

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

M. POIARES MADURA,

predstavljeni 7. aprila 2005¹

1. V tej zadevi je bilo Sodišče pozvano, naj natančno opredeli učinek določb Pogodbe ES o svobodi ustanavljanja na davčno ureditev skupin družb neke države članice. Gre za vprašanje, ali pravo Skupnosti nasprotuje zakonodaji, kakršna je britanska zakonodaja o „olajšavah za skupine“, s katero je prenos izgub znotraj skupine družb pogojen s tem, da so te družbe rezidentke Združenega kraljestva ali opravljajo tam gospodarsko dejavnost.

2. Da bi odgovorilo na to vprašanje, se bo moralo Sodišče opreti na določbe Pogodbe in na rešitve iz svoje sodne prakse na davčnem področju, ki je že močno razvita. Sekundarna zakonodaja, sprejeta na podlagi Pogodbe, na tem področju ne nudi veliko smernic. Seveda obstaja Direktiva Sveta z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in hčerinskih družb iz različnih držav članic². V tem besedilu je jasno izražena želja Skupnosti po odpravi negativnih učinkov

dejstva, da so davčne določbe, s katerimi so urejena razmerja med matičnimi in hčerinskimi družbami iz različnih držav članic, na splošno manj ugodne od tistih, ki se uporabljajo za razmerja med matičnimi in hčerinskimi družbami iz iste države članice³. Vendar pa ta direktiva ne ureja vprašanja obravnavanja čezmejnih izgub znotraj skupin družb⁴.

3. Vseeno to vprašanje institucijam Skupnosti ni tuje. Komisija je 6. decembra 1990 predložila predlog direktive Sveta glede dogovorov za to, da podjetja upoštevajo izgube stalnih poslovnih enot in hčerinskih družb, ki so v preostalih državah članicah⁵. Ker ta predlog ni bil uspešen, se je Komisija odločila, da ga umakne in začne nova

3 — Kot je Sodišče opozorilo v sodbi z dne 18. septembra 2003 v zadevi Bosal (C-168/01, Recueil, str. I-9409, točka 22).

4 — Treba je opozoriti, da je Komisija Evropskih skupnosti že leta 1969 predlagala sistem konsolidiranega dobička, v katerem so se upoštevale izgube hčerinskih družb iz različnih držav članic (Predlog direktive Sveta o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic, UL 1969, C 39, str. 7).

5 — Predlog 91/C 53/03, UL 1991, C 53, str. 30. V tem predlogu sta za hčerinske družbe in tudi za stalne poslovne enote priporočeni dve metodi: metoda odbitka izgub s poznejšo ponovno vključitvijo, ki omogoča odštevanje izgub sekundarnih poslovnih enot v drugih državah članicah od obdavčljivih dobičkov družbe, če se dobički teh sekundarnih poslovnih enot pozneje ponovno vključijo v rezultate družbe v višini odštetih izgub, ali metoda pripisovanja, pri kateri se vsi rezultati tujih podružnic vključijo v rezultate družbe.

1 — Jezik izvornika: portugalsčina.

2 — Direktiva 90/435/EGS, UL L 225, str. 6.

pogajanja z državami članicami. Danes meni, da je neobstoj določbe Skupnosti o čezmejni poravnavi izgub skupin družb v Skupnosti ena izmed večjih ovir za dobro delovanje notranjega trga⁶.

mogoče povzdigniti v predpogoj za uporabo svobode ustanavljanja, določene v členu 43 ES.⁷ Po drugi strani učinkovito izvajanje temeljnih svoboščin, namenjenih vzpostavitvi notranjega trga, ne more odvzeti utemeljenosti in upoštevnosti približevanju nacionalne zakonodaje. Usklajevanje zakonodaje ima namreč lahko cilj olajšati izvajanje prostih pretokov oziroma gibanj, lahko pa služi tudi odpravi izkrivljanja, ki izhaja iz izvajanja teh pretokov.

4. Svet ima verjetno dobre razloge, da ni izbral poti, ki jo je priporočila Komisija. V teh okoliščinah ni naloga Sodišča, da prevzame vlogo zakonodajalca Skupnosti. Vendar pa mu ta neusklajenost zakonodaj držav članic ne more preprečiti tega, da bi izvajalo svojo funkcijo – zagotoviti zaščito in uporabo načel ter temeljnih ciljev Pogodbe.

6. Poleg tega je Sodišče že imelo priložnosti odločiti v primerih, sorodnih tej zadevi, v zvezi z obravnavanjem tujih izgub družb Skupnosti⁸ in tudi z opredeljevanjem davčnega sistema družb Skupnosti, ki imajo sekundarne poslovne enote v drugih državah članicah⁹. Res je, da ni mogoče zanikati posebnih okoliščin te zadeve. Vendar pa ima s predhodnimi zadevami skupno enako temeljno težavo, in sicer nasprotje med *pristojnostjo* držav članic, da obdavčijo dohodke, ustvarjene na njihovem ozemlju, in *svoboščino* državljanov Skupnosti, da v njej

5. Tako je treba v nasprotju s stališčem, ki ga je zagovarjala zlasti nizozemska vlada, ki je intervenirala v tej zadevi, da je približevanje zakonodaje edini primeren okvir za obravnavo tega vprašanja, skrbno opozoriti na naslednji točki. Po eni strani je iz sodne prakse Sodišča mogoče sklepati, da usklajevanja davčne zakonodaje držav članic ni

7 — Glej po analogiji v zvezi s členom 39 ES sodbo z dne 28. januarja 1992 v zadevi Bachmann (C-204/90, Recueil, str. I-249, točka 11). Glej tudi sodbi z dne 28. januarja 1986 v zadevi Komisija proti Franciji (270/83, Recueil, str. 273, točka 24) in z dne 9. decembra 1981 v zadevi Komisija proti Italiji (193/80, Recueil, str. 3019, točka 17).

8 — Glej na primer sodbe z dne 15. maja 1997 v zadevi Futura Participations in Singer (C-250/95, Recueil, str. I-2471); z dne 16. julija 1998 v zadevi ICI (C-264/96, Recueil, str. I-4695); z dne 18. novembra 1999 v zadevi X in Y (C-200/98, Recueil, str. I-8261) ter z dne 14. decembra 2000 v zadevi AMID (C-141/99, Recueil, str. I-11619).

9 — Glej tudi sodbe z dne 13. julija 1993 v zadevi Commerzbank (C-330/91, Recueil, str. I-4017); z dne 29. aprila 1999 v zadevi Royal Bank of Scotland (C-311/97, Recueil, str. I-2651); z dne 21. septembra 1999 v zadevi Saint-Gobain ZN (C-307/97, Recueil, str. I-6161) in z dne 8. marca 2001 v združenih zadevah Metallgesellschaft in drugi (C-397/98 in C-410/98, Recueil, str. I-1727) ter zgoraj v opombi 3 navedeno sodbo Bosal.

6 — Sporočilo Komisije Svetu, Evropskemu parlamentu in Ekonomsko-socialnemu odboru – Notranji trg brez davčnih ovir za podjetja: dosežki, tekoče pobude in preostali izzivi (COM(2003)726 konč.).

ustanavljajo podjetja. Posledica tega je neskladje med dvema nasprotujočima si sistemoma ter potreba po opredelitvi ravnovesja pri delitvi pristojnosti med državami članicami in Skupnostjo.

I – Zadeva v glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

7. Preden se lotim teh težkih pravnih vprašanj, naj spomnim na dejstva, ki so preprosta.

8. Družba Marks & Spencer plc (v nadaljevanju: M&S), ki je rezidentka Združenega kraljestva, je glavna družba skupine, ki trži konfekcijske in prehranske izdelke, električne gospodinjske aparate ter finančne storitve. Prek holdinške družbe s sedežem na Nizozemskem ima med drugim v lasti hčerinske družbe, ki imajo sedež v Nemčiji, Belgiji in Franciji. Od sredine devetdesetih let naprej so te hčerinske družbe stalno evidentirale izgube. Družba M&S je 29. marca 2001 naznanila, da bo prenehala opravljati dejavnosti v celinski Evropi. Francoska hčerinska družba je bila 31. decembra istega leta prodana tretji osebi, medtem ko sta nemška in belgijska hčerinska družba prenehali opravljati vse gospodarske dejavnosti.

9. Družba M&S je v letih 2000 in 2001 pri Davidu Halseyju (HM Inspector of Taxes, davčni inšpektor) vložila zahteve za olajšavo za skupino v zvezi z izgubami svoje nemške, belgijske in francoske hčerinske družbe v zaključenih davčnih letih 1998, 1999, 2000 in 2001. V skladu z britansko davčno zakonodajo lahko namreč matična družba skupine pod nekaterimi pogoji poravnava svoje dobičke in izgube svojih hčerinskih družb. Vendar pa so bile te zahteve zavržene z odločbama z dne 13. avgusta 2001 in 2. novembra 2001, ker pravni sistem olajšav za skupine ne velja za hčerinske družbe, če te niso rezidentke Združenega kraljestva ali če tam ne opravljajo gospodarske dejavnosti.

10. M&S je nemudoma izpodbijala to zavrnitev pred Special Commissioners of Income Tax (davčno sodišče prve stopnje). Tožeča stranka je hotela s tem doseči ugotovitev nezdržljivosti veljavnih britanskih davčnih pravil s pravom Skupnosti ter zlasti s členoma 43 ES in 48 ES. Ta tožba je bila zavržena z odločbo z dne 17. decembra 2002, v kateri je Special Commissioners of Income Tax navedlo, da ker so načela, ki izhajajo iz sodne prakse Sodišča, na tem področju jasna, Sodišču ni treba postavljati vprašanj za predhodno odločanje, in da je treba, ker britanski davčni sistem ni v nasprotju s pravom Skupnosti, potrditi stališče davčnega inšpektorja.

11. Zoper to odločbo je tožeča stranka vložila pritožbo pri High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division. To sodišče je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

tako, da se upošteva davek, plačan v drugi državi članici, in da se izgube teh podružnic upoštevajo pri določitvi obdavčljivih dobičkov družb;

„1. Ali obstaja omejitev v smislu člena 43 ES v zvezi s členom 48 ES, kadar:

- zakonodaja države članice, kot je ta v Združenem kraljestvu, ki se uporablja za skupine družb, prepoveduje matični družbi, ki je davčna rezidentka v tej državi članici, da zniža obdavčljive dobičke v tej državi tako, da odšteje izgube, ki so jih imele hčerinske družbe, z davčnega vidika ustanovljene v drugih državah članicah, medtem ko bi bil tak odbitek mogoč, če bi šlo za izgube hčerinske družbe, ki je rezidentka v državi članici matične družbe;
- država članica matične družbe:
 - družbe, ki imajo sedež na njenem ozemlju, zavezuje za davek od dohodkov pravnih oseb od celotnega njihovega dobička družb, vključno z dobički podružnic v drugih državah članicah, pri čemer je natančneje določila, da posebne določbe omogočajo izogibanje dvojnemu obdavčevanju
- nerazdeljenih dobičkov hčerinskih družb, s sedežem v drugi državi članici, ne zavezuje za davek od dohodkov pravnih oseb;
- matično družbo zavezuje za davek od dohodkov pravnih oseb od vseh dobičkov, ki so jih hčerinske družbe s sedežem v drugih državah članicah razdelile v obliki dividende, medtem ko matična družba ni zavezana za ta davek za dobičke, ki jih njene hčerinske družbe s sedežem v tej državi članici razdelijo v obliki dividend;
- podeljuje davčno olajšavo matični družbi v obliki davčnega odbitka za davek na dividende, odtegnjen pri viru, in za tuje davke na dobičke, iz katerih hčerinske družbe s sedežem v drugih državah članicah razdeljujejo dividende.

Če je odgovor pritrdilen, ali je to utemeljeno glede na pravo Skupnosti?

določenimi pogoji omogoča tretjemu kupcu, da odbije izgube, ni jasno, ali je bilo tako v tej zadevi;

2. a) Ali dejstvo, da zakonodaja države članice, v kateri ima hčerinska družba sedež, glede na okoliščine v tem primeru pod določenimi pogoji omogoča, da se v celoti ali deloma odštejejo izgube, ki jih je imela hčerinska družba, od obdavčljivih dobičkov v tej državi članici, vpliva na odgovor na prvo vprašanje?

— določbe, na podlagi katerih država članica matične družbe upošteva izgube družb s sedežem v Združenem kraljestvu, se uporabljajo ne glede na to, ali so te izgube predmet olajšave v drugi državi članici.

b) Če je odgovor pritrdilen, kako pomembna, če sploh, so ta dejstva:

c) Ali bi bil odgovor enak, če bi obstajal dokaz, da je bila olajšava za izgube pridobljena v državi članici, v kateri ima hčerinska družba sedež, in če je tako, ali bi bilo pomembno dejstvo, da je olajšavo naknadno pridobila druga skupina družb, ki ji je bila ta hčerinska družba prodana?“

— hčerinska družba, ustanovljena v drugi državi članici, je prenehala gospodarsko dejavnost, in čeprav ta država pod določenimi pogoji omogoča, da se izgube odštejejo, ni dokaza, da je bil tak odbitek pridobljen v teh okoliščinah;

II – Zadevna nacionalna zakonodaja

— hčerinska družba s sedežem v drugi državi članici je bila prodana tretji osebi, in čeprav zakonodaja te države pod

12. Področje je urejeno z zakonom iz leta 1988 o davkih na dohodke in od dohodkov pravnih oseb (Income and Corporation Tax Act 1988, v nadaljevanju: ICTA). Pomembno je na kratko spomniti na določbe tega zakona, ki so upoštevne za zahtevano razlago.

13. Združeno kraljestvo je sprejelo sistem obdavčitve dobička družb na svetovni ravni. V členu 8 ICTA je določeno, da so družbe rezidentke Združenega kraljestva obdavčene na vse svoje svetovne dobičke. Iz tega izhaja, da rezultati njihovih podružnic in stalnih poslovnih enot v tujini padejo neposredno v davčno osnovo teh družb. Da se preprečijo dvojne obdavčitve, so upravičene do davčnega odbitka v višini davkov, ki so bili plačani na dobičke, ustvarjene v tujini. Po drugi strani pa morajo družbe nerezidentke v Združenem kraljestvu plačati davek od dohodka pravnih oseb samo na dohodke nacionalnega izvora, ki se pripisejo dobičkom njihovih poslovnih enot s sedežem v Združenem kraljestvu.

14. Obdavčitev skupin družb je urejena s posebnim sistemom. Vsaka družba v skupini je obdavčena posebej glede na svoje dobičke v skladu z načelom pravne osebe, ki velja na davčnem področju. V britanskem davčnem pravu konsolidacija rezultatov za skupine družb načeloma ne obstaja.

15. Vendar pa ima to načelo dva vidika¹⁰. Prvič, tuje hčerinske družbe lahko razdelijo svoje dobičke v obliki dividend matični družbi s sedežem v Združenem kraljestvu.

10 — Pridržek obstaja pri sistemu za „TOD“ („tuje odvisne družbe“), v okviru katerega je mogoče izjemoma in pod nekaterimi pogoji vključiti dobičke tujih hčerinskih družb, razen razdeljenih dividend, v dobičke matične družbe s sedežem v Združenem kraljestvu. Uporaba teh pravil je predmet spora o zadevi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04), ki poteka pred Sodiščem.

V tem primeru se vsi dobički, ki jih razdelijo hčerinske družbe, štejejo za dobičke, ki jih je ustvarila družba rezidentka Združenega kraljestva. Dvojna obdavčitev se prepreči z dodelitvijo davčnega odbitka. Drugič, uveden je bil poseben sistem za obravnavanje izgub skupin. Po tem sistemu, imenovanem „olajšava za skupine“ („group relief“), lahko vsaka družba v skupini („družba prenosnica“) odstopi svoje izgube drugi družbi v isti skupini („družba prosilka“), tako da lahko ta pripiše navedene izgube svojim obdavčljivim dobičkom. Vendar pa družba prenosnica s tem izgubi vse pravice do uporabe prenesenih izgub v davčne namene in zlasti do poravnave izgub z dobički v kasnejših davčnih obdobjih. To je sistem, ki je sporen v tej zadevi.

16. Kakšen je namen tega sistema olajšav? Omejiti negativne davčne učinke ustanavljanja skupin družb. Namen sistema je izogniti se kaznovanju družb, ki se namesto za odpiranje podružnic odločajo za širitev svojih dejavnosti z ustanavljanjem hčerinskih družb. Namen mehanizma prenosa izgub je predvsem čim bolj nevtralizirati obdavčitev skupin družb z omogočanjem prenosa negativnih rezultatov z ene družbe na drugo družbo iste skupine v danem davčnem letu.

17. Čeprav se s tem sistemom *nevtralizirajo* nekateri učinki, ki nastajajo zaradi pravnega ločevanja družb znotraj skupine, pa se z njim *ne izenačujejo* pogoji obdavčitve za različne oblike družb. V nasprotju s sistemom, ki se

uporablja za družbe s stalnimi poslovnimi enotami, v sistemu za skupine družb davčna konsolidacija ni dovoljena. Sistem davčne konsolidacije pomeni, da se vsi rezultati poslovanja skupine, tako izgube kot dobički, zaradi obdavčitve vključijo v rezultate matične družbe. Skupina se zato lahko obravnava kot en davčni subjekt. To pa ne velja za sistem olajšav za skupine. Ta vključuje samo pripisovanje izgub hčerinskih družb k rezultatom matične družbe v danem davčnem obdobju. Te hčerinske družbe morajo pristati na prenos izgub in se poleg tega zavezati, da prenesenih izgub ne bodo prenašale v druga davčna leta. Čeprav se torej lahko šteje, da se skupina družb v sistemu olajšav obravnava kot resničen gospodarski subjekt, pa z njim ni ustvarjen davčni subjekt. V tem sistemu hčerinske družbe ohranijo ne samo pravno neodvisnost, temveč tudi določeno davčno neodvisnost.

mogoče tako olajšavo dodeliti družbam nerezidentkam, ki v Združenem kraljestvu opravljajo gospodarsko dejavnost prek podružnice ali agencije.¹² V novem členu 402 ICTA je določeno, da se lahko olajšava dodeli samo, če družba prenosnica in družba prosilka izpolnjujeta pogoj, da sta „družba [...] rezidentka Združenega kraljestva ali družba nerezidentka, ki v Združenem kraljestvu opravlja gospodarsko dejavnost prek podružnice ali agencije“. Ugodnosti tega sistema tako niso na voljo družbam nerezidentkam, ki v Združenem kraljestvu ne opravljajo gospodarskih dejavnosti. Hčerinske družbe M&S spadajo v to kategorijo.

III – Analiza

18. Pogoji uporabe tega sistema so se spremenili. V sistemu, ki izhaja iz zakona ICTA, je bila uporaba olajšave pogojena s tem, da so zadevne družbe rezidentke Združenega kraljestva. Vendar pa je ta pogoj postal sporen s sodbo ICI, ker je bil v nasprotju s členom 43 ES, ki družbam, s sedežem v Skupnosti, zagotavlja svobodo ustanavljanja.¹¹ Na podlagi te sodbe je bila britanska zakonodaja spremenjena, tako da je

19. Predložitveno sodišče v tej zadevi Sodišču v bistvu postavlja tri vprašanja. Ali izključevanje družbe, ki ima hčerinske družbe v drugih državah članicah, iz ugodnosti sistema davčne konsolidacije, ki se uporablja za družbe s podružnicami v drugih državah članicah, pomeni omejevanje svobode ustanavljanja? Ali izključevanje družbe, ki ima hčerinske družbe v drugih državah članicah, iz ugodnosti sistema olajšav za skupine, ki se uporablja za družbe z hčerinskimi družbami

11 – Sodba, navedena v opombi 8.

12 – O podrobnostih reforme glej Hickey, J. J. B., „Worldwide Groups and UK Taxation after the Finance Act 2000“, *European Taxation*, 2000, str. 466.

v isti državi članici, pomeni omejevanje svobode ustanavljanja? Če se domneva, da britanska zakonodaja pomeni omejevanje, prepovedano s Pogodbo, ali ga je mogoče upravičiti z legitimnimi razlogi, ki so priznani s pravom Skupnosti?

20. Stališča, ki so bila predložena Sodišču, razkrivajo določeno negotovost glede pristopa, ki ga je treba sprejeti za obravnavo teh vprašanj. Res je, da je Sodišče postopoma razvilo svoj pristop na tem področju. Zato se zdi primerno na kratko spomniti na načela, ki jih je Sodišče določilo za razlago temeljnih določb Pogodbe na davčnem področju. Z vidika te analize se bodo tri vprašanja, ki jih je postavilo predložitelno sodišče, obravnavala zaporedoma.

A – Načela razlage

1. Predpostavke

21. „Čeprav v sedanjem stanju prava Skupnosti področje neposredne obdavčitve ne spada med pristojnosti Skupnosti, velja, da morajo države članice svoje pridržane pristojnosti izvrševati ob spoštovanju prava Skupnosti.“ To je zdaj že klasična doktrina,

ki jo je Sodišče izoblikovalo v sodbi z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker¹³.

22. S to doktrino Sodišče potrjuje, da pristojnost držav članic ni neomejena. Izvrševati jo je treba ob spoštovanju pogodbenih zavez, sprejetih ob pristopu k Pogodbi ES, med katerimi je zlasti prepoved omejevanja svobode ustanavljanja državljanom ene države članice na ozemlju druge države članice. Ta svoboščina je določena v členu 43 ES, ki je po mnenju Sodišča „ena od temeljnih določb prava Skupnosti“.¹⁴ S to svoboščino je državljanom Skupnosti zagotovljena pravica do začetka opravljanja in opravljanja samozaposlitvene dejavnosti ter pravica do ustanovitve in vodenja podjetij pod enakimi pogoji, kot so določeni z zakonodajo države članice, v kateri se ustanavlja podjetje, za njene državljane; na podlagi člena 48 ES je podjetjem, ki so bila ustanovljena v skladu z zakonodajo države članice in imajo v Skupnosti statutarni sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja, zagotovljena pravica do opravljanja dejavnosti v zadevni državi članici prek hčerinske družbe, podružnice ali agencije.¹⁵

13 — C-279/93, Recueil, str. I-225, točka 21. Glej pred kratkim izdano sodbo z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen (C-319/02, ZOdl., str. I-7477, točka 19).

14 — Sodba z dne 11. marca 2004 v zadevi De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Recueil, str. I-2409, točka 40).

15 — V opombi 9 navedena sodba Saint-Gobain ZN, točka 35.

23. Poleg tega Sodišče z isto doktrino določa obseg omejitev, ki tako veljajo za države članice. Na eni strani iz tega izhaja, da omejitve, določene s pravom Skupnosti, veljajo samo za pristojnosti, ki jih *izvršujejo* države članice. Države članice torej ohranijo pravico do določanja ureditve in zasnove svojega davčnega sistema¹⁶ ter do določanja potrebe po medsebojni delitvi davčnih pristojnosti¹⁷. Na drugi strani iz tega sledi, da so zaradi neuskkljenosti nacionalnih zakonodaj na tem področju težave gospodarskih subjektov, ki so le posledica razlik med davčnimi sistemi držav članic, zunaj področja uporabe Pogodbe.¹⁸ Zlasti je določeno, da različno obravnavanje, ki je posledica neenakih zakonodaj držav članic, ne pomeni diskriminacije, ki je prepovedana s Pogodbo.¹⁹

dobro delovanje notranjega trga. V teh okoliščinah je naloga Sodišča zagotoviti, da „transnacionalne situacije“, povezane z izvajanjem prostih pretokov oziroma gibanja med državami članicami, niso v slabšem položaju zaradi odločitev nacionalnega zakonodajalca.²¹

2. Stanje sodne prakse Sodišča na področju neposredne obdavčitve

24. Tako ni dvoma, da načeloma države članice ohranijo široke pristojnosti na davčnem področju.²⁰ Vendar pa ne morejo več prezreti omejitev, ki otežujejo njihovo delovanje. Prizadevati si morajo zagotoviti, da se pri odločitvah na davčnem področju ustrezno upoštevajo posledice teh odločitev za

25. Na tem področju je zaradi skrbi za ohranitev ravnovesja med spoštovanjem nacionalnih pristojnosti in zahtevami notranjega trga Sodišče najprej izbralo pristop, osredotočen na načelo prepovedi diskriminacije na podlagi državljanstva. Na podlagi tega pristopa postane svoboda ustanavljanja predvsem pravilo nacionalnega obravnavanja, v skladu s katerim morajo države članice državljane drugih držav članic davčno obravnavati enako kot svoje državljane.²²

16 — V opombi 7 navedena sodba Bachmann, točka 23.

17 — V opombi 7 navedena sodba Saint-Gobain ZN, točka 57. Glej tudi sodbo z dne 21. marca 2002 v zadevi Cura Anlagen (C-451/99, Recueil, str. I-3193, točka 40).

18 — Glej po analogiji v zvezi s tehničnimi pravili sodbo z dne 14. julija 1994 v zadevi Peralta (C-379/92, Recueil, str. I-3453, točka 34). Glej tudi v zvezi z davčnim področjem sodbo z dne 12. maja 1998 v zadevi Gilly (C-336/96, Recueil, str. I-2793, točka 47).

19 — Glej v tem smislu sodbo z dne 28. junija 1978 v zadevi Kenny (1/78, Recueil, str. 1489, točka 18). V novem okviru pravic evropskega državljanstva glej v tem smislu sodbo z dne 15. julija 2004 v zadevi Lindfors (C-365/02, ZOdl., str. I-7183, točka 34).

20 — Na splošno sodba z dne 27. februarja 1985 v zadevi Italija proti Komisiji (55/83, Recueil, str. 683, točka 11).

21 — Pojem transnacionalnih okoliščin je tu ustreznejši od pojma čezmejnih okoliščin ali dejavnosti iz razlogov, ki sem jih navedel v točki 46 in naslednjih sklepnih predlogov v zadevi Carbonati Apuani (sodba z dne 9. septembra 2004, C-72/03, ZOdl., str. I-8027).

22 — Po besedah Sodišča je namen člena 43 ES „predvsem izvajanje načela enakega obravnavanja, določenega v členu [12 ES], na področju samozaposlitvenih dejavnosti“ (v opombi 9 navedena sodba Royal Bank of Scotland, točka 21).

26. Ta pristop se je dolgo ujemal s splošnim pristopom, ki ga je Sodišče sprejelo glede svobode ustanavljanja.²³ Posledica tega je bila, da je bilo treba prepovedati vsako diskriminacijo, ki je neposredno ali posredno temeljila na državljanstvu.²⁴ Vendar se je Sodišče leta 1993 odpovedalo temu pristopu. S sodbo z dne 31. marca 1993 v zadevi Kraus je člen 43 ES prenehalo razlagati tako, da je v njem določena samo obveznost prepovedi diskriminacije med državljani držav članic. Priznalo je namreč, da „člena 48 ES in 52 ES nasprotujeta vsakemu nacionalnemu ukrepu [...], ki bi, tudi če se ga uporablja brez diskriminacije glede na državljanstvo, za državljane Skupnosti, vključno z državljani države članice, ki je sprejela ukrep, lahko pomenil oviro pri izvajanju temeljnih svobodščin, zagotovljenih s Pogodbo“.²⁵ Treba pa je pripomniti, da je Sodišče odlašalo z razširitvijo te sodne prakse na področje neposredne obdavčitve.²⁶

27. Danes priznava, da so davčne omejitve za svobodo ustanavljanja mogoče neodvisno od vsakršne diskriminacije na podlagi državljanstva. Tako je v sodbi ICI razsodilo, da „čeprav se z določbami o svobodi ustanavljanja želi zagotoviti – kot to izhaja iz njihovega besedila –, da so tuji državljani in

družbe v državi članici gostiteljici obravnavani enako kot državljani in družbe iz te države, pa te določbe nasprotujejo temu, da bi matična država ovirala svojega državljan ali družbo, ustanovljeno v skladu z njeno zakonodajo, pri ustanavljanju v drugi državi članici“.²⁷

28. V vseh poznejših sodbah, v katerih se je Sodišču zdelo potrebno preseči pravilo nacionalnega obravnavanja, je bilo upoštevano pravilo prepovedi diskriminacije.²⁸ Vendar ni več povezano z merilom državljanstva. Temelji bolj na uporabi pravice do prostega pretoka oziroma gibanja.²⁹ Pri zadevnem nacionalnem ukrepu je sporno, da se z njim v poseben slabši položaj postavlja subjekte, ki se želijo gibati v Skupnosti ali v njej ustanavljati podjetja. Torej gre za pregon *diskriminacije državljanov Skupnosti, ki želijo uveljavljati svoje pravice, zagotovljene s prostimi pretoki oziroma z gibanjem.*

29. Čeprav obstajajo razlogi za razumevanje, da ima pristop, ki temelji na prepovedi diskriminacije na podlagi državljanstva, na

23 — Glej na primer sodbi z dne 21. junija 1974 v zadevi Reyners (2/74, Recueil, str. 631, točka 16) in z dne 18. junija 1985 v zadevi Steinhauser (197/84, Recueil, str. 1819, točka 14). V sklepnih predlogih v zadevi Collectieve Antennevoorziening Gouda (sodba z dne 25. julija 1991, C-288/89, Recueil, str. I-4007) je generalni pravobranilec Tesouro na podlagi sodne prakse Sodišča sklepal, da ima prepoved diskriminacije na podlagi državljanstva „absolutno in odločilno vlogo“ glede pravice do ustanavljanja (točka 13).

24 — Glej v tem smislu zlasti v opombi 13 navedeno sodbo Schumacker, točka 26.

25 — C-19/92, Recueil, str. I-1663, točka 32.

26 — Glej v tem smislu točko 17 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca Légerja v zadevi Wielockx (sodba z dne 11. avgusta 1995, C-80/94, Recueil, str. I-2493).

27 — V opombi 8 navedena sodba ICI, točka 21. Glej sodbo z dne 27. septembra 1988 v zadevi Daily Mail and General Trust (81/87, Recueil, str. 5483, točka 16).

28 — Glej med drugim v opombi 8 navedeno sodbo X in Y, točka 27, v opombi 3 navedeno sodbo Bosal, točka 27, v opombi 8 navedeno sodbo AMID, točka 23, in v opombi 14 navedeno sodbo De Lasteyrie du Saillant, točka 45; glede prostega pretoka kapitala glej sodbo z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen (C-35/98, Recueil, str. I-4071, točka 34), zgoraj v opombi 13 navedeno sodbo Manninen, točka 22, in sodbo z dne 15. julija 2004 v zadevi Lenz (C-315/02, ZOdL, str. I-7063, točka 20).

29 — Glej v tem smislu točko 21 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca Fennellyja v zadevi Graf (sodba z dne 27. januarja 2000, C-190/98, Recueil, str. I-493).

tem področju prednost, ga ni mogoče šteti za izključnega. Seveda se je lahko zdelo, da se s takim pristopom bolje spoštuje celovitost nacionalnih davčnih sistemov. Tem sistemu tak pristop ne bi prinašal več omejitev od tistih, ki so že sprejete v mednarodnem davčnem pravu.³⁰ V resnici je na videz podoben klavzuli o prepovedi diskriminacije, ki jo vsebujejo vse mednarodne davčne konvencije.³¹ Vsekakor se zdi manj strog od koncepta omejevanja svobode ustanavljanja.

zadostuje, zato od držav članic zahteva, naj upoštevajo dejanski položaj zadevnih oseb. Tako je načelo Skupnosti o prepovedi diskriminacije precej strožje od običajnih zahtev davčnih konvencij.³³

31. Naj dodam, da ima krnitev svobode ustanavljanja le na pravilo o prepovedi diskriminacije na podlagi državljanstva v praksi dve veliki pomanjkljivosti.

30. Vendar pa ta analiza ni bila pravilna. Taka primerjava je bolj formalna kot resnična. Razlika med omejevalnim pristopom do prepovedi diskriminacije v mednarodnih davčnih konvencijah in široko uporabo pristopa Sodišča v njegovi sodni praksi na davčnem področju je namreč velika. To potrjuje zlasti sodna praksa iz sodbe Schumacker, v skladu s katero se je treba osredotočiti na „objektivne razlike“ med obravnavanimi primeri.³² Sodišču formalna razlika med rezidenti in nerezidenti ne

32. Prvič, nadzor nad tem pravilom je težko izvajati. Predvideva, da se ugotovi primerljivost zadevnih položajev. Vendar ostaja načelo, da „na področju neposrednih davkov položaj rezidentov na splošno ni primerljiv s položajem nerezidentov“.³⁴ Če se domneva, da je primerjava utemeljena, je potem treba preučiti namen spornega ukrepa, preden se preveri, ali je razlika, ki izhaja iz navedenega ukrepa, potrebna glede na zastavljeni cilj ukrepa, in ali se je ukrep sorazmerno uporabljal pri ugotovljeni razliki med zadevnimi položaji. Tak postopek zahteva pazljivo vrednotenje in upoštevanje razlogov za utemeljitev ukrepa sočasno z ugotavljanjem diskriminacije. Poleg tega je posebno težaven, če država članica nalaga omejitev enemu svojih državljanov, ki je uveljavljal ali želel uveljavljati pravice, ki izhajajo iz temeljnih

30 — Glede tega glej kritično analizo, ki jo je napisal Wattel, P. J., „The EC Court's Attempts to Reconcile the Treaty Freedoms with International Tax Law“, *Common Market Law Review*, 1996, str. 223.

31 — Tako je v členu 24(1) vzorčne davčne konvencije OECD o dohodku in premoženju, v različici, objavljeni 29. aprila 2000, določeno, da „državljanom ene države pogodbenice v drugi državi pogodbenici ni mogoče naložiti nobene obdavčitve ali s tem povezane obveznosti, ki je drugačna ali predstavlja večje breme od tistih, ki so ali bi lahko bile naložene državljanom te druge države, ki se znajdejo v enakem položaju, zlasti kar zadeva rezidentstvo“.

32 — V opombi 13 navedena sodba Schumacker, točka 37. Glej v istem smislu v opombi 26 navedeno sodbo Wielockx in sodbo z dne 27. junija 1996 v zadevi Asscher (C-107/94, Recueil, str. I-3089).

33 — V tem smislu glej Terra, B. J. M., in Wattel, P. J., *European Tax Law*, Deventer, 3. izdaja, 2001, str. 46.

34 — Glej pred kratkim izdano sodbo z dne 1. julija 2004 v zadevi Wallentin (C-169/03, ZOdl., str. I-6443, točka 15).

svoboščin. V tem primeru je treba primerjati različne državljane iste države članice glede na to, ali ostajajo v tej državi ali se gibljejo znotraj Skupnosti. Tako je v tej zadevi, v kateri domnevna diskriminacija zadeva primer dveh matičnih družb, ki sta rezidentki Združenega kraljestva in katerih položaj se razlikuje samo glede na kraj ustanovitve njunih hčerinskih družb.

odstopanje, izrecno določenih v Pogodbi³⁷. Koristno bi bilo, da bi Sodišče odpravilo te negotovosti.³⁸

33. Drugič, ta pristop povzroča določeno mero zmede glede razlogov, s katerimi se utemeljujejo predpisi, ki bi lahko pomenili oviro za prosti pretok. Generalni pravobranilec Léger je že imel priložnost opozoriti, da Sodišče na davčnem področju priznava, da „je diskriminatorne nacionalne predpise mogoče utemeljiti z nujnimi razlogi, drugačnimi od tistih v Pogodbi, in zlasti na podlagi skladnosti davčnega sistema“.³⁵ Vendar pa te sodbe izpodbijajo splošnejšo sodno prakso, ki se prav tako uporablja na davčnem področju³⁶ in potrjuje, da je mogoče diskriminatorni ukrep utemeljiti samo na podlagi določb za

34. Kljub praktičnim ugotovitvam menim, da načelo prepovedi diskriminacije na podlagi državljanstva ne zadostuje za zaščito vseh ciljev, ki jih vključuje vzpostavitev notranjega trga. Namen te je zagotoviti državljanom Unije vse ugodnosti, ki so del učinkovitega izvajanja prostih pretokov oziroma gibanja. Vzpostavitev notranjega trga je torej nadnacionalna razsežnost evropskega državljanstva.

35. Vsi ti razlogi pojasnjujejo potrebo po tem, da se na davčnem področju ohrani isti pojem omejevanja svobode ustanavljanja, kot se uporablja na drugih področjih. Tako je treba za omejitve šteti „vse ukrepe, ki prepovedujejo, ovirajo ali zmanjšujejo privlačnost izvrševanja te svoboščine“.³⁹ Kljub temu ostaja potreba po dejanskem izobliko-

35 — V opombi 26 navedeni sklepni predlogi Wielockx, točka 31 (glej navedeno sodno prakso). Glej v istem smislu točko 49 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca Tesaura v zadevi Decker (sodba z dne 28. aprila 1998, C-120/95, Recueil, str. I-1831).

36 — Glej na primer v opombi 9 navedeno sodbo Royal Bank of Scotland, točka 32. Vendar pa generalni pravobranilec Alber v sklepni predlogih v tej zadevi pojasnjuje sodno prakso, navedeno v prejšnji opombi, z dejstvom, da so bili sporni ukrepi le posredno diskriminacijski. Neposredne diskriminacije načeloma ne bi bilo mogoče utemeljiti z nujnimi razlogi v splošnem interesu (točka 39).

37 — Glej najprej v zvezi s prostim pretokom blaga sodbo z dne 17. junija 1981 v zadevi Komisija proti Irski (113/80, Recueil, str. 1625, točka 11). Res pa je, da je mogoče v sodni praksi Sodišča na istem področju najti primere obrazložitvev, ki odstopajo od tega načela: glej v zvezi z odpadki sodbo z dne 9. julija 1992 v zadevi Komisija proti Belgiji (C-2/90, Recueil, str. I-4431).

38 — Glej v tem smislu predloge generalnega pravobranilca Jacobsa v sklepni predlogih v zadevi Danner (sodba z dne 3. oktobra 2002, C-136/00, Recueil, str. I-8147).

39 — Glej pred kratkim izdano sodbo z dne 5. oktobra 2004 v zadevi CaixaBank France (C-442/02, ZOdl., str. I-8961, točka 11) in sklep z dne 17. februarja 2005 v zadevi Mauri (C-250/03, ZOdl., str. I-1267, točka 40).

vanju tega pojma v okviru različnih prostih pretokov ali gibanja⁴⁰ ob sočasnem upoštevanju posebnosti področij, na katerih se uporabljajo te svoboščine.

36. Tako je treba v tem primeru upoštevati, da se zahteva posebno spoštovanje davčnih pristojnosti držav članic. Vendar se mi zdi, da v sodni praksi Sodišča v ta namen že obstajajo ustrezni instrumenti za presojo: uravnotežena merila omejevanja in pojem utemeljitve na podlagi skladnosti posameznih davčnih sistemov držav članic.⁴¹

3. Merila omejevanja svobode ustanavljanja

37. Na notranjem trgu, „za katerega je značilna odprava ovir pri prostem pretoku blaga, oseb, storitev in kapitala med državami članicami“⁴², te nimajo več možnosti, da se ne bi menile za omejitve, ki zaradi tega nastajajo pri določanju in uporabi njihovih nacionalnih politik. V tem okviru ni naloga Sodišča, da je udeleženo pri izpodbijanju vsakega pravila nacionalnega izvora, ki ima

posreden ali povsem naključen učinek na izvajanje prostih pretokov oziroma gibanja.⁴³ Prav tako ni pristojno za nadzor političnih odločitev držav članic. Namen sodnega nadzora ukrepov, ki bi lahko preprečevali, ovirali ali zmanjševali privlačnost izvajanja prostih pretokov ali gibanja, je bolj zagotoviti, da se pri teh odločitvah upošteva učinek, ki bi ga te lahko imele na transnacionalne okoliščine. Sprejete politike ne smejo povzročiti, da se transnacionalne okoliščine obravnavajo manj ugodno kot povsem nacionalne okoliščine. Taka morata biti po mojem mnenju cilj in okvir nadzora. Samo s tako razlago je mogoče uskladiti načelo spoštovanja nacionalnih pristojnosti in zaščito cilja vzpostavitve notranjega trga, na katerem so pravice evropskih državljanov zaščitene.

38. Ta okvir za razlago ne zagotavlja dejanskega merila, ki ga je mogoče uporabiti pri analizi omejitev prostih pretokov ali gibanja. Vendar pa je treba z njim zagotoviti smernice za oblikovanje in razlago meril, ki jih sprejme Sodišče.

39. Poleg tega se zdi, da je mogoče različna merila, določena s sodno prakso Sodišča, vključiti v ta okvir za razlago. To velja za

40 — Glej v korist posebnega pristopa na področju svobode ustanavljanja Mischo, J., „Les restrictions à la liberté d'établissement: la nécessité d'une clarification“, *Mélanges en hommage à F. Schockweiler*, Nomos, Baden-Baden, 1999, str. 445.

41 — Glej točko 65 in naslednje teh sklepnih predlogov.

42 — Člen 3(1)(c) ES.

43 — Glej v tem smislu sklepne predloge generalnega pravobranilca Tizzana v zadevi CaixaBank France, navedene v opombi 39.

merilo prepovedi diskriminacije na podlagi državljanstva⁴⁴, merilo dodatnih stroškov, naloženih državljanom Skupnosti⁴⁵, ali merilo dostopa do trga⁴⁶. Ta različna merila se uporabljajo v različnih okoliščinah. Toda vsa izhajajo iz istega vira navdiha, ki je, kot se mi zdi, preprečiti, da države članice sprejemajo ali ohranjajo ukrepe, s katerimi dajejo prednost notranji trgovini v škodo trgovine znotraj Skupnosti. Taka omejitev ima lahko več oblik. Lahko gre za učinek diskriminacije, s katero se daje prednost državljanom držav članic. Lahko gre za posledico ukrepa, s katerim se štiti položaj gospodarskih subjektov, ki so uveljavljeni na nacionalnem trgu, z omejevanjem dostopa novim subjektom. Taka omejitev je lahko tudi posledica zakonodaje, s katero se bolj otežuje trgovina med državami članicami kot notranja trgovina v državi članici⁴⁷.

40. Zdi se mi, da se Sodišče sklicuje na tako omejitev trgovine znotraj Skupnosti, kadar začenja postopke v zvezi z „vsemi ukrepi, ki prepovedujejo, ovirajo ali zmanjšujejo privlačnost izvrševanja prostih pretokov ali gibanja“. Naj v zvezi s tem spomnim, da ni

vsaka omejitev gospodarske ali poslovne svobode tudi omejitev izvrševanja prostih pretokov ali gibanja.⁴⁸ Ta namreč vedno vsebuje neko vrsto „diskriminacije“, ki je posledica tega, da države članice sprejemajo ukrepe brez upoštevanja učinkov, ki jih imajo ti ukrepi na transnacionalne okoliščine. Samo zadnjenavedene omejitve so prepovedane s Pogodbo.

B – Uporaba meril omejevanja svobode ustanavljanja

41. V tem primeru je britanska davčna zakonodaja sporna na dveh ravneh: na eni strani zato, ker z njo matične družbe glede na to, ali imajo v tujini hčerinske družbe ali podružnice, niso upravičene do enakih ugodnosti, in na drugi strani zato, ker se z njo postavlja v slabši položaj skupine družb, ki se želijo uveljaviti v tujini, v primerjavi s skupinami, ki so rezidentke Združenega kraljestva. Da bi se izbrana merila Sodišča uporabila pravilno, je treba jasno razlikovati med tema vprašanjema.

44 – Glej na primer sodbo Komisija proti Franciji, navedeno v opombi 7.

45 – Glej na primer sodbo z dne 6. julija 1995 v zadevi Mars (C-470/93, Recueil, str. I-1923).

46 – Glej na primer sodbo CaixaBank France, navedeno v opombi 39.

47 – Glej na primer v zvezi s svobodo opravljanja storitev sodbo z dne 26. junija 2001 v zadevi Komisija proti Portugalski (C-70/99, Recueil, str. I-4845, točke od 25 do 27).

48 – V tem smislu glej sodbo z dne 24. novembra 1993 v združenih zadevah Keck in Mithouard (C-267/91 in C-268/91, Recueil, str. I-6097), sklepne predloge generalnega pravobranilca Tesaura v zadevi Hünermund in drugi (sodba z dne 15. decembra 1993, C-292/92, Recueil, str. I-6787) in sklepne predloge generalnega pravobranilca Tizziana k v opombi 39 navedeni zadevi CaixaBank France, točki 62 in 63.

1. Slabši položaj, povezan z izbiro pravne oblike tuje poslovne enote

42. Del prvega vprašanja, ki ga je postavilo High Court of Justice v tej zadevi, se nanaša na slabši položaj, ki naj bi izhajal iz dejstva, da se je M&S odločila v drugih državah članicah ustanoviti poslovne enote v obliki hčerinskih družb namesto v obliki podružnic.

43. Naj spomnim, da je Sodišče že priznalo, da lahko svoboda ustanavljanja vključuje obveznost prepovedi diskriminacije med različnimi oblikami poslovnih enot, ki jih lahko izberejo gospodarski subjekti. Zdi se, da to izhaja zlasti iz zadev Komisija proti Franciji⁴⁹, Royal Bank of Scotland⁵⁰ in Saint-Gobain ZN⁵¹. Vendar je treba pripomniti, da so se v teh zadevah v spornih nacionalnih predpisih za obdavčitev enako obravnavale zadevne različne oblike poslovnih enot.

44. V prvi zadevi so se sporni francoski predpisi nanašali na pogoje dodeljevanja davčnega odbitka, imenovanega „avoir fiscal“, prejemnikom dividend, ki so jih razdeljevale francoske družbe. Ugotovljeno je bilo, da v francoskem sistemu glede pogojev in načinov obdavčitve dobičkov ni nobene razlike med francoskimi družbami ter fran-

coskimi podružnicami in agencijami tujih družb. V takih okoliščinah, ki so urejene z načelom teritorialnosti obdavčitve, je prav tako treba za dodelitev davčnega odbitka enako obravnavati obe obliki poslovnih enot. V tem okviru je Sodišče potrdilo, da „svobodna izbira [ustrezne pravne oblike za opravljanje njihovih dejavnosti v drugi državi članici] ne sme biti omejena z diskriminativnimi davčnimi določbami“.⁵²

45. V zadevi Royal Bank of Scotland, v kateri se je obravnavala grška zakonodaja o davku od dohodka pravnih oseb, je Sodišče najprej opozorilo, da „glede načina določanja davčne osnove v grški davčni zakonodaji ni med družbami, ki imajo sedež v Grčiji, ter tistimi, ki imajo sedež v drugi državi članici in stalno poslovno enoto v Grčiji, nobene razlike, s katero bi bilo mogoče utemeljiti različno obravnavanje teh dveh kategorij družb“. Čeprav so v Grčiji tem družbam naložene različne davčne obveznosti, je bilo ugotovljeno, da je način določanja davčne osnove enak. Zato je bila vsaka razlika v davčni stopnji prepovedana, utemeljitve, ki so temeljile na razlikah med pravnimi oblikami, pa je bilo treba zavrniti.⁵³

49 — Navedena v opombi 7.

50 — Navedena v opombi 9.

51 — Navedena v opombi 9.

52 — Točka 22 sodbe Komisija proti Franciji, navedene v opombi 7.

53 — Točki 29 in 30 sodbe Royal Bank of Scotland, navedene v opombi 9.

46. V tretji zadevi, Saint-Gobain ZN, je Sodišče v istem smislu odločilo, da „je treba razliko v obravnavanju podružnic družb nerezidentk v primerjavi z družbami rezidentkami in omejitev svobodne izbire oblike sekundarne poslovne enote obravnavati kot samo eno kršitev členov 52 in 58 Pogodbe“.⁵⁴ Z nemško zakonodajo so bile do nekaterih davčnih ugodnosti v zvezi z obdavčitvijo deležev in razdeljenih dividend upravičene samo družbe s sedežem v Nemčiji, izključene pa so bile družbe nerezidentke z nemškimi podružnicami. Tako različno obravnavanje je pomenilo diskriminacijo, ker so bile družbe rezidentke in družbe nerezidentke glede obdavčitve prejetih dividend v Nemčiji v objektivno primerljivih položajih.⁵⁵

47. Zdi se jasno, da je v vseh teh primerih diskriminacija glede izbire oblike poslovne enote tesno povezana z diskriminacijo glede izbire kraja rezidentstva. Ta povezava izhaja iz tega, da se je zadevna država za obdavčitev na svojem ozemlju odločila izenačiti različne oblike poslovnih enot. Če se v tem primeru vseeno ugotovi različno obravnavanje, pride do tega zato, ker se dejansko prikriva diskriminacijo na podlagi državljanstva družb, ki imajo te poslovne enote.

48. V tej zadevi položaj podružnic in hčerinske družbe res urejata različna davčna sistema. Vendar to različno obravnavanje ni samo posledica dejstva, da so jim naložene različne davčne obveznosti, ampak tudi ureditve britanskega sistema obdavčitve družb. V tem sistemu je razlika v davčnem obravnavanju neposredno povezana z izbiro pravne oblike sekundarne poslovne enote. Skupine družb niso upravičene do sistema davčne konsolidacije, ki se uporablja za dohodke stalnih poslovnih enot. V zvezi s tem sistem olajšav za skupine, čeprav gre za omilitev načela ločene obdavčitve družb, ki pripadajo skupini, ne vodi k izenačitvi položajev hčerinskih družb in podružnic. V tem sistemu se namreč prenos izgub obravnava na poseben način: brez skupne konsolidirane obdavčitve. To je posledica tega, da se hčerinske družbe vedno obravnavajo kot samostojni pravni in davčni subjekti. Iz tega sledi, da različno obravnavanje teh dveh kategorij poslovnih enot ne pomeni samo izgube posebne ugodnosti, ki je posledica odločitve o ustanovitvi hčerinskih družb v tujini. Ta razlika izhaja iz razlike v davčnih sistemih, ki se uporabljajo za različne oblike poslovnih enot.

49. Vendar določbe o svobodi ustanavljanja ne nasprotujejo temu, da se fizične ali pravne osebe v različnih pravnih položajih davčno različno obravnavajo. Cilj teh določb ni zagotoviti enotnost sistemov, ki se uporabljajo za različne oblike poslovnih enot. V tem

54 — Točka 44 sodbe Saint-Gobain ZN, navedene v opombi 9.

55 — Točka 48.

okviru je njihov edini namen zagotoviti davčno nevtralnost pri izvajanju pravice do ustanavljanja v Skupnosti. Vsaka druga rešitev bi povzročila spornost najstrožjih davčnih sistemov držav članic, čeprav se ne bi nanašala na nobeno posamezno transnacionalno okoliščino. To ne more biti cilj pravil Pogodbe v zvezi s prostim pretokom ali z gibanjem.

50. Poleg tega se mi ne zdi sporno, da se z britansko davčno zakonodajo britanskim družbam ne prepoveduje ustanavljanje hčerinskih družb v drugih državah članicah. Zato je v tej zadevi pomembno samo vprašanje, ali ustanavljanje hčerinskih družb v drugi državi članici postavlja skupino in matično družbo, ki je rezidentka Združenega kraljestva, v poseben slabši položaj, v katerem se ne bi znašli, če bi se matična družba odločila za ustanovitev hčerinskih družb v svoji državi rezidentstva.

2. Slabši položaj, povezan s krajem ustanovitve hčerinskih družb

51. Sodna praksa Sodišča kaže, da je mogoče zavrnitev davčne ugodnosti šteti za omejitev, ki je v nasprotju s Pogodbo, če se izkaže, da je v glavnem povezana z izvajanjem pravice do ustanavljanja.⁵⁶

⁵⁶ — Glej sodbo z dne 13. aprila 2000 v zadevi Baars (C-251/98, Recueil, str. I-2787, točki 30 in 31) in v opombi 32 navedeno sodbo Asscher, točka 42.

52. Čeprav se vprašanja, ki jih je postavilo predložitveno sodišče, nanašajo samo na položaj matične družbe, ki je tožeča stranka v postopku v glavni stvari, je treba za odločitev o združljivosti zakonodaje, kot se obravnava v tej zadevi, s svobodo ustanavljanja preučiti položaj skupine. V zvezi s tem ni dvoma, da uporaba britanskega sistema olajšav za skupine pomeni davčno ugodnost za skupino, ki ima od te ugodnosti korist. Ugodnost, ki iz tega izhaja za družbo prosilko, prejemnico prenesenih izgub, je samo posledica ugodnosti, dodeljene skupini. Obdavčljivi dobiček družb v skupini se v danem davčnem obdobju zmanjša. Vendar je v skladu z zadevno nacionalno zakonodajo skupini, katere glavni kraj poslovanja je v Združenem kraljestvu in ki želi v drugi državi članici ustanoviti hčerinske družbe, pravica do te ugodnosti zavrnjena. V okoliščinah tega primera izhaja ta zavrnitev izključno iz dejstva, da je M&S uveljavila pravico do svobode ustanavljanja.

53. V tem primeru omejitve ni težko opredeliti. Ta vrsta omejitev je v sodni praksi Sodišča dobro znana. Najti jo je mogoče v več sodbah, ki nasprotujejo vsakemu ukrepu države članice, s katerim se državljanom te države omejuje pravica do svobode gibanja v Skupnosti.⁵⁷ Pri zavrnitvi v tem primeru gre za „izhodno omejitev“, za katero

⁵⁷ — Glej v tem smislu sodbi z dne 31. januarja 1984 v združenih zadevah Luisi in Carbone (286/82 in 26/83, Recueil, str. 377) ter z dne 7. julija 1988 v zadevi Stanton (143/87, Recueil, str. 3877), v opombi 27 navedeno sodbo Daily Mail and General Trust ter sodbe z dne 7. julija 1992 v zadevi Singh (C-370/90, Recueil, str. I-4265); z dne 26. januarja 1999 v zadevi Terhoeve (C-18/95, Recueil, str. I-345) in z dne 11. julija 2002 v zadevi D'Hoop (C-224/98, Recueil, str. I-6191).

je značilno manj ugodno obravnavanje družb, ki želijo ustanoviti hčerinske družbe v drugih državah članicah.⁵⁸ V tej fazi ni pomembno, ali so hčerinske družbe M & S zaradi ustanovitve v zadevnih državah gostiteljicah upravičene do drugih ugodnosti. Zadostuje ugotovitev, da britanska zakonodaja pomeni oviro, ki družbe s sedežem v Združenem kraljestvu odvraca od ustanavljanja hčerinskih družb v drugih državah članicah.

interesu. V tem primeru je potrebno še, da je ta ukrep primeren za zagotavljanje uresničitve zadevnega cilja in da ne presega tega, kar je nujno za dosego tega cilja.⁵⁹

C – Iskanje utemeljitve omejevalnega ukrepa

54. Zato prav tako ni treba preučevati vprašanja, ali je ta predpis posredna oblika diskriminacije na podlagi državljanstva. Ker je dokazano, da je zadevni ukrep ovira, ni potrebno vprašanje, ki ga postavljajo različne stranke v sporu, in sicer ali so hčerinske družbe nerezidentke, ker razdeljujejo del svojih dobičkov matični družbi, glede na matično družbo v položaju, ki je primerljiv s položajem hčerinskih družb s sedežem v Združenem kraljestvu.

56. Takoj je treba zavrnilo trditev nemške vlade, da zadevna država ne more upoštevati izgub, ker bi to povzročilo znižanje davčnih prihodkov in s tem velike proračunske težave za to državo članico. Sodišče je že večkrat potrdilo, da „zmanjšanja davčnih prihodkov [...] ni mogoče obravnavati kot nujnega razloga v splošnem interesu, na katerega se da sklicevati za utemeljevanje ukrepa, ki je načeloma v nasprotju s temeljno svoboščino“.⁶⁰

55. Treba pa je obravnavati, ali je to omejitev mogoče utemeljiti na podlagi prava Skupnosti. Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da omejevalni ukrep s členom 43 ES ni prepovedan, če se z njim zasleduje legitimni cilj, ki je združljiv s Pogodbo in ga je mogoče upravičiti z nujnimi razlogi v splošnem

57. Nasprotno, treba je resneje preučiti trditve, ki temeljijo na nevarnosti, da bi zadevna država izgubila pristojnost ali nadzor nad davčnim sistemom. Na to se navezujeta dve utemeljitvi: prva izhaja iz uporabe davčnega načela teritorialnosti, druga pa iz potrebe po zagotavljanju skladnosti britanskega davčnega sistema.

58 – Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Tesaura k v opombi 8 navedeni zadevi ICI, točka 18.

59 – V opombi 8 navedena sodba Futura Participations in Singer, točka 26.

60 – Glej zlasti v opombi 13 navedeno sodbo Manninen, točka 49.

1. Utemeljitev na podlagi davčnega načela teritorialnosti

mogoče sklepati, da pomeni diskriminacijo, ki je prepovedana s Pogodbo.

58. Vlada Združenega kraljestva trdi, da je zavrnitev dodelitve zadevne davčne ugodnosti skladna z načelom teritorialnosti, ki je priznано v mednarodni davčni praksi in sodni praksi Sodišča. Po njenem mnenju to načelo pomeni, da davčne ugodnosti ne more nuditi tam, kjer nima davčnih pristojnosti. Ker nima pristojnosti za obdavčitev dohodkov hčerinskih družb, ki niso rezidentke Združenega kraljestva, ji naj ne bi bilo dovoljeno upoštevati izgub teh hčerinskih družb, da bi nudila ugodnost skupini, ki ji te hčerinske družbe pripadajo. Iz tega sklepa, da lahko olajšava zadeva samo družbe, ki imajo sedež ali opravljajo gospodarsko dejavnost na njenem ozemlju.

59. Tako sklepanje kaže napačno razumevanje Skupnostnega načela teritorialnosti. Res je, da je Sodišče v sodbi *Futura Participations* in *Singer*⁶¹ priznalo uporabo davčnega načela teritorialnosti v pravu Skupnosti. Na tej podlagi je Sodišče menilo, da za luksemburški sistem – po katerem se zahteva, da je prenos izgub, ki ga je zahteval davčni zavezanec, ki ima podružnico v tej državi članici, vendar ni njen rezident, pogojen s tem, da so prenesene izgube ekonomsko povezane s dohodki, ki jih je ta davčni zavezanec ustvaril v tej državi članici – ni

60. Vendar pa ni treba napačno razumeti natančnega pomena, ki ga Sodišče pripisuje temu načelu. S tem načelom Sodišče priznava le potrebo po upoštevanju omejitev, ki izhajajo iz soobstoja davčnih suverenosti držav članic.⁶² Te omejitve zahtevajo, da se vsaka država članica prilagodi konkurenčnim davčnim suverenostim.⁶³ V skladu z zahtevami mednarodnega prava je za izvrševanje davčne pristojnosti vsake države članice potrebna povezava z državljanstvom davčnega zavezanca ali z nastankom obdavčljivih dohodkov na njenem ozemlju. Iz tega izhaja, da čeprav ima država pravico naložiti davčnim zavezancem, ki so rezidenti na njenem ozemlju, neomejeno davčno obveznost, pa lahko tuje davčne zavezance obdavči samo na dohodke, ustvarjene na njenem ozemlju. Tako je Sodišče v sodbi *Royal Bank of Scotland* pojasnilo, da je dejstvo, da družbam rezidentkam Grčije in družbam nerezidentkam, ki v Grčiji opravljajo gospodarsko dejavnost, ni naložena enaka davčna obveznost, samo posledica „omejene davčne suverenosti države, v kateri je dohodek ustvarjen,

62 – O omejitvah davčnih pristojnosti držav članic glej tudi v opombi 18 navedeno sodbo *Gilly*, točka 48.

63 – „Politično in davčno suverena država lahko torej izvaja absolutne davčne pristojnosti na svojem ozemlju, ki je kot nekakšna zaprta ograda; zlasti se lahko odloči, da bosta na tem ozemlju soobstajala dva davčna sistema ali več teh, ki bosta uživala bolj ali manj obsežno neodvisnost in ohranjala medsebojne odnose, ki se po potrebi določijo s konvencijami ali sporazumi izključno na podlagi notranjega prava. Nasprotno država zunaj svojega ozemlja ne more izvrševati nobenih davčnih pristojnosti. Takšni so pozitivni in negativni vidiki koncepta davčne suverenosti“ (*Gest, G., in Texier, G., Droit fiscal international*, PUF, Pariz, 2. izdaja, 1990, str. 17).

61 – Sodba, navedena v opombi 8.

glede na davčno suverenost države, v kateri ima družba sedež“. ⁶⁴ Vendar ni ne namen ne naloga prava Skupnosti, da izpodbija omejitve vsake davčne pristojnosti ali posega v razdelitev davčnih pristojnosti med države članice. Naj spomnim, da Sodišče zaradi neuskkljenosti na ravni Skupnosti nima pristojnosti, da se vmešava v *zasnovo* in *ureditev* davčnih sistemov držav članic. ⁶⁵

uporabljeni za to, da bi se države članice izogibale obveznostim, ki jih imajo na podlagi prava Skupnosti. Spoštovanja davčne suverenosti v pravu Skupnosti ni mogoče razumeti v smislu načela „davčne samovlade“. S podpisom Pogodbe so države članice pristale, da zanje velja sistem prostega gibanja oseb v Skupnosti, s tem pa so sprejele tudi posebne omejitve. Ta sistem predvsem zavezuje države članice, da pri uporabi svojih davčnih sistemov upoštevajo transnacionalne okoliščine in da te sisteme ustrezno prilagodijo.

61. V zgoraj navedeni zadevi Futura Participations in Singer je bila sporna ureditev davka od dohodka v Luksemburgu. Po luksemburškem sistemu je mogoče izgube prenesti na poznejše dobičke davčnih zavezancev. Vendar v skladu z ustaljenimi pravili mednarodnega prava nobena država članica nima pristojnosti za obdavčitev v tujini ustvarjenega dohodka davčnih zavezancev, ki niso njeni rezidenti. Zato ta država članica ni dopuščala prenosa v tujini ustvarjenih izgub teh davčnih zavezancev. Tako je določila pogoj, da je treba med prenesenimi izgubami in dohodki, ustvarjenimi v državi obdavčitve, vzpostaviti ekonomsko povezavo. Ta pogoj je bil povsem upravičen. Izhajal je namreč iz potrebe po uskladitvi davčnih pristojnosti države obdavčitve z davčnimi pristojnostmi države, v kateri je bil zadevni davčni zavezanec rezident.

63. V teh okoliščinah Združeno kraljestvo ne more trditi, da je dodelitev davčne ugodnosti pogojena z obstojem ustreznih davčnih pristojnosti in možnostjo imeti od tega korist. Taka razlaga je v nasprotju s temeljnim načelom svobode ustanavljanja. V tej fazi se je treba samo vprašati, ali se lahko z dodelitvijo te ugodnosti ogrozi soobstoj davčnih suverenosti držav članic. Vendar v tem primeru nič ne nasprotuje temu, da Združeno kraljestvo razširi ugodnost olajšav na matične družbe z hčerinskimi družbami nerezidentkami. Ta zahteva namreč spada v okvir sistema za skupine, ki ga je sprejelo Združeno kraljestvo. Ne zadeva obdavčitve enega davčnega zavezanca, ki je rezident in opravlja glavne gospodarske dejavnosti v tujini, temveč prenos izgub med družbami, ki pripadajo isti skupini. ⁶⁶ Znotraj skupine zahtevo podaja matična družba, ki je rezident

62. Davčno načelo teritorialnosti omogoča preprečevanje sporov glede davčnih pristojnosti med državami članicami. Ni ga mogoče

64 — V opombi 9 navedena sodba, točka 29.

65 — Glej v opombi 7 navedeno sodbo Bachmann, točka 23.

66 — Glej v istem smislu v opombi 3 navedeno sodbo Bosal, točke od 38 do 40.

dentka Združenega kraljestva in s tem podvržena neomejeni davčni obveznosti v tej državi.⁶⁷ Glede na to davčna pristojnost te države članice ni omejena. V teh okoliščinah se Združeno kraljestvo ne more opirati na načelo teritorialnosti, da bi družbi v skupini s sedežem na njegovem ozemlju zavrnilo dodelitev ugodnosti, povezane s prenosom izgub.

64. Zdi se, da želi Združeno kraljestvo s to trditvijo v resnici doseči priznanje, da matični družbi prosilki ni mogoče dodeliti ugodnosti, če se ta ne nadomesti z možnostjo obdavčitve hčerinske družbe prenosnice. Po mnenju vlade Združenega kraljestva se ta trditev, ki temelji na načelu teritorialnosti, dejansko navezuje na načelo davčne skladnosti, ki ga je Sodišče priznalo v zgoraj navedeni sodbi Bachmann. Zato je treba to vprašanje obravnavati v okviru druge podane utemeljitve.

2. Utemeljitev na podlagi potrebe po zagotavljanju skladnosti davčnega sistema

65. Sodišče v sodni praksi priznava, da je mogoče s potrebo po zagotavljanju sklad-

nosti davčnega sistema upravičiti predpise, s katerimi se omejuje svoboščine Skupnosti.⁶⁸

66. Pojem davčne skladnosti ima pomembno korektivno vlogo v pravu Skupnosti. Namenjen je popraviljanju učinkov razširitve svoboščin Skupnosti na davčne sisteme, katerih ureditev je načeloma v izključni pristojnosti držav članic. Treba je namreč preprečiti, da bi uporaba prostih pretokov ali gibanja privedla do neupravičenih ovir za notranjo ureditev nacionalnih davčnih sistemov. Po besedah Sodišča je zasnova davčnega sistema „v pristojnosti vsake države članice“.⁶⁹ V teh okoliščinah je jasno, da imajo države članice legitimni interes za zagotovitev celovitosti in pravičnosti svojih davčnih sistemov. Vendar pa iz tega ne sledi, da se lahko ta koncept uporablja kot argument za nasprotovanje ciljem, zastavljenim v okviru notranjega trga. Ni mogoče sprejeti, da je davčni sistem urejen tako, da se z njim daje prednost nacionalnim okoliščinam ali subjektom. Naloga davčne skladnosti je torej zaščititi celovitost nacionalnih davčnih sistemov, če ta ne ovira vključevanja teh sistemov v okvir notranjega trga.

67. To občutljivo ravnovesje je mogoče izraziti s pravilom „dvojne nevtralnosti“. Na eni strani morajo biti nacionalna davčna

67 — Glej v istem smislu v opombi 13 navedeno sodbo Maninzen, točka 38.

68 — V opombi 7 navedena sodba Bachmann in sodba z dne 28. januarja 1992 v zadevi Komisija proti Belgiji (C-300/90, Recueil, str. I-305).

69 — V opombi 7 navedena sodba Bachmann, točka 23.

pravila nevtralna glede na izvajanje prostih pretokov ali gibanja. V zvezi s tem je treba opozoriti, da je davčna nevtralnost v členu 43 ES določena kot zahteva pri ustanavljanju družb v Skupnosti. Na drugi strani pa mora biti izvajanje prostih pretokov ali gibanja čim bolj nevtralnno glede davčnih mehanizmov, ki jih sprejmejo države članice. Gospodarski subjekti ne morejo uporabljati pravice do ustanavljanja samo za ogrožanje ravnovesja in skladnosti nacionalnih davčnih sistemov. Tako bi bilo, če bi se ta pravica uporabljala ali za izogibanje nacionalnim zakonodajam, ki pomeni zlorabo, ali za umetno izkoriščanje razlik med temi zakonodajami.⁷⁰ Namen pojma davčne skladnosti je zagotoviti, da državljani Skupnosti ne uporabljajo določb Skupnosti za koriščenje ugodnosti, ki niso povezane z izvajanjem prostih pretokov ali gibanja.⁷¹

68. V teh okoliščinah Sodišče opozarja, da „je treba trditev, ki temelji na potrebi po ohranitvi skladnosti davčnega sistema, preveriti glede na cilj, ki ga zasleduje zadevna davčna zakonodaja“.⁷² Če se glede na vsebino te zakonodaje zdi, da obstaja neposredna in nujna povezava med dodeljevanjem davčne ugodnosti in nadomestilom te ugodnosti v obliki določenega davčnega odbitka, je mo-

goče ugodnost zavrniti z obrazložitvijo, da navedenega nadomestila ni mogoče odbiti. Tako je Sodišče v zgoraj navedeni sodbi Bachmann ugotovilo, da v belgijski zakonodaji obstaja neposredna povezava med odbitki zavarovalnih prispevkov in obdavčitvijo zneskov, ki jih morajo plačati zavarovatelji na podlagi zavarovalnih pogodb. Ker je H. M. Bachmann v Nemčiji podpisal zavarovalne pogodbe, katerih določbe v Belgiji niso omogočale obdavčitve, je bila odločitev belgijskih organov, da zavrnejo dodelitev davčnega odbitka za plačane prispevke na podlagi teh pogodb, upravičena.

69. Kako je v tem primeru? Vlade, ki so intervenirale v tej zadevi, soglasno trdijo, da bi bilo skladno dodeljevati olajšavo za skupine samo, kadar obstaja možnost obdavčitve dobičkov družb, ki sodelujejo pri tej olajšavi. V zadevnem sistemu naj bi obstajala povezava med olajšavo, dodeljeno družbi prosilki, in možnostjo obdavčitve dohodkov družbe prenosnice.

70. Tožeča stranka v postopku v glavni stvari izpodbija to trditev. Sklicuje se na ustaljeno sodno prakso Sodišča, na podlagi katere lahko neposredna povezava obstaja samo v okviru iste obdavčitve in za istega davčnega zavezanca.⁷³ Vendar v tej zadevi take po-

70 — Glej zlasti sklepne predloge generalnega pravobranilca Fennellyja v zadevi Metallgesellschaft in drugi, navedene v opombi 9.

71 — Z drugimi besedami, gre za preprečevanje tega, da bi se „free movers“ zaradi svoboščin, ki so jim podeljene s ciljem notranjega trga, spremenili v „free riders“ (Cordewener, A., Dahlberg, M., Pistone, P., Reimer, E., Romano, C., „The Tax Treatment of Foreign Losses: Ritter, M & S, and the Way Ahead“, *European Taxation*, 2004, str. 221).

72 — V opombi 28 navedena sodba Lenz, točka 37.

73 — Glej zlasti v opombi 3 navedeno sodbo Bosal, točka 30, in navedeno sodno prakso.

vezave ni. Ugodnost, ki je dodeljena matičnim družbam, in obdavčitev, ki bi lahko bila naložena hčerinskim družbam, zadevata različne davčne zavezanca v okviru različnih davčnih sistemov.⁷⁴

71. Če so to v resnici omejitve, za katere je mogoče uporabiti argument o davčni skladnosti, ni dvoma, da ga je treba v tem primeru zavrniti. Vendar pa je treba preučiti to uporabo pojma davčne skladnosti. Kot je navedla generalna pravobranilka Kokott v sklepnih predlogih v zgoraj navedeni zadevi Manninen, to zapoznelo pojmovanje davčne skladnosti temelji na prestrogih merilih, ki niso vedno ustrezna glede na zasledovani cilj zadevnih predpisov.⁷⁵ Iz tega izhaja, da je manevrski prostor, ki ga imajo države članice pri utemeljevanju svojih davčnih sistemov, premajhen. Zato se mi zdi potrebno, kot je priporočila generalna pravobranilka Kokott, ta merila omiliti. V ta namen predlagam ponovno uporabo merila namena zadevnih predpisov. Skladnost je najprej treba presoditi glede na namen in vsebino spornega davčnega sistema.

74 — Smiselno glej v opombi 3 navedeno sodbo Bosal, točka 31.

75 — V sklepnih predlogih v tej zadevi, navedeni v opombi 13, generalna pravobranilka Kokott opozarja, da je Sodišče omejilo pojem davčne skladnosti po v opombi 7 navedeni sodbi Bachmann, točka 53. Iz tega izhaja, da „strogo vztrajanje pri kriteriju istega davčnega zavezanca v nekaterih primerih privede do samovoljnih izidov“ (točka 57 in primeri, navedeni v naslednjih točkah).

72. Naj spomnim, da je namen britanskega sistema olajšav za skupine *davčno nevtralizirati učinke ustanavljanja skupin družb*. To ustanavljanje ne sme povzročiti posebnega slabšega položaja glede na splošna pravila o obdavčitvi družb. To je mogoče doseči z odobritvijo gibanja izgub znotraj skupine. Toda to pomeni tudi, da to ne sme ustvariti dodatnih ugodnosti za skupino. Tako je utemeljena prepoved ponovne uporabe prenesenih izgub. Ta sistem torej na ravni skupine vzpostavlja medsebojno odvisnost med prenosom izgub znotraj skupine in nezmožnostjo uporabe istih izgub za davčne namene. Izgube se prenesejo z ene družbe v korist druge družbe, v zameno pa družba prenosnica izgubi pravico do ponovne uporabe teh izgub v okviru sistema obdavčitve družb. Ugodnost, ki je dodeljena družbi prosilki, se domnevno nevtralizira z obdavčitvijo družbe prenosnice.

73. Zato mora Združeno kraljestvo dokazati, da s sistematičnim zavračanjem upoštevanja izgub tujih hčerinskih družb v okviru svojega sistema za skupine štiti to ureditev.

74. V zvezi s tem je očitno, da se, če je mogoče izgube tujih hčerinskih družb prenesti v državo ustanovitve, z dodeljevanjem olajšav v Združenem kraljestvu ustvarja tveganje, da se ogrozi namen sistema za skupine. Prenos teh izgub v državo ustanovitve lahko namreč prinese enako

korist celotni skupini. Posledična korist tega je lahko dvojno upoštevanje izgub v korist skupine. Taka ugodnost pa je lahko v nasprotju z nevtralnostjo, za katero si prizadeva ta sistem. V tem primeru se zdi prepoved prenosa tujih izgub v rezultate matične družbe upravičena.

75. Treba se je še prepričati, ali tako tveganje obstaja. Zadevna država članica ne more prepovedati vseh prenosov izgub z obrazložitvijo, da ni mogoče obdavčiti tujih hčerinskih družb. Če ravna tako, uporabljena omejitev bistveno preseže to, kar je potrebno za zaščito skladnosti njenega sistema za skupine. S tem v resnici povzroči dodajanje ciljev, ki ne ustrezajo cilju sistema, naj gre za zaščito prihodkov zadevne države članice ali dajanje prednosti skupinam, ki vse svoje gospodarske dejavnosti opravljajo na njenem ozemlju. Vsekakor bi bili taki cilji v nasprotju s pravom Skupnosti.

76. V okoliščinah tega primera je zato nujno, da zadevna država članica upošteva obravnavanje, ki se uporablja za izgube hčerinskih družb v državah, v katerih imajo te sedež.⁷⁶ Utemeljitev, ki temelji na skladnosti sistema

76 — Za podobno obrazložitev glej v opombi 13 navedeno sodbo Manninen, točka 54, in sklepne predloge generalnega pravobranilca Fennellyja k v opombi 9 navedeni zadevi Metallgesellschaft in drugi, točka 32.

olajšav, je mogoče priznati samo, če se lahko tuje izgube enako obravnavajo v državi, v kateri so bile ustvarjene.

77. Tako rešitev, ki temelji na primerjavi in enakovrednosti obravnavanj v različnih državah članicah, je Sodišče že razvilo na področju zdravstvenih storitev v okviru nacionalnih sistemov socialne varnosti.⁷⁷ Zdi se mi, da jo je vsekakor mogoče uporabiti na davčnem področju, na katerem veljajo enake predpostavke.⁷⁸ Polni učinek člena 43 ES torej pomeni, da pristojni organi pri dodeljevanju zadevne davčne ugodnosti v tej zadevi upoštevajo ugodnosti, ki bi bile lahko hčerinskim družbam v skupini priznane z zakonodajo države, v kateri so bile ustanovljene.⁷⁹ Čeprav je možnost, da se v nekaterih primerih olajšava za skupine zavrne, skladna, pa je treba to zavrnitev upravičiti in utemeljiti z upoštevanjem položajev hčerinskih družb v njihovi državi rezidentstva.

78. Vendar Kraljevina Nizozemska ugovarja tej rešitvi. Meni, da bi lahko odobritev prenosa tujih izgub v okviru sistemov za skupine, ki jih sprejmejo države članice,

77 — Glej sodbi z dne 23. oktobra 2003 v zadevi Inizan (C-56/01, Recueil, str. I-12403) ter z dne 12. julija 2001 v zadevi Smits in Peerbooms (C-157/99, Recueil, str. I-5473).

78 — In sicer: pridržane pristojnosti držav članic, neusklajenost na ravni Skupnosti, zahteve, ki izhajajo iz temeljnih svoboščin prava Skupnosti (glej točke od 21 do 24 teh sklepnih predlogov).

79 — Glej po analogiji sklepne predloge generalnega pravobranilca Lenza v zadevi Halliburton Services (sodba z dne 12. aprila 1994, C-1/93, Recueil, str. I-1137, točka 40).

povzročila splošno zmedo v nacionalnih sistemih. Bilo naj bi mogoče sklepati, da bo prenos izgub sistematično urejen znotraj skupin družb in usmerjen izključno v tiste družbe v skupini, ki imajo sedež v državah članicah z najvišjimi davčnimi stopnjami. Razlog za to je, da imajo v teh državah prenesene izgube večjo vrednost. Zato bi se bilo treba bati razvoja resnične „preprodaje izgub“ na ravni Skupnosti.⁸⁰ Taka rešitev naj bi na koncu ogrozila ne le zanesljivost teh sistemov olajšav za skupine, temveč tudi proračunsko ravnovesje zadevnih držav. Zrušila naj bi temelje njihovih gospodarskih in socialnih sistemov.

79. Brez dvoma tega tveganja ne gre zanemariti. Vendar pa ga prav tako ni treba precenjevati. Nanj je mogoče brez težav odgovoriti z zahtevo, v skladu s katero je pravica do olajšave pogojena s tem, da izgub tujih hčerinskih družb *ni mogoče* ugodno davčno obravnavati v njihovi državi rezidentstva. Če država ustanovitve tujih hčerinskih družb tem omogoča, da pripišejo svoje izgube drugi osebi ali jih prenesejo v druga davčna obdobja, Združeno kraljestvo lahko nasprotuje zahtevi za čezmejni prenos teh

izgub. Družba se mora potem za pridobitev olajšave obrniti na državo ustanovitve. Družbe tako ne bodo mogle izbirati kraja pripisovanja svojih izgub.

80. Tak pogoj je mogoče utemeljiti na podlagi člena 43 ES. Dodelitev prednosti pravilom države ustanovitve je namreč legitimna, če se z njimi omogoča enako obravnavanje izgub za skupino. Po eni strani ni sporno, da ustanovitev, ki vključuje „stalno in neprekinjeno sodelovanje v gospodarskem življenju države članice“⁸¹, povzroča posebne omejitve, ki jim gospodarski subjekt načeloma ostane podvržen⁸². Če je obravnavanje izgub enakovredno za skupino, te omejitve ne vplivajo na svobodo ustanavljanja. V teh okoliščinah so razlike v obravnavanju, ki bi utegnile nastati za skupino, izključno posledica razlik, ki obstajajo med nacionalnimi davčnimi zakonodajami. Na drugi strani se lahko s takim pogojem omogoči ohranjanje skladnosti in celovitosti nacionalnih davčnih sistemov, v katerih se dodeljuje olajšave za skupine.

81. Mogoče je ugovarjati, da bo Združeno kraljestvo izredno težko preverilo, ali v drugi državi članici obstaja možnost olajšave. V zvezi s tem je treba spomniti, da imajo države članice na razpolago instrumente za

80 — Avtor izraza je Goldsmith, J.-C., „Intégration et consolidation des résultats en droit fiscal comparé (à propos de la fiscalité des groupes de sociétés et des sociétés à vocation internationale)“, *La Semaine juridique (édition commerce et industrie)*, 1971, str. 456.

81 — Sodba z dne 30. novembra 1995 v zadevi Gebhard (C-55/94, Recueil, str. I-4165, točka 25).

82 — Glej v tem smislu v opombi 18 navedeno sodbo Peralta, točka 52.

okrepljeno sodelovanje na podlagi Direktive 77/799/EGS Sveta z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve.⁸³ Na podlagi teh določb imajo pristojni organi ene države članice pravico zahtevati od pristojnih organov druge države članice, naj jim pošljejo vse informacije, ki jim lahko omogočijo določitev pravnega zneska davka od dohodka pravnih oseb. Ti instrumenti za upravno sodelovanje v resnici „nudijo možnosti pridobitve potrebnih informacij, ki so primerljive s tistimi, ki obstajajo med davčnimi službami na nacionalni ravni.“⁸⁴ Poleg tega se mi ne zdi izključeno, da bi zadevna država članica od družbe, ki predloži zahtevo za olajšavo za skupino, zahtevala informacije o davčnem položaju skupine, ki ji pripada, in zlasti o možnosti obravnavanja izgub hčerinskih družb v njihovi državi ustanovitve. V tem primeru se je vseeno treba prepričati, da te zahteve ne presegajo tega, kar je potrebno za doseganje cilja iskanih informacij.⁸⁵

članice, kot se obravnava v zadevi v glavni stvari, s katero se matični družbi, ki ima hčerinske družbe v drugih državah članicah, prepoveduje koriščenje ugodnosti sistema, ki se uporablja za družbe s podružnicami v tujini. Nasprotno ti določbi nasprotujeta davčni zakonodaji države članice, kot se obravnava v zadevi v postopku v glavni stvari, s katero se družbi s sedežem v drugi državi članici odreka pravica do olajšave za skupino z obrazložitvijo, da so njene hčerinske družbe rezidentke drugih držav članic, medtem ko bi bila ta družba do tega upravičena, če bi bile navedene hčerinske družbe rezidentke te države ali če bi na njenem ozemlju opravljale gospodarsko dejavnost. Vendar pa isti določbi ne nasprotujeta nacionalni zakonodaji, s katero je pravica do take olajšave pogojena s tem, da se ugotovi, da izgube hčerinskih družb, ki so rezidentke drugih držav članic, ne morejo biti predmet enake davčne obravnave v teh drugih državah članicah. Naj natančneje navedem, da lahko to obravnavanje poteka v obliki prenosa izgub na tretjo osebo ali prenosa izgub istega davčnega zavezanca v drugo davčno obdobje.

IV – Rezultati analize

82. Iz te analize izhaja, da člena 43 ES in 48 ES ne nasprotujeta zakonodaji države

83. Gotovo se zdi taka rešitev zapletena. Gre za rešitev, s katero se od organov zadevne države članice zahteva upoštevanje davčnega položaja družb nerezidentk na njenem ozemlju. Vendar se mi zdi, da zaradi neusklajenosti na ravni Skupnosti samo taka rešitev omogoča ohranjanje ravnovesja med davčnimi pristojnostmi, ki jih imajo države članice, in zahtevami prostega pretoka oziroma gibanja, ki izhajajo iz notranjega trga. V

83 — UL L 336, str. 15. Ta direktiva je bila pred kratkim spremenjena z Direktivo Sveta 2004/56/ES z dne 21. aprila 2004 (UL L 127, str. 70).

84 — V opombi 13 navedena sodba Schumacker, točka 45.

85 — V opombi 8 navedena sodba Futura Participations in Singer, točka 36.

takih okoliščinah naloga Sodišča ni določanje enotnega sistema za vse države članice, ki bi ga pripravilo na podlagi nekega nacionalnega davčnega sistema ali morebitnega predloga,

ki bi ga sprejele institucije Skupnosti. Sodišče mora samo opredeliti obveznosti zadevne države članice, ki izhajajo iz njene vključenosti v Skupnost.

V – Predlog

84. Ob upoštevanju teh ugotovitev predlagam Sodišču, naj na vprašanja, ki jih je v tej zadevi postavilo High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Združeno kraljestvo), odgovori:

1. Člena 43 ES in 48 ES nasprotujeta davčni zakonodaji države članice, kot se obravnava v zadevi v postopku v glavni stvari, s katero se družbi s sedežem v drugi državi članici odreka pravica do olajšave za skupino z obrazložitvijo, da so njene hčerinske družbe rezidentke drugih držav članic, medtem ko bi bila ta olajšava tej družbi dodeljena, če bi bile navedene hčerinske družbe rezidentke te države.
2. Isti določbi ne nasprotujeta nacionalni zakonodaji, s katero je pravica do olajšave za skupino, kot jo zagotavlja zadevna država članica, pogojena s tem, da se ugotovi, da izgube hčerinskih družb, ki so rezidentke drugih držav članic, ne morejo biti predmet enakovredne davčne obravnave v teh državah članicah.