SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 27. novembra 2008 *

V zadevi C-418/07,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Conseil d'État (Francija) z odločbo z dne 10. julija 2007, ki je prispela na Sodišče 12. septembra 2007, v postopku

Société Papillon

proti

Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi K. Lenaerts (poročevalec), predsednik senata, R. Silva de Lapuerta, sodnica, E. Juhász, G. Arestis in J. Malenovský, sodniki,

* Jezik postopka: francoščina.

generalna pravobranilka: J. Kokott,
sodni tajnik: B. Fülöp, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 4. junija 2008,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za družbo Papillon G. Calisti, odvetnik,

– za francosko vlado G. de Bergues in J.-C. Gracia, zastopnika,

– za nemško vlado C. Blaschke, zastopnik,

– za špansko vlado M. Muñoz Pérez, zastopnik,

– za nizozemsko vlado C. Wissels, C. ten Dam in M. de Grave, zastopniki,

– za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in J.-P. Keppenne, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 4. septembra 2008

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 52 Pogodbe ES (po spremembi postal člen 43 ES).

2 Ta predlog je bil vložen v sporu med družbo Papillon s sedežem v Franciji in ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (ministrstvo, pristojno za proračun, javne račune in javno upravo), ker ji slednje ni priznalo ugodnosti sistema, imenovanega „davčna integracija“.

Pravni okvir

3 Člen 223 A code général des impôts (splošni davčni zakonik, v nadaljevanju: CGI), v različici, ki se uporablja za dejstva iz spora v glavni stvari, določa:

„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 priglasiti dobiček […]. Članice koncerna

so lahko samo tiste družbe, ki se s tem strinjajo in katerih dobiček je obdavčen z davkom od dohodkov pravnih oseb […]“

4 Predložitveno sodišče poudarja, da lahko matična družba koncerna ob uporabi člena 223 A CGI prosto po svoji presoji določi njegov obseg. Navedena matična družba pa ima lahko posredno v lasti drugo družbo, članico koncerna, le prek družbe, ki je tudi sama članica koncerna in je torej zavezana davku od dohodkov pravnih oseb v Franciji.

5 Člen 223 B CGI določa, da „dobiček celote ugotovi matična družba tako, da sešteje dobičke vseh družb koncerna […]“.

6 Členi 223 B, 223 D in 223 F CGI med drugim določajo nevtralizacijo notranjih transakcij v koncernu, kot so rezervacije za dvomljive terjatve ali tveganja med družbami koncerna, odpust terjatev ali notranjih subvencij le-temu, rezervacije za izgubo vrednosti udeležb v drugih družbah koncerna in prenosi osnovnih sredstev v koncernu.

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

7 Med davčnimi leti v zadevi v glavni stvari, torej v poslovnih letih med 1. januarjem 1989 in 31. decembrom 1991, je družba Papillon imela v lasti 100 % kapitala nizozemske družbe Artist Performance and Communication, ki je imela v lasti 99,99 % delnic

družbe Kiron SARL s sedežem v Franciji. Zato se je družba Papillon odločila za sistem davčne integracije, ki ga urejajo členi od 223 A do 223 F CGI, na podlagi katerega je lahko družba rezidentka sama obdavčena z davkom od dohodkov pravnih oseb, ki se obračuna od celote dobičkov koncerna, ki ga tvori sama in družbe, v katerih ima neposredno ali posredno vsaj 95 % kapitala. Zato je družba Papillon v ta koncern, katerega vodja je bila, vključila družbo Kiron SARL in več njenih hčerinskih družb, ki imajo tudi sedež v Franciji.

8 Davčna uprava je družbi Papillon zavrnila uporabo tega sistema z obrazložitvijo, da ne more tvoriti koncerna z družbami, ki jih ima posredno v lasti prek družbe s sedežem na Nizozemskem, saj slednja ni obdavčena z davkom od dohodkov pravnih oseb v Franciji, ker v njej nima stalnega kraja poslovanja.

9 Zato je bila družba Papillon po izravnavi obdavčena do višine lastnih dobičkov, ki jih je priglasila, ne da bi jih lahko izravnala z dobički drugih družb koncerna.

10 Družba Papillon je plačilo dodatnega davka od dohodkov pravnih oseb, ki ji je bil tako naložen za leta od 1989 do 1991, izpodbijala pri tribunal administratif de Paris (upravno sodišče v Parizu), ki je zavrnilo njene zahtevke s sodbo z dne 9. februarja 2004. Cour administrative d'appel de Paris (pritožbeno upravno sodišče v Parizu), ki je odločalo o pritožbi zoper to sodbo, je s sodbo z dne 24. junija 2005 zgolj znižalo naložene davke in kazni.

11 Conseil d'État, ki odloča o pravnem sredstvu, ki ga je zoper to sodbo vložila družba Papillon, želi izvedeti, ali sta sistem davčne integracije, kot velja v Franciji in ki matični družbi rezidentki omogoča, da izravna rezultate vseh družb koncerna, in davčna nevtralizacija transakcij v koncernu taka, da omejujeta svobodo ustanavljanja vsaj ene od družb, članic koncerna, ker navedeni sistem to možnost izključuje za družbo vnukinjo rezidentko, če je v lasti hčerinske družbe nerezidentke.

12 Conseil d'État sprašuje, ali se tako omejitev – ob predpostavki, da gre zanjo – lahko upraviči z nujnimi razlogi v javnem interesu, zlasti z nujnostjo po zagotovitvi skladnosti davčnega sistema.

13 V teh okoliščinah je Conseil d'État prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„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 [CGI] in naslednjimi, da bi se v združeno davčno skupino vključila družba vnukinja, ki jo ima matična družba v lasti preko 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, čeprav hčerinska družba nujno ostane izvzeta iz uporabe sistema skupine, ker ni davčna zavezanka v Franciji, bodisi s katerimkoli drugim nujnim razlogom v splošnem interesu?“

Vprašanji za predhodno odločanje

14 S tema vprašanjema, ki ju je treba presojati skupaj, predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali zakonodaja države članice, na podlagi katere lahko sistem obdavčenja koncerna uporabi matična družba rezidentka te države članice, ki ima v lasti hčerinske družbe in družbe vnukinje, ki so tudi rezidentke navedene države, ne pa matična družba, ki ima svoje družbe vnukinje rezidentke v lasti prek hčerinske družbe s sedežem v drugi državi članici, omejuje svobodo ustanavljanja in če je tako, ali je to omejitev mogoče upravičiti.

15 Glede tega je treba poudariti, da svoboda ustanavljanja za družbe, ustanovljene v skladu z zakonodajo posamezne države članice, ki imajo registriran sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Evropski skupnosti, zajema pravico opravljanja dejavnosti v drugih državah članicah prek hčerinske družbe, podružnice ali agencije (zgoraj navedena sodba Keller Holding, točka 29, in sodba z dne 15. maja 2008 v zadevi Lidl Belgium, C-414/06, ZOdl., str. I-3601, točka 18).

16 Čeprav se želi z določbami Pogodbe ES o svobodi ustanavljanja glede na njihovo besedilo zagotoviti, da so tuji državljani in družbe v državi članici gostiteljici obravnavani enako kot državljani in družbe iz te države, pa te določbe prav tako nasprotujejo temu, da bi matična država članica ovirala svojega državljana ali družbo, ustanovljeno v skladu z njeno zakonodajo, pri ustanavljanju v drugi državi članici (zgoraj navedena sodba ICI, točka 21; sodba z dne 6. decembra 2007 v zadevi Columbus Container Services, C-298/05, ZOdl., str. I-10451, točka 33, in zgoraj navedena sodba Lidl Belgium, točka 19).

17 V zadevi v glavni stvari je najprej treba pojasniti, da predložitveno sodišče ne sprašuje, ali to, da nizozemske hčerinske družbe matične družbe Papillon ni mogoče vključiti v davčno integracijo, omejuje svobodo ustanavljanja. Kot je poudarila generalna pravobranilka v točkah 5 in 24 sklepnih predlogov, se s predlogom za sprejetje predhodne odločbe želi izvedeti, ali omejitev svobode ustanavljanja v smislu člena 52 Pogodbe pomeni dejstvo, da matična družba s sedežem v državi članici ne more uporabiti sistema davčne integracije za koncern, ki ga tvori s svojimi družbami vnukinjami s sedežem v isti državi, kadar hčerinska družba, prek katere jih ima v lasti in ima sedež v drugi državi članici, v prvi državi ni zavezana za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb.

18 Kot izhaja iz predložitvene odločbe, sistem davčne integracije zmanjša obdavčenje matične družbe, s tem da ji omogoči izravnavo dobičkov in izgub vseh družb davčno integriranega koncerna. Ta sistem pomeni davčno ugodnost, ker dovoljena izravnava koncernu med drugim omogoča, da nemudoma upošteva izgube nekaterih družb, njegovih članic.

19 Ob uporabi člena 223 A CGI in naslednjih pa se te davčne ugodnosti ne podeli, če ima matična družba s sedežem v Franciji družbo vnukinjo, katere sedež je prav tako na francoskem ozemlju, v lasti prek hčerinske družbe, ki ima sedež v drugi državi članici in v Franciji ne opravlja gospodarske dejavnosti.

20 Kot je bilo poudarjeno v točkah 3 in 4 te sodbe, ima lahko namreč matična družba – za to, da bi lahko uporabila sistem davčne integracije – posredno v lasti drugo družbo, članico koncerna, le prek družbe, ki je tudi sama članica koncerna in je torej zavezana za davek od dohodkov pravnih oseb v Franciji.

21 Tako matična družba s sedežem v Franciji, ki ima svoje francoske družbe vnukinje v lasti prek hčerinske družbe s sedežem v drugi državi članici, ne more koristiti sistema davčne integracije. V nasprotju s tem ima francoska matična družba možnost oblikovati davčno integracijo s svojimi francoskimi družbami vnukinjami, če ima hčerinska družba sedež v Franciji.

22 Kot je poudarila generalna pravobranilka v točki 30 sklepnih predlogov, iz tega izhaja, da določbe CGI v zadevi v glavni stvari vodijo k različnemu obravnavanju v zvezi z možnostjo izbire sistema davčne integracije glede na to, ali gre za posredno udeležbo matične družbe prek hčerinske družbe s sedežem v Franciji ali v drugi državi članici.

23 Vendar francoska vlada meni, da to različno obravnavanje pojasnjuje dejstvo, da ta položaja objektivno nista primerljiva.

24 V položaju, kakršen je v zadevi v glavni stvari, hčerinska družba s sedežem v drugi državi članici kot Francoska republika – v nasprotju s hčerinsko družbo s sedežem v tej državi – zaradi tega v Franciji ni zavezana za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb.

25 Te utemeljitve ni mogoče sprejeti.

26 Če bi se dopustilo, da lahko država članica svobodno uporabi različno obravnavanje zgolj zato, ker je sedež družbe v drugi državi članici, bi namreč s tem pravila o svobodi ustanavljanja izgubila pomen (glej v tem smislu sodbi z dne 28. januarja 1986 v zadevi Komisija proti Franciji, 270/83, Recueil, str. 273, točka 18, in z dne 8. marca 2001 v zadevi Metallgesellschaft in drugi, C-397/98 in C-410/98, Recueil, str. I-1727, točka 42).

27 Za dokaz obstoja diskriminacije je treba presojati primerljivost položaja z razsežnostjo Skupnosti s povsem notranjim položajem ob upoštevanju cilja, ki se mu sledi z zadevnimi nacionalnimi določbami (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Metallgesellschaft in drugi, točka 60, in sodbo z dne 18. julija 2007 v zadevi Oy AA, C-231/05, ZOdl., str. I-6373, točka 38).

28 V zadevi v glavni stvari je cilj zadevnih določb CGI, da se koncern, ki ga sestavljajo matična družb, njene hčerinske družbe in družbe vnukinje, čim bolj izenači s podjetjem z več poslovnimi enotami, tako da se omogoči konsolidacija rezultatov vsake družbe.

29 Ta cilj pa je mogoče doseči tako v položaju, ko ima matična družba, rezidentka države članice, družbe vnukinje, prav tako rezidentke te države, v lasti prek hčerinske družbe, ki je tudi sama rezidentka, kot tudi v položaju matične družbe, rezidentke v isti državi članici, ki pa ima družbe vnukinje, prav tako rezidentke te države, v lasti prek hčerinske družbe s sedežem v drugi državi članici.

30 Glede na cilj določb CGI v zadevi v glavni stvari sta torej ta položaja objektivno primerljiva.

31 Zato davčni sistem iz zadeve v glavni stvari povzroča neenako obravnavanje glede na kraj sedeža hčerinske družbe, prek katere ima matična družba rezidentka v lasti svoje družbe vnukinje rezidentke.

32 Ker določbe CGI v zadevi v glavni stvari z davčnega vidika zapostavljajo položaje z razsežnostjo Skupnosti v primerjavi s povsem notranjimi položaji, tako pomenijo omejitev, ki jo načeloma prepovedujejo določbe Pogodbe o svobodi ustanavljanja.

33 Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je taka omejitev svobode ustanavljanja dopustna samo, 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 (zgoraj navedena sodba Lidl Belgium, točka 27, in navedena sodna praksa).

34 Glede tega je treba poudariti, prvič, da sta nemška in nizozemska vlada v pisnih stališčih, ki sta jih predložili Sodišču, zatrjevali, da se omejitev svobode ustanavljanja, ki izhaja iz zadevne zakonodaje, ki je predmet obravnave v glavni stvari, lahko utemelji z nujnostjo ohraniti razdelitev davčnih pristojnosti med državami članicami.

35 V zvezi s tem se navedeni vladi sklicujeta na sodbo z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer (C-446/03, ZOdl., str. I-10837) in zgoraj navedeno sodbo Oy AA ter zatrjujeta, da je omejitev, ki so jo uvedle določbe CGI v zadevi v glavni stvari, potrebna za preprečevanje dvojnega upoštevanja izgub in izogibanja davkom.

36 Te trditve niso utemeljene.

37 V zadevah, o katerih je bilo odločeno v zgoraj navedenih sodbah Marks & Spencer in Oy AA, so se namreč zastavljena vprašanja nanašala na upoštevanje izgub, priglašenih v državi članici, ki ni država članica, v kateri bi davčni zavezanec imel sedež, oziroma na nevarnost izogibanja davkom.

38 V okoliščinah zadeve v glavni stvari pa se ti vprašanji ne zastavljata, ker je predmet predloga za sprejetje predhodne odločbe vprašanje, ali dejstvo, da matična družba rezidentka ene države članice ne more uporabiti sistema davčne integracije s svojimi družbami vnukinjami, ki so prav tako rezidentke navedene države, kadar jih ima v lasti prek hčerinske družbe, ki ima sedež v drugi državi članici, pomeni omejitev, ne pa vprašanje, ali mora imeti hčerinska družba nerezidentka možnost uporabiti ta sistem.

39 V zadevi v glavni stvari pa se vprašanje upoštevanja dobičkov in izgub družb, ki pripadajo zadevnemu koncernu, zastavlja samo za družbe, ki so rezidentke ene same države članice. Zato se zastavljeno vprašanje nanaša na upoštevanje izgub, priglašenih v eni in isti državi članici, kar *a priori* izključuje tudi nevarnost izogibanja davkom.

40 Zato omejitve, ugotovljene v točkah od 22 do 32 te sodbe, ne more upravičiti razdelitev davčnih pristojnosti med državami članicami.

41 Treba je poudariti, drugič, da predložitveno sodišče sprašuje, ali se zadevno omejitev lahko upraviči z nujnostjo zagotoviti skladen davčni sistem, saj je francoska vlada v pisnih stališčih, ki jih je predložila Sodišču, menila, da gre v zadevi v glavni stvari za tak primer.

42 Predložitveno sodišče pojasnjuje, da bi bila, če bi hčerinska družba nerezidentka nujno ostala izključena iz uporabe sistema davčne integracije, saj ni zavezanka za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb v Franciji, prizadeta skladnost sistema nevtralizacije transakcij v koncernu, ker je obravnavanje transakcij, ki vključujejo to hčerinsko družbo, drugačno od obravnavanja transakcij, ki vključujejo hčerinsko družbo rezidentko, in ker lahko vodi do dvojnega znižanja v primerjavi s sistemom, ki upošteva zgolj družbe, zavezanke za plačilo tega davka.

43 Glede tega je treba poudariti, da je Sodišče že sprejelo, da nujnost ohraniti skladnost davčnega sistema lahko upraviči omejitev uresničevanja svoboščin gibanja, ki jih zagotavlja Pogodba (sodbi z dne 28. januarja 1992 v zadevi Bachmann, C-204/90, Recueil, str. I-249, točka 28, in z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen, C-319/02, ZOdl., str. I-7477, točka 42, ter zgoraj navedena sodba Keller Holding, točka 40).

44 Da bi se trditev, ki temelji na taki utemeljitvi, sprejelo, pa Sodišče zahteva neposredno povezavo med zadevno davčno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določeno davčno dajatvijo (sodba z dne 14. novembra 1995 v zadevi Svensson in Gustavsson, C-484/93, Recueil, str. I-3955, točka 18, in zgoraj navedene sodbe ICI, točka 29; Manninen, točka 42, in Keller Holding, točka 40), ker je treba neposrednost te povezave

presojati glede na cilj zadevne ureditve (zgoraj navedena sodba Manninen, točka 43, in sodba z dne 28. februarja 2008 v zadevi Deutsche Shell, C-293/06, ZOdl., str. I-1129, točka 39).

45 V zadevi v glavni stvari francoska vlada poudarja, da sistem davčne integracije predvideva davčno konsolidacijo družb in kot izravnavo tega nevtralizacijo nekaterih transakcij med družbami koncerna v skladu s členi 223 B, 223 D in 223 F CGI.

46 Glede tega je treba pojasniti, da nevtralizacija različnih notranjih transakcij v koncernu med drugim omogoča izogibanje dvojnemu upoštevanju izgub na ravni družb rezidentk, ki uporabijo sistem davčne integracije.

47 V primeru izgub, ki jih priglasi družba vnukinja, hčerinska družba praviloma oblikuje rezervacije za izgubo vrednosti svoje udeležbe v družbi vnukinji, tako da bo matična družba na tej osnovi oblikovala rezervacijo za izgubo vrednosti svoje udeležbe v hčerinski družbi. Čeprav se – glede ene in iste izgube, ki izhaja iz ravni hčerinske družbe – za vse te družbe uporablja sistem davčne integracije, se prek mehanizma nevtralizacije ne upoštevajo rezervacije za izgubo vrednosti v hčerinski in matični družbi.

48 Vendar bi se v primeru hčerinske družbe nerezidentke izgube, ki jih je priglasila družba vnukinja, upoštevale dvakrat, prvič v obliki neposrednih izgub družbe vnukinje in drugič v obliki rezervacije, ki jo matična družba oblikuje za zmanjšanje svoje udeležbe v navedeni hčerinski družbi, ker notranje transakcije ne bi bile nevtralizirane, saj se za hčerinsko družbo nerezidentko ne bi uporabljal sistem davčne integracije.

49 V takem primeru bi bile družbe rezidentke deležne ugodnosti sistema davčne integracije v obliki konsolidacije rezultatov in takojšnjega upoštevanja izgub vseh družb, za katere se uporablja ta sistem, ne da bi izgube družbe vnukinje in rezervacije matične družbe lahko bile predmet nevtralizacije.

50 Zato bi se taka neposredna povezava, ki v sistemu davčne integracije obstaja med davčnimi ugodnostmi in nevtralizacijo notranjih transakcij v koncernu, razblinila, kar bi ogrozilo skladnost navedenega sistema.

51 Tako so določbe CGI v zadevi v glavni stvari, ker se matični družbi rezidentki, ki v sistem davčne integracije želi vključiti družbe vnukinje rezidentke, zavrne ugodnost tega sistema, ker ima slednje v lasti prek hčerinske družbe nerezidentke, take, da zagotavljajo skladnost tega sistema.

52 Poleg tega pa ta nacionalna zakonodaja ne sme iti preko tistega, kar je nujno za dosego tega cilja, istega cilja torej ne sme biti mogoče doseči z ukrepi, ki manj omejujejo svobodo ustanavljanja.

53 Glede tega francoska vlada zatrjuje, da so navedene določbe CGI nujne zaradi težave, s katero se soočajo francoski davčni organi pri preskušanju obstoja nevarnosti dvojnega upoštevanja izgub, ko je družba nerezidentka vmesni člen med matično družbo in družbami vnukinjami. Znesek rezervacije naj na splošno ne bi ustrezal višini izgube hčerinske družbe, natančnega izvora določene rezervacije pa naj sploh ne bi bilo mogoče ugotoviti.

54 Glede tega je treba najprej poudariti, da zgolj praktične težave ne morejo utemeljiti kršitev svoboščine, ki jo zagotavlja Pogodba (sodbe z dne 4. marca 2004 v zadevi Komisija proti Franciji, C-334/02, Recueil, str. I-2229, točka 29; z dne 14. septembra 2006 v zadevi Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, ZOdl., str. I-8203, točka 48, in z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, ZOdl., str. I-11753, točka 70).

55 Nato je treba opozoriti, da ureditev Skupnosti, namreč 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), državam članicam omogoča, da od pristojnih organov drugih držav članic zahtevajo vse podatke, ki bi lahko bili pomembni za pravilno določitev zneska, zlasti glede davka od dohodkov pravnih oseb.

56 Kot je poudarila generalna pravobranilka v točki 66 sklepnih predlogov, je nazadnje treba dodati, da imajo zadevni davčni organi možnost, da sami zahtevajo od matične družbe tista dokazila, ki se jim zdijo potrebna za presojo vprašanja, ali izhajajo rezervacije te družbe za izgubo vrednosti njenih udeležb v kapitalu hčerinske družbe prek rezervacij navedene hčerinske družbe posredno iz izgube družbe vnukinje (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Centro di Musicologia Walter Stauffer, točka 49, ter sodbe z dne 30. januarja 2007 v zadevi Komisija proti Danski, C-150/04, ZOdl., str. I-1163, točka 54; z dne 29. marca 2007 v zadevi Rewe Zentralfinanz, C-347/04, ZOdl., str. I-2647, točka 57, in z dne 11. oktobra 2007 v zadevi ELISA, C-451/05, ZOdl., str. I-8251, točka 95).

57 V razmerjih med državami članicami lahko podatki, ki jih zahtevajo ali posredujejo zadevni davčni organi, toliko bolj omogočajo preskus, ali so izpolnjeni pogoji iz nacionalne zakonodaje, kolikor se usklajevalni ukrepi Skupnosti uporabljajo na področju računovodstva družb, tako da obstaja možnost, da se predložijo zanesljivi in preverljivi dokazi v zvezi z družbo s sedežem v drugi državi (glej v tem smislu sodbo z dne 18. decembra 2007 v zadevi A, C-101/05, ZOdl., str. I-11531, točka 62).

58 Če matične družbe, rezidentke države članice, zahtevajo ugodnosti sistema davčne integracije z družbami vnukinjami rezidentkami, ki jih imajo v lasti prek hčerinskih družb, rezidentk druge države, kot v zadevi v glavni stvari, lahko davčni organi prve države zahtevajo od teh hčerinskih družb, da predložijo dokazila, za katera organi menijo, da so potrebna, da se popolnoma zagotovi preglednost rezervacij, ki jih izvedejo slednje.

59 Družbam s sedežem v Franciji, ki imajo družbe vnukinje rezidentke v lasti prek hčerinskih družb, rezidentk druge države članice, in so zato prikrajšane za uporabo sistema davčne integracije, pa na podlagi določb CGI v zadevi v glavni stvari ni dovoljeno, da bi predložile dokazila, da ne obstaja nikakršna nevarnost dvojnega upoštevanja izgub.

60 Zato ta zakonodaja v vseh okoliščinah ovira družbe rezidentke pri tem dokazovanju, da ne gre za dvojno upoštevanje izgub v okviru sistema davčne integracije.

61 Iz tega izhaja, da za dosego cilja, ki je zagotoviti skladnost davčnega sistema, obstajajo ukrepi, ki manj omejujejo svobodo ustanavljanja.

62 Zato določbe CGI v zadevi v glavni stvari presegajo tisto, kar je nujno za dosego tega cilja, in jih nujnost zagotoviti skladnost davčnega sistema torej ne more upravičiti.

63 Glede na zgoraj navedeno je treba na zastavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba člen 52 Pogodbe razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji države članice, na podlagi katere lahko sistem obdavčenja koncerna uporabi matična družba, rezidentka te države članice, ki ima v lasti hčerinske družbe in družbe vnukinje, ki so tudi rezidentke

navedene države, ne pa matična družba, ki ima svoje družbe vnukinje rezidentke v lasti prek hčerinske družbe s sedežem v drugi državi članici.

Stroški

64 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

Člen 52 Pogodbe (po spremembi postal člen 43 ES) je treba razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji države članice, na podlagi katere lahko sistem obdavčenja koncerna uporabi matična družba, rezidentka te države članice, ki ima v lasti hčerinske družbe in družbe vnukinje, ki so tudi rezidentke navedene države, ne pa matična družba, ki ima svoje družbe vnukinje rezidentke v lasti prek hčerinske družbe s sedežem v drugi državi članici.

Podpisi