# SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 10. septembra 2009 [1]

## I – Uvod

1. Če neka družba povezani družbi odobri izjemne ali neodplačne davčne ugodnosti, lahko to vpliva na osnovo za odmero davka udeleženih družb. Družba, ki odobri davčno ugodnost, morda doseže nižje prihodke ali lahko zadevni odbitek predstavi kot obratovalne stroške, tako da se zmanjša njena davčna obremenitev. Nasprotno je pričakovati, da ta neposredni finančni prispevek poviša davčno osnovo prejemnice.

2. Če imajo v transakciji udeležene družbe sedež v različnih državah članicah, taka odobritev izjemne ali neodplačne davčne ugodnosti včasih potegne za seboj prenos obdavčljivega dohodka iz ene države v drugo.

3. Temu učinku nasprotuje belgijska ureditev, uporabljena v postopku v glavni stvari. Izhajajoč iz tako imenovanega tržnega načela (*arm's length principle*), ta v davčne namene korigira odobritev ustreznih davčnih ugodnosti med povezanimi družbami – vendar večinoma le, kadar ima upravičena družba sedež v tujini. Zato Tribunal de première instance de Mons sprašuje, ali je tak predpis združljiv s svobodo ustanavljanja in prostim pretokom kapitala.

4. Pri tem je treba pojasniti, ali je morebitno omejevanje temeljnih svoboščin upravičeno. V tem smislu v postopku udeležene države in Komisija opozarjajo na eni strani na varstvo enakomerne porazdelitve pristojnosti za obdavčitev med državami članicami, na drugi strani pa na boj proti zlorabam. Ta zadeva je tako priložnost, da se pobliže preuči razmerje teh utemeljitvenih razlogov.

1 – Jezik izvirnika: nemščina.

## II – Pravni okvir

A – *Vzorčna konvencija OECD*

5. Tržno načelo je v členu 9 Vzorčne konvencije Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD) o izogibanju dvojnega obdavčevanja na področju davkov od prihodka ubesedeno takole:

„1. Kadar

(a) je podjetje države pogodbenice neposredno ali posredno udeleženo pri upravljanju, nadzoru ali v kapitalu podjetja druge države pogodbenice ali

(b) so iste osebe neposredno ali posredno udeležene pri upravljanju, nadzoru ali v kapitalu podjetja države pogodbenice in podjetja druge države pogodbenice

in v obeh primerih obstajajo ali se uvedejo med podjetjema v njunih komercialnih ali finančnih odnosih pogoji, drugačni od tistih, ki bi obstajali med neodvisnimi podjetji, se kakršen koli dobiček, ki bi prirastel enemu od podjetij, če takšnih pogojev ne bi bilo, vendar prav zaradi takih pogojev ni prirastel, lahko vključi v dobiček tega podjetja in ustrezno obdavči.

2. Kadar država pogodbenica v dobiček podjetja te države vključuje – in ustrezno obdavči – dobiček, za katerega je že bilo obdavčeno podjetje druge države pogodbenice v tej drugi državi, in je tako vključeni dobiček dobiček, ki bi prirastel podjetju prve omenjene države, če bi bili pogoji, ki obstajajo med podjetjema, taki, kot bi obstajali med neodvisnimi podjetji, ta druga država ustrezno prilagodi znesek davka, ki se v tej državi zaračuna od tega dobička. Pri določanju take prilagoditve je treba upoštevati druge določbe tega sporazuma, pristojna organa držav pogodbenic pa se po potrebi med seboj posvetujeta.“

B – *Konvencija o arbitraži držav članic*

6. Države članice Evropske skupnosti so ureditev iz člena 9 Vzorčne konvencije OECD vzele kot model za Konvencijo 90/436/EGS z dne 23. julija 1990 o odpravi dvojnega obdavčevanja v zvezi s preračunom dobička povezanih podjetij [2] (v nadaljevanju: Konvencija o arbitraži). To konvencijo, ki temelji na členu 220 Pogodbe EGS (pozneje člen 220 Pogodbe ES, zdaj člen 293 ES), so sklenile oziroma so k njej pristopile vse države članice. [3]

7. Člen 4(1) Konvencije o arbitraži dobesedno ustreza členu 9(1) Vzorčne konvencije OECD. Če zaradi preračuna dobička v skladu s členom 4 Konvencije o arbitraži pride do dvojnega obdavčenja, se na zahtevo prizadetega podjetja izvede postopek medsebojnega dogovora in po potrebi postopek poravnave med davčnimi upravami udeleženih držav članic (člena 6 in 7 Konvencije o arbitraži).

2 – UL L 225, str. 10.

3 – Glej nazadnje pri pristopu Bolgarije in Romunije: člen 3 Akta o pogojih pristopa Republike Bolgarije in Romunije in prilagoditvah Pogodb, na katerih temelji Evropska unija (UL 2005, L 157, str. 203), v povezavi s Sklepom Sveta 2008/492/ES z dne 23. junija 2008 o pristopu Bolgarije in Romunije h Konvenciji z dne 23. julija 1990 o odpravi dvojnega obdavčenja v zvezi s preračunom dobička povezanih podjetij (UL L 174, str. 1) in Sklepom Sveta 2008/493/ES z dne 23. junija 2008 o spremembi Priloge I k Aktu o pristopu Bolgarije in Romunije (UL L 174, str. 6).

C – *Belgijsko pravo*

8. Člen 26 Code des impôts sur les revenus 1992 (zakonika o davku na dohodek 1992, v nadaljevanju: CIR 92) določa:

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

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

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

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

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

9. V skladu z nacionalno sodno prakso velja davčna ugodnost za izjemno, kadar je odobrena z odstopanjem od običajnega toka stvari oziroma od običajne rabe ali tistega, kar je običajno v primerljivih primerih. Neodplačna davčna ugodnost je tista, ki je odobrena brez ustrezne obveznosti ali protistoritve. [4]

10. Člen 227 CIR 92 opredeljuje nerezidente tako:

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

11. Člen 49(1) CIR 92 določa:

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

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

12. Člen 79 CIR 92 omejuje odbitek izgub pri prejemniku izjemne ali neodplačne davčne ugodnosti:

„Izgube iz pridobitne dejavnosti ne morejo biti odtegnjene od dela dobičkov ali donosov, ki izhaja iz izjemnih ali neodplačnih davčnih ugodnosti, ki jih je davčnemu zavezancu – ne

4 – Glej sodbo belgijskega ustavnega sodišča z dne 6. novembra 2008 (št. 151/2008, *Moniteur Belge* z dne 4. decembra 2008, str. 63824, B.4.2.) in sodbo belgijskega kasacijskega sodišča z dne 10. aprila 2000, Arresten van het Hof van Cassatie 2000, 240, Pasicrisie Belge 2000, I, 240.

glede na obliko ali sredstvo odobritve – neposredno ali posredno odobrilo podjetje, ki je z zavezancem neposredno ali posredno povezano.“

13. Poleg tega člen 207 CIR 92 izključuje nadaljnje odbitke od dobičkov, ki izhajajo iz izjemnih ali neodplačnih davčnih ugodnosti.

## III – Dejansko stanje in vprašanji za predhodno odločanje

14. S. A. Société de Gestion Industrielle (SGI) je holdinška družba, ustanovljena po belgijskem pravu in dejavna na področju metalurgije. V lasti ima 65 % deležev francoske delniške družbe Recydem in je članica upravnega odbora tega podjetja. Luksemburška družba S. A. Cobelpin je članica upravnega odbora družbe SGI in ena od njenih poslovodnih predstavnikov (administrateurs délégués). Poleg tega ima družba Cobelpin v lasti 34 % deležev v družbi SGI. Nadaljnji poslovodni predstavnik družbe SGI je Domenico Leone. Hkrati je tudi član upravnega odbora v družbah Cobelpin in Recydem.

15. Belgijski davčni organi so na podlagi nadzora 13. oktobra 2003 izdali korekcijski odločbi za odmerni obdobji 2001 in 2002. Poleg drugih ugotovitev je bilo v teh odločbah v skladu s členom 26 CIR 92 k dobičku družbe SGI prišteto 1.891.806 BEF (46.897 EUR). To ustreza obrestim v višini 5 % letno na 37.836.113 BEF. Ta znesek je družba SGI odobrila družbi Recydem kot brezobrestno posojilo.

16. Po mnenju predložitvenega sodišča je uprava pri prištetju obresti ustrezno uporabila člen 26 CIR 92. Za odobritev brezobrestnega posojila družbe SGI družbi Recydem naj predvsem ne bi bilo nobene gospodarske utemeljitve. Medtem ko naj bi bila družba Recydem v zadevnem obdobju v dobrem finančnem položaju in ustvarila dobičke, naj bi bila družba SGI močno obremenjena z visokimi najetimi posojili.

17. Poleg tega naj bi finančna uprava zavrnila odbitek nagrade, izplačane družbi Cobelpin, v mesečnem znesku 350.000 LUF (8 676,00 EUR) za njegovo delovanje v upravnem odboru družbe SGI. Plačila naj ne bi izpolnjevala pogojev za odbitek v skladu s členom 49 CIR 92, saj naj bi bila očitno neprimerna in popolnoma nesorazmerna z gospodarskimi koristmi od storitev. Predstavnik družbe Cobelpin v upravnem odboru naj bi bil Philippe Brilot, ki naj bi bil hkrati tudi član upravnega odbora družbe SGI. Ta transakcija naj bi bila posel, ki prinaša izgubo in je namenjen izključno izogibanju davkom.

18. Tudi predložitveno sodišče nagrade ne šteje za oglaševalske stroške, ki jih je mogoče odbiti v skladu s členom 49 CIR 92. Ob uporabi člena 26 CIR 92 naj izjemnih davčnih ugodnosti, ki jih je družba SGI odobrila družbi Cobelpin, ne bi bilo mogoče oprostiti davka in naj bi se jih prištelo k lastnemu dobičku družbe SGI.

19. Po izvedbi ugovornega postopka je družba SGI proti davčnim ugotovitvam vložila tožbo pri Tribunal de première instance de Mons. Zadevno sodišče je s sklepom z dne 19. junija 2007 zaprosilo Sodišče za sprejetje predhodne odločbe glede teh vprašanj:

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

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

20. V postopku pred Sodiščem so družba SGI, belgijska, nemška in švedska vlada ter Komisija Evropskih skupnosti izrazile pisno in ustno mnenje.

## IV – Pravna presoja

21. Predložitveno sodišče je želelo z vprašanjema za predhodno odločanje v bistvu pojasniti, ali je nacionalni predpis, kot je člen 26 CIR 92, združljiv s svobodo ustanavljanja iz

člena 43 ES in prostim pretokom kapitala, zagotovljenim v členu 56 ES – po potrebi v povezavi s členom 12 ES.

22. Preden se lotim teh vprašanj, bi želela najprej na kratko podati nekaj pripomb glede nacionalnih predpisov, ki se uporabljajo v postopku v glavni stvari.

23. Po mnenju predložitvenega sodišča pomeni člen 26 CIR 92 podlago za prištetje nezahtevanih posojilnih obresti k prihodkom družbe SGI in za „reintegracijo“ pretiranih izplačil nagrad za dejavnost v upravnem odboru v njene prihodke. Iz predložitvenega sklepa pa izhaja, da davčna uprava za nagrade, ki jih je družba SGI izplačala družbi Cobelpin za dejavnosti upravnega odbora, očitno ni uporabila člena 26 CIR 92. Pravzaprav je odbitek teh izplačil kot obratovalnih stroškov zavrnila na podlagi člena 49 CIR 92.

24. Belgijska vlada pojasnjuje, da naj bi bilo razmerje med obema predpisoma v belgijski sodni praksi in pravni teoriji sporno. Pri odgovoru na vprašanje Sodišča se sicer sklicuje na neko novejšo sodbo ustavnega sodišča. Temu primerno naj bi se oba predpisa uporabljala neodvisno drug od drugega. [5]

25. Čeprav Tribunal de première instance de Mons prav tako meni, da so izplačila nagrad popolnoma pretirana in jih zato ni mogoče odtegniti kot obratovalne stroške v skladu s členom 49 CIR 92, je glede člena 26 CIR 92 zaprosilo le za razlago temeljnih svoboščin. Zato lahko tukaj ostaja odprto, kakšen pomen bi za odločbo glede spora o glavni stvari poleg tega lahko imel še člen 49 CIR 92. [6]

A – *Temeljna svoboščina, ki se uporabi*

26. Najprej je treba pojasniti, ali se v obravnavanem primeru lahko uporabita tako svoboda ustanavljanja kot prosti pretok kapitala oziroma katero od obeh svoboščin je treba najprej preizkusiti.

5 – Sodba z dne 6. novembra 2008 (navedena v opombi 4) B.10.3 in B.10.4. Vendar se ta sodba sklicuje na novo različico člena 26 CIR 92, ki velja od 1. januarja 2008. V njej je zdaj izrecno poudarjeno, da ta določba velja „ne glede na uporabo člena 49“.

6 – Samo mimogrede naj opomnim, da člen 49 CIR 92 v nasprotju s členom 26 CIR 92 ne določa ločenih pravil za nacionalne in čezmejne odhodke.

27. Ker člena 43 ES in 56 ES že vključujeta posebne oblike splošne prepovedi diskriminacije zaradi državljanstva, dodatno poseganje po členu 12 ES ni potrebno. [7]

28. Po ustaljeni sodni praksi je treba pri preizkusu, pod katero temeljno svoboščino spada neki nacionalni pravni predpis, upoštevati predvsem predmet spornega pravnega predpisa. [8]

29. Če nacionalni predpisi zadevajo deleže, ki imetniku zagotavljajo vpliv na odločitve družbe in mu omogočajo, da odloča o njenih dejavnostih, gre predvsem za svobodo ustanavljanja. [9] Vendar pa Sodišče ni določilo nobenega splošno veljavnega praga udeležbe, ki ga je treba doseči, da bi šlo za odločilen vpliv. [10]

30. Hkrati je Sodišče pripisalo „predvsem“ področju uporabe svobode ustanavljanja predpise, ki zadevajo le odnose v skupini podjetij. [11] Vendar pa niti v tem okviru ni opredelilo, kateri pogoji morajo biti izpolnjeni, da se več podjetij obravnava kot skupina.

31. Člen 26, drugi odstavek, točka 1, CIR 92 se uporablja za davčne ugodnosti, ki jih ena družba odobri drugi družbi, s katero je neposredno ali posredno povezana. Povezanost v smislu tega predpisa lahko, ni pa nujno, temelji na kapitalski udeležbi v določeni višini, kot je na poizvedbo odgovorila belgijska vlada. Pravzaprav bi lahko povezanost obstajala na primer na podlagi finančnih povezav ali zaradi odvisnosti glede določenih surovin ali tehnologij.

7 – V tem smislu glej sodbe z dne 8. marca 2001 v zadevi Metallgesellschaft in drugi (C-397/98 in C-410/98, Recueil, str. I-1727, točki 38 in 39), z dne 11. oktobra 2007 v zadevi Hollmann (C-443/06, ZOdl., str. I-8491, točki 28 in 29) in z dne 17. januarja 2008 v zadevi Lammers & Van Cleeff (C-105/07, ZOdl., str. I-173, točka 14).

8 – Tako sodba z dne 24. maja 2007 v zadevi Holböck (C-157/05, ZOdl., str. I-4051, točka 22), pod napotilom na sodbe z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, ZOdl., str. I-7995, točke od 31 do 33), z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, ZOdl., str. I-11673, točki 37 in 38) in z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, ZOdl., str. I-11753, točka 36) ter sodba 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).

9 – Glej sodbe z dne 13. aprila 2000 v zadevi Baars (C-251/98, Recueil, str. I-2787, točka 21); z dne 18. julija 2007 v zadevi Oy AA (C-231/05, ZOdl., str. I-6373, 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).

10 – 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 225, str. 6), v različici Direktive Sveta 2003/123/ES z dne 22. decembra 2003 (UL 2004, L 7, str. 41) se od 1. 1. 2009 uporablja že pri 10-odstotni udeležbi.

11 – Sodbe Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (navedeni v opombi 8, točka 32), Oy AA (navedena v opombi 9, točka 23) in Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (navedena v opombi 8, točka 33).

32. V teh okoliščinah je treba izhajati iz dejstva, da sporna nacionalna določba sicer značilno zajema zadeve, ki spadajo na področje uporabe svobode ustanavljanja. Podjetje bo namreč drugemu podjetju odobrilo izjemne ali neodplačne davčne ugodnosti predvsem takrat, ko ima samo ali njegovi imetniki deležev od te transakcije neposreden dobiček, morda zato, ker se tako lahko zmanjša skupna davčna obremenitev skupine podjetij.

33. Vsekakor ni izključeno, da so poleg tega vpletene tudi druge temeljne svoboščine. Tako bi lahko šlo za prosti pretok blaga in kapitala ali svobodo opravljanja storitev, kadar se davčna ugodnost odobri zaradi posebnega interesa glede določenih dobav blaga, finančnih transakcij ali drugih storitev, ne da bi šlo za posebno protistoritev v okviru konkretnih poslov.

34. Ker člen 26 CIR 92 verjetno ne ureja le primerov, v katerih davčni zavezanec uporablja svobodo ustanavljanja, je treba v drugem koraku preučiti, kako kvalificirati dejansko stanje iz spora o glavni stvari.

35. V tem smislu je treba pritrditi, da imata tako udeležba družbe Cobelpin v družbi SGI kot udeležba družbe SGI v družbi Recydem tak obseg, ki imetnikom deležev vsakokrat omogoča odločilen vpliv na zadevni družbi. Poleg tega je družba Cobelpin članica upravnega odbora družbe SGI in ima v tej funkciji prav tako odločilen vpliv na vodenje tega podjetja. Ker imata obe podjetji, ki sta povezani z družbo SGI, sedež v drugih državah članicah kot družba SGI – Recydem v Franciji in Cobelpin v Luksemburgu –, je treba obravnavano dejansko stanje preučiti predvsem glede na merila iz člena 43 ES v povezavi s členom 48 ES.

36. Posledično lahko tukaj ostane odprto vprašanje, ali je mogoče v primeru, kot je obravnavani, poleg svobode ustanavljanja uporabiti tudi pravico do prostega pretoka kapitala ali morebiti katero od drugih temeljnih svoboščin. [12]

37. Pojasnitev konkurenčnih odnosov bi lahko vplivala na odločitev v tem primeru le, če bi šlo za odnose s tretjimi državami, tako da

12 – Sodišče je v vrsti odločb ugotovilo, da nacionalnih zakonskih predpisov ni treba dodatno – poleg svobode ustanavljanja – preverjati še glede na člen 56 ES, kadar je omejevanje kapitalskih transakcij nujna posledica morebitnega omejevanja svobode ustanavljanja (glej sodbo Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (navedena v opombi 8, točka 34 in navedena sodna praksa)). V zadnjem času je Sodišče enako konkurenčno rešitev preneslo tudi na primer, ko se nacionalni predpis uporablja ne glede na stopnjo udeležbe, vendar konkretni spor o glavni stvari zadeva le udeležbe, ki vplivajo na vodenje zadevne družbe (sodbi z dne 26. junija 2008 v zadevi Burda (C-284/06, ZOdl., str. I-4571, točke od 71 do 74) in z dne 18. junija 2009 v zadevi Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, ZOdl., str. I-5145, točka 33)). Vprašanje je, ali je treba izjave Sodišča razumeti v smislu, da je prosti pretok kapitala vedno v ozadju, kadar gre pri konkretnem vprašanju spora o glavni stvari za udeležbena razmerja, ki odprejo področje uporabe svobode ustanavljanja (glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca Bota, predstavljene 9. julija 2009, v zadevi Glaxo Wellcome (C-182/08, še nerešena zadeva pred Sodiščem, točka 86 in naslednje)).

bi šlo za razširjeno področje uporabe pravice do prostega pretoka kapitala. V Skupnosti lahko vprašanje razmerij med svobodo ustanavljanja in pravico do prostega pretoka kapitala posledično ostane odprto, saj so merila za preverjanje teh temeljnih svoboščin v glavnem enaka.

38. V obravnavanem postopku ni povezave s tretjo državo. Ker preizkus v zvezi z določbami o prostem pretoku kapitala tako ne bi pripeljal do drugačnega izida kot preizkus v zvezi z merilom svobode ustanavljanja, bom obravnavano zadevo zaradi gospodarnosti postopka obravnavala le z vidika zadnjenavedene temeljne svoboščine.

B – *Omejevanje svobode ustanavljanja*

39. Družbam, ustanovljenim v skladu s pravnimi predpisi posamezne države članice, ki imajo registriran sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Evropski skupnosti, daje svoboda ustanavljanja pravico, da svojo dejavnost opravljajo v drugih državah članicah prek hčerinske družbe, podružnice ali agencije. [13]

40. Čeprav naj bi določbe Pogodbe o svobodi ustanavljanja v svojem besedilu zagotavljale, da se družbe v državi članici gostiteljici obravnava enako kot družbe te države, pa tudi prepovedujejo, da bi država članica izvora ovirala ali naredila manj privlačno stalno nastanitev enega od svojih državljanov ali ustanovitev sedeža ene od družb, ustanovljenih v skladu z njeno zakonodajo, v drugi državi članici. [14]

41. V skladu s členom 26, prvi odstavek, CIR 92 se izjemna ali neodplačna davčna ugodnost prišteje k dobičkom podjetja, ki je davčno ugodnost odobrilo. Vendar pa do prištetja ne pride, kadar se je davčno ugodnost upoštevalo pri ugotavljanju obdavčljivih prihodkov prejemnika. Do prištetja ne pride le, kadar je davčne ugodnosti deležna družba rezidentka. Če ima upravičena družba sedež v drugi državi članici in je povezana z družbami, ki ugodnost odobrijo, člen 26, drugi odstavek, točka 1, CIR 92 ne dovoljuje, da ne bi prišlo do prištetja.

13 – Sodbi z dne 21. septembra 1999 v zadevi Saint-Gobain ZN (C-307/97, Recueil, str. I-6161, točka 35) in z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer (C-446/03, ZOdl., str. I-10837, točka 30) ter sodba Aberdeen Property Fininvest Alpha (navedena v opombi 12, točka 37).

14 – Glej sodbo z dne 16. julija 1998 v zadevi ICI (C-264/96, Recueil, str. I-4695, točka 21), sodbi Marks & Spencer (navedena v opombi 13, točka 31) in Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (navedena v opombi 8, točka 42) ter sodbo z dne 27. novembra 2008 v zadevi Papillon (C-418/07, ZOdl., str. I-8947, točka 16).

42. Ta predpis torej zadeva različne ureditve, odvisno od tega, ali družba rezidentka odobri izjemno ali neodplačno davčno ugodnost povezani družbi s sedežem v isti državi ali v drugi državi članici.

43. Belgijska in nemška vlada vsekakor navajata, da naj ta ureditev ob upoštevanju širšega okvira ne bi pomenila zapostavljanja čezmejnega položaja. Prištetje izjemne ali neodplačne davčne ugodnosti v državi se sicer opusti, kadar se davčne ugodnosti upoštevajo pri ugotavljanju obdavčljivih prihodkov prejemnikov. Vendar naj prejemnik davčne ugodnosti v skladu s členoma 79 in 207 CIR 92 zadevnih prihodkov ne bi mogel poračunati z lastnimi izgubami. Zato naj bi bili zadevni dobički v istem časovnem obdobju obdavčeni tudi v notranjih razmerjih, vendar ne pri družbi, ki odobri davčno ugodnost, temveč pri družbi, ki je deležna davčne ugodnosti.

44. S tem pa belgijska in nemška vlada nista v celoti ovrgli, da ta ureditev postavlja v slabši položaj odobritev izjemne ali neodplačne davčne ugodnosti družbi nerezidentki v primerjavi z ustreznimi transakcijami med družbami rezidentkami.

45. K temu je treba pripomniti, da navedeni vladi utemeljujeta skupno obravnavo skupine podjetij in izhajata iz tega, da ni nobene razlike, kateri družbi v skupini se prištejejo določeni prihodki, če prenos ne more pripeljati do izboljšanega izkoriščenja izgub v koncernu. Vendar tako razmišljanje ni nujno utemeljeno, kadar zadevne družbe niso stoodstotno neposredno ali posredno udeležene ena v drugi. Z vidika družbe X in njenih imetnikov deležev je vsekakor razlika, če se izjemna davčna ugodnost, ki jo je družba X odobrila neki drugi družbi, prišteje k njenemu dobičku ali dobičku upravičene družbe. Če so poleg družbe X v upravičeni družbi udeleženi še drugi imetniki deležev, se namreč davčno breme porazdeli med njimi.

46. Če pa se predvideva, da je v obravnavanem primeru za ovrednotenje davčnih predpisov primerna skupna obravnava skupine podjetij, nastanejo v čezmejnih primerih vendarle neugodne posledice. Kot poudarja družba SGI, belgijska vlada pa se s tem strinja, lahko namreč preračun dobička v državi sedeža družbe, ki je odobrila izjemno davčno ugodnost, pripelje do dvojne obdavčitve istih prihodkov.

47. Tako so bila plačila, ki jih je družba SGI plačala družbi Cobelpin za dejavnosti v upravnem odboru, prišteta k dobičku družbe SGI (oziroma niso bila odbita od njenih prihodkov). Hkrati so se ista plačila

stekala v davčno osnovo družbe Cobelpin in so bila obdavčljiva v Luksemburgu. [15] Tudi glede fiktivnih obresti iz posojila družbi Recydem grozi nevarnost večkratnega davčnega upoštevanja. Obresti so bile prištete k dobičku družbe SGI. Ker pa družba Recydem obresti dejansko ni plačala, jih francoski davčni organi vendarle ne bodo brez nadaljnjega priznali kot obratovalne stroške.

48. Sicer države članice upravičeno opozarjajo na dejstvo, da bi z uporabo Konvencije o arbitraži lahko odpravili dvojno obdavčevanje. Tako bi lahko družbi Cobelpin oziroma Recydem na podlagi konvencije zahtevali preračun ugotovitve svojih prihodkov, ki upošteva davčno obravnavo davčnih ugodnosti, ki jih je odobrila družba SGI v Belgiji. Postopek poravnave med udeleženimi davčnimi upravami, ki bi bil morda za to potreben, pa bi bil izvršen le na zahtevo davčnega zavezanca in bi tako zanj pomenil dodatno upravno breme. Poleg tega bi moral davčni zavezanec dvojno plačani davek med postopkom vnaprej financirati. Pri tem se lahko postopek poravnave in morebiti s tem povezan arbitražni postopek vlečeta več let, kadar se izčrpajo v konvenciji predvideni roki postopka.

49. Nasprotno je nevarnost dvojne obdavčitve pri ustreznih transakcijah v državi v glavnem izključena, saj do prištetja davčne ugodnosti ne pride, kadar je davčna ugodnost upoštevana pri prejemniku. [16]

50. Morebitna dvojna obdavčitev istih prihodkov v obravnavanem primeru ni le posledica vzporednega izvrševanja davčne pristojnosti dveh držav članic, ki v skladu s sodno prakso Sodišča pri trenutnem stanju prava Skupnosti ni v nasprotju s temeljnimi svoboščinami. [17] Je bolj posledica različnega davčnega obravnavanja primerljivih transakcij v eni in isti državi članici.

51. Ta država članica naj bi imela načeloma možnost, da izloči nevarnost dvojne obdavčitve, in sicer s tem, da tudi pri davčnih ugodnostih, ki jih družba s sedežem v državi odobri družbi nerezidentki, ne preračuna dobička, kadar je davčna ugodnost obdavčena v upravičeni družbi. Seveda bi se morala

15 – Po razlagi predložitvenega sodišča je lahko družba Cobelpin te prihodke poračunala z lastnimi izgubami. Vendar to ničesar ne spremeni pri dejstvu, da so bili ti prihodki obdavčljivi v Luksemburgu in so vsekakor zmanjšali prenos izgub v naslednje davčno leto.

16 – Zaradi navedene nove različice člena 26 CIR 92 (glej opombo 5 zgoraj), ki dopušča vzporedno uporabo člena 49 CIR 92, bi lahko medtem tudi pri domačih primerih prišlo do večkratne obdavčitve istih prihodkov, s čimer se je treba po mnenju belgijskega ustavnega sodišča sprijazniti (glej sodbo z dne 6. novembra 2008, navedeno v opombi 4). Vendar se nova različica *ratione temporis* za spor o glavni stvari ne uporabi.

17 – V tem smislu glej sodbe z dne 14. novembra 2006 v zadevi Kerckhaert in Morres (C-513/04, ZOdl., str. I-10967, točka 20); z dne 6. decembra 2007 v zadevi Columbus Container Services (C-298/05, ZOdl., str. I-10451, točki 43 in 51), z dne 12. februarja 2009 v zadevi Block (C-67/08, ZOdl., str. I-883, točki 28 in 31) in z dne 16. julija 2009 v zadevi Damseaux (C-128/08, ZOdl., str. I-6823, točka 35).

potem sprijazniti s prenosom obdavčljivega dohodka v državo sedeža upravičene družbe. V okviru preizkusa utemeljenosti pa bo treba nemudoma raziskati, ali pravo Skupnosti to dejansko zahteva.

52. Kot vmesni predlog velja, da nacionalni predpis, kot je člen 26 CIR 92, zaradi različnega obravnavanja nacionalnih in čezmejnih transakcij lahko ovira ustanovitev sedeža v drugi državi članici ali jo naredi manj privlačno. Posledično predpis omejuje izvajanje svobode ustanavljanja, zagotovljene v členu 43 ES.

C – *Utemeljitev omejevanja*

53. 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. [18]

18 – Sodbe Marks & Spencer (navedena v opombi 13, točka 35), Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (navedena v opombi 8, točka 47), Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (navedena v opombi 8, točka 64) in Aberdeen Property Fininvest Alpha (navedena v opombi 12, točka 57).

54. Udeležene vlade in Komisija se strinjajo, da je ureditev, kot je člen 26 CIR 92, namenjena zagotovitvi enakomerne porazdelitve pristojnosti za obdavčitev med državami članicami. Te udeležene stranke hkrati opozarjajo na utemeljitveni razlog boja proti izogibanju davkom s preprečevanjem zlorab.

55. Pri tem nemška vlada postavlja v ospredje prvi navedeni utemeljitveni razlog in meni, da bi ga bilo treba uporabljati tudi ločeno od utemeljenosti zaradi boja proti zlorabam. Vsekakor utemeljitvenega razloga varstva enakomerne porazdelitve pristojnosti za obdavčitev pri njegovem učinku ne bi smeli omejevati s prestrogim preverjanjem sorazmernosti, kot se ga Sodišče loteva pri boju proti zlorabam.

1. Razmerje med utemeljitvenima razlogoma varstva porazdelitve davčne pristojnosti in boja proti zlorabam

56. V sodbi Marks & Spencer je Sodišče, kot je znano, varstvo enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami priznalo kot nujen razlog splošnega interesa, ki lahko utemelji omejevanje temeljnih svobo-

ščin. Pri tem je kot s tem povezana elementa navedlo izogibanje dvojnemu upoštevanju izgube in boj proti begu pred plačilom davka/izogibanju davkom [19]. Posledično je Sodišče priznalo varstvo enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti kot utemeljitev tudi takrat, kadar ni obeh dodatnih elementov. [20]

57. S priznanjem tega utemeljitvenega razloga Sodišče upošteva okoliščino, da so za izterjavo neposrednih davkov v bistvu pristojne države članice. [21] Ker pa v pravu Skupnosti to ni usklajeno, morajo države članice določiti merila za porazdelitev davčne pristojnosti s sklenitvijo sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja ali z enostranskimi ukrepi. [22] Sodišče je ugotovilo tudi, da ni neustrezno, če se države članice ravnajo po mednarodni praksi in Vzorčni konvenciji OECD. [23]

58. V nadaljnjih primerih je Sodišče v ospredje postavilo utemeljitveni razlog preprečevanja izogibanja davkom. Zato so omejitve temeljnih svoboščin za boj proti zlorabam upravičene, kadar se ureditve nanašajo posebej na čisto umetne konstrukte, ki stremijo k izogibanju uporabe pravnih predpisov zadevne države članice. [24]

59. Tovrstne zlorabe so torej le posebna oblika posega v porazdelitev davčne pristojnosti med državami članicami. Kadar so izbrane umetne oblike, da bi se izognili obdavčitvi prihodkov v eni državi članici in bi ti namesto tega postali obdavčljivi v drugi državi, ne gre za nič drugega kot za oviranje enakomerne porazdelitve pristojnosti za obdavčitev. [25] Boj proti takim praksam tako praviloma ni namenjen samemu sebi, temveč sledi širšemu cilju, ki je zagotoviti pravico

19 – V francoski različici zadevnih sodb, torej v različici, v kateri so bile sodbe obravnavane, se enotno uporablja izraz „évasion fiscale“. Tako se zdita beg pred plačilom davka in izogibanje davkom le dva različna prevoda istega francoskega izraza, ki imata tako enak pomen. Zato bom v nadaljevanju uporabljala le izraz izogibanje davkom.

20 – Sodba Oy AA (navedena v opombi 9, točka 60) in sodba z dne 15. maja 2008 v zadevi Lidl Belgium (C-414/06, ZOdl., str. I-3601, točka 40).

21 – Glej sodbe Marks & Spencer (navedena v opombi 13, točka 29); Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (navedena v opombi 8, točka 40), Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (navedena v opombi 8, točka 25) in Aberdeen Property Fininvest Alpha (navedena v opombi 12, točka 24).

22 – 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 sodbi Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (navedena v opombi 8, točka 49) in Oy AA (navedena v opombi 9, točka 52).

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

24 – Glej predvsem sodbi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (navedena v opombi 8, točka 51) ter Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (navedena v opombi 8, točka 72).

25 – Glej sodbo Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (navedena v opombi 8, točka 56).

države članice, da izvaja davčno pristojnost za dejavnosti, izvedene na njenem ozemlju.

60. Vendar to ne pomeni, da je utemeljitveni razlog enakomerne porazdelitve pristojnosti za obdavčitev upošteven samo takrat, ko so hkrati izpolnjeni pogoji za utemeljitveni razlog boja proti zlorabam. Ohranjanje enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti je lahko samostojno ali skupaj z drugimi utemeljitvenimi elementi merodajno glede na obliko in cilj nacionalnega predpisa, ki ga je treba preizkusiti.

61. Merilo umetnega konstrukta je treba uporabiti vedno, kadar čezmejni posli po svojem zunanjem videzu ustrezajo običajnim gospodarskim transakcijam. Takrat načeloma obstaja domneva, da je posel sklenjen v okviru legitimnega uresničevanja svobode ustanavljanja.[26] Šele ko je ta videz odpravljen z dokazom, da za posel v njegovi konkretni obliki dejansko ni nobenega realnega gospodarskega ozadja, gre za poseganje v enakomerno porazdelitev pristojnosti za obdavčitev med državami članicami.

26 – V tem smislu glej sodbi Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (navedena v opombi 8, točka 73 in navedena sodna praksa) in Lammers & Van Cleeff (navedena v opombi 7, točka 27).

62. Ureditev iz člena 26 CIR 92 zahteva presojo konkretnih poslov med povezanimi podjetji. Na podlagi merila načela stroge poslovnosti se je treba odločiti, ali so bili dogovorjeni običajni ali z gospodarskih vidikov nejasni pogoji. V okviru utemeljitve se je torej priporočeno najprej lotiti preizkusa, ali se predpis uporablja za boj proti umetnim konstruktom, ki so bili izbrani zaradi izogibanja davkom. V drugem koraku pa je treba upoštevati varstvo porazdelitve davčne pristojnosti kot pravi motiv.

63. Ker je boj proti zlorabam v obliki umetnih konstruktov za izogibanje davkom, kot je bilo pokazano, pojavna oblika utemeljitvenega razloga ohranjanja enakomerne porazdelitve pristojnosti za obdavčitev, v okviru konkretnih utemeljitvenih razlogov pri preizkusu sorazmernosti tudi ni treba uporabiti različnih meril. Nacionalne omejitve, ki ne zajemajo le zlorab, temveč tudi običajne posle, so nesorazmerne, ker presegajo tisto, kar je potrebno za doseganje cilja. Če družbe s sedežem v različnih državah članicah vstopajo v posle po običajnih gospodarskih pogojih, to ne zadeva porazdelitve davčne pristojnosti. Če pa bi nacionalni predpis vendarle oviral sklenitev tovrstnih poslov, bi bil nesorazmeren.

2. Preizkus utemeljitve

64. Najprej je treba preizkusiti, ali je člen 26 CIR 92 primeren za uresničitev zadanih ciljev.

65. Za ločevanje umetnih konstruktov, ki spodkopavajo porazdelitev davčne pristojnosti, od običajnih poslovnih transakcij upošteva člen 26 CIR 92 na eni strani obstoj povezanosti med udeleženimi podjetji, na drugi pa izjemno ali neodplačno naravo odobrene davčne ugodnosti. Ob teh predpostavkah se davčna ugodnost prišteje k osnovi za odmero davka družbe, ki jo je odobrila.

66. V sporu o glavni stvari je uporaba te določbe pripeljala do tega, da so bile obresti v višini 5 %, ki bi jih po oceni davčne uprave lahko dosegla družba SGI za posojilo družbi Recydem, prištete k prihodkom družbe SGI. K osnovi za odmero davka družbe SGI so bila prišteta še plačila, ki jih je za dejavnosti v upravnem odboru prejela družba Cobelpin, ker zanje ni bilo nobene realne protistoritve družbe Cobelpin.

67. Nacionalna določba se ravna po členu 9 Vzorčne konvencije OECD in členu 4 Konvencije o arbitraži, ki določata ustrezne preračune dobička, kadar posli med povezanimi družbami niso strogo poslovni.

68. V sodbi Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation je Sodišče načeloma priznalo, da načelo stroge poslovnosti pomeni ustrezno merilo za razmejitev umetnih konstruktov od realnih gospodarskih transakcij. Glede predpisov o tanki kapitalizaciji, ki so sporni v tej zadevi, je dobesedno navedlo:

„Okoliščina, da je družbi rezidentki dala posojilo družba nerezidentka pod pogoji, ki ne ustrezajo tistemu, za kar bi se zadevni družbi dogovorili v okoliščinah svobodne konkurence, za državo članico, v kateri je družba posojilojemalka rezidentka, namreč pomeni dokaz – ki je objektiven in ga lahko preverijo tretje osebe – ali je zadevna transakcija v celoti ali delno povsem umeten konstrukt, katerega bistveni cilj je obid davčne zakonodaje te države članice. Glede tega je pomembno, ali posojilo ne bi bilo dano ali bi bilo dano v drugačnem znesku ali po drugačni obrestni meri, če med zadevnima družbama ne bi bilo posebnega razmerja.“ [27]

27 – Sodba Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (navedena v opombi 8, točka 81); glej tudi sodbo Lammers & Van Cleeff (navedena v opombi 7, točka 30).

69. Res je, da se člen 26 CIR 92 v podrobnostih razlikuje od člena 9 Vzorčne konvencije OECD, ki državam članicam ponuja ustrezno usmeritev za razporeditev davčne pristojnosti. Tako predpis v dokaz povezanosti podjetij ne zahteva nujno udeležbe v poslovodenju, nadzoru ali kapitalu. Člen 26 CIR 92 tudi izrecno ne zahteva primerjave s pogoji, pod katerimi bi bil sklenjen zadevni posel med neodvisnimi podjetji. Vendar pa razlaga nacionalnih sodišč pojma izjemne davčne ugodnosti jasno kaže, da je s tem težko mišljeno kaj drugega. [28]

70. S pojmoma neposredna ali posredna povezanost je opredeljeno razmerje med podjetji, ki bi jim lahko bilo v interesu, da si dopustijo neznačilne poslovne pogoje zaradi izogibanja davkom. Ta pojem je zelo široko zasnovan. Čeprav je Sodišče glede prava Skupnosti odločilo, da mora biti davčnemu zavezancu predvsem pri finančno obremenjujočih predpisih jasno, katere so njegove obveznosti, [29] določba vendarle ne posega v načelo pravne varnosti. Predpisi, ki naj bi obravnavali zlorabe, bi morali namreč nujno vsebovati nedoločne pravne izraze, da bi zajeli čim več možnih oblik, ustvarjenih za izogibanje davkom. Poleg tega povezanost ni edini odločilni pogoj. Gre bolj za to, ali so bile med povezanimi podjetji odobrene izjemne ali neodplačne davčne ugodnosti.

71. Kljub tem odstopanjem od člena 9 Vzorčne konvencije OECD in člena 4 Konvencije o arbitraži je člen 26 CIR 92 primeren za doseganje cilja, ki je zoperstaviti se umetnim konstruktom, nastalim zaradi izogibanja davkom.

72. S tem ko člen 26 CIR 92 izključuje, da bi si lahko medsebojno povezana podjetja odobrila izjemne ali neodplačne davčne ugodnosti ter tako prenašala dobičke iz osnove za odmero davka družbe rezidentke v osnovo za odmero davka družbe nerezidentke, ta določba zagotavlja tudi varstvo enakomerne razporeditve pristojnosti za obdavčitev.

73. Dejansko gre pri zadevnih ugodnostih za prikrite prenose dobička med podjetji, ki so med seboj povezana. V sodbi Oy AA je Sodišče že ugotovilo, da finančne pomoči med povezanimi podjetji spodkopavajo porazdelitev pristojnosti za obdavčitev. Če bi bilo namreč treba zadevne prenose davčno priznati, bi

28 – Glej točko 16 zgoraj.

29 – Glej sodbo z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi (C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točka 72).

lahko podjetja neke skupine ne glede na kraj, kjer so bili dobički pridobljeni, prosto izbirala, v kateri državi članici bodo obdavčeni. [30]

74. Vendar bi bilo treba nadalje preizkusiti, ali ti pravni predpisi ne presegajo tistega, kar je potrebno za dosego teh ciljev.

75. Poleg tega iz sodbe Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation izhaja, prvič, da smejo predpisi, ki obravnavajo umetne konstrukte v skladu z merili načela stroge poslovnosti, zadevnim oblikam odreči davčno priznanje le, kolikor odstopajo od tega, kar bi bilo med podjetji, ki so med seboj neodvisna, dogovorjeno pod pogoji svobodne konkurence. [31] Nenavadno nizka ali visoka cena za neko storitev med povezanima podjetjema na primer ne sme voditi do tega, da se posel v celoti davčno ne upošteva. Nasprotno je treba zadevne cene v davčne namene zvišati oziroma znižati na običajno raven. [32]

76. Iz besedila člena 26 CIR 92 sicer ni mogoče nedvomno razbrati, da je preračun dobička dejansko omejen na povrnitev izjemnih davčnih ugodnosti na običajno mero. Vendar davčna uprava in sodišča ta predpis očitno tako razumejo in uporabljajo. Tako je bila višina obresti, ki so bile prištete k prihodkom družbe SGI, naravnana na običajne obresti na trgu. V skladu s sklepno ugotovitvijo predložitvenega sodišča je treba torej izhajati iz tega, da predpis pri svoji konkretni uporabi v tem smislu ustreza načelu sorazmernosti.

77. Drugič pa morajo predpisi za boj proti zlorabam davčnemu zavezancu zmeraj, kadar je podan sum umetnega konstrukta, dati možnost, da predloži dokaze za morebitne gospodarske razloge za sklenitev tega posla. [33]

78. Člen 26 CIR 92 zahteva, da se prizna izjemna ali neodplačna davčna ugodnost. Predpis ne izključuje, da davčni zavezanec izpodbija zadevno presojo davčne uprave glede transakcije. Za to bi moral dokazati, da

30 – V tem smislu glej sodbo Oy AA (navedena v opombi 9, točki 55 in 56) ter ustrezno za prenos izgub sodbi Marks & Spencer (navedena v opombi 13, točki 45 in 46) in Lidl Belgium (navedena v opombi 20, točka 32).

31 – Sodbi Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (navedena v opombi 8, točka 80) in Lammers & Van Cleeff (navedena v opombi 7, točka 29).

32 – V tem smislu glej sodbo Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (navedena v opombi 8, točka 83).

33 – V tem smislu glej sodbo Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (navedena v opombi 8, točka 82) in sklep z dne 23. aprila 2008 v zadevi Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation (C-201/05, ZOdl., str. I-2875, točka 84).

ima sporni posel dejansko realno gospodarsko ozadje in bi bil v svobodni konkurenci ob enakih pogojih sklenjen tudi med neodvisnimi podjetji.

79. V konkretnem primeru iz predložitvenega sklepa izhaja, da za dodelitev brezobrestnega posojila družbe SGI družbi Recydem ni bilo nobene gospodarske utemeljitve, saj je bila družba SGI močno zadolžena, družba Recydem pa je bila v dobrem finančnem položaju. Tudi za plačila družbi Cobelpin družba SGI po razlagi predložitvenega sodišča ni mogla dokazati, da je šlo za primerno nagrado za dejavnosti v upravnem odboru.

80. Na koncu je treba pripomniti, da se neugodni učinki preračuna dobička v skladu s členom 26 CIR 92 pretežno izničijo s tem, da lahko upravičeno podjetje na podlagi Konvencije o arbitraži uveljavi ustrezno upoštevanje tega preračuna v okviru svoje obdavčitve. Sprijazniti se je treba z dodatnimi obremenitvami [34], ki so povezane s tem, saj ni razviden noben manj temeljit ukrep za varstvo enakomerne porazdelitve pristojnosti za obdavčitev. [35]

81. Zato ureditev, kot je člen 26 CIR 92, ne presega tistega, kar je potrebno za varstvo enakomerne porazdelitve pristojnosti za obdavčitev med državami članicami in preprečevanje izogibanja davkom.

82. S tem ureditev, kakršna je ta v členu 26 CIR 92, sicer vodi v omejevanje svobode ustanavljanja, zagotovljene v členu 43 ES v povezavi s členom 48 ES. Vendar je taka določba upravičena zaradi ohranjanja enakomerne porazdelitve pristojnosti za obdavčitev med državami članicami in preprečevanja izogibanja davkom.

34 – Glej točko 55 zgoraj.

35 – Z ureditvijo Konvencije o arbitraži izhajajo države članice iz tega, kar zahteva pravo Skupnosti. V skladu s sodno prakso Sodišča posamezna država namreč za namene lastne davčne zakonodaje ni zavezana upoštevati morebitno neugodnih posledic ureditve druge države, ki se uporablja za domačo družbo s sedežem v tej državi (glej sodbo z dne 23. oktobra 2008 v zadevi Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, ZOdl., str. I-8061, točka 49 in navedena sodna praksa)).

## V – Predlog

83. Na podlagi teh premislekov predlagam Sodišču ta odgovor na vprašanje za predhodno odločanje:

Člen 43 ES v povezavi s členom 48 ES ne nasprotuje zakonodaji države članice, kot je člen 26 belgijskega Code des impôts sur les revenus 1992, ki predvideva izjemno ali neodplačno davčno ugodnost za družbo s sedežem v Belgiji, ki je tako ugodnost odobrila v korist družbe, ki ima sedež v drugi državi članici in je z belgijsko družbo neposredno ali posredno povezana, medtem ko pod enakimi pogoji belgijska družba ne more biti deležna take davčne ugodnosti, ki jo je odobrila v korist druge povezane družbe s sedežem v Belgiji.