilo postopek v delu, v katerem je bila med postopkom dodeljena nadaljnja davčna olajšava, in ugotovilo, da Papillon v določenem delu ni dolžan plačati spornih davkov in kazni – njegove predloge v preostalem zavrnilo.

13. Papillon je proti tej sodbi Cour administrative d'appel de Paris vložil kasacijsko pritožbo pri Conseil d'État (predložitveno sodišče).

IV – Predlog za sprejetje predhodne odločbe

14. Conseil d'État je s sodbo z dne 10. julija 2007, ki je prispela na Sodišče 12. septembra 2007, prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

4 – Upravno sodišče v Parizu.

5 – Višje upravno sodišče v Parizu.

1) „Ker davčna ugodnost, ki izhaja iz sistema ‚davčne integracije', učinkuje na obdavčitev matične družbe skupine, ki lahko v okviru skupine obračuna dobičke in izgube vseh družb skupine, in ima ugodnosti davčne nevtralizacije transakcij znotraj te skupine, ali nezmožnost, ki izhaja iz sistema, določenega s členom 223 A in naslednjimi členi Code général des impôts, da bi se v združeno davčno skupino vključila družba vnukinja, ki jo ima matična družba v lasti prek hčerinske družbe, ki zaradi sedeža v drugi državi članici in ker ne izvaja dejavnosti v Franciji ni zavezana za plačilo francoskega davka od dohodkov pravnih oseb in torej ne more biti v skupini, pomeni omejitev svobode ustanavljanja zaradi davčnih posledic odločitve matične družbe, da ima družbo vnukinjo v lasti prek francoske hčerinske družbe ali pa prek hčerinske družbe s sedežem v drugi državi članici?

2) Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je tako omejitev mogoče utemeljiti bodisi z nujnostjo ohranjanja skladnosti sistema ‚davčne integracije', zlasti mehanizmov davčne nevtralizacije transakcij znotraj skupine, upoštevaje posledice sistema, ki bi v drugi državi članici ustanovljeno hčerinsko družbo štel za del skupine zgolj zato, da bi bilo omogočeno posredno lastništvo družbe vnukinje, in čeprav hčerinska družba nujno ostane izvzeta iz uporabe sistema skupine, ker ni davčna zavezanka v Franciji, bodisi s katerim koli drugim nujnim razlogom v splošnem interesu?"

15. V okviru postopka pred Sodiščem so Papillon, francoska, nizozemska in nemška vlada ter Komisija Evropskih skupnosti podali pisna in ustna stališča. Poleg tega je španska vlada podala ustno stališče.

V – Pravna presoja

16. Z obema vprašanjema za predhodno odločanje želi predložitveno sodišče v bistvu izvedeti, ali sporne francoske določbe omejujejo svobodo ustanavljanja in – v primeru obstoja omejitve – ali bi ta lahko bila utemeljena.

A – *Uvodne ugotovitve*

17. Predmet spornih določb je obdavčitev družb, torej neposredni davek. V zvezi s tem je najprej treba opozoriti na ustaljeno sodno prakso Sodišča, v skladu s katero neposredno obdavčenje sicer ne spada v pristojnost Skupnosti, vendar pa morajo države članice vseeno to pristojnost izvrševati ob spoštovanju prava Skupnosti. [6]

18. Dalje je treba ugotoviti, da je predložitveno sodišče pravilno ugotovilo, da obravnavano dejansko stanje spada na področje uporabe svobode ustanavljanja iz člena 43 ES, in ne prostega pretoka kapitala iz člena 56(1) ES.

19. Glede vprašanja, ali nacionalna zakonodaja spada v sklop ene ali druge svoboščine, je treba upoštevati predmet zadevne zakonodaje. [7]

20. Nacionalne določbe, ki se uporabljajo le za udeležbo, ki omogoča izvajanje določenega vpliva na odločitve družbe in na opredeljevanje njenih dejavnosti, spadajo torej v okvir svobode ustanavljanja. [8] V zvezi s tem se nanaša zakonodaja, katere predmet so samo razmerja znotraj skupine družb, pretežno na svobodo ustanavljanja. [9] Če so s takimi predpisi hkrati povezani vplivi na prosti pretok kapitala, to ne upravičuje samostojne preučitve člena 56 ES in naslednjih, ker je te vplive treba šteti le za nujno posledico morebitne omejitve svobode ustanavljanja. [10]

21. Tako je v obravnavani zadevi odločilna le svoboda ustanavljanja. Kajti v skladu s spornimi določbami je davčna integracija predvidena samo za take družbe, v katerih ima matična družba neposredno ali posredno v lasti vsaj 95 % kapitala. Tako visoka stopnja udeležbe omogoča izvajanje gotovega in odločilnega vpliva na te družbe.

6 – Glej med drugim sodbo z dne 26. junija 2008 v zadevi Burda (C-284/06, ZOdl., str. I-4571, točka 66), sodbo Oy AA (navedena v opombi 2, točka 18), sodbi z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, ZOdl, str. I-11673, točka 35) in z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, ZOdl., str. I-7995, točka 40).

7 – Glej med drugim sodbe z dne 24. maja 2007 v zadevi Holböck (C-157/05, ZOdl., str. I-4051, točki 22 in 23); z dne 13. marca 2007 v zadevi Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, ZOdl., str. I-2107, točke od 26 do 34) in z dne 3. oktobra 2006 v zadevi Fidium Finanz (C-452/04, ZOdl., str. I-9521, točke 34 in od 44 do 49).

8 – Sodbe Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (navedena v opombi 6, točki 31 in 32), Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (navedena v opombi 7, točka 27) in Oy AA (navedena v opombi 2, točka 20) ter sodbi z dne 21. novembra 2002 v zadevi X in Y (C-436/00, Recueil, str. I-10829, točka 37) in z dne 13. aprila 2000 v zadevi Baars (C-251/98, Recueil, str. I-2787, točka 22).

9 – Sodba Burda (navedena v opombi 6, točka 68); sodba z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, ZOdl., str. I-11753, točka 118) ter sodbi Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (navedena v opombi 7, točka 33) in Oy AA (navedena v opombi 2, točka 23).

10 – Sodbe Oy AA (navedena v opombi 2, točka 24), Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (navedena v opombi 6, točka 33) in Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (navedena v opombi 7, točka 34).

B – *Omejitev svobode ustanavljanja*

22. 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. [11]

23. Čeprav želijo določbe Pogodbe ES glede svobode ustanavljanja dobesedno zagotoviti, da so tuji državljani in družbe v državi članici gostiteljici obravnavani enako kot državljani in družbe iz te države, pa 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. [12]

24. V pojasnilo je treba še enkrat poudariti, da predložitveno sodišče ne sprašuje, ali je omejitev svobode ustanavljanja v tem, da je nizozemski hčerinski družbi prepovedana udeležba pri „davčni integraciji“. Predmet predloga za sprejetje predhodne odločbe je, ali je omejitev v tem, da francoska matična družba s svojimi francoskimi družbami vnukinjami ne more izvesti „davčne integracije“, če so povezane prek hčerinske družbe nerezidentke.

25. Kot izhaja iz vprašanja za predhodno odločanje, vodi ureditev „davčne integracije“ z možnostjo obračuna dobičkov in izgub vseh družb do davčne ugodnosti pri obdavčitvi matične družbe. S tem obračunom lahko namreč koncern takoj uporabi izgube posameznih družb. Brez integracije bi lahko tako izgubo le prenesel in jo uporabil šele v naslednjih davčnih letih.

26. V skladu z določbami člena 223 A in naslednjih CGI pa se te davčne ugodnosti ne podeli, če ima francoska matična družba svojo prav tako v Franciji ustanovljeno družbo vnukinjo v lasti na podlagi svobode ustanavljanja prek hčerinske družbe, ki ima sedež v drugi državi članici in v Franciji ne opravlja gospodarske dejavnosti.

27. Uporaba sistema „davčne integracije“ je namreč odvisna od dveh pogojev. Na eni strani so lahko družbe, v katerih je matična družba posredno udeležena, vključene v „davčno integracijo“ le, če gre za udeležbo prek hčerinske družbe, ki je sama vključena

11 – Glej le sodbe z dne 15. maja 2008 v zadevi Lidl Belgium (C-414/06, ZOdl., str. I-3601, točka 18); z dne 23. februarja 2006 v zadevi Keller Holding (C-471/04, ZOdl., str. I-2107, točka 29); z dne 14. decembra 2000 v zadevi AMID (C-141/99, Recueil, str. I-11619, točka 20) in z dne 21. septembra 1999 v zadevi Saint-Gobain ZN (C-307/97, Recueil, str. I-6161, točka 35).

12 – Sodba Lidl Belgium (navedena v opombi 11, točka 19) ter sodbi z dne 6. decembra 2007 v zadevi Columbus Container Services (C-298/05, ZOdl., točka 33) in z dne 16. julija 1998 v zadevi ICI (C-264/96, Recueil, str. I-4695, točka 21).

v „davčno integracijo“. Obstajati mora torej *„neprekinjena veriga“* udeležb. Na drugi strani pa smejo sodelovati pri integraciji samo take družbe, ki so zavezane za plačilo francoskega davka od dohodkov pravnih oseb.

28. Francoska matična družba, ki ima svoje francoske družbe vnukinje prek hčerinske družbe nerezidentke, torej nikoli ne more izpolnjevati pogojev za „davčno integracijo“. Ker hčerinska družba nerezidentka v Franciji ni zavezana za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb, ne more sodelovati pri „davčni integraciji“. S tem pa tudi matična družba in družbe vnukinje načeloma ne izpolnjujejo prvega pogoja. Z vmesno vključitvijo hčerinske družbe nerezidentke ne sestavljajo „neprekinjene verige“.

29. V nasprotju s tem ima francoska matična družba možnost oblikovati davčno integracijo s svojimi francoskimi družbami vnukinjami, če ima hčerinska družba sedež v Franciji.

30. Zakonodaja, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, vodi zato v zvezi z možnostjo izbire „davčne integracije“ k različnemu obravnavanju glede na to, ali gre za posredno udeležbo matične družbe prek hčerinske družbe rezidentke ali nerezidentke.

31. Nizozemska vlada je sicer pravilno opozorila, da pogoj „neprekinjene verige“ velja tudi za primere, ki vključujejo le francoske družbe. Vendar pa ima francoska matična družba, ki ima svoje družbe vnukinje v lasti prek francoske hčerinske družbe, prosto izbiro, ali bo vključila v davčno integracijo tudi hčerinsko družbo in s tem sklenila verigo. Če pa ima družbe vnukinje prek hčerinske družbe nerezidentke, načeloma nima možnosti, da verigo udeležb sklene prek vključitve hčerinske družbe. Hčerinska družba namreč ne more biti vključena v integracijo, ker v Franciji ni zavezana za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb.

32. Nizozemska vlada zato meni, da omejitev ne izhaja iz pogoja „nepretrgane verige“, ampak iz dejstva, da družba nerezidentka ne sme biti vključena v davčno integracijo.

33. Vendar so tudi na podlagi merila „nepretrgane verige“ francoske družbe

prikrajšane z udeležbami prek tujih družb. In prav to je – kot je bilo že navedeno – predmet vprašanja za predhodno odločanje. Samo francoske matične družbe s tujimi hčerinskimi družbami namreč pridejo v položaj, da zahtevajo skupinsko obdavčitev ob izključitvi hčerinske družbe, ker tuje hčerinske družbe sploh ne morejo biti vključene. V celoti nacionalni koncerni pa lahko ne glede na to sestavljajo „neprekinjeno“ verigo.

34. Francoska vlada meni, da položaja, ki se po francoskih določbah neenako obravnavata, nista primerljiva. V utemeljitev se sklicuje na dejstvo, da ima v takem primeru, kot je ta v sporu o glavni stvari, hčerinska družba sedež v tujini in zato v Franciji ni zavezana za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb.

35. Neprimerljivost pa ne sme biti utemeljena samo s tem, da hčerinska družba, prek katere gre za udeležbo, nima svojega sedeža v Franciji. Če bi namreč država članica lahko svobodno obravnavala položaje različno samo zato, ker je sedež družbe v drugi državi članici, bi to odvzelo smisel določbam o svobodi ustanavljanja. [13]

36. Zgolj dejstvo, da hčerinska družba zaradi svojega sedeža na Nizozemskem v Franciji ni zavezana za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb, zato ne more nasprotovati primerljivosti. Odločilno mora biti, ali sta oba položaja primerljiva glede na cilj, ki mu sledijo francoske določbe o obdavčitvi skupin. [14]

37. Cilj spornih določb je, da se koncern družb iz matičnih in hčerinskih družb čim bolj izenači s podjetjem z več poslovnimi enotami. V ta namen je omogočena konsolidacija rezultatov posameznih družb. Te interese ima francoska matična družba, ki bi hotela izvesti konsolidacijo s svojimi francoskimi družbami vnukinjami, ne glede na vprašanje, ali jih ima prek hčerinske družbe rezidentke ali nerezidentke. Zato sta položaja primerljiva.

38. Sklepno velja na tem mestu poudariti, da je v skladu s francoskimi določbami davčni položaj matične družbe, ki ima svoje družbe vnukinje v lasti prek hčerinske družbe nerezidentke, manj ugoden kot položaj matične družbe, ki ima svoje družbe vnukinje prek hčerinske družbe rezidentke. Izbira matične družbe, ali bo imela svoje družbe vnukinje prek francoske hčerinske družbe ali hčerinske družbe nerezidentke, ima torej lahko za posledico davčne omejitve.

13 – Glej v tem smislu sodbi z dne 8. marca 2001 v zadevah Metallgesellschaft in drugi (C-397/98 in C-410/98, Recueil, str. I-1727, točka 42) in z dne 28. januarja 1986 v zadevi Komisija proti Franciji (270/83, Recueil, str. 273, točka 18).

14 – Glej v tem smislu sodbi Oy AA (navedena v opombi 2, točka 38) in Metallgesellschaft (navedena v opombi 13, točka 60).

39. Tako različno obravnavanje glede na kraj, v katerem ima hčerinska družba sedež, pomeni omejevanje svobode ustanavljanja, ker povzroči, da postane izvajanje svobode ustanavljanja manj privlačno in bi tako matične družbe lahko opustile pridobitev, ustanovitev ali ohranitev hčerinske družbe v drugi državi članici. [15]

C – *Utemeljenost omejitve*

40. Omejitev svobode ustanavljanja je dopustna le, če jo upravičujejo nujni razlogi v splošnem interesu. V takem primeru mora biti tudi primerna za zagotavljanje uresničitve zadevnega cilja in ne sme presegati tega, kar je nujno potrebno za dosego tega cilja. [16]

1. Ohranitev razdelitve davčnih pristojnosti med državami članicami

41. Nemška in nizozemska vlada menita, da se omejitev svobode ustanavljanja, ki izhaja iz francoske ureditve, lahko utemelji z nujnostjo varstva razdelitve davčnih pristojnosti med državami članicami. Poleg tega naj bi bila potrebna za preprečevanje dvojnega upoštevanja izgub in nevarnosti izogibanja davkom.

42. Te utemeljitvene razloge je Sodišče priznalo v sodbi Marks & Spencer. [17] Vendar je v tej in v poznejših sodbah šlo za možnost čezmejnega upoštevanja izgub in dobičkov.

43. Položaj v obravnavani zadevi se od tega razlikuje. Predmet vprašanja predložitvenega sodišča namreč ni, ali bi morala biti nizozemska družba udeležena v sistemu davčne integracije – ali bi bilo torej treba tudi njene dobičke in izgube vključiti v davčno konsolidacijo. V tem okviru bi se razdelitev davčnih pristojnosti držav članic in nevarnost dvakratnega upoštevanja izgub nedvomno upoštevali kot utemeljitvena razloga.

15 – Glej v tem smislu zlasti sodbo Lidl Belgium (navedena v opombi 11, točka 25).

16 – Glej sodbe Lidl Belgium (navedena v opombi 11, točka 27), Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (navedena v opombi 7, točka 64), Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (navedena v opombi 6, točka 47) in Marks & Spencer (navedena v opombi 3, točka 35).

17 – Sodba Marks & Spencer (navedena v opombi 3, točka 51). Glede vprašanja, ali morajo biti ti trije utemeljitveni razlogi kumulativno podani, da je omejitev utemeljena, glej nikalen odgovor v sodbi Lidl Belgium (navedena v opombi 11, točka 40) in sklepnih predlogih generalne pravobranilke Sharpston, predstavljene 14. februarja 2008 v tej zadevi (točka 18).

44. Nemška in nizozemska vlada menita, da je v obravnavani zadevi najprej treba obravnavati, ali bi bilo treba dopustiti tudi čezmejno davčno integracijo. Obravnavata vprašanje, ali svoboda ustanavljanja načeloma zahteva, da se v davčno integracijo vključi tudi nizozemsko hčerinsko družbo. Vendar ta presoja za odločanje o samem vprašanju za predhodno odločanje ne daje dokončnega odgovora. Predmet predhodnega vprašanja je namreč to, ali je s tem, da francoske določbe ne dopuščajo davčne integracije med dvema francoskima družbama, ki sta povezani prek družbe nerezidentke, kršena svoboda ustanavljanja. Družba nerezidentka naj torej ne bi bila vključena v davčno integracijo, ampak naj bi le zagotavljala povezavo med matično družbo in družbami vnukinjami.

45. Ker se tu obravnavane družbe nerezidentke ne sme vključiti v davčno integracijo, to ni problematično z vidika razdelitve davčnih pristojnosti med različnimi državami članicami. V obravnavanem primeru ni ničesar, kar bi kazalo na to, da bi bilo treba dobičke ali izgube nizozemske družbe upoštevati čezmejno v Franciji.

46. Zlasti pa nizozemska družba v Franciji ni vključena v davčno integracijo. Zato tveganje dvakratnega upoštevanja izgub v smislu sodne prakse v zadevi Marks & Spencer ni razvidno. Kadar je doslej po sodni praksi Sodišča šlo za preprečevanje dvojnega upoštevanja izgub, je šlo za upoštevanje iste izgube v dveh različnih državah članicah. To je tudi dosledno, saj je utemeljitveni razlog preprečevanja dvojnega upoštevanja izgub v tesni zvezi s porazdelitvijo davčnih pristojnosti. [18] Pri tem gre torej za upoštevanje iste izgube s strani dveh različnih davčnih subjektov. Tu pa francoska vlada opozarja le na tveganje, da bi bile lahko izgube francoskih družb v Franciji večkrat upoštevane.

47. Ker v obravnavanem primeru ne gre za davčno integracijo nizozemske družbe, nič ne kaže na to, da so sporne določbe potrebne za preprečevanje izogibanja plačila davkov.

48. Zato je treba kot vmesni sklep ugotoviti, da nič ne kaže na to, da bi bila sporna določba utemeljena na podlagi razdelitve davčnih

18 – Glej moje sklepne predloge, predstavljene 12. septembra 2006 v zadevi Oy AA (navedena v opombi 2, točka 54).

pristojnosti, dvojnega upoštevanja izgub ali izogibanja plačilu davkov. Predložitveno sodišče, francoska in španska vlada se zato ne sklicujejo predvsem na te utemeljitvene razloge, ampak se opirajo na zagotavljanje davčne skladnosti kot na možni utemeljitveni razlog.

2. Skladnost davčnega sistema

49. Francoska vlada se sklicuje na to, da so sporne določbe potrebne za ohranitev skladnosti sistema „davčne integracije“. Navaja, da sistem „davčne integracije“ predvideva davčno konsolidacijo družb. V zameno pa naj bi bila predvidena nevtralizacija določenih ukrepov med družbami skupine na podlagi členov 223 B, 223 D in 223 F CGI. Vključitev družbe nerezidentke v verigo integriranih družb naj bi oviralaustrezno nevtralizacijo ukrepov znotraj koncerna in povzročalo tveganje, da bi se na primer izgube pri določanju rezultatov koncerna večkrat upoštevale.

50. Sodišče je načelno priznalo, da nujnost zagotavljanja skladnosti davčne ureditve lahko utemelji omejitev izvajanja temeljnih svoboščin, zagotovljenih s Pogodbo. [19] Vsekakor pa uporablja ta upravičeni razlog zelo restriktivno, zaradi česar se včasih celo domneva, da je Sodišče ta utemeljitveni razlog opustilo. Vendar pa ga je Sodišče obravnavalo tudi v novejših odločbah. [20]

51. Kot pogoj za uporabo tega utemeljitvenega razloga Sodišče zahteva, da obstaja neposredna zveza med zadevno davčno ugodnostjo in nadomestilom te ugodnosti z določenim davčnim bremenom. [21] Glede na cilj, ki mu sledi sporna davčna ureditev, mora biti na ravni davčnih zavezancev neposrednost take zveze vzpostavljena s strogo medsebojno zvezo med elementom odbitnosti in elementom v zvezi z obdavčitvijo. [22]

52. Nadaljnji pogoj, da se morata davčna obremenitev in razbremenitev stekati pri istem davčnem zavezancu, [23] je Sodišče očitno opustilo v sodbi Manninen. [24] Sicer pa bi bilo lahko to dodatno merilo vendarle izpolnjeno tudi v obravnavani zadevi, ker bi

19 – Sodbe z dne 28. januarja 1992 v zadevi Bachmann (C-204/90, Recueil, str. I-249, točka 28) in z dne 28. januarja 1992 v zadevi Komisija proti Belgiji (C-300/90, Recueil, str. I-305, točka 21). Glej tudi sodbi z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen (C-319/02, ZOdl., str. I-7477, točka 42) in z dne 23. februarja 2006 v zadevi Keller Holding (navedena v opombi 11, točka 40).

20 – Sodbe z dne 28. februarja 2008 v zadevi Deutsche Shell (C-293/06, ZOdl., STR. I-1129, točka 37); z dne 8. novembra 2007 v zadevi Amurta (C-379/05, ZOdl., str. I-9569, točka 46); z dne 11. oktobra 2007 v zadevi Hollmann (C-443/06, ZOdl., I-8491, točka 56) in sodba Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (navedena v opombi 7, točka 68).

21 – Sodba z dne 14. novembra 1995 v zadevi Svensson in Gustavsson (C-484/93, Recueil, str. I-3955, točka 18) in sodba ICI (navedena v opombi 12, točka 29). Glej tudi sodbi Manninen (navedena v opombi 19, točka 42) in Keller Holding (navedena v opombi 11, točka 40) ter v opombah 19 in 20 navedeni sodbi.

22 – Sodba v zadevi Deutsche Shell (navedena v opombi 20, točka 39) s sklicevanjem na sodbo z dne 11. avgusta 1995 v zadevi Wielockx (C-80/94, Recueil, str. I-2493, točka 24).

23 – Kritično glede starejše sodne prakse moji sklepni predlogi, predstavljeni 18. marca 2004 v zadevi Manninen (navedena v opombi 19, točka 53 in naslednje).

24 – S temi ocenami se strinja generalni pravobranilec Geelhoed v sklepnih predlogih, predstavljenih 29. junija 2006 v zadevi Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (navedena v opombi 7, točka 88).

bila umetna delitev to, da se družbe koncerna – ki si prizadevajo, da bi bile obravnavane kot enoten davčni subjekt – ne bi štele za „istega“ davčnega zavezanca v smislu te sodne prakse.

53. Kot je pravilno preučil generalni pravobranilec Poiares Maduro v sklepnih predlogih v zadevi Marks & Spencer, je namen upoštevanja skladnosti nacionalnega davčnega sistema varstvo integritete teh sistemov, za katerih oblikovanje so pristojne države članice, če ne vplivajo čezmerno na notranji trg. [25] Skladnost je v skladu s tem treba presojati predvsem glede na namen in sistematiko zadevne davčne ureditve. [26]

54. Namen francoskih določb glede „davčne integracije“ je davčna nevtralizacija učinkov oblikovanja koncerna, to je, izenačiti ga s podjetjem z več poslovnimi enotami. Ugodnost je konsolidacija rezultatov članic koncerna, vsi dobički in izgube posameznih družb se skupno izračunajo na ravni matične družbe in so po tej konsolidaciji davčna osnova. Vendar pa koncern ne sme biti deležen nobene dodatne ugodnosti, s tem da bi konsolidacija povzročila, da bi lahko večkrat uveljavljal določene izgube. Sistemski korelat te konsolidacije je po francoskih določbah torej zagotovitev, da se iste izgube znotraj koncerna ne morejo uveljavljati večkrat. Dvojno upoštevanje izgub bi bilo v nasprotju s ciljem nevtralnosti, ki mu sledi ta ureditev. Da bi se to preprečilo, predvideva francoska ureditev nevtralizacijo določenih operacij.

55. Francoska vlada je za prikaz teh nevtralizacijskih ukrepov navedla med drugim naslednji primer. Družba vnukinja posluje z izgubo. To povzroči, da hčerinska družba oblikuje rezervacije za izgubo vrednosti svoje udeležbe v družbi vnukinji. Matična družba pa oblikuje na tej osnovi svojo rezervacijo za izgubo vrednosti svoje udeležbe v hčerinski družbi. Gre torej za izgubo pri vnukinji, ki povzroči rezervacijo pri hčerinski in matični družbi. Če pa matična družba in družba vnukinja oblikujeta davčno integracijo, bi bila ta izguba pri konsolidaciji rezultatov dvojno upoštevana. Enkrat kot neposredna izguba pri vnukinji in potem še enkrat za isto izgubo kot rezervacija pri matični družbi zaradi izgube hčerinske družbe.

56. Za preprečitev dvojnega upoštevanja izgub naj bi francoske določbe predvidevale glede „davčne integracije“ določene nevtralizacijske ukrepe. Ti bi povzročili, da bi se v primeru, kot je opisan zgoraj, izguba upoštevala le enkrat. Če bi bila vključena hčerinska družba nerezidentka, pa naj bi se, nasprotno, dvojno upoštevala izguba: enkrat v obliki neposredne izgube pri vnukinji in

25 – Sklepni predlogi generalnega pravobranilca Poiaresa Madura, predstavljeni 7. aprila 2005 v zadevi Marks & Spencer (navedena v opombi 3, točka 66).

26 – Sklepni predlogi v zadevi Marks & Spencer (navedeni v opombi 3, točka 71).

dodatno v obliki rezervacije matične družbe za izgubo vrednosti njene udeležbe, saj hčerinska družba nerezidentka ni del koncerna in se tako notranje transakcije ne bi nevtralizirale.

57. Na tem mestu je torej treba ugotoviti, da namen in sistematika francoskih določb glede „davčne integracije“ zahtevata, da se določeni ukrepi znotraj koncerna pred konsolidacijo rezultatov nevtralizirajo. Ali pa obstaja tudi neposredna zveza med davčno ugodnostjo, ki je obdavčenje skupine, in nadomestitvijo te ugodnosti z davčnim bremenom v smislu sodne prakse Sodišča?

58. V sodbi Bachmann je Sodišče ugotovilo neposredno zvezo med možnostjo davčnega odbitka za zavarovalne premije in obdavčitvijo zneskov, ki jih zavarovalnice dolgujejo pri izpolnjevanju zadevnih zavarovalnih pogodb. Ker je gospod Bachmann v Nemčiji sklenil zavarovalno pogodbo, katere izpolnitev v Belgiji ne bi vodila k obdavčitvi, je bila zavrnitev belgijskega organa glede priznanja davčnega odbitka za premije, plačane na podlagi te pogodbe, upravičena.

59. V doslej razsojenih primerih, v katerih je bila skladnost davčnega sistema odločujoči utemeljitveni razlog, je bila omejitev nadomestitev davka, torej obdavčitev. V obravnavanem primeru pa je omejitev nevtralizacija določenih transakcij znotraj koncerna. Tega ni mogoče šteti za davčno breme v ožjem smislu, kajti z nevtralizacijskimi ukrepi se ne naloži davkov. Kljub temu pa ti so davčna omejitev, ker se določeni ukrepi, kot so rezervacije za izgubo vrednosti udeležb, v nasprotju s samostojno obdavčitvijo družbe ne upoštevajo. Med nevtralizacijskimi določbami in davčno integracijo je tudi neposredna povezava, kajti konsolidacija rezultatov različnih družb koncerna se odobri samo, če je hkrati zagotovljeno, da zasledovani cilj ni izkrivljen s tem, da bi se določene izgube večkrat upoštevale.

60. Tako je lahko načeloma določba, s katero se želi preprečiti večkratno upoštevanje izgub, za zagotovitev davčne skladnosti utemeljena.

61. Kljub temu pa bi morale francoske določbe spoštovati tudi načelo sorazmernosti.

62. Zlasti ne sme biti nobenega milejšega sredstva, s katerim bi se ravno tako lahko doseglo, da se izgube ne bi upoštevale večkrat. Moralo bi torej biti gotovo, da se v primeru, v katerem hčerinska družba nerezidentka povezuje matično družbo in družbo vnukinjo, ravno tako kot v primeru s samimi francoskimi družbami določena ravnanja ne bi mogla nevtralizirati za preprečevanje večkratnega upoštevanja izgub. Kot milejše sredstvo bi bila mogoča nevtralizacija spornih ravnanj natanko tako, kot pri dejanskem stanju, ki bi vključevalo le francoske družbe.

63. Francija pa opozarja na različne praktične težave, ki bi nastale, če bi bilo treba pri vključitvi družbe nerezidentke ugotavljati, ali pride do dvojnega upoštevanja izgub. Morebitnega dvojnega upoštevanja naj ne bi bilo enostavno prepoznati, ker znesek rezervacije pogosto ne ustreza znesku izgube hčerinske družbe. Poleg tega naj tudi ne bi bilo tako enostavno ugotoviti natančnega izvora določene rezervacije. Da bi se to zagotovilo, naj bi bile potrebne zakonske spremembe.

64. V zvezi s tem je treba po eni strani opozoriti na to, da zgolj praktične težave ne morejo utemeljiti kršitev svoboščine, ki jo zagotavlja Pogodba. [27]

65. Po drugi strani daje – na kar je opozorila tudi Komisija – pravo Skupnosti z Direktivo 77/799/EGS [28] državam članicam možnost zahtevati od pristojnih organov drugih držav članic vse podatke, ki bi lahko bili pomembni za pravilno določitev zneska davka od dohodkov pravnih oseb.

66. Poleg tega je treba ugotoviti, da imajo ti zadevni davčni organi možnost, da sami zahtevajo od matične družbe tista dokazila, ki se jim zdijo potrebna za presojo vprašanja, ali izhajajo rezervacije matične družbe za izgubo vrednosti udeležb prek rezervacij vmesne družbe posredno iz izgube družbe vnukinje. [29]

27 – Glej v tem smislu sodbi z dne 14. septembra 2006 v zadevi Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, ZOdl., str. I-8203, točka 48); z dne 4. marca 2004 v zadevi Komisija proti Franciji (C-334/02, Recueil, str. I-2229, točka 30); sodbo Test Claimants in FII Group Litigation (navedena v opombi 9, točke od 155 do 157) ter sklepne predloge generalne pravobranilke Sharpston, predstavljene 14. februarja 2008 v zadevi Lidl Belgium (navedena v opombi 11, točka 31).

28 – Direktiva Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve (UL L 336, str. 15).

29 – Glej v tem smislu sodbo z dne 29. marca 2007 v zadevi Rewe Zentralfinanz (C-347/04, ZOdl., str. I-2647, točka 57), sodbo Centro di Musicologia Walter Stauffer (navedena v opombi 27, točka 49); sodbi z dne 11. oktobra 2007 v zadevi ELISA (C-451/05, ZOdl., str. I-8251, točka 95) in z dne 30. januarja 2007 v zadevi Komisija proti Danski (C-150/04, ZOdl., str. I-1163, točka 54). Sodba v zadevi Rewe opozarja v točki 58 zlasti to, da bi matična družba morala imeti možnost vse potrebne dokumente zahtevati neposredno od svojih hčerinskih družb.

67. Na podlagi obstoječih podatkov se porajajo v tem okviru pomisleki, ali je celotna zavrnitev davčne integracije med matično družbo in družbo vnukinjo, ki je udeležena prek hčerinske družbe nerezidentke, najmilejše sredstvo za preprečitev dvojnega upoštevanja izgub in s tem ohranitev davčne skladnosti. Zato bo moralo predložitveno sodišče dokončno presoditi, ali se lahko želeni cilj, to je preprečevanje dvojnega upoštevanja izgub v davčni integraciji, doseže z milejšim sredstvom nevtralizacije tudi v čezmejnih položajih.

VI – Predlog

68. Iz navedenih razlogov Sodišču predlagam, naj na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je predložilo Conseil d'État, odgovori:

„1. Taka nacionalna ureditev, kakršna je francoska „davčna integracija“ na podlagi člena 223 A in naslednjih Code général des impôts, v skladu s katero lahko francoska matična družba s svojo francosko družbo vnukinjo oblikuje davčno integracijo le, če ima družbo vnukinjo prek francoske hčerinske družbe in ne prek hčerinske družbe nerezidentke, je omejitev svobode ustanavljanja.

2. Ta omejitev se lahko utemelji s skladnostjo davčnega sistema, če se s to izključitvijo pri konsolidaciji rezultatov matične družbe in družbe vnukinje preprečuje dvojno upoštevanje izgub in se ne prekorači okvirov, potrebnih za doseganje tega cilja.“