SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE JULIANE KOKOTT, predstavljeni 12. septembra 2006[1]

I – Uvod

1. Predmet tega predloga za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Korkein Hallinto-Oikeus (Finska), so določbe Konserniavutuksesta verotuksessa annetu laki (zakon o prispevkih skupine družb v okviru obdavčitve). V skladu z njimi so prispevki skupine družb prispevki, ki jih znotraj skupine družb dodeli ali matična družba odvisni družbi ali odvisna družba matični družbi. Prispevki skupine družb se odbijejo od obdavčljivega dohodka iz gospodarske dejavnosti družbe, ki je prispevek dodelila, in štejejo k obdavčljivemu dohodku iz gospodarske dejavnosti družbe, ki je prispevek prejela. Odbijejo pa se lahko le prispevki skupine družb, plačani med delniškimi družbami rezidentkami.

2. Osnovna misel te finske ureditve je izenačitev skupine družb, ki jo sestavljajo matične in odvisne družbe, s podjetjem z več stalnimi poslovnimi enotami. V ta namen naj se prispevek skupine družb, ki si ga med seboj dodelijo družbe skupine, obdavči le enkrat, tako da se pri družbi dajalki odbije od obdavčljivega dohodka in pri družbi prejemnici prišteje k obdavčljivemu dohodku.

3. To davčno obravnavanje prispevka skupine družb zato zlasti omogoča, da se sicer obdavčljivi dobiček družbe skupine uporabi za pokritje izgube druge družbe skupine in se s tem izogne obdavčitvi dobička.

4. Zato so obravnavane okoliščine primerljive s tistimi v zadevi Marks & Spencer[2]. Tam so britanske določbe omogočale, da se je znotraj skupine družb izguba ene družbe „pritegnila“ k dobičku druge družbe, zato da

1 — Jezik izvirnika: nemščina.

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

bi se zmanjšala obdavčitev dobička. Tukaj gre za obraten primer, ko se lahko dobiček ene družbe „pritegne“ k izgubi druge družbe.

5. V obeh primerih je skupnostnopravna problematika v tem, da so mednarodne skupine družb izvzete od te davčne ugodnosti. V zadevi Marks & Spencer je Sodišče v tem videlo omejitev svobode ustanavljanja, ki pa je bila – s pridržkom izjeme, da v tujini nastale izgube ni mogoče davčno upoštevati na noben drug način – upravičena. Pri tem je utemeljitev oprlo na skupno obravnavanje treh vidikov, in sicer na varstvo enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami, preprečevanje dvojnega upoštevanja izgube in preprečevanje davčnega izogibanja.

6. V tem postopku je zato treba preučiti, v kolikšni meri je mogoče načela, ki jih je Sodišče izdelalo v zadevi Marks & Spencer, prenesti na obravnavani primer. Pri tem se zastavlja tudi vprašanje, kakšen pomen ima načelo doslednosti davčnega sistema, ki ga Sodišče v sodbi Marks & Spencer ni obravnavalo.

II – Pravni okvir

A – *Pravo Skupnosti*

7. Člen 4(1) Direktive 90/435/EGS[3] določa:

„Kadar matična družba ali njena stalna poslovna enota iz naslova povezave matične družbe z njeno odvisno družbo prejme izplačilo dobička, država, v kateri se nahaja matična družba, in država, v kateri se nahaja njena stalna poslovna enota, razen v primeru likvidacije, ravna tako, da:

— se bodisi vzdrži obdavčevanja takšnega dobička, bodisi

— ta dobiček obdavči in hkrati matični družbi in stalni poslovni enoti dovoli, da od zneska izračunanega davka odbije del davka od dobička pravnih oseb, ki se nanaša na ta dobiček in ki ga je izplačala odvisna družba in katerakoli odvisna družba nižjega ranga, ob upoštevanju pogoja, da vsak del družbe in njene

3 — Direktiva Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (UL L 255, str. 6), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2003/123/ES z dne 22. decembra 2003 o spremembah Direktive 90/435/EGS (UL 2004, L 7, str. 41).

odvisne družbe nižjega ranga izpolnjuje zahteve iz členov 2 in 3, do višine zneska ustrezno izračunanega davka."

B – *Nacionalno pravo*

8. Členi od 1 do 5 Konserniavutuksesta verotuksessa annetu laki 825/1986 (zakon o prispevkih skupine družb v okviru obdavčitve) vsebujejo smiselno naslednje določbe:

„Člen 1: Ta zakon v okviru obdavčitve ureja odbitek prispevka skupine družb od dohodka dajalca in vračunanje prispevka kot prihodka prejemnika.

Člen 2: Prispevek skupine družb je prispevek, ki ga delniška družba, ki opravlja gospodarsko dejavnost, dodeli drugi delniški družbi za njeno gospodarsko dejavnost, ne pomeni investicije in ga v skladu z Elinkeinotulon verottamisesta annetu laki (zakon o obdavčitvi prihodkov iz gospodarske dejavnosti) 360/1968 ni mogoče odbiti od dohodka.

Člen 3: Če je delniška družba rezidentka (matična družba) lastnica vsaj 9/10 delniškega kapitala druge delniške družbe rezidentke (odvisne družbe), lahko od svojega obdavčljivega dohodka iz gospodarske dejavnosti odbije neposredno odvisni družbi plačan prispevek skupine družb. Plačan prispevek skupine družb šteje za obdavčljivi dohodek iz gospodarske dejavnosti odvisne družbe.

Za odvisno družbo šteje tudi delniška družba, v kateri ima matična družba skupaj z eno ali več odvisnimi družbami vsaj 9/10 kapitalskega deleža.

Določba odstavka 1 ustrezno velja tudi za prispevek skupine družb, ki ga odvisna družba plača matični družbi ali drugi odvisni družbi matične družbe.

Člen 4: Prispevek skupine družb se pri obdavčitvi dajalca obravnava kot odhodek, pri obdavčitvi prejemnika pa kot prihodek v davčnem letu plačila prispevka.

Člen 5: Davčni zavezanec lahko prispevek skupine družb, ki ga je plačal, odbije kot odhodek le, če so ustrezni odhodki in prihodki zavedeni v knjigovodstvu dajalca in prejemnika."

III – Dejansko stanje in postopek

9. Družba Oy AA s sedežem na Finskem spada k skupini družb AA, katere matična družba AA Ltd s sedežem v Angliji ima posredno prek dveh vmesnih družb rezidentk Nizozemske sto odstotni delež v Oy AA.[4]

10. Oy AA je v nasprotju z AA Ltd v zadnjih letih poslovala z dobičkom. Ker je gospodarska dejavnost AA Ltd pomembna tudi za Oy AA, se je razmišljalo o tem, da bi se dejavnost AA Ltd podprla s pomočjo prispevka Oy AA. Zato je Oy AA na Keskusverolautakunta (glavni davčni urad) naslovila prošnjo za izdajo predhodne odločbe o vprašanju, ali ta prispevek šteje za prispevek skupine družb v smislu člena 3 zakona o prispevkih skupine družb.

11. Keskusverolautakunta je v predhodni odločbi za davčni leti 2004 in 2005 ugotovilo, da prispevek AA Ltd, plačan s strani Oy AA, ni prispevek skupine družb v smislu zakona o prispevkih skupine družb in zato ni odhodek, ki bi ga bilo mogoče odbiti v okviru odmere davka, ker je AA Ltd družba nerezidentka.

4 — Imena družb so na podlagi njihove zahteve navedena anonimno.

12. Oy AA se je zoper predhodno odločbo pritožila na Korkein Hallinto-Oikeus, ki je s sklepom z dne 23. maja 2005 prekinilo odločanje in Sodišču v skladu s členom 234 ES v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člena 43 ES in 56 ES ob upoštevanju člena 58 ES in Direktive Sveta 90/435/EGS o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic razlagati tako, da nasprotujeta ureditvi, kot je finska ureditev prispevkov skupine družb, po kateri je pogoj za možnost odbitka prispevka skupine družb pri obdavčitvi, da sta dajalec prispevka in njegov prejemnik družbi s sedežem na Finskem?“

IV – Pravna presoja

13. Najprej je treba ugotoviti, da Direktiva 90/435 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic v obravnavani zadevi ni pomembna za odločitev. Ta direktiva ureja davčno obravnavanje distribucije dobička odvisne družbe, ki je rezidentka druge države članice, matični družbi.

14. V tem primeru pa ne gre za distribucijo dobička odvisne družbe matični družbi, ki je v njej neposredno udeležena, ampak za plačila družbe iz njenega neobdavčenega premoženja najvišji družbi skupine, ki je v njej le posredno udeležena. Poleg tega direktiva ureja le davčno obravnavanje distribucije pri matični družbi, ne pa davčnih posledic, ki jih ima distribucija za odvisno družbo.

15. Dalje je treba opozoriti na ustaljeno sodno prakso Sodišča, po kateri sicer Skupnost ni pristojna za neposredno obdavčenje, vendar pa morajo države članice pooblastila, ki so jim ostala, izvrševati ob spoštovanju prava Skupnosti.[5]

16. Končno je treba spomniti na to, da se svobodo ustanavljanja in prost pretok kapitala, ki sta oba predmet vprašanja za predhodno odločanje, načelno lahko uporablja skupaj.[6] Kot sem navedla v sklepnih predlogih v zadevi Bouanich[7], nobena temeljna svoboščina ne izpodriva druge. Vendar pa je Sodišče dejanska stanja, ki so sodila na področje uporabe obeh temeljnih svoboščin, deloma prednostno preučevalo po merilu prostega pretoka kapitala[8] in deloma prednostno po merilu svobode ustanavljanja.[9]

17. Tako je Sodišče v sodbi X in Y ugotovilo, da prost pretok kapitala nima samostojnega pomena, če neka določba že sodi na področje uporabe svobode ustanavljanja, ker gre za pridobitev kapitalske udeležbe z določenim vplivom na odločitve zadevnega podjetja.[10]

5 — V opombi 2 navedena sodba Marks & Spencer, točka 29, ter sodbe z dne 8. marca 2001 v zadevi Metallgesellschaft in drugi (C-397/98 in C-410/98, Recueil, str. I-1727, točka 37); z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen (C-319/02, ZOdl., str. I-7477, točka 19) in z dne 7. septembra 2006 v zadevi N (C-470/04, ZOdl., str. I-7049, točka 33).

6 — Sodba z dne 1. junija 1999 v zadevi Konle (C-302/97, Recueil, str. I-3099, točka 22).

7 — Sklepni predlogi z dne 14. julija 2005 v zadevi Bouanich (C-265/04, ZOdl., str. I-923, točka 71). Glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca Alberja z dne 14. oktobra 1999 v zadevi Baars (C-251/98, str. I-2787, točka 12 in naslednje, z drugimi dokazili) in sklepne predloge generalnega pravobranilca Geelhoeda z dne 29. junija 2006 v zadevi Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, še nerešena zadeva pred Sodiščem, točka 35).

8 — Glej na primer sodbe, ki se nanašajo na tako imenovane golden shares, z dne 4. junija 2002 v zadevah Komisija proti Portugalski (C-367/98, Recueil, str. I-4731), Komisija proti Franciji (C-483/99, Recueil, str. I-4781) in Komisija proti Belgiji (C-503/99, Recueil, str. I-4809) ter z dne 13. maja 2003 v zadevah Komisija proti Španiji (C-463/00, Recueil, str. I-4581) in Komisija proti Združenemu kraljestvu (C-98/01, Recueil, str. I-4641). Glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca Poiaresa Madura z dne 6. aprila 2006 v zadevi Komisija proti Nizozemski (C-282/04 in C-283/04, ZOdl., str. I-9141, točka 41).

9 — Glej sodbe z dne 13. aprila 2000 v zadevi Baars (C-251/98, Recueil, str. I-2787); z dne 21. novembra 2002 v zadevi X in Y (C-436/00, Recueil, str. I-10829) in z dne 23. februarja 2006 v zadevi Keller Holding (C-471/04, ZOdl., str. I-2107).

10 — V opombi 9 navedena sodba X in Y, točki 37 in 66. Tako tudi generalni pravobranilec Léger v sklepnih predlogih z dne 2. maja 2006 v zadevi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, ZOdl., str. I-7995, točka 32).

18. Smiselno se mi zdi prednostno preučiti temeljno svoboščino, ki je ob upoštevanju cilja zadevne nacionalne ureditve in dejanskega stanja spora o glavni stvari v pretežnem delu prizadeta.[11]

19. V sporu o glavni stvari gre za uporabo zakona o prispevkih skupine družb pri finančnem prenosu z ene družbe na drugo družbo, ki ima posredno 100-odstotni delež družbe, ki je dodelila prispevek. Sicer finančni prenos ni služil pridobitvi kapitalske udeležbe. Do plačila pa je prišlo s strani odvisne družbe na matično družbo, ki jo obvladuje, kar je tako v povezavi z izvajanjem svobode ustanavljanja matične družbe.

20. Smisel in namen prispevka skupine družb je namreč izravnava dobičkov in izgub znotraj več družb razčlenjene skupine družb. Struktura skupine družb, ki se razteza na več držav članic, je nastala z izvajanjem svobode ustanavljanja. Zato je v pretežnem delu prizadeta svoboda ustanavljanja in ne prost pretok kapitala, čeprav gre pri opravilu glede na njegovo zunanjo obliko za mednarodni pretok kapitala.

11 — Podobno generalni pravobranilec Alber v opombi 7 navedenih sklepnih predlogih Baars, točke od 32 do 34, ki razlikuje glede na to, katera temeljna svoboščina je prizadeta neposredno in katera posredno. Temu pritrjuje generalni pravobranilec Geelhoed v opombi 7 navedenih sklepnih predlogih Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, točka 35.

A – *Omejitev svobode ustanavljanja*

21. V členu 43 ES zagotovljena pravica do ustanavljanja priznava državljanom držav članic pravico, da v drugi državi članici pod enakimi pogoji kot njeni državljani začnejo in opravljajo dejavnost kot samozaposlena oseba ter ustanovijo in vodijo podjetja. V skladu s členom 48 ES je s svobodo ustanavljanja družb ali podjetij, ustanovljenih v skladu z zakonodajo posamezne države članice, ki imajo statutarni sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Skupnosti, povezana pravica, da svojo dejavnost opravljajo v zadevni državi članici prek hčerinske družbe, podružnice ali agencije.[12]

22. Člen 43 ES v skladu z ustaljeno sodno prakso nasprotuje tudi vsaki nacionalni ureditvi, ki je sicer uporabna brez diskriminacije na podlagi državljanstva, ki pa je primerna za to, da prepreči, ovira ali naredi manj privlačno izvajanje temeljnih svoboščin, zagotovljenih s Pogodbo ES, prek državljanov Skupnosti, vključno z državljani države članice, ki je ureditev sprejela.[13]

12 — Glej sodbi z dne 16. julija 1998 v zadevi ICI (C-264/96, Recueil, str. I-4695, točka 20) in z dne 21. septembra 1999 v zadevi Saint-Gobain ZN (C-307/97, Recueil, str. I-6161, točka 35), v opombi 2 navedena sodba Marks & Spencer, točka 30, in v opombi 9 navedena sodba Keller Holding, točka 29.

13 — Sodbe z dne 30. novembra 1995 v zadevi Gebhard (C-55/94, Recueil, str. I-4165, točka 37); z dne 31. marca 1993 v zadevi Kraus (C-19/92, Recueil, str. I-1663, točka 32) in z dne 21. aprila 2005 v zadevi Komisija proti Grčiji (C-140/03, ZOdl., str. I-3177, točka 27).

23. V skladu z zakonom o prispevkih skupine družb le prispevki družb rezidentk matični družbi, ki je prav tako rezidentka te države, štejejo za davčno olajšavo; prispevki skupine družb rezidentk matičnim družbam s sedežem v drugi državi članici pa ne.

24. Mednarodne skupine družb so torej zapostavljene v primerjavi s skupinami družb rezidentk. Z vidika matične družbe gre za diskriminacijo na podlagi sedeža, kar je pri pravnih osebah izenačeno z diskriminacijo na podlagi državljanstva. Poseg obstaja tudi, če se osredotoči na naslovnika sporne nacionalne ureditve, družbo Oy AA. Njen prispevek skupine družb družbi AA Ltd se obravnava drugače kot prispevki skupine družb, ki jih plačajo družbe rezidentke podjetjem skupine družb rezidentk. Z vidika družbe Oy AA gre za neenako obravnavanje mednarodnega delovanja.

25. To davčno neenako obravnavanje je primerno za to, da se matične družbe nerezidentke ovira pri izvajanju njihove svobode ustanavljanja, saj bi jih to lahko odvrnilo od ustanovitve odvisnih družb na Finskem. Različno davčno obravnavanje prispevkov skupine družb matičnim družbam rezidentkam in matičnim družbam, ki so rezidentke drugih držav članic, s tem omejuje svobodo ustanavljanja v smislu členov 43 ES in 48 ES.

26. Nekatere države članice, ki so intervenientke v postopku pred Sodiščem, dejansko uveljavljajo, da odvisne družbe matičnih družb rezidentk že vnaprej niso primerljive z odvisnimi družbami matičnih družb nerezidentk. Kajti matične družbe nerezidentke niso izključno podvržene davčni suverenosti Finske; ta tako ne more biti odgovorna za neenako obdavčitev, ki izhaja iz vzporednega uresničevanja več davčnih suverenosti. S tem argumentom države članice stremijo k temu, da se s področja uporabe temeljnih svoboščin izključi obdavčitev mednarodnih skupin družb, ki je v skladu z mednarodnim davčnim pravom.

27. Temu razmišljanju ni mogoče pritrditi. Nasprotuje osnovnemu bistvu svobode ustanavljanja kot prepovedi omejevanja in diskriminacije. Svoboda ustanavljanja zahteva ravno primerjavo popolnoma nacionalnega dejanskega stanja z dejanskim stanjem z mednarodnim elementom in pri ugotovitvi neenakega obravnavanja utemeljitev. Tako je na področju uporabe svobode ustanavljanja izključeno, da bi se že sam mednarodni element ocenil kot vidik, ki nasprotuje primerljivosti dejanskih stanj.

Tako tudi okoliščina, ki je nujno povezana z mednarodnim značajem, da je neko dejansko stanje podvrženo različnim suverenim oblastem, ne more biti podlaga domnevi, da neenakega obravnavanja ni treba niti utemeljiti.

28. Temu ustrezno je Sodišče v zadevi Marks & Spencer ugotovilo, da „je lahko v davčnem pravu rezidentstvo davčnega zavezanca dejavnik, ki lahko upraviči nacionalna pravila, ki vsebujejo različno obravnavanje med davčnimi zavezanci rezidenti in davčnimi zavezanci nerezidenti. Toda rezidentstvo ni vedno utemeljen dejavnik razlikovanja. Sprejetje, da lahko država članica ustanovitve poljubno različno obravnava le, ker je sedež družbe v drugi državi članici, bi namreč odvzelo pomen členu 43 ES“.[14]

29. Vlada Združenega kraljestva tezo o neprimerljivosti nacionalnih in mednarodnih skupin družb poleg tega opira na sodbo Schempp[15]. V tej zadevi je bila sporna davčna odbitnost preživnine, ki jo je Egon Schempp plačeval bivši ženi. V skladu z zadevno nemško ureditvijo je lahko zakonec, ki je plačeval preživnino, uveljavljal plačila kot davčno olajšavo, če so plačila pri zakoncu, ki je upravičen do preživnine, obdavčljiva, kakor bi bilo v tej državi. Nasprotno pa ustrezna plačila v Avstriji, kjer je živela bivša žena Egona Schemppa, niso bila obdavčljiva.

30. Sodišče je odločilo, da ne gre za diskriminatorno obravnavanje, ki bi kršilo člen 12 ES, če je Egonu Schemppu zavrnjena odbitnost plačil njegovi ženi v Avstriji. Kajti očitano neugodno obravnavanje izhaja v resnici iz tega, da so določbe o davčnem obravnavanju preživnin v državi članici stalnega prebivališča bivše žene Egona Schemppa drugačne kot v državi članici njegovega stalnega prebivališča.[16]

31. Sporne finske določbe o prispevku skupine družb pa se nasprotno ne navezujejo na davčno obravnavanje plačil v državi, v kateri ima sedež družba prejemnica. Nasprotno se odbitnost že vnaprej priznava le prispevkom skupine družb, ki so plačani družbam rezidentkam skupine. Kako bi bilo treba presojati nacionalno ureditev, ki se ne navezuje na sedež družbe prejemnice, ampak na obdavčljivost ustreznih plačil glede na sedež te družbe, ni predmet obravnavanega postopka.

14 — V opombi 2 navedena sodba Marks & Spencer, točka 37, z napotilom na sodbo z dne 28. januarja 1986 v zadevi Komisija proti Franciji (270/83, Recueil, str. 273, točka 18) – „avoir fiscal“.

15 — Sodba z dne 12. julija 2005 v zadevi Schempp (C-403/03, ZOdl., str. I-6421).

16 — V opombi 15 navedena sodba Schempp, točka 32.

B – *Utemeljitev omejitve*

32. Omejitev svobode ustanavljanja je dopustna samo, če zasleduje legitimni cilj, ki je združljiv s Pogodbo in ga upravičujejo omejitve zaradi nujnih razlogov v splošnem interesu. Dalje mora, v takem primeru, biti primerna, da zagotovi uresničitev zadevnega cilja in ne sme presegati tega, kar je nujno potrebno za dosego tega cilja.[17] Nadalje mora biti tudi sorazmerna v ožjem smislu.

33. Vlade intervenientke in Komisija navajajo več utemeljitvenih razlogov. Kljub v podrobnostih različni terminologiji in pravni opredelitvi je mogoče v jedru izluščiti naslednje argumente proti razširitvi odbitnosti prispevkov skupine družb na družbe s sedežem v drugi državi članici.

— Načelu davčne doslednosti oziroma simetrije ustreza, da je odbitnost na Finskem priznana le, če finski državni blagajni sočasno pripada pravica, da obdavči dohodke pri družbi prejemnici.

— Podjetja bi lahko prosto izbirala, v kateri državi želijo obdavčiti dohodke, kar bi spodkopalo porazdelitev davčne suverenosti med državami članicami.

— Ker ni zagotovljeno, da bodo plačila pri družbi prejemnici v tujini dejansko obdavčena, dohodki včasih v celoti ne bi bili obdavčeni (dvojno neobdavčenje ali tako imenovani „beli dohodki").

1. Doslednost davčnega sistema

34. Sodišče je načelno pripoznalo, da nujnost zagotavljanja doslednosti davčne ureditve lahko upraviči omejitev izvajanja temeljnih svoboščin, zagotovljenih s Pogodbo.[18] Vendar pa lahko trditev, ki se opira na takšno utemeljitev, uspe samo, če je izkazana neposredna povezava med zadevno davčno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z

17 — V opombi 2 navedena sodba Marks & Spencer, točka 35, 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 v opombi 5 navedena sodba N, točka 40.

18 — Sodbi z dne 28. januarja 1992 v zadevi Bachmann (C-204/90, Recueil, str. I-249, točka 28) in v zadevi Komisija proti Belgiji (C-300/90, Recueil, str. I-305, točka 21). Glej tudi v opombi 5 navedeno sodbo Manninen, točka 42, in v opombi 9 navedeno sodbo Keller Holding, točka 40.

določeno davčno obremenitvijo.[19] Nadaljnji pogoj, da se morata davčna obremenitev in razbremenitev stekati pri istem davčnem zavezancu,[20] je Sodišče očitno opustilo v sodbi Manninen.[21]

35. V praksi je Sodišče utemeljitev nacionalnega davčnega sistema, ki se ga uporablja le pri nacionalnih dejanskih stanjih, pogojilo s tem, ali je ta omejitev določena zaradi varstva doslednosti ter ali nacionalnih in tujih dejanskih stanj ne obravnava različno brez razloga.[22] Kot je generalni pravobranilec Poiares Maduro v sklepnih predlogih v zadevi Marks & Spencer namreč pravilno razdelal, služi upoštevanje doslednosti nacionalnega davčnega sistema varstvu integritete teh sistemov, za katerih oblikovanje so pristojne države članice, če ne vplivajo čezmerno na notranji trg.[23]

36. Če so davčni zavezanci, ki so koristili svoje temeljne svoboščine, v primerljivem položaju kot davčni zavezanci, ki so privilegirani v skladu z nacionalnim davčnim sistemom, se nacionalno ureditev uporabi tudi za primere z mednarodnim elementom, če s tem ni ogrožena doslednost nacionalnega sistema. To zahteva načelo enakega obravnavanja, ki izhaja iz svobode ustanavljanja.[24]

37. Izhodišče za preučitev načela enakega obravnavanja je pri tem cilj, ki ga zasleduje nacionalna ureditev.[25] Ukrep ni upravičen, če je mogoče cilj, ki ga zasleduje ureditev, doseči tudi tako, da se nacionalnih in mednarodnih dejanskih stanj ne obravnava različno, ali če obravnavanje, ki ni tako zelo drugačno, prav tako pripelje do cilja.

38. Podlaga zakonu o prispevkih skupine družb je cilj, da se skupino družb obravnava kot gospodarsko celoto, torej da se skupino družb iz matičnih in odvisnih družb izenači s podjetjem z več stalnimi poslovnimi enotami. Podobno kot v zadevi Marks & Spencer,

19 — Sodba z dne 14. novembra 1995 v zadevi Svensson in Gustavsson (C-484/93, Recueil, str. I-3955, točka 18), v opombi 12 navedena sodba ICI, točka 29, v opombi 5 navedena sodba Manninen, točka 42, in v opombi 9 navedena sodba Keller Holding, točka 40.

20 — Kritično glede starejše sodne prakse moji sklepni predlogi k v opombi 5 navedeni sodbi Manninen, točka 53 in naslednje.

21 — S temi ocenami se strinja generalni pravobranilec Geelhoed v opombi 7 navedenih sklepnih predlogih Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, točka 88.

22 — Glej v tem smislu v opombi 5 navedeno sodbo Manninen, točki 45 in 46, in v opombi 9 navedeno sodbo Keller Holding, točke od 41 do 43.

23 — Sklepni predlogi k v opombi 2 navedeni sodbi Marks & Spencer, točka 66.

24 — Generalni pravobranilec Geelhoed v opombi 7 navedenih sklepnih predlogih Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, točka 89, upravičeno poudarja, da je Sodišče pri preučitvi doslednosti izrazilo temeljna načela nediskriminacije.

25 — V opombi 17 navedena sodba De Lasteyrie du Saillant, točka 67, in v opombi 5 navedena sodba Manninen, točka 43, ter sklepni predlogi generalnega pravobranilca Poiaresa Madura k v opombi 2 navedeni sodbi Marks & Spencer, točka 72.

kjer je bil predmet spora olajšava za skupino družb (group relief), ta ureditev omogoča, da se lahko dobičke in izgube obračuna med seboj tudi tedaj, če nastanejo pri različnih pravnih osebah.

39. Če se izgube neke družbe ne bi moglo takoj obračunati z dobičkom, ki ga je nanjo prenesla druga družba, bi bilo ta dobiček treba obdavčiti. Izguba druge družbe skupine bi se lahko prenesla le na naslednje davčno leto, da bi se jo potem obračunalo z lastnimi dobički. S prispevkom skupine družb torej skupine družb dobijo likvidnostno ugodnost, ki bi jo imelo tudi podjetje s stalnimi poslovnimi enotami.

40. V ta namen naj se prispevek skupine družb, ki si ga družbe skupine dodelijo med sabo, obdavči le enkrat, tako da se ga pri družbi dajalki odbije od obdavčljivega dohodka in pri družbi prejemnici prišteje k obdavčljivemu dohodku.

41. Mednarodne skupine družb so glede interesa po obračunavanju dobičkov in izgub različnih družb skupine načelno v primerljivem položaju kot skupine družb, ki jih sestavljajo le družbe rezidentke. Zato bi se morala prispevku skupine družb načelno tudi tedaj priznati odbitnost, če je dodeljen povezanim družbam s sedežem v drugi državi članici.

42. V skladu s sistemom pa bi to bilo le, če bi bila obdavčitev prispevka zagotovljena pri družbi prejemnici. Drugače bi prišlo do davčne ugodnosti brez ustrezne izravnave z obremenitvijo, ki je s tem neposredno povezana.

43. Vlade intervenientke v tej zvezi poudarjajo, da država članica družbe rezidentke, ki dodeli prispevek, nima nobenega vpliva na obdavčitev družbe prejemnice v državi, v kateri ima ta sedež. To pa prvoimenovane države ne ovira pri tem, da davčni odbitek prispevka navezuje na dokazilo, da je prispevek pri družbi prejemnici dejansko obdavčljiv. Sporna finska ureditev takega dokazila ne omogoča, ampak v vsakem primeru izključuje odbitnost prispevkov, plačanih družbam nerezidentkam. S tem presega to, kar je potrebno za varstvo doslednosti nacionalnega davčnega sistema.

44. Temu sklepu ni mogoče ugovarjati s tem, da potem taki prispevki skupine družb niso več obdavčeni na Finskem, ampak v tujini. Kajti v skladu z ustaljeno sodno prakso znižanja davčnih prihodkov ni mogoče obravnavati kot nujni razlog v splošnem

interesu, na katerega bi se lahko sklicevali pri utemeljitvi ukrepa, ki je načeloma v nasprotju s temeljno svoboščino.[26] Nacionalne ureditve torej ni mogoče obravnavati kot dosledne le zato, ker izključuje znižanje davčnih prihodkov.

45. Omejitev svobode ustanavljanja, ki izvira iz neenakega obravnavanja plačil med družbami rezidentkami in nerezidentkami skupine družb na eni strani in plačil med družbami rezidentkami na drugi strani, sklepno torej ni upravičena z varstvom davčne doslednosti. Preučiti pa je še treba, ali so upravičeni drugi utemeljitveni razlogi, zlasti varstvo porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami.

2. Varstvo porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami

46. V sodbi Marks & Spencer je Sodišče pripoznalo tri dejavnike utemeljitve (éléments justificatifs) in iz njih „skupno (pris ensemble)“ izpeljalo, „da omejevalna zakonodaja, kot je ta v postopku v glavni stvari, po eni strani zasleduje legitimne cilje, ki so združljivi s Pogodbo in pomenijo nujne razloge v splošnem interesu, po drugi strani pa je primerna, da zagotovi uresničitev navedenih ciljev.“[27]

47. Trije pripoznani dejavniki utemeljitve so:

— varstvo porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami,

— nevarnost dvojnega upoštevanja izgube in

— nevarnost davčnega izogibanja.

48. Že opredelitve, navedene v uvodu, izhaja, da so vsi trije dejavniki med seboj tesno povezani in jih ni mogoče obravnavati ločeno. Pri tem je jedro teh dejavnikov varstvo porazdelitve davčne pristojnosti.

26 — V opombi 5 navedena sodba Manninen, točka 49, in v opombi 2 navedena sodba Marks & Spencer, točka 44.

27 — V opombi 2 navedena sodba Marks & Spencer, točka 51.

49. Za neposredno obdavčenje so, kot je že bilo ugotovljeno, glede na trenutno stanje prava Skupnosti pristojne države članice.[28] Zaradi neusklajenosti s pravom Skupnosti je prav tako stvar držav članic, da določijo merila za porazdelitev njihovih davčnih pristojnosti s sklenitvijo sporazumov o izogibanju dvojnega obdavčevanja ali z enostranskimi ukrepi.[29]

50. Pri tem ni nepovezano z zadevo, če se države članice pri porazdelitvi davčne suverenosti ravnajo po mednarodni praksi in po vzorčnih sporazumih, ki jih je pripravila Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD).[30]

51. Država članica sedeža matične družbe zlasti s tem, ko obdavči svetovne dobičke družb rezidentk in izključno dobičke družb nerezidentk, ki izvirajo iz njihove dejavnosti v navedeni državi, ravna v skladu z načelom teritorialnosti, ki je del mednarodnega davčnega prava in ga priznava pravo Skupnosti.[31]

52. V sodbi Marks & Spencer je Sodišče ugotovilo vpliv na porazdelitev davčne pristojnosti takole: „[...] Če bi dali družbam možnost izbire, ali bodo upoštevale svoje izgube v državi članici, v kateri imajo sedež, ali v drugi državi članici, bi to lahko občutno ogrozilo enakomerno porazdelitev pristojnosti obdavčitve med državami članicami, saj bi se davčna osnova v prvi državi povečala v višini prenesenih izgub, v drugi državi pa bi se ustrezno zmanjšala.“[32]

53. Ta ugotovitev ustrezno velja za primer, da bi bil prenos dobičkov, kot je predviden v zakonu o prispevkih skupine družb, razširjen na mednarodne prenose. Prav tako bi spodkopavalo porazdelitev davčne pristojnosti v skladu z načelom teritorialnosti, če bi davčni zavezanci lahko prosto izbirali, v kateri državi članici so dobički obdavčljivi, tako da bi lahko dobiček družbe izvzeli iz njene davčne osnove in ga vključili v davčno osnovo družbe skupine, ki je rezidentka druge države članice.

28 — Glej zgoraj navedeno točko 15.

29 — Glej sodbe z dne 12. maja 1998 v zadevi Gilly (C-336/96, Recueil, str. I-2793, točki 24 in 30); z dne 12. decembra 2002 v zadevi De Groot (C-385/00, Recueil, str. I-11819, točka 93); z dne 5. julija 2005 v zadevi D. (C-376/03, ZOdl., str. I-5821, točki 50 in 51) in z dne 23. februarja 2006 v zadevi Van Hilten-Van der Heijden (C-513/03, ZOdl., str. I-1957, točka 47) ter v opombi 5 navedeno sodbo N, točki 43 in 44.

30 — V opombi 17 navedena sodba Futura Participations in Singer, točka 22, v opombi 29 navedena sodba Van Hilten-Van der Heijden, točka 48, in v opombi 5 navedena sodba N, točka 45.

31 — V opombi 2 navedena sodba Marks & Spencer, točka 39. Glede porazdelitve po svetovnem dohodku in načelu države vira glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Geelhoeda z dne 23. februarja 2006 v zadevi Test Claimants in the ACT Group Litigation (C-374/04, ZOdl., str. I-3269, točke od 49 do 51).

32 — V opombi 2 navedena sodba Marks & Spencer, točka 46.

54. Preprečevanje dvojnega upoštevanja izgube, ki je drugi dejavnik utemeljitve, pripoznan v sodbi Marks & Spencer, je tesno povezano z porazdelitvijo davčne pristojnosti.

55. Porazdelitev davčne pristojnosti v skladu z vidiki teritorialnosti (sedež podjetja ali vir dohodkov v državi) služi temu, da se državi prizna prednostna pravica do obdavčitve določenih dohodkov. Skupaj s pravili o izogibanju dvojnega obdavčenja tako obstaja mednarodni sistem pristojnosti za obdavčitev. Ta sistem, čeprav v podrobnostih ni brez pomanjkljivosti, naj bi načelno zagotovil, da so vsi dohodki obdavčeni natanko enkrat.[33]

56. Če bi se lahko izgube večkrat obračunale z dobički, bi dobički ostali popolnoma neobdavčeni, čeprav jim dejansko ne bi stale nasproti nobene izgube, ki bi se jih še lahko obračunalo. To bi nasprotovalo ideji o enkratni obdavčitvi, ki je podlaga mednarodni porazdelitvi davčne pristojnosti.

57. Tudi priznanje mednarodnih prispevkov skupine družb bi lahko povzročilo (dvojno) neobdavčenje dohodkov, če bi se lahko prispevke odbilo od obdavčljivega dohodka družbe dajalke, čeprav glede na sedež družbe prejemnice niso obdavčljivi.

58. V skladu z navedbami vlade Združenega kraljestva naj bi do tega prišlo celo v konkretnem primeru spora o glavni stvari. Kajti v skladu z zakonodajo Združenega kraljestva naj prispevki skupine družb ne bi spadali v nobeno skupino obdavčljivih dohodkov in jih tako pri družbi prejemnici AA Ltd ne bi bilo mogoče obdavčiti, kar pa Oy AA zanika.

59. Kljub konkretnemu obravnavanju prispevkov skupine družb, ki jih prejmejo britanske družbe, je treba vztrajati pri tem, da je ureditev, ki na splošno priznava možnost davčnega odbitka le pri prispevkih skupine družb, plačanih med družbami rezidentkami, abstraktno primerna za to, da se prepreči dvojno neobdavčenje. Kajti pri prenosih le znotraj države lahko država članica vsekakor zagotovi, da so prispevki podvrženi obdavčitvi. Ob tem je treba odgovoriti na vprašanje, ali tak ukrep presega to, kar je potrebno za dosego cilja.[34]

33 — Do te enkratne obdavčitve lahko na medsebojno usklajen način – npr. z uporabo metode vračunavanja – pride tudi v dveh državah članicah.

34 — Glej spodaj navedeno točko 67.

60. Tudi tretji dejavnik utemeljitve, nevarnost davčnega izogibanja, je tesno povezan z drugima dejavnikoma utemeljitve. Za davčno izogibanje bi lahko šteli že, če so prispevki skupine družb plačani družbam s sedežem v državah članicah, v katerih taka plačila niso obdavčljiva. V tem smislu ta utemeljitveni razlog sovpada z drugim utemeljitvenim razlogom.

61. V sodbi Marks & Spencer je Sodišče poleg tega kot primer davčnega izogibanja štelo, če podjetja s prenosom izgub iz držav z nizkimi davčnimi stopnjami v države z visokimi davčnimi stopnjami „zbežijo“ v državo, v kateri imajo izgube najvišjo vrednost in s tem najbolj znižajo davčno obremenitev. Za davčno izogibanje v tem smislu bi prav tako lahko šteli, če se dohodki, pridobljeni s prispevki skupine družb, namensko prenesejo na družbe s sedežem v državah z nizkimi davčnimi stopnjami.

62. Pravzaprav pa tudi pri preprečevanju takega „davčnega izogibanja“ ne gre za samostojen utemeljitveni razlog, ki lahko upraviči omejitev temeljne svoboščine. To, da podjetja poskušajo imeti korist na podlagi razlik med nacionalnimi davčnimi sistemi, je legitimna oblika gospodarskega ravnanja, čemur se na notranjem trgu, kjer obdavčitev podjetij ni usklajena, ni mogoče izogniti. Tako npr. podjetja ni dovoljeno brez nadaljnjega ovirati pri preselitvi sedeža v drugo državo članico, ki ima ugodnejše okvirne davčne pogoje.[35]

63. Šele tedaj, če tako „davčno optimiranje“ hkrati spodkopava porazdelitev davčne pristojnosti držav članic, se omejitve temeljnih svoboščin lahko upravičene.

64. Priznanje porazdelitve davčne pristojnosti v skladu z načelom teritorialnosti kot utemeljitvenim razlogom tudi ni v nasprotju z načelom, da omejitev temeljnih svoboščin ni mogoče upravičiti s ciljem, da bi se preprečilo znižanje davčnih prihodkov.[36] To načelo izključuje le omejevanje temeljnih svoboščin zaradi davčnih razlogov. Tu pa gre za načelni interes, da se državam članicam sploh prizna možnost obdavčitve v skladu z načelom teritorialnosti.

65. Skupno je treba ugotoviti, da je omejitev možnosti odbitka prispevkov skupine družb na dodelitev prispevkov družbam rezident-

35 — Glede vprašanj o obdavčenju zaradi odselitve, ki se zastavljajo v tej zvezi, glej pred kratkim izdano sodbo N, navedena v opombi 5.

36 — V opombi 5 navedena sodba Manninen, točka 49, in v opombi 2 navedena sodba Marks & Spencer, točka 44.

kam primerna za to, da se zagotovi porazdelitev davčne pristojnosti med državami članicami ter da se preprečita neobdavčenje prenesenih dohodkov in davčno izogibanje. Omejitev zagotavlja, da se donosi, ki so jih družbe skupine ustvarile na Finskem, tam obdavčijo v skladu z načelom teritorialnosti.

66. Preučiti je še treba, ali ta ureditev ne presega tega, kar je potrebno in sorazmerno za dosego teh ciljev v ožjem smislu.

67. Če bi šlo le za to, da se preprečita neobdavčenje prenesenih dohodkov in davčno izogibanje, bi bila splošna omejitev možnosti odbitka prispevkov skupine družb na dodelitev prispevkov družbam rezidentkam vsekakor prevelika. Ta cilja bi bilo namreč mogoče doseči tudi z ureditvijo, ki bi v manjši meri omejevala svobodo ustanavljanja. Tako bi se lahko davčni odbitek prispevka skupine družb – kot je že bilo ugotovljeno – navezoval na dokazilo, da bodo dohodki pri družbi prejemnici dejansko obdavčeni.

68. Varstva porazdelitve davčne pristojnosti, s katerim sta neposredno povezana oba druga utemeljitvena razloga, pa z ustrezno manj omejitveno nacionalno ureditvijo ne bi bilo mogoče doseči. Ureditev, v skladu s katero mora država, v kateri ima sedež družba, ki dodeli prispevek skupine družb, dopustiti odbitek pri obdavčitvi pri družbi prejemnici, ravno ne bi preprečila prenosa davčne pristojnosti.

69. Ob upoštevanju različnih interesov je ureditev, kot jo določa finski zakon o prispevkih skupine družb, sorazmerna tudi v ožjem smislu.

70. V sodbi Marks & Spencer[37] je Sodišče sicer v določenem izjemnem primeru, kot je bil tisti iz takratnega spora, presodilo, da ni sorazmerno, če se ne prizna mednarodnih prenosov izgub, in sicer takrat, če je odvisna družba nerezidentka izčrpala vse možnosti za upoštevanje izgube in če izgub tudi v prihodnosti ne bo več mogoče upoštevati. V teh okoliščinah je interes varstva porazdelitve davčne pristojnosti podrejen svobodi usta-

37 — Glej v opombi 2 navedeno sodbo Marks & Spencer, točke od 53 do 56.

navljanja, prenos izgube na matično družbo nerezidentko pa mora biti omogočen.

71. Iz podatkov o dejanskem stanju v predlogu za sprejetje predhodne odločbe pa ne izhaja, da gre v primeru Oy AA za tak izjemen primer kot v zadevi Marks & Spencer. Zato ni treba preučiti, ali so zaradi sorazmernosti izjemoma dovoljena odstopanja od porazdelitve davčnih pristojnosti.

C – *Prost pretok kapitala*

72. Določbe o prispevkih skupine družb bi lahko poleg svobode ustanavljanja presojali tudi po merilu prostega pretoka kapitala, kot je zagotovljen v členih 56 in 58 ES. Če odmislimo teritorialni in časovni okvir veljave, ki v obravnavanem primeru ni bistven, pa pri tem veljajo enaka načela kot pri preučitvi svobode ustanavljanja. Zato so tudi omejitve prostega pretoka kapitala, ki so povezane z določbami o prispevkih skupine družb, upravičene zaradi varstva porazdelitve davčne pristojnosti držav članic.

V – Predlog

73. Na podlagi zgornjih navedb predlagam Sodišču, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je predložilo Korkein Hallinto-Oikeus, odgovori tako:

Člena 43 ES in 48 ES, člena 56 ES in 58 ES ter Direktiva Sveta 90/435/EGS o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic ob upoštevanju okoliščin, navedenih v predlogu za sprejetje predhodne odločbe, ne nasprotujejo ureditvi, kot je finska ureditev prispevkov skupine družb, po kateri je pogoj za možnost odbitka prispevka skupine družb pri obdavčitvi, da sta dajalec prispevka in njegov prejemnik družbi s sedežem na Finskem.