

Zadeva C-446/03

Marks & Spencer plc

proti

Davidu Halseyju (Her Majesty's Inspector of Taxes)

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division)

„Člena 43 ES in 48 ES – Davek od dohodka pravnih oseb – Skupine družb – Davčna olajšava – Dobički matičnih družb – Odbitek izgub, ki jih ima hčerinska družba rezidentka – Dovoljenje – Odbitek izgub, ki jih ima v drugi državi članici hčerinska družba nerezidentka – Izključitev“

Povzetek sodbe

Prosto gibanje oseb – Svoboda ustanavljanja – Davčna zakonodaja – Davek od dohodka pravnih oseb – Davčna olajšava – Nacionalna zakonodaja, ki izključuje, da matična družba odbije izgube, ki so v drugi državi članici nastale njeni hčerinski družbi, ki ima sedež na ozemlju te države članice – Dopustnost – Meje

(Člena 43 ES in 48 ES)

Člena 43 ES in 48 ES glede na zdajšnje stanje prava Skupnosti ne nasprotujeta zakonodaji države članice, ki na splošno izključuje možnost matične družbe rezidentke, da od svojega obdavčljivega dobička odbije izgube, ki jih ima v drugi državi članici hčerinska družba s sedežem na ozemlju te države, medtem ko dovoljuje tako možnost za izgube, ki jih ima hčerinska družba rezidentka.

Vendar je v nasprotju s členoma 43 ES in 48 ES, da se izključi tako možnost za matično družbo rezidentko v položaju, v katerem je, po eni strani, hčerinska družba nerezidentka z zahtevo za olajšavo izrpala možnosti, da bi upoštevala izgube, ki so v državi, v kateri ima sedež, v zadevnem davčnem obdobju in za prejšnja davčna obdobja, in v katerem, po drugi strani, ni možnosti, da bi tuja hčerinska družba bodisi sama bodisi po tretji osebi, predvsem ob prodaji hčerinske družbe tej osebi, lahko upoštevala izgube te hčerinske družbe v državi rezidentstva za prihodnja obdobja.

(Glej točko 59 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 13. decembra 2005(*)

„Člena 43 ES in 48 ES – Davek od dohodka pravnih oseb – Skupine družb – Davčna olajšava –

Dobiški matičnih družb – Odbitek izgub, ki jih ima hčerinska družba rezidentka – Dovoljenje – Odbitek izgub, ki jih ima v drugi državi članici hčerinska družba nerezidentka – Izključitev“

V zadevi C-446/03,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Združeno kraljestvo) z odločbo z dne 16. julija 2003, ki je prispela na Sodišče 22. oktobra 2003, v postopku

Marks & Spencer plc

proti

Davidu Halseyju (Her Majesty's Inspector of Taxes),

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi V. Skouris, predsednik, P. Jann, C. W. A. Timmermans in A. Rosas, predsedniki senatov, C. Gulmann (poročevalec), A. La Pergola, J.-P. Puissochet, R. Schintgen, sodniki, N. Colneric, sodnica, J. Klučka, U. Lõhmus, E. Levits in A. Ó Caoimh, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Poiares Maduro,

sodna tajnica: K. Sztranc, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 1. februarja 2005,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Marks & Spencer plc G. Aaronson, QC, in P. Farmer, barrister,
- za vlado Združenega kraljestva M. Bethell, zastopnik, skupaj z R. Plenderjem, QC, in D. Ewartom, barrister,
- za nemško vlado W.-D. Plessing in A. Tiemann, zastopnika,
- za grško vlado K. Boskovits, V. Kyriazopoulos, I. Pouli in S. Trekli, zastopniki,
- za francosko vlado G. de Bergues in C. Jurgensen-Mercier, zastopnika,
- za Irsko D. J. O'Hagan, zastopnik, skupaj z E. Fitzsimonsom, SC, in G. Clohessy, BL,
- za nizozemsko vlado H. G. Sevenster, S. Terstal in J. van Bakel, zastopnice,
- za finsko vlado A. Guimaraes-Purokoski, zastopnica,
- za švedsko vlado A. Kruse, zastopnik,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal, zastopnik,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 7. aprila 2005

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 43 ES in 48 ES.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Marks & Spencer plc (v nadaljevanju: Marks & Spencer) in britansko davčno upravo, ker je ta zavrnila zahtevo za davčno olajšavo, ki jo je vložil Marks & Spencer z namenom, da bi od svojega dobička, obdavčljivega v Združenem kraljestvu, odbil izgube, ki so jih imele njegove hčerinske družbe s sedežem v Belgiji, Nemčiji in Franciji.

Nacionalni pravni okvir

3 Določbe nacionalnega prava, ki se uporabljajo v postopku v glavni stvari, so vsebovane v zakonu o davkih na dohodke in od dohodkov pravnih oseb iz leta 1988 (Income and Corporation Tax Act 1988, v nadaljevanju: ICTA). Opisane so v nadaljevanju na podlagi podatkov, ki so bili podani v predložitveni odločbi.

Davčna zavezanost za davek od dohodkov pravnih oseb

4 V skladu s členoma 6(1) in 11(1) ICTA so predmet davka od dohodkov pravnih oseb dobički družb, ki imajo sedež v Združenem kraljestvu ali tam opravljajo gospodarsko dejavnost prek podružnice ali agencije.

5 Člen 8(1) ICTA določa, da so družbe rezidentke zavezane davku od dohodkov pravnih oseb od njihovih svetovnih dobičkov. Člen 11(1) določa, da so družbe nerezidentke zavezane davku od dohodkov pravnih oseb samo od dohodkov njihovih podružnic ali agencij s sedežem v Združenem kraljestvu.

6 V skladu s konvencijami o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki jih je sklenilo Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska s Kraljevino Belgijo, Zvezno republiko Nemčijo in Francosko republiko, so tuje hčerinske družbe družb rezidentk kot družbe nerezidentke zavezane davku od dohodkov pravnih oseb v Združenem kraljestvu samo za gospodarske dejavnosti, ki jih opravljajo v tej državi članici prek stalne poslovne enote v smislu navedenih konvencij.

7 Združeno kraljestvo predvideva metodo davčnega odbitka za preprečevanje dvojnega obdavčevanja.

8 Ta metoda ima zlasti dva vidika.

9 Prvič, družba s sedežem v Združenem kraljestvu, ki opravlja gospodarsko dejavnost v drugi državi članici prek podružnice, ki ima tam sedež, je bodisi obdavčena v Združenem kraljestvu na dobičke te podružnice in od dolgovanega davka odbije davek, ki ga je plačala v drugi državi članici, bodisi ji je dovoljeno odbiti ta davek, ko določi finančno stanje podružnice v Združenem kraljestvu. Dobiček iz poslovanja podružnice se določi v skladu z davčnimi predpisi Združenega kraljestva. Izguba iz poslovanja se lahko odšteje od dobička družbe, ki ima sedež v Združenem kraljestvu. Izguba, ki se ne odšteje, se lahko prenese v naslednja obdobja. Okoliščina, da se izguba lahko odšteje v drugi državi članici od prihodnjih dobičkov podružnice, ne ovira tega, da se odbijejo njene izgube od dobičkov v Združenem kraljestvu.

10 Drugi?, družba s sedežem v Združenem kraljestvu, ki opravlja gospodarsko dejavnost v drugi državi ?lanici prek tam ustanovljene h?erinske družbe, je obdav?ena v Združenem kraljestvu na dividende, ki jih izpla?a ta h?erinska družba, in je upravi?ena do odbitka davka, ki je enak davku, pla?anemu v drugi državi ?lanici na dobi?ke, na podlagi katerih so bile izpla?ane dividende in je bil, glede na primer, odtegnjen davek pri viru. Kadar se zakonodaja o tujih h?erinskih družbah ne uporablja, se mati?na družba ne obdav?i na dobi?ke njene h?erinske družbe nerezidentke in ne more odšteti njene izgube od svojih dobi?kov.

11 V skladu s ?lenom 208 ICTA se dividende, ki jih h?erinska družba s sedežem v Združenem kraljestvu izpla?a mati?ni družbi, ki ima tudi tam sedež, ne obdav?ijo, za razliko od tistih, ki jih izpla?a h?erinska družba s sedežem v drugi državi ?lanici.

Posebna ureditev izgub v okviru skupine družb (olajšava za skupino)

12 V Združenem kraljestvu olajšava za skupino omogo?a družbam rezidentkam, ki so del skupine, da lahko med seboj poravnajo svoje dobi?ke in izgube.

13 ?len 402 ICTA dolo?a:

„1. Ob upoštevanju dolo?b tega naslova in ?lena 492(8) lahko družba (imenovana ‚družba prenosnica‘), ki je del skupine družb, v primerih, dolo?enih v odstavkih 2 in 3 [...], prenese olajšave za gospodarske izgube in druge zneske, ki se odbijejo v okviru davka od dohodkov pravnih oseb, in se na zahtevo druge družbe (imenovane ‚družba prosilka‘), ?lanice iste skupine, pripišejo družbi prosilki kot olajšava, odobrena v okviru davka od dohodkov pravnih oseb, imenovana ‚olajšava za skupine‘.

2. Dav?na olajšava za skupine se lahko pridobi, ?e sta družba prenosnica in družba prosilka del iste skupine družb [...]“.

14 ?len 403 ICTA dolo?a:

„1. ?e ima v obra?unskem letu (‚prenosno obdobje‘) družba prenosnica:

a) izgubo iz poslovanja [...], se lahko znesek izgube odbije za namene davka od dohodkov pravnih oseb od celotnega dobi?ka družbe prosilke za ustrezno obra?unsko obdobje, ob upoštevanju dolo?b tega naslova.“

15 Glede poslovnega leta, ki se je kon?alo pred 1. aprilom 2000, ?len 413(5) ICTA dolo?a:

„V tem naslovu beseda ‚družba‘ vklju?uje samo pravne osebe, ki so rezidentke v Združenem kraljestvu [...]“.

16 Zaradi spremembe zakonodaje, ki je sledila sodbi Sodiš?a z dne 16. julija 1998 v zadevi ICI (C-264/96, Recueil, str. I-4695), sistem olajšave za skupine velja po poslovnem letu 2000 za dobi?ke in izgube, ki spadajo na podro?je uporabe dav?nega prava Združenega kraljestva.

17 Kot posledica te zakonodajne spremembe:

- se lahko izgube podružnice družbe nerezidentke s sedežem v Združenem kraljestvu prenesejo na drugo družbo v skupini, da se odbijejo od njenih dobi?kov, ki se obdav?ijo v Združenem kraljestvu;
- se lahko izgube družbe v skupini, ki ima sedež v Združenem kraljestvu, prenesejo na

podružnico, da se odbijejo od njenih dobičkov v Združenem kraljestvu.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

18 Marks & Spencer je družba, ki je ustanovljena in registrirana v Angliji in Walesu. Je matična družba družb, ki ima sedež v Združenem kraljestvu in v drugih državah. Je ena od najpomembnejših trgovcev na drobno v Združenem kraljestvu za oblačila, prehranske izdelke, električne gospodinjske aparate in finančne storitve.

19 Leta 1975 se je družba z odprtjem trgovine v Franciji začela širiti v druge države članice. Do konca leta 1990 je imela prodajna mesta v več kot 36 državah v okviru mreže hčerinskih družb in franšiznega sistema.

20 Trend večanja izgub se je pojavil sredi devetdesetih let.

21 Marca 2001 je Marks & Spencer naznanila prenehanje dejavnosti na evropski celini. 31. decembra 2001 je prodala hčerinsko družbo s sedežem v Franciji tretjim osebam, medtem ko so druge hčerinske družbe, vključno s tistimi s sedežem v Belgiji in Nemčiji, prenehale opravljati gospodarsko dejavnost.

22 Marks & Spencer je v Združenem kraljestvu na podlagi člena 6 priloge 17A k ICTA zahtevala davčno olajšavo za skupino za izgube, ki so jih imele njene hčerinske družbe v Belgiji, Nemčiji in Franciji v štirih obračunskih obdobjih, ki so se zaključila 31. marca 1998, 31. marca 1999, 31. marca 2000 in 31. marca 2001. Iz spisa, ki je bil predložen Sodišču, izhaja, da se obe stranki v postopku v glavni stvari strinjata glede dejstva, da bi se morale izgube določiti v skladu z davnimi predpisi Združenega kraljestva. Na zahtevo davne uprave je torej Marks & Spencer preračunala izgube na tej podlagi.

23 Navedene hčerinske družbe so opravljale gospodarske dejavnosti v državi članici, v kateri so imele sedež. Te hčerinske družbe niso imele stalne poslovne enote v Združenem kraljestvu in tam nikoli niso opravljale gospodarske dejavnosti.

24 Zahteve za olajšavo so bile zavrnjene zaradi tega, ker se lahko olajšava za skupino odobri samo za izgube, ki so vključene v Združenem kraljestvu.

25 Marks & Spencer je izpodbijala to zavrnitev pred Special Commissioners of Income Tax, ki je tožbo zavrnil.

26 Marks & Spencer je vložila pritožbo zoper to odločbo pri High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, ki je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„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 davni rezident v tej državi članici, da zniža obdavčljive dobičke v tej državi tako, da odšteje izgube, ki so jih imele hčerinske družbe, z davnega vidika ustanovljene v drugih državah članicah, medtem ko bi bil tak odbitek mogoč, če bi šlo za izgube hčerinske družbe, ki je rezident 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 izognitev dvojnemu obdavčevanju tako, da se upošteva davek, plačan v drugi državi članici, in da se izgube teh podružnic upoštevajo pri določitvi obdavčljivih dobičkov družb;
- nerazdeljenih dobičkov hčerinskih družb, s sedežem v drugi državi članici, ne zavezuje za davek od dohodkov pravnih oseb;
- matiino 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 matiina 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 matiini 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?

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?

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

- 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;
- hčerinska družba s sedežem v drugi državi članici je bila prodana tretji osebi, in čeprav zakonodaja te države pod določenimi pogoji omogoča tretjemu kupcu, da odbije izgube, ni jasno, ali je bilo tako v tej zadevi;
- določbe, na podlagi katerih država članica matiine 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?

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?"

Prvo vprašanje

27 S prvim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali člena 43 ES in 48 ES nasprotujeta zakonodaji državi članice, ki izključuje možnost matiine družbe rezidentke, da od svojega obdavčljivega dobička odbije izgube, ki jih ima hčerinska družba s sedežem na ozemlju druge države članice, medtem ko ima to možnost za izgube, ki jih ima hčerinska družba rezidentka.

28 Z drugimi besedami – postavilo je vprašanje, ali taka zakonodaja pomeni omejitev svobode ustanavljanja v nasprotju s členoma 43 ES in 48 ES.

29 Glede tega je treba opozoriti, da morajo države članice v skladu z ustaljeno sodno prakso, čeprav je neposredno obdavčenje v njihovi pristojnosti, to pristojnost vendarle izvrševati ob spoštovanju prava Skupnosti (glej zlasti sodbo z dne 8. marca 2001 v zadevi Metallgesellschaft in drugi, C-397/98 in C-410/98, Recueil, str. I-1727, točka 37 in navedena sodna praksa).

30 Svoboda ustanavljanja, ki jo člen 43 ES priznava državljanom Skupnosti in ki zajema pravico začetni in opravljati dejavnost kot samozaposlena oseba ter pravico do ustanovitve in vodenja podjetij, pod enakimi pogoji, kot jih za svoje državljane določa zakonodaja države članice, v kateri se taka ustanovitev izvede, zajema v skladu s členom 48 ES za družbe, ustanovljene v skladu z zakonodajo države članice in ki imajo statutarni sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Skupnosti, pravico opravljati dejavnost v zadevni državi članici prek hčerinske družbe, podružnice ali agencije (glej zlasti sodbo z dne 21. septembra 1999 v zadevi Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, str. I-6161, točka 35).

31 Čeprav, glede na njihovo besedilo, določbe o svobodi ustanavljanja skušajo zagotoviti, da so tuji državljani in družbe v državi članici gostiteljici obravnavane enako kot državljani te države, prav tako prepovedujejo, da bi država članica izvora ovirala ustanovitev v drugi državi članici enega njenih državljanov ali družbe, ustanovljene v skladu z njeno zakonodajo (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo ICI, točka 21).

32 Olajšava za skupino, kot je ta v postopku v glavni stvari, pomeni davčno ugodnost za zadevne družbe. S pospešenim poračunanjem izgub družb, ki poslujejo z izgubo, s takojšnjim odbitjem od dobičkov drugih družb v skupini, daje taka olajšava skupini likvidno prednost.

33 Izključitev take ugodnosti v zvezi z izgubami, ki jih je imela hčerinska družba, s sedežem v drugi državi članici in ki ne opravlja nikakršne gospodarske dejavnosti v državi članici matične družbe, lahko ovira to družbo pri izvajanju svobode ustanavljanja s tem, da jo odvrača od ustanavljanja hčerinskih družb v drugih državah članicah.

34 Pomeni torej omejitev svobode ustanavljanja v smislu členov 43 ES in 48 ES s tem, ko različno davčno obravnava izgube, ki jih je imela hčerinska družba rezidentka, in izgube, ki jih je imela hčerinska družba nerezidentka.

35 Taka omejitev je dopustna samo, če zasleduje legitimen cilj, ki je združljiv s Pogodbo in ga upravičujejo omejitve zaradi nujnih razlogov v splošnem interesu. Dalje mora, v takem primeru, biti primerna, da zagotovi uresničenje zadevnega cilja in ne sme presegati tega, kar je nujno potrebno za doseg tega cilja (glej v tem smislu sodbi z dne 15. maja 1997 v zadevi Futura Participations in Singer, C-250/95, Recueil, str. I-2471, točka 26, in z dne 11. marca 2004 v zadevi De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Recueil, str. I-2409, točka 49).

36 Združeno kraljestvo in druge države članice, ki so predložile stališča v okviru tega postopka, trdijo, da hčerinske družbe rezidentke in hčerinske družbe nerezidentke niso v primerljivih davčnih položajih glede na ureditve olajšav za skupine, kot je ta v postopku v glavni stvari. V skladu s teritorialnim načelom, ki velja hkrati v mednarodnem pravu in pravu Skupnosti, naj država članica ustanovitve matične družbe ne bi imela davčne pristojnosti glede hčerinskih družb nerezidentk. Glede teh naj bi davčna pristojnost načeloma pripadala, v skladu z običajno delitvijo v takih zadevah, državi članici, na katere ozemlju so bile ustanovljene in opravljajo gospodarsko dejavnost.

37 Glede tega je treba ugotoviti, da je lahko v davnem pravu rezidentstvo davnega zavezanca dejavnik, ki lahko upraviči nacionalna pravila, ki vsebujejo različno obravnavanje med davnimi zavezanci rezidenti in davnimi zavezanci nerezidenti. Toda rezidentstvo ni vedno utemeljen dejavnik razlikovanja. Sprejeti, da država članica ustanovitve lahko svobodno različno obravnava zgolj iz razloga, da je sedež družbe v drugi državi članici, bi namreč odvzelo pomen členu 43 ES (glej sodbo z dne 28. januarja 1986 v zadevi Komisija proti Franciji, 270/83, Recueil, str. 273, točka 18).

38 V vsakem konkretnem položaju je treba preučiti, ali dejstvo, da je davna ugodnost na voljo samo davnim zavezancem rezidentom, temelji na upoštevnih objektivnih dejavnikih, ki lahko upravičijo različno obravnavanje.

39 V položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, je treba sprejeti, da država članica ustanovitve mati ne družbe s tem, ko obdavči svetovne dobičke družb rezidentk in izključno dobičke družb nerezidentk, ki izvirajo iz njihove dejavnosti v navedeni državi, ravna v skladu z načelom teritorialnosti, ki je del mednarodnega prava in ki ga priznava pravo Skupnosti (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Futura Participations in Singer, točka 22).

40 Vendar okoliščina, da ne obdavči dobičkov hčerinskih družb nerezidentk mati ne družbe, ki ima sedež na njenem ozemlju, sama po sebi ne upraviči omejitve olajšave za skupino za izgube, ki so jih imele družbe rezidentke.

41 Za presojo, ali je taka omejitev utemeljena, je treba preučiti posledice brezpogojne razširitve take ugodnosti, kot je sporna v postopku v glavni stvari.

42 Na tej točki so se Združeno kraljestvo in druge države članice, ki so predložile stališča, sklicevale na tri dejavnike, ki utemeljujejo omejitve.

43 Prvi, dobički in izgube v davnih zadevah naj bi bili dve strani iste medalje, in bi jih bilo treba obravnavati sorazmerno v okviru enakega davnega sistema z namenom, da se zaščitijo enakomerna porazdelitev davne pristojnosti med različnimi zadevnimi državami članicami. Drugi, če bi se izgube upoštevale v državi članici mati ne družbe, bi se lahko upoštevale dvakrat. Nazadnje, tretji, če se izgube ne bi upoštevale v državi članici ustanovitve hčerinske družbe, bi obstajala nevarnost davnega izogibanja.

44 Iz prvega dejavnika utemeljitve izhaja, da je treba opozoriti na to, da znižanja davnih prihodkov ni mogoče obravnavati kot nujni razlog v splošnem interesu, na katerega bi se lahko sklicevali pri utemeljitvi ukrepa, ki je na celoma v nasprotju s temeljno svobodo (glej zlasti sodbo z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen, C-319/02, Recueil, str. I-7477, točka 49 in navedena sodna praksa).

45 Kljub temu, kot je pravilno poudarilo Združeno kraljestvo, bi lahko ohranitev delitve davne pristojnosti med državami članicami povzročila, da bi postalo potrebno za gospodarske dejavnosti družb s sedežem v eni od teh držav uporabljati samo davna pravila te države tako glede dobičkov kot tudi izgub.

46 Dejansko, če bi dali družbam možnost izbire, ali bodo upoštevale svoje izgube, bodisi v državi članici, v kateri imajo sedež, bodisi v drugi državi članici, bi to lahko obšutno ogrozilo enakomerno porazdelitev pristojnosti obdavčitve med državami članicami, saj bi se davna osnova v prvi državi povečala in zmanjšala v višini prenesenih izgub.

47 Glede drugega dejavnika utemeljitve, ki se nanaša na nevarnost dvakratne uporabe izgube,

je treba priznati, da morajo biti države članice sposobne to preprečiti.

48 Taka nevarnost dejansko obstaja, če se olajšava za skupino razširi na izgube hčerinskih družb nerezidentk. Izogne se ji s pravilom, ki izključuje olajšavo za te izgube.

49 Glede zadnjega, tretjega dejavnika utemeljitve, ki se nanaša na nevarnost davčnega izogibanja, je treba sprejeti, da možnost, da se izgube hčerinske družbe nerezidentke prenesejo na družbo rezidentko, vsebuje tveganje, da se bodo znotraj skupine družb izgube prenašale na družbe s sedežem v državah članicah, v katerih veljajo najvišje davčne stopnje in v katerih je zato davčna vrednost izgub največja.

50 Izključitev olajšave za skupine za izgube, ki so jih imele hčerinske družbe nerezidentke, pomeni oviro za taka ravnanja, ki bi jih spodbudile ugotovitve o bistvenih razlikah med davčnimi stopnjami, ki veljajo v različnih državah članicah.

51 Glede na vse tri dejavnike utemeljitve je treba poudariti, da omejevalna zakonodaja, kot je ta v postopku v glavni stvari, po eni strani zasleduje legitimne cilje, ki so združljivi s Pogodbo in ter pomenijo nujne razloge v splošnem interesu, in je po drugi strani primerna, da zagotovi uresničitev navedenih ciljev.

52 Na to analizo ne vplivajo navedbe, ki jih vsebuje drugi del prvega vprašanja, o pravilih, ki veljajo v Združenem kraljestvu:

- za dobičke in izgube tuje podružnice družbe s sedežem v tej državi članici;
- za dividende, ki jih hčerinska družba s sedežem v drugi državi razdeli družbi s sedežem v tej državi.

53 Vendar je treba preveriti, ali omejevalni ukrep ne presega tega, kar je nujno potrebno za doseg zasledovanih ciljev.

54 Marks & Spencer in Komisija sta namreč poudarjali, da bi se lahko predvideli manj omejevalni ukrepi, kot je splošna izključitev iz olajšave za skupine. Za primer sta navedli možnost, da lahko dobiček postane predmet olajšave pod pogojem, da je tuja hčerinska družba popolnoma izkoristila možnosti upoštevanja izgub, pripisanih v njeni državi članici rezidentstva. Navajali sta tudi možnost, da se olajšava za skupine zaveže pogoju preoblikovanja nadaljnjih dobičkov hčerinske družbe nerezidentke v obdavčljive dobičke družbe, ki je izkoristila olajšavo za skupine, v višini izgub, ki so bile prej odštete.

55 Sodišče v zvezi s tem meni, da omejevalni ukrep, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, presega tisto, kar je nujno potrebno za doseg bistva zasledovanih ciljev v položaju, v katerem:

- je hčerinska družba nerezidentka z zahtevo za olajšavo izrpala možnosti, da upošteva izgube, ki obstajajo v državi članici rezidentstva za zadevno davčno obdobje in tudi za prejšnja davčna obdobja, glede na okoliščine primera s prenosom teh izgub na tretje osebe ali z odbitkom navedenih izgub od dobičkov, ki jih je dosegla hčerinska družba v prejšnjih davčnih obdobjih, in
- ni možnosti, da bi tuja hčerinska družba bodisi sama bodisi po tretji osebi, predvsem pri prodaji te hčerinske družbe tej osebi, lahko upoštevala izgube te hčerinske družbe v državi rezidentstva za prihodnja obdobja.

56 Kadar v državi članici mati družba rezidentka dokaže davčni upravi, da so ti pogoji izpolnjeni, je v nasprotju s členoma 43 ES in 48 ES, da se izključi možnost mati družbe, da od

svojega dobička, obdavčljivega v tej državi članici, odbije izgube, ki jih ima njena hčerinska družba nerezidentka.

57 V tem kontekstu je pomembno, da se jasno izrazi, da države članice ostajajo proste pri sprejemanju ali ohranjanju pravil, katerih poseben namen je, da izključijo v celoti umetno ureditev, katere cilj bi bil izogniti se ali uiti nacionalnemu davčnemu pravu (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi ICI, točka 26, in Lasteyrie du Saillant, točka 50).

58 Čeprav bi bilo mogoče opredeliti druge manj omejevalne ukrepe, taki ukrepi v vsakem primeru zahtevajo pravila o usklajevanju, ki jih sprejme zakonodajalec Skupnosti.

59 Na prvo vprašanje je torej treba odgovoriti, da člena 43 ES in 48 ES glede na trenutno stanje prava Skupnosti ne nasprotujeta zakonodaji države članice, ki na splošno izključuje možnost matične družbe rezidentke, da od svojega obdavčljivega dobička odbije izgube, ki jih ima v drugi državi članici hčerinska družba s sedežem na ozemlju te države, medtem ko dovoljuje tako možnost za izgube, ki jih ima hčerinska družba rezidentka. Vendar je v nasprotju s členoma 43 ES in 48 ES, da izključijo tako možnost za matično družbo rezidentko v položaju, v katerem je, po eni strani, hčerinska družba nerezidentka z zahtevo za olajšavo izpala možnosti, da bi upoštevala izgube, ki so v državi, v kateri ima sedež, v zadevnem davčnem obdobju in za prejšnja davčna obdobja, in v katerem, po drugi strani, ni možnosti, da bi tuja hčerinska družba bodisi sama bodisi po tretji osebi, predvsem ob prodaji hčerinske družbe tej osebi, lahko upoštevala izgube te hčerinske družbe v državi rezidentstva za prihodnja obdobja.

Drugo vprašanje

60 Glede na odgovor na prvo vprašanje ni treba odgovoriti na drugo vprašanje.

Stroški

61 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (veliki senat) razsodilo:

Člena 43 ES in 48 ES glede na zdajšnje stanje prava Skupnosti ne nasprotujeta zakonodaji države članice, ki na splošno izključuje možnost matične družbe rezidentke, da od svojega obdavčljivega dobička odbije izgube, ki jih ima v drugi državi članici hčerinska družba s sedežem na ozemlju te države, medtem ko dovoljuje tako možnost za izgube, ki jih ima hčerinska družba rezidentka. Vendar je v nasprotju s členoma 43 ES in 48 ES, da izključijo tako možnost za matično družbo rezidentko v položaju, v katerem je, po eni strani, hčerinska družba nerezidentka z zahtevo za olajšavo izpala možnosti, da bi upoštevala izgube, ki so v državi, v kateri ima sedež, v zadevnem davčnem obdobju in za prejšnja davčna obdobja, in v katerem, po drugi strani, ni možnosti, da bi tuja hčerinska družba bodisi sama bodisi po tretji osebi, predvsem ob prodaji hčerinske družbe tej osebi, lahko upoštevala izgube te hčerinske družbe v državi rezidentstva za prihodnja obdobja.

Podpisi

* Jezik postopka: angleščina.