

Zadeva C-418/07

Société Papillon

proti

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

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Conseil d'État (Francija))

„Svoboda ustanavljanja – Neposredno obdavčenje – Davek od dohodkov pravnih oseb – Obdavčitev v koncernu – Mati?na družba rezidentka – Družbe vnukinje rezidentke v lasti h?erinske družbe nerezidentke“

Povzetek sodbe

*Prosto gibanje oseb – Svoboda ustanavljanja – Dav?na zakonodaja – Davek od dohodkov pravnih oseb*

*(Pogodba ES, ?len 52 (po spremembi postal ?len 43 ES))*

?len 52 Pogodbe (po spremembi postal ?len 43 ES) je treba razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji države ?lanice, na podlagi katere lahko sistem obdavčenja koncerna uporabi mati?na družba, rezidentka te države ?lanice, ki ima v lasti h?erinske družbe in družbe vnukinje, ki so tudi rezidentke navedene države, ne pa mati?na družba, ki ima svoje družbe vnukinje rezidentke v lasti prek h?erinske družbe s sedežem v drugi državi ?lanici.

Taka zakonodaja namre? povzro?a neenako obravnavanje glede na kraj sedeža h?erinske družbe, prek katere ima mati?na družba rezidentka v lasti svoje družbe vnukinje rezidentke. Ker z dav?nega vidika zapostavlja položaje z razsežnostjo Skupnosti v primerjavi s povsem notranjimi položaji, ki so objektivno primerljivi glede cilja, ki mu sledi ta zakonodaja, tako pomeni omejitev, ki jo na?eloma prepovedujejo določbe Pogodbe o svobodi ustanavljanja.

Navedena omejitev ne more biti utemeljena z razdelitvijo dav?nih pristojnosti med državami ?lanicami, ker se vprašanje upoštevanja dobi?kov in izgub družb, ki pripadajo koncernu, zastavlja samo za družbe, ki so rezidentke ene same države ?lanice, kar *a priori* izključuje tudi nevarnost izogibanja davkom.

Ta zakonodaja niti ne more biti upravi?ena z nujnostjo zagotoviti skladen dav?ni sistem. Tako navedena zakonodaja, ker se mati?ni družbi rezidentki, ki v sistem dav?ne integracije želi vključiti družbe vnukinje rezidentke, zavrne ugodnost tega sistema, ker ima slednje v lasti prek h?erinske družbe nerezidentke, zagotavlja skladnost tega sistema. Pri h?erinski družbi nerezidentki bi se namre? izgube, ki jih je priglasila družba vnukinja, upoštevale dvakrat, prvi? v obliki neposrednih izgub družbe vnukinje in drugi? v obliki rezervacije, ki jo mati?na družba oblikuje za zmanjšanje svoje udeležbe v navedeni h?erinski družbi, ker notranje transakcije ne bi bile nevtralizirane, saj se za h?erinsko družbo nerezidentko ne bi uporabljal sistem dav?ne integracije. V takem primeru bi bile družbe rezidentke deležne ugodnosti sistema dav?ne integracije v obliki konsolidacije rezultatov in takojšnjega upoštevanja izgub vseh družb, za katere se uporablja ta dav?ni sistem, ne da bi izgube družbe vnukinje in rezervacije mati?ne družbe lahko bile predmet nevtralizacije. Zato bi se taka neposredna povezava, ki obstaja med dav?nimi ugodnostmi in nevtralizacijo

notranjih transakcij v koncernu, ki omogoča izogibanje dvojnemu upoštevanju izgub na ravni družb rezidentk, ki uporabijo sistem davčne integracije, razblinila, kar bi ogrozilo skladnost navedenega sistema.

Vendar ker za dosego cilja, ki je zagotoviti skladnost davčnega sistema, obstajajo ukrepi, ki manj omejujejo svobodo ustanavljanja, taka zakonodaja presega tisto, kar je nujno za dosego tega cilja. Prvi, praktične težave, kot je težavnost preskušati obstoj nevarnosti dvojnega upoštevanja izgub, ko je družba nerezidentka vmesni člen med matično družbo in družbami vnukinjami, ne morejo utemeljiti kršitev svoboščin, ki jo zagotavlja Pogodba. Drugi, države članice lahko zahtevajo vse podatke, ki bi lahko bili pomembni za pravilno določitev zneska, zlasti glede davka od dohodkov pravnih oseb. Nazadnje, če matične družbe, rezidentke države članice, zahtevajo ugodnosti sistema davčne integracije z družbami vnukinjami rezidentkami, ki jih imajo v lasti prek hčerinskih družb, rezidentk druge države, lahko davčni organi prve države zahtevajo od teh hčerinskih družb, da predložijo dokazila, za katera organi menijo, da so potrebna, da se popolnoma zagotovi preglednost rezervacij, ki jih izvedejo slednje. Torej zadevna zakonodaja v vseh okoliščinah ovira družbe rezidentke pri tem dokazovanju, da ne gre za dvojno upoštevanje izgub v okviru sistema davčne integracije.

(Glej točke od 30 do 32, 39, 40, 46, od 48 do 51, od 53 do 55, 58, od 60 do 63 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 27. novembra 2008(\*)

„Svoboda ustanavljanja – Neposredno obdavčenje – Davek od dohodkov pravnih oseb – Obdavčitev v koncernu – Matična družba rezidentka – Družbe vnukinje rezidentke v lasti hčerinske družbe nerezidentke“

V zadevi C-418/07,

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

**Société Papillon**

proti

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

SODIŠČE (četrti senat),

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

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: B. Fülöp, administrator,

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

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za družbo Papillon G. Calisti, odvetnik,
- za francosko vlado G. de Bergues in J. C. Gracia, zastopnika,
- za nemško vlado C. Blaschke, zastopnik,
- za špansko vlado M. Muñoz Pérez, zastopnik,
- za nizozemsko vlado C. Wissels, C. ten Dam in M. de Grave, zastopniki,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in J. P. Keppenne, zastopnika,

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

izreka naslednjo

## **Sodbo**

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lena 52 Pogodbe ES (po spremembi postal ?len 43 ES).

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

## **Pravni okvir**

3 ?len 223 A code général des impôts (splošni dav?ni zakonik, v nadaljevanju: CGI), v razli?ici, ki se uporablja za dejstva iz spora v glavni stvari, dolo?a:

„Družba [...] je lahko za skupni rezultat koncerna, ki ga poleg nje sestavljajo družbe, v katerih ima v obra?unskem letu neprekinjeno vsaj 95 % kapitala neposredno ali posredno prek družb koncerna [...], sama zavezanka za davek od dohodkov pravnih oseb [...]. Družbe koncerna ostajajo zavezane prigrasiti dobi?ek [...]. ?lanice koncerna so lahko samo tiste družbe, ki se s tem strinjajo in katerih dobi?ek je obdav?en z davkom od dohodkov pravnih oseb [...]“

4 Predložitveno sodiš?e poudarja, da lahko mati?na družba koncerna ob uporabi ?lena 223 A CGI prosto po svoji presoji dolo?i njegov obseg. Navedena mati?na družba pa ima lahko posredno v lasti drugo družbo, ?lanico koncerna, le prek družbe, ki je tudi sama ?lanica koncerna in je torej zavezana davku od dohodkov pravnih oseb v Franciji.

5 ?len 223 B CGI dolo?a, da „dobi?ek celote ugotovi mati?na družba tako, da sešteje dobi?ke vseh družb koncerna [...]“.

6 ?leni 223 B, 223 D in 223 F CGI med drugim dolo?ajo nevtralizacijo notranjih transakcij v koncernu, kot so rezervacije za dvomljive terjatve ali tveganja med družbami koncerna, odpust terjatev ali notranjih subvencij le-temu, rezervacije za izgubo vrednosti udeležb v drugih družbah

koncerna in prenosi osnovnih sredstev v koncernu.

## **Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje**

7 Med davčnimi leti v zadevi v glavni stvari, torej v poslovnih letih med 1. januarjem 1989 in 31. decembrom 1991, je družba Papillon imela v lasti 100 % kapitala nizozemske družbe Artist Performance and Communication, ki je imela v lasti 99,99 % delnic družbe Kiron SARL s sedežem v Franciji. Zato se je družba Papillon odločila za sistem davčne integracije, ki ga urejajo členi od 223 A do 223 F CGI, na podlagi katerega je lahko družba rezidentka sama obdavčena z davkom od dohodkov pravnih oseb, ki se obračuna od celote dobičkov koncerna, ki ga tvori sama in družbe, v katerih ima neposredno ali posredno vsaj 95 % kapitala. Zato je družba Papillon v ta koncern, katerega vodja je bila, vključila družbo Kiron SARL in več njenih hčerinskih družb, ki imajo tudi sedež v Franciji.

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

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

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

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

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

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

„1. Ker davčna ugodnost, ki izhaja iz sistema ‚davčne integracije‘, uinkuje na obdavčitev mati ne družbe skupine, ki lahko v okviru skupine obračuna dobičke in izgube vseh družb skupine in ima ugodnosti davčne nevtralizacije transakcij znotraj te skupine, ali nezmožnost, ki izhaja iz sistema, določenega s členom 223 A [CGI] in naslednjimi, da bi se v združeno davčno skupino vključila družba vnukinja, ki jo ima mati na družba v lasti preko hčerinske družbe, ki zaradi sedeža v drugi državi članici in ker ne izvaja dejavnosti v Franciji ni zavezana za plačilo francoskega davka od dohodkov pravnih oseb in torej ne more biti v skupini, pomeni omejitev svobode ustanavljanja zaradi davčnih posledic odločitve mati ne družbe, da ima družbo vnukinjo v lasti prek francoske hčerinske družbe ali pa prek hčerinske družbe s sedežem v drugi državi članici?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je tako omejitev mogoče utemeljiti bodisi z nujnostjo ohranjanja skladnosti sistema ‚davčne integracije‘, zlasti mehanizmov davčne

nevtalizacije transakcij znotraj skupine, upošteva posledice sistema, ki bi v drugi državi članici ustanovljeno hčerinsko družbo štel za del skupine zgolj zato, da bi bilo omogočeno posredno lastništvo družbe vnukinje, čeprav hčerinska družba nujno ostane izvzeta iz uporabe sistema skupine, ker ni davčna zavezanica v Franciji, bodisi s katerikoli drugim nujnim razlogom v splošnem interesu“

### **Vprašanja za predhodno odločanje**

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

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

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

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

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

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

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

pravnih oseb v Franciji.

21 Tako mati?na družba s sedežem v Franciji, ki ima svoje francoske družbe vnukinje v lasti prek h?erinske družbe s sedežem v drugi državi ?lanici, ne more koristiti sistema dav?ne integracije. V nasprotju s tem ima francoska mati?na družba možnost oblikovati dav?no integracijo s svojimi francoskimi družbami vnukinjami, ?e ima h?erinska družba sedež v Franciji.

22 Kot je poudarila generalna pravobranilka v to?ki 30 sklepnih predlogov, iz tega izhaja, da dolo?be CGI v zadevi v glavni stvari vodijo k razli?nemu obravnavanju v zvezi z možnostjo izbire sistema dav?ne integracije glede na to, ali gre za posredno udeležbo mati?ne družbe prek h?erinske družbe s sedežem v Franciji ali v drugi državi ?lanici.

23 Vendar francoska vlada meni, da to razli?no obravnavanje pojasnjuje dejstvo, da ta položaja objektivno nista primerljiva.

24 V položaju, kakršen je v zadevi v glavni stvari, h?erinska družba s sedežem v drugi državi ?lanici kot Francoska republika – v nasprotju s h?erinsko družbo s sedežem v tej državi – zaradi tega v Franciji ni zavezana za pla?ilo davka od dohodkov pravnih oseb.

25 Te utemeljitve ni mogo?e sprejeti.

26 ?e bi se dopustilo, da lahko država ?lanica svobodno uporabi razli?no obravnavanje zgolj zato, ker je sedež družbe v drugi državi ?lanici, bi namre? s tem pravila o svobodi ustanavljanja izgubila pomen (glej v tem smislu sodbi z dne 28. januarja 1986 v zadevi Komisija proti Franciji, 270/83, Recueil, str. 273, to?ka 18, in z dne 8. marca 2001 v zadevi Metallgesellschaft in drugi, C?397/98 in C?410/98, Recueil, str. I?1727, to?ka 42).

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

28 V zadevi v glavni stvari je cilj zadevnih dolo?b CGI, da se koncern, ki ga sestavljajo mati?na družb, njene h?erinske družbe in družbe vnukinje, ?im bolj izena?i s podjetjem z ve? poslovnimi enotami, tako da se omogo?i konsolidacija rezultatov vsake družbe.

29 Ta cilj pa je mogo?e dose?i tako v položaju, ko ima mati?na družba, rezidentka države ?lanice, družbe vnukinje, prav tako rezidentke te države, v lasti prek h?erinske družbe, ki je tudi sama rezidentka, kot tudi v položaju mati?ne družbe, rezidentke v isti državi ?lanici, ki pa ima družbe vnukinje, prav tako rezidentke te države, v lasti prek h?erinske družbe s sedežem v drugi državi ?lanici.

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

31 Zato dav?ni sistem iz zadeve v glavni stvari povzro?a neenako obravnavanje glede na kraj sedeža h?erinske družbe, prek katere ima mati?na družba rezidentka v lasti svoje družbe vnukinje rezidentke.

32 Ker dolo?be CGI v zadevi v glavni stvari z dav?nega vidika zapostavljajo položaje z razsežnostjo Skupnosti v primerjavi s povsem notranjimi položaji, tako pomenijo omejitev, ki jo na?eloma prepovedujejo dolo?be Pogodbe o svobodi ustanavljanja.

33 Iz sodne prakse Sodiš?a izhaja, da je taka omejitev svobode ustanavljanja dopustna samo, ?e jo upravi?ujejo nujni razlogi v splošnem interesu. V takem primeru mora biti tudi primerna za

zagotavljanje uresničitve zadevnega cilja in ne sme presegati tega, kar je nujno potrebno za doseg tega cilja (zgoraj navedena sodba Lidl Belgium, točka 27, in navedena sodna praksa).

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

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

36 Te trditve niso utemeljene.

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

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

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

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

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

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

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

44 Da bi se trditev, ki temelji na taki utemeljitvi, sprejelo, pa Sodišče zahteva neposredno

povezavo med zadevno davčno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določeno davčno dajatvijo (sodba z dne 14. novembra 1995 v zadevi Svensson in Gustavsson, C-484/93, Recueil, str. I-3955, točka 18, in zgoraj navedene sodbe ICI, točka 29; Manninen, točka 42, in Keller Holding, točka 40), ker je treba neposrednost te povezave presojati glede na cilj zadevne ureditve (zgoraj navedena sodba Manninen, točka 43, in sodba z dne 28. februarja 2008 v zadevi Deutsche Shell, C-293/06, še neobjavljena v ZOdl., točka 39).

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

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

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

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

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

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

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

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

53 Glede tega francoska vlada zatrjuje, da so navedene določbe CGI nujne zaradi težave, s katero se soočajo francoski davčni organi pri preskušanju obstoja nevarnosti dvojnega upoštevanja izgub, ko je družba nerezidentka vmesni člen med mati no družbo in družbami vnukinjami. Znesek rezervacije naj na splošno ne bi ustrezal višini izgube hčerinske družbe, natančna izvora določene rezervacije pa naj sploh ne bi bilo mogoče ugotoviti.

54 Glede tega je treba najprej poudariti, da zgolj praktične težave ne morejo utemeljiti kršitev svoboščin, ki jo zagotavlja Pogodba (sodbe z dne 4. marca 2004 v zadevi Komisija proti Franciji,

C?334/02, Recueil, str. I?2229, to?ka 29; z dne 14. septembra 2006 v zadevi Centro di Musicologia Walter Stauffer, C?386/04, ZOdl., str. I?8203, to?ka 48, in z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation, C?446/04, ZOdl., str. I?11753, to?ka 70).

55 Nato je treba opozoriti, da ureditev Skupnosti, namre? Direktiva Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomo?i pristojnih organov dr?av ?lanic na podro?ju neposredne obdav?itve (UL L 336, str. 15), dr?avam ?lanicam omogo?a, da od pristojnih organov drugih dr?av ?lanic zahtevajo vse podatke, ki bi lahko bili pomembni za pravilno dolo?itev zneska, zlasti glede davka od dohodkov pravnih oseb.

56 Kot je poudarila generalna pravobranilka v to?ki 66 sklepnih predlogov, je nazadnje treba dodati, da imajo zadevni dav?ni organi mo?nost, da sami zahtevajo od mati?ne dru?be tista dokazila, ki se jim zdijo potrebna za presojo vpra?anja, ali izhajajo rezervacije te dru?be za izgubo vrednosti njenih udele?b v kapitalu h?erinske dru?be prek rezervacij navedene h?erinske dru?be posredno iz izgube dru?be vnukinje (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Centro di Musicologia Walter Stauffer, to?ka 49, ter sodbe z dne 30. januarja 2007 v zadevi Komisija proti Dansk, C?150/04, ZOdl., str. I?1163, to?ka 54; z dne 29. marca 2007 v zadevi Rewe Zentralfinanz, C?347/04, ZOdl., str. I?2647, to?ka 57, in z dne 11. oktobra 2007 v zadevi ELISA, C?451/05, ZOdl., str. I?8251, to?ka 95).

57 V razmerjih med dr?avami ?lanicami lahko podatki, ki jih zahtevajo ali posredujejo zadevni dav?ni organi, toliko bolj omogo?ajo preskus, ali so izpolnjeni pogoji iz nacionalne zakonodaje, kolikor se usklajevalni ukrepi Skupnosti uporabljajo na podro?ju ra?unovodstva dru?b, tako da obstaja mo?nost, da se predlo?ijo zanesljivi in preverljivi dokazi v zvezi z dru?bo s sede?em v drugi dr?avi (glej v tem smislu sodbo z dne 18. decembra 2007 v zadevi A, C?101/05, ZOdl., str. I?11531, to?ka 62).

58 ?e mati?ne dru?be, rezidentke dr?ave ?lanice, zahtevajo ugodnosti sistema dav?ne integracije z dru?bami vnukinjami rezidentkami, ki jih imajo v lasti prek h?erinskih dru?b, rezidentk druge dr?ave, kot v zadevi v glavni stvari, lahko dav?ni organi prve dr?ave zahtevajo od teh h?erinskih dru?b, da predlo?ijo dokazila, za katera organi menijo, da so potrebna, da se popolnoma zagotovi preglednost rezervacij, ki jih izvedejo slednje.

59 Dru?bam s sede?em v Franciji, ki imajo dru?be vnukinje rezidentke v lasti prek h?erinskih dru?b, rezidentk druge dr?ave ?lanice, in so zato prikraj?ane za uporabo sistema dav?ne integracije, pa na podlagi dolo?b CGI v zadevi v glavni stvari ni dovoljeno, da bi predlo?ile dokazila, da ne obstaja nikakr?na nevarnost dvojnega upo?tevanja izgub.

60 Zato ta zakonodaja v vseh okoli?inah ovira dru?be rezidentke pri tem dokazovanju, da ne gre za dvojno upo?tevanje izgub v okviru sistema dav?ne integracije.

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

62 Zato dolo?be CGI v zadevi v glavni stvari presegajo tisto, kar je nujno za dosego tega cilja, in jih nujnost zagotoviti skladnost dav?nega sistema torej ne more upravi?iti.

63 Glede na zgoraj navedeno je treba na zastavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba člen 52 Pogodbe razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji države članice, na podlagi katere lahko sistem obdavčenja koncerna uporabi matična družba, rezidentka te države članice, ki ima v lasti hčerinske družbe in družbe vnukinje, ki so tudi rezidentke navedene države, ne pa matična družba, ki ima svoje družbe vnukinje rezidentke v lasti prek hčerinske družbe s sedežem v drugi državi članici.

### **Stroški**

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

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

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

Podpisi

\*Jezik postopka: francoščina.