

Zadeva C-231/05

Postopek, ki ga je sprožil

Oy AA

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Korkein hallinto-oikeus)

„Svoboda ustanavljanja – Davčna zakonodaja na področju davka od dohodka – Odbitnost zneskov, ki jih je družba plačala kot prispevek skupine družb – Obveznost družbe, ki je upravičenka do prispevka, da ima sedež tudi v zadevni državi članici“

Povzetek sodbe

1. *Prosto gibanje oseb – Svoboda ustanavljanja – Določbe Pogodbe – Področje uporabe*

(člena 43 ES in 56 ES)

2. *Prosto gibanje oseb – Svoboda ustanavljanja – Davčna zakonodaja – Davek od dohodka pravnih oseb*

(člen 43 ES)

1. Taka zakonodaja, katere predmet so samo razmerja znotraj skupine družb, odločilno posega v svobodo ustanavljanja in jo je zato treba preučiti glede na člen 43 ES. Če bi imela ta zakonodaja omejevalne učinke na prosti pretok kapitala, bi bili taki učinki neizogibna posledica morebitne ovire za svobodo ustanavljanja in nikakor ne bi upravičevali samostojne preučitve omenjene zakonodaje glede na člen 56 ES.

(Glej točki 23 in 24.)

2. Člen 43 ES ne nasprotuje sistemu, vzpostavljenem z zakonodajo države članice, kot je ta v postopku v glavni stvari, na podlagi katerega lahko odvisna družba, rezidentka te države članice, odbije od svojega obdavčljivega dohodka prispevek skupine družb, ki ga je plačala matični družbi, le v primeru, če ima matična družba sedež v isti državi članici.

Različno obravnavanje odvisnih družb rezidentk glede na kraj, v katerem ima njihova matična družba sedež, pomeni omejevanje svobode ustanavljanja, ker povzroči, da postane izvajanje te svobode ustanavljanja za družbe s sedežem v drugih državah članicah manj privlačno in bi zato te družbe lahko opustile pridobitev, ustanovitev ali ohranitev odvisne družbe v državi članici, ki je sprejela ta ukrep.

Glede nujnosti ohraniti enakomerno porazdelitev davčnih pristojnosti med državami članicami in nujnosti preprečiti davčno izogibanje, upoštevanih skupaj, pa je treba ugotoviti, da tak sistem zasleduje legitimne cilje, ki so združljivi s Pogodbo in pomenijo nujne razloge v splošnem interesu.

Priznati, da se omejni prispevek skupine družb, kot je v postopku v glavni stvari, lahko odbije od obdavčljivega dohodka njegovega dajalca, naj bi imelo za posledico dovoliti skupinam družb, da prosto izberejo državo članico, v kateri se obdavči dobiček odvisne družbe, pri čemer bi lahko dobiček družbe izvzeli iz njene davčne osnove in ga, ker se ta prispevek šteje za obdavčljiv dohodek v državi članici matične družbe prejemnice, vključili v davčno osnovo matične družbe. To

bi ogrozilo sam sistem porazdelitve dav?nih pristojnosti med državami ?lanicami, ker bi bila glede na izbiro, ki jo je sprejela skupina dru?b, država ?lanica kot država rezidentstva te odvisne dru?be zavezana odpovedati se pravici obdav?iti njene dohodke, morebiti v korist države ?lanice, kjer ima mati?na dru?ba sede?.

Dalje, mo?nost „pritegniti“ obdav?ljiv dohodek odvisne dru?be k mati?ni dru?bi s sede?em v drugi državi ?lanici vklju?uje nevarnost, da bi bil z umetnim konstruktom znotraj skupine dru?b organiziran prenos dohodka dru?bam s sede?em v državah ?lanicah, kjer je dav?na stopnja najnižja, oziroma kjer ti dohodki ne bi bili obdav?eni.

(Glej to?ke 39, 43, 56, 58, 60, 67 in izrek.)

SODBA SODIŠ?A (veliki senat)

z dne 18. julija 2007(*)

„Svoboda ustanavljanja – Dav?na zakonodaja na podro?ju davka od dohodka – Odbitnost zneskov, ki jih je dru?ba pla?ala kot prispevek skupine dru?b – Obveznost dru?be, ki je upravi?enka do prispevka, da ima sede? tudi v zadevni državi ?lanici“

V zadevi C-231/05,

zaradi predloga za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 234 ES, naslovljenega na Sodiš?e z odlo?bo Korkein hallinto-oikeus (Finska) z dne 23. maja 2005, ki je prispela na Sodiš?e 25. maja 2005, v postopku, ki ga je sprožil

Oy AA,

SODIŠ?E (veliki senat),

v sestavi V. Skouris, predsednik, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, R. Schintgen, P. K?ris, E. Juhász, predsedniki senatov, K. Schiemann, G. Arestis, U. L?hmus, E. Levits (poro?evalec), A. Ó Caoimh in L. Bay Larsen, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: B. Fülöp, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 16. maja 2006,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Oy AA T. Torkkel in J. Järvinen, asiamiehet,
- za finsko vlado T. Pynnä in E. Bygglin, zastopnici,
- za nemško vlado M. Lumma in U. Forsthoff, zastopnika,

- za nizozemsko vlado H. G. Sevenster in M. de Grave, zastopnika,
- za švedsko vlado K. Wistrand in A. Falk, zastopnici,
- za vlado Združenega kraljestva S. Nwaokolo in E. O'Neill, zastopnici, skupaj z R. Hill, barrister,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in I. Koskinen, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 12. septembra 2006, izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 43 ES, 56 ES in 58 ES ter Direktive Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (UL L 225, str. 6), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2003/123/ES z dne 22. decembra 2003 (UL 2004, L 7, str. 41, v nadaljevanju: Direktiva 90/435).

2 Ta predlog je v postopku pred Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče) predstavila Oy AA, družba finskega prava, glede odbitka prispevka od obdavčljivega dohodka le-te, ki se ga dodeli matični družbi, ki ima sedež v drugi državi članici, s katerim je bila postavljena pod vprašaj skladnost finske zakonodaje v zvezi s prispevki skupine družb s pravom Skupnosti.

Pravni okvir

Ureditev Skupnosti

3 Kot izhaja iz druge uvodne izjave Direktive 2003/123, je cilj Direktive 90/435/EGS „oprostitev dividend in drugih oblik izplačevanja dobička, ki ga odvisne družbe izplačujejo svojim matičnim družbam iz odbitnih davkov, in odprava dvojne obdavčitve takšnih prihodkov na ravni matične družbe“.

4 Direktiva 90/435 v členu 4 določa, da kadar matična družba prejme distribuirani dobiček iz naslova svoje povezave z odvisno družbo, razen če gre slednja v likvidacijo, se država matične družbe bodisi vzdrži obdavčenja dobička, ki ga distribuira odvisna družba, ali ta dobiček obdavči in hkrati dovoli matični družbi, da odbije od zneska izračunanega davka del korporacijskega davka, ki se nanaša na ta dobiček.

5 V skladu s členom 5 direktive 90/435 je „[d]običek, ki ga odvisna družba distribuira svoji matični družbi, oproščen pri viru odtegnjenega davka“ in na podlagi člena 6 te direktive „[d]ržava članica matične družbe ne sme naložiti davka pri viru odtegnjenega davka na dobiček, ki ga ta družba prejme od odvisne družbe“.

Nacionalna ureditev

6 Člen 1 zakona o prispevkih skupine družb (*Laki konserniavustuksesta verotuksessa* (825/1986)) z dne 21. novembra 1986 (v nadaljevanju: KonsAvL) se glasi:

„Ta zakon v okviru obdavčitve ureja odbitek prispevka skupine družb od dohodka dajalca in vračunanje prispevka kot prihodka prejemnika.“

7 ?len 2 KonsAvL dolo?a:

„Prispevek skupine družb je prispevek, ki ga delniška družba, ki opravlja gospodarsko dejavnost, dodeli drugi delniški družbi za njeno gospodarsko dejavnost, ne pomeni investicije in ga v skladu z zakonom o obdavčitvi prihodkov iz gospodarske dejavnosti (Elinkeinotulon verottamisesta annetun laki (360/1968)) ni mogoče odbiti od dohodka.“

8 ?len 3 KonsAvL dolo?a:

„?e je delniška družba rezidentka (matična družba) lastnica vsaj 9/10 delniškega kapitala druge delniške družbe rezidentke (odvisne družbe), lahko od svojega obdavčljivega dohodka iz gospodarske dejavnosti odbije neposredno odvisni družbi plačan prispevek skupine družb. Plačan prispevek skupine družb šteje za obdavčljivi dohodek iz gospodarske dejavnosti odvisne družbe.

Za odvisno družbo šteje tudi delniška družba, v kateri ima matična družba skupaj z eno ali več odvisnimi družbami vsaj 9/10 kapitalskega deleža.

Določbe prvega odstavka ustrezno veljajo tudi za prispevek skupine družb, ki ga odvisna družba plača matični družbi ali drugi odvisni družbi matične družbe.“

9 V smislu ?lena 4 KonsAvL:

„Prispevek skupine družb se pri obdavčitvi dajalca obravnava kot odhodek in pri obdavčitvi prejemnika kot prihodek v davčnem letu plačila prispevka.“

10 ?len 5 KonsAvL dolo?a:

„Davčni zavezanec lahko prispevek skupine družb, ki ga je plačal, odbije kot odhodek le, ?e so ustrezni odhodki in prihodki zavedeni v knjigovodstvu dajalca in prejemnika.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

11 Družba AA Ltd s sedežem v Združenem kraljestvu ima posredno preko dveh drugih družb 100 % delež v Oy AA.

12 AA Ltd je v nasprotju z Oy AA v letu 2003 poslovala z izgubo in po mnenju Oy AA je bilo pričakovati, da bo tako tudi v letih 2004 in 2005. Ker je gospodarska dejavnost AA Ltd pomembna tudi za Oy AA, je slednja razmišljala o prispevku skupine družb v korist AA Ltd za zagotovitev njenega gospodarskega položaja.

13 Zato je Oy AA na Keskusverolautakunta (glavni davčni urad) naslovila zahtevo za izdajo predhodne odločbe o vprašanju, ali ta prispevek šteje za prispevek skupine družb v smislu ?lena 3 KonsAvL in ga je pri obdavčitvi Oy AA v davčnih letih 2004 in 2005 zato mogoče šteti za odbiten davek.

14 Keskusverolautakunta je izhajal iz tega, da prispevek skupine družb in ustrezen obdavčljiv dohodek spadata pod finski davčni sistem ter da prispevek, ki ga Oy AA dodeli AA Ltd, ne predstavlja prispevka skupine družb v smislu ?lena 3 KonsAvL in ga zato ni mogoče obravnavati kot odhodek, ki bi ga bilo mogoče pri obdavčitvi njegovega dajalca odbiti.

15 Oy AA je nasprotovala predhodni odločbi, ki jo je izdal Keskusverolautakunta, pred predložitvenim sodiščem, ki je ugotovilo, da so bili izpolnjeni vsi pogoji, ki jih določa finsko pravo za priznanje odbitnega značaja prispevka skupine družb, ki ga je Oy AA plačala AA Ltd, z izjemo

zahteve glede rezidenčnosti družbe prejemnice.

16 V teh okoliščinah je Korkein hallinto-oikeus odločilo, da prekine odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predloži to vprašanje:

„Ali je treba člena 43 ES in 56 ES ob upoštevanju člena 58 ES in Direktive Sveta 90/435/EGS [...] razlagati tako, da nasprotujeta ureditvi, kot je finska ureditev prispevkov skupine družb, po kateri je pogoj za možnost odbitka prispevka skupine družb pri obdavčitvi, da sta tako dajalec prispevka kot tudi njegov prejemnik družbi s sedežem na Finskem?“

Vprašanje za predhodno odločanje

17 Predložitveno sodišče s svojim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali člena 43 ES in 56 ES ob upoštevanju člena 58 ES in Direktive 90/435 nasprotujeta sistemu, ki ga je vzpostavila zakonodaja države članice, kot je ta v postopku v glavni stvari, na podlagi katerega lahko odvisna družba, rezidentka te države članice, od svojih obdavčljivih dohodkov odbije prispevek skupine družb, ki ga je plačala matični družbi, le, če ima slednja sedež v isti državi članici.

18 Najprej je treba opozoriti, da čeprav sodijo neposredni davki v pristojnost držav članic, pa morajo države članice v skladu z ustaljeno sodno prakso svojo pristojnost izvrševati ob spoštovanju prava Skupnosti (glej zlasti sodbe z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer, C-446/03, ZOdl., str. I-10837, točka 29; z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, ZOdl., str. I-7995, točka 40, in z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, ZOdl., str. I-11673, točka 36).

19 Ker predložitveno sodišče sprašuje Sodišče o razlagi člena 43 ES, ki se nanaša na svobodo ustanavljanja, in člena 56 ES, ki se nanaša na prosti pretok kapitala, je treba določiti, ali in v kakšni meri lahko taka nacionalna zakonodaja, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, vpliva na te svobode.

20 Kot izhaja iz ustaljene sodne prakse, je treba, ker gre za delež, ki imetniku omogoča izvajanje določenega vpliva na odločitve družbe in opredeljevanje njenih dejavnosti, uporabiti določbe Pogodbe ES v zvezi s svobodo ustanavljanja (sodbi z dne 13. aprila 2000 v zadevi Baars, C-251/98, Recueil, str. I-2787, točki 21 in 22; z dne 21. novembra 2002 v zadevi X in Y, C-436/00, Recueil, str. I-10829, točki 37 in od 66 do 68; in zgoraj navedeni Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, točka 31, ter Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, točka 39).

21 V skladu s členom 3 KonsAvL je možnost dodelitve prispevka skupine družb, ki je na podlagi tega zakona odbiten, podrejena pogoju, da ima matična družba najmanj 90 % delniškega kapitala ali deleža odvisne družbe.

22 Kot izhaja iz predložitvene odločbe in stališča finske vlade, je namen veljavnega sistema prispevka skupine družb na Finskem odpraviti davčne neugodnosti v zgradbi skupine družb, s tem da omogoči sorazmerno porazdelitev v skupini družb, ki ustvarjajo dobiček, in družb, ki imajo izgubo. Prispevek skupine družb je torej uveden z namenom spodbujanja interesov skupine družb.

23 Taka zakonodaja, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, katere predmet so samo razmerja znotraj skupine družb, odločilno posega v svobodo ustanavljanja in jo je zato treba preučiti glede na člen 43 ES (v tem smislu glej zgoraj navedeno sodbo Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, točka 32; sodbo z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, ZOdl., str. I-11753, točka 118, in sodbo z dne 13.

marca 2007 v zadevi *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, še neobjavljena v ZOdl., točka 33).

24 Če bi imela ta zakonodaja omejevalne učinke na prost pretok kapitala, bi bili taki učinki neizogibna posledica morebitne ovire za svobodo ustanavljanja in tako nikakor ne bi upravičevali samostojne preužitve omenjene zakonodaje glede na člen 56 ES (v tem smislu glej sodbo z dne 14. oktobra 2004 v zadevi *Omega*, C-36/02, ZOdl., str. I-9609, točka 27; zgoraj navedeno *Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas*, točka 33, in zgoraj navedeno *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, točka 34).

25 Glede direktive 90/435 je treba spomniti, da se položaj v postopku v glavni stvari nanaša na prvo obdavčitev dohodka, ki izvira iz gospodarske dejavnosti odvisne družbe, in na možnost, da lahko odvisna družba od svojih obdavčljivih dohodkov odbije prispevek skupine družb, ki ga dodeli svoji matični družbi nerezidentki.

26 Direktiva 90/435 ureja davno obravnavanje dividend in drugega dobička, ki ga distribuira odvisna družba svoji matični družbi, pri čemer člen 4 določa, da kadar matična družba prejme dobiček, se država članica rezidentstva matične družbe bodisi vzdrži obdavčenja tega dobička ali ta dobiček obdavči in hkrati dovoli matični družbi, da odbije od zneska izračunanega davka del korporacijskega davka, ki se nanaša na ta dobiček in ga je plačala odvisna družba, člena 5 in 6 pa prepovedujeta pri viru odtegnjeni davek na ta dobiček.

27 Ker se Direktiva 90/435 ne nanaša na prvo obdavčitev dohodka, ki izvira iz gospodarske dejavnosti odvisne družbe, in ne ureja davnih posledic prispevka skupine družb za odvisno družbo, kot je ta v postopku v glavni stvari, ne more biti podlaga za odgovor na vprašanje predložitvenega sodišča.

28 Zato je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti le na podlagi člena 43 ES.

Omejitev svobode ustanavljanja

29 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, ki so ustanovljene v skladu z zakonodajo države članice in ki imajo statutarni sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Evropski skupnosti, pravico opravljati dejavnost v zadevni državi članici prek odvisne 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; in zgoraj navedene sodbe *Marks & Spencer*, točka 30; *Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas*, točka 41, in *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, točka 42).

30 Glede družb je treba poudariti, da njihov sedež v smislu člena 48 ES omogoča, da se doloži, tako kot državljanstvo pri fizičnih osebah, njihova povezanost s pravnim redom države članice. Če bi se priznalo, da lahko država članica, v kateri je družba ustanovljena, svobodno uporablja različno obravnavanje zgolj zato, ker je sedež družbe v drugi državi članici, bi s tem člen 43 ES izgubil pomen (v tem smislu glej sodbe z dne 28. januarja 1986 v zadevi *Komisija proti Franciji*, 270/83, Recueil, str. 273, točka 18; z dne 13. julija 1993 v zadevi *Commerzbank*, C-330/91, Recueil, str. I-4017, točka 13; z dne 8. marca 2001 v zadevi *Metallgesellschaft in drugi*, C-397/98 in C-410/98, Recueil, str. I-1727, točka 42; in zgoraj navedeni sodbi *Marks & Spencer*, točka 37, in *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, točka 43). Cilj svobode ustanavljanja je tako zagotavljanje nacionalnega obravnavanja v državi članici sprejema s prepovedjo kakršne koli diskriminacije po kraju sedeža družbe (v tem smislu glej zgoraj navedene

sodbe Komisija proti Franciji, točka 14; Saint-Gobain ZN, točka 35, in Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, točka 43).

31 V tej zadevi je treba poudariti, da zakonodaja v postopku v glavni stvari glede možnosti odbiti kot odhodek prispevek, dodeljen mati?ni družbi, uvaja razli?no obravnavanje odvisnih družb rezidentk na Finskem glede na to, ali ima njihova mati?na družba svoj sedež v isti državi ?lanici ali ne.

32 Prispevek, ki ga dodeli odvisna družba mati?ni družbi s sedežem na Finskem in ki izpolnjuje druge pogoje, ki jih določa KonsAvL, se v smislu tega zakona obravnava kot prispevek skupine družb, ki se lahko odbije od obdav?ljivega dohodka odvisne družbe. Nasprotno pa se prispevek, ki ga dodeli odvisna družba mati?ni družbi, ki nima sedeža na Finskem, ne bo obravnaval kot tak in ga torej ne bo mogo?e odbiti od obdav?ljivega dohodka odvisne družbe. Odvisne družbe mati?nih družb nerezidentk so torej dav?no manj ugodno obravnavane kot odvisne družbe finskih mati?nih družb.

33 V zvezi s tem nemška, nizozemska in švedska vlada ter vlada Združenega kraljestva trdijo, da položaj odvisnih družb rezidentk, katerih mati?ne družbe imajo sedež v isti državi ?lanici, ni primerljiv s položajem odvisnih družb rezidentk, katerih mati?ne družbe imajo sedež v drugi državi ?lanici, ?e zadnje niso dav?ne zavezanke v državi ?lanici, kjer ima sedež odvisna družba. Treba bi bilo razlo?evati med položajem odvisnih družb, katerih mati?ne družbe so primarno ali delno dav?ne zavezanke na Finskem, in položajem, opisanim v postopku v glavni stvari, ko mati?na družba ni dav?na zavezanca v tej državi ?lanici.

34 Nemška in švedska vlada menita, da ?e prejemnik ni dav?ni zavezanec v državi ?lanici dajalca prispevka, ta država ?lanica, ki zaradi svoje omejene teritorialne pristojnosti ne more vplivati na dav?no obravnavanje, ki velja za prispevek države ?lanice prejemnika, ne more biti prepri?ana, da odobren odbitek ustreza obdav?ljivemu dohodku prejemnika tega prispevka v njegovi državi rezidentstva in prepri?iti, da pla?an prispevek sploh ni obdav?en. Vlada Združenega kraljestva tudi navaja, da ?e Republika Finska ne obdav?i dohodka mati?nih družb nerezidentk, ni zavezana odobriti finski odvisni družbi znižanja davka, ki izvira iz izgube mati?ne družbe.

35 Kot je bilo opozorjeno v točki 22 te sodbe, je namen finskega sistema prispevka skupine družb odpraviti dav?ne neugodnosti v zgradbi skupine družb, s tem da omogo?i sorazmerno porazdelitev v skupini družb, ki ustvarjajo dobi?ek, in družb, ki imajo izgubo. Kot izhaja iz ?lenov 4 in 5 KonsAvL, se prispevek skupine družb ne obravnava kot odhodek za njegovega dajalca in se pri obdav?itvi slednjega odbije le, ?e je vpisan kot prihodek za prejemnika.

36 V ?ezmejnem položaju, ?e prejemnik ni dav?ni zavezanec v državi ?lanici dajalca prispevka, slednja država ?lanica ne more zagotavljati, da se prispevek obravnava, kar zadeva prejemnika, kot obdav?ljiv dohodek. To, da država ?lanica dajalca prispevka dovoljuje odbitek prispevka obdav?ljivega dohodka le-tega, ne zagotavlja, da je cilj, ki ga zasleduje sistem prispevkov, dosežen.

37 Vendar ?e država ?lanica, kjer ima odvisna družba sedež, ni pristojna za mati?no družbo, ki ima sedež v drugi državi ?lanici in ki ni dav?na zavezanca v prvi državi ?lanici, lahko podvrže odbitnost prispevka skupine družb od obdav?ljivega dohodka njegovega dajalca pogojem, povezanim z obravnavanjem, ki ga za ta prispevek določa ta druga država ?lanica.

38 Zato samo dejstvo, da mati?ne družbe s sedežem v drugi državi ?lanici niso podvržene davku na Finskem, glede cilja, ki mu sledi finski sistem prispevkov skupine družb, odvisnih družb teh mati?nih družb ne razlikuje od odvisnih družb mati?nih družb s sedežem na Finskem in ne vodi

do neprimerljivega položaja teh dveh kategorij odvisnih družb.

39 Različno obravnavanje odvisnih družb rezidentk glede na kraj, v katerem ima njihova matična družba sedež, pomeni omejevanje svobode ustanavljanja, ker povzroči, da postane izvajanje te svobode ustanavljanja za družbe s sedežem v drugih državah članicah manj privlačno in bi zato te družbe lahko opustile pridobitev, ustanovitev ali ohranitev odvisne družbe v državi članici, ki je sprejela ta ukrep (glej sodbo z dne 12. decembra 2002 v zadevi Lankhorst-Hohorst, C-324/00, Recueil, str. I-11779, točka 32, in zgoraj navedeno sodbo Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, točka 61).

40 Tega sklepa ne more izpodbiti trditev vlade Združenega kraljestva, v skladu s katero bi lahko matična družba dosegla zasledovani cilj s tem, da bi na Finskem ustanovila podružnico namesto odvisne družbe. Treba je spomniti, da člen 43(1), drugi stavek, ES, gospodarskim subjektom izrecno daje možnost svobodne izbire pravne oblike, ki ustreza opravljanju njihovih dejavnosti v drugi državi članici, ta svobodna izbira pa ne sme biti omejena z diskriminatornimi davčnimi določbami (glej zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Franciji, točka 22, in sodbo z dne 23. februarja 2006 v zadevi CLT-UFA, C-253/03, ZOdl., str. I-1831, točka 14).

41 Dalje vlada Združenega kraljestva navaja, da ker prispevek skupine družb Združenemu kraljestvu ni bil obdavčen, nemur Oy AA nasprotuje, in ker bi se lahko izgube prenesle na druga poslovna leta za odračunanje kasneje ustvarjenega dobička, je imela zamuda te matične družbe, preden bi lahko poravnala dobiček in izgubo, le posreden in negotov učinek na njeno izbiro sedeža na Finskem.

42 V zvezi s tem je treba opozoriti, da za to, da se šteje, da zakonodaja omejuje svobodo ustanavljanja, zadošča, da je zakonodaja taka, da v državi članici družbam s sedežem v drugi državi članici omejuje izvajanje te svobode, ne da bi bilo treba izkazati, da je bil dejanski učinek zadevne zakonodaje ta, da nekatere od navedenih družb niso pridobile, ustanovile ali ohranile odvisne družbe v prvi državi članici (glej zgoraj navedeno sodbo Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, točka 62).

43 Zato različno obravnavanje, ki so mu v sistemu, kot je ta v postopku v glavni stvari, podvržene odvisne družbe rezidentke glede na sedež njihove matične družbe, pomeni omejitev svobode ustanavljanja.

Utemeljitev omejitve svobode ustanavljanja

44 Omejitev svobode ustanavljanja je dopustna samo, če jo upravičujejo nujni razlogi v splošnem interesu. V takem primeru mora biti tudi primerna za zagotavljanje uresnitve zadevnega cilja in ne sme presegati tega, kar je nujno potrebno za doseg tega cilja (glej zgoraj navedene sodbe Marks & Spencer, točka 35; Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, točka 47, ter Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, točka 64).

45 Finska, nemška in nizozemska vlada, vlada Združenega kraljestva ter Komisija Evropskih skupnosti trdijo, da finski sistem prispevka skupine družb upravičuje nujnost po zagotavljanju usklajene davčne ureditve, porazdelitev davčnih pristojnosti med državami članicami, bojazen pred davčnim izogibanjem in načelo teritorialnosti.

46 Na obravnavi, ki je potekala po razglasitvi zgoraj navedene sodbe Marks & Spencer, so vlade, ki so ustno predstavile stališča, trdile, da utemeljitev, ki jo je sprejelo Sodišče v tej sodbi, in sicer ohranitev enakomerne porazdelitve davčnih pristojnosti med različnimi državami članicami, nevarnost dvojnega upoštevanja izgube in davčnega izogibanja, velja tudi za to zadevo. Zato je treba te trditve preučiti.

47 Tako finska vlada, ki jo podpirata švedska vlada in vlada Združenega kraljestva, trdi, da opirajo se na načelo teritorialnosti, na podlagi katerega imajo države članice pravico obdavčiti dohodke, pridobljene na njihovem ozemlju, sistem v postopku v glavni stvari odraža soglasje na področju mednarodne porazdelitve davčnih pristojnosti.

48 Po mnenju teh vlad, nizozemske vlade in Komisije možnost odbiti prispevek, plačan družbi s sedežem v drugi državi članici, dopušča davčnim zavezancem izbiro države članice obdavčitve in s tem omejuje davčne pristojnosti držav članic, kar ogroža njihovo enakomerno porazdelitev.

49 Finska, nemška, nizozemska in švedska vlada, vlada Združenega kraljestva ter Komisija glede nujnosti preprečiti dvojno upoštevanje izgube trdijo, da gre za nujnost izogniti se temu, da bi bila nepravilno podeljena dvojna ugodnost. Po mnenju teh vlad položaj, v katerem se upošteva prispevek skupine družb pri določitvi obdavčljivega dohodka njegovega dajalca, vendar se ga ne obravnava kot obdavčljiv dohodek njegovega prejemnika, vključuje nevarnost, da se prejemniki odvisne družbe dajalke prispevka izogonejo vsakršni obdavčitvi. Vlada Združenega kraljestva meni, da je tak primer v postopku v glavni stvari, ki se mu Oj AA nasprotuje.

50 Končno so finska, nemška, nizozemska in švedska vlada, vlada Združenega kraljestva ter Komisija soglasne v trditvi, da znotraj skupine obstaja nevarnost, da bodo dejavnosti organizirane tako, da bodo obdavčljivi dohodki na Finskem preneseni na družbe s sedežem v drugih državah članicah, ustanovljene predvsem z namenom, da bodo obdavčene po nižji stopnji kot na Finskem ali celo davčno oproščene.

51 Kot izhaja iz točke 51 zgoraj navedene sodbe Marks & Spencer, je bila nujnost ohraniti enakomerno porazdelitev davčnih pristojnosti med državami članicami sprejeta v povezavi z dvema drugima utemeljitvama, oprtima na nevarnost dvojnega upoštevanja izgube in davčnega izogibanja (glej tudi sodbo z dne 29. marca 2007 v zadevi Rewe Zentralfinanz, C-347/04, še neobjavljena v ZOdl., točka 41).

52 Treba je še spomniti, da se ukrepi Skupnosti za poenotenje in usklajitev ne obstajajo, ostanejo države članice pristojne, da s konvencijo ali enostransko opredelijo merila za porazdelitev njihove davčne pristojnosti, zlasti z vidika odprave dvojnega obdavčevanja (glej sodbe z dne 12. maja 1998 v zadevi Gilly, C-336/96, Recueil, str. I-2793, točki 24 in 30; z dne 7. septembra 2006 v zadevi N, C-470/04, ZOdl., str. I-7409, točka 44; z dne 14. novembra 2006 v zadevi Kerkhaert in Morres, C-513/04, ZOdl., str. I-10967, točki 22 in 23, ter zgoraj navedeno Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, točka 49).

53 Prvič, glede nujnosti ohraniti enakomerno porazdelitev davčnih pristojnosti med državami članicami, je treba navesti, da ta nujnost ne more biti temelj za sistematično zavračanje vseh davčnih ugodnosti odvisni družbi rezidentki, zato ker dohodki njene matične družbe s sedežem v drugi državi članici ne morejo biti obdavčeni v prvi državi članici (v tem smislu glej zgoraj navedeno sodbo Rewe Zentralfinanz, točka 43).

54 Vendar pa je lahko ta utemeljitev sprejeta, če se želi z zadevnim sistemom preprečiti ravnanja, ki lahko ogrožajo pravico držav članic do izvajanja davčnih pristožnosti glede dejavnosti, ki se opravljajo na njihovem ozemlju (glej zgoraj navedeno sodbo Rewe Zentralfinanz, točka 42).

55 Sodišče je tako razsodilo, da 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 davčnih pristožnosti med državami članicami (glej zgoraj navedeni sodbi Marks & Spencer, točka 46, in Rewe Zentralfinanz, točka 42).

56 Priznati, da se omejeni prispevek skupine družb, kot je v postopku v glavni stvari, lahko odbije od obdavčljivega dohodka njegovega dajalca, naj bi imelo za posledico dovoliti skupinam družb, da prosto izberejo državo članico, v kateri se obdavči dobiček odvisne družbe, pri čemer bi lahko dobiček družbe izvzeli iz njene davčne osnove in ga, ker se ta prispevek šteje za obdavčljiv dohodek v državi članici matične družbe prejemnice, vključili v davčno osnovo matične družbe. To bi ogrozilo sam sistem porazdelitve davčnih pristožnosti med državami članicami, ker bi bila glede na izbiro, ki jo je sprejela skupina družb, država članica kot država rezidentstva te odvisne družbe zavezana odpovedati se pravici obdavčiti njene dohodke, morebiti v korist države članice, kjer ima matična družba sedež (prav tako glej zgoraj navedeno sodbo Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, točka 59).

57 Glede nevarnosti dvojnega upoštevanja izgube zadostuje navesti, da se finski sistem prispevka skupine družb ne nanaša na odbitnost izgube.

58 Končno je treba glede preprečevanja davčnega izogibanja priznati, da možnost „pritegniti“ obdavčljiv dohodek odvisne družbe k matični družbi s sedežem v drugi državi članici vključuje nevarnost, da bi bil z umetnim konstruktom znotraj skupine družb organiziran prenos dohodka družbam s sedežem v državah članicah, kjer ti dohodki ne bi bili obdavčeni. Ta možnost je toliko bolj verjetna, ker finski sistem prispevka skupine družb ne zahteva, da naj bi imel prejemnik prispevka izgubo.

59 S tem, ko finski sistem prispevka skupine družb podeljuje pravico odbiti prispevek skupine družb, plačan matični družbi, od obdavčljivega dohodka odvisne družbe le v primeru, če ima matična družba sedež v isti državi članici, preprečuje takšno prakso, ki jo lahko spodbudi ugotovitev o obšutnem odstopanju med davčno osnovo ali stopnjo, ki se uporablja v različnih državah članicah in ki nima drugega cilja kot izogniti se običajnemu davku na dobiček odvisne družbe, dolgovanemu v državi članici.

60 Glede na dve utemeljitvi, glede nujnosti ohraniti enakomerno porazdelitev davčnih pristožnosti med državami članicami in nujnosti preprečiti davčno izogibanje, upoštevanji skupaj, je treba ugotoviti, da sistem, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki podeljuje pravico odbiti prispevek skupine družb od obdavčljivega dohodka odvisne družbe le v primeru, če imata matična družba in odvisna družba sedež v isti državi članici, zasleduje legitimne cilje, ki so združljivi s Pogodbo in pomenijo nujne razloge v splošnem interesu, ter je po drugi strani primeren, da zagotovi uresnitev teh ciljev.

61 Treba je tudi ugotoviti, ali tak sistem ne presega tega, kar je nujno treba za doseg celote zasledovanih ciljev.

62 Takoj je treba ugotoviti, da sta cilj ohranitve enakomerne porazdelitve davčnih pristožnosti med državami članicami in cilj preprečitve davčnega izogibanja povezana. Ravnanja, ki vključujejo položaje, ki so umetno ustvarjeni brez vsake ekonomske resničnosti in katerih cilj je izogniti se običajnemu davku na dobiček iz dejavnosti, ki se opravljajo na nacionalnem ozemlju, lahko

ogrozijo pravico držav članic, da izvajajo svojo davčno pristojnost glede teh dejavnosti, in enakomerno porazdelitev davčnih pristojnosti med državami članicami (glej zgoraj navedeni sodbi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, točki 55 in 56, in Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, točki 74 in 75).

63 Tudi če zakonodaja v postopku v glavni stvari nima posebnega namena izključiti davčne ugodnosti, predvidene za umetne konstrukte brez gospodarske resničnosti, katerih cilj je izogniti se običajnemu davku na dobiček iz dejavnosti, ki se opravljajo na nacionalnem ozemlju, se lahko taka zakonodaja vseeno obravnava kot sorazmerna zasledovanim ciljem, upoštevanim skupaj.

64 V položaju, kjer zadevna ugodnost zajema možnost prenosa dohodka, tako da se obdavčljiv dohodek dajalca izvzame in vključi v obdavčljiv dohodek prejemnika, bi vsaka razširitev te ugodnosti vplivala tako, kot je navedeno v točki 56 te sodbe, da bi skupine družb lahko prosto izbrale državo članico, v kateri se obdavči njihov dobiček, v škodo pravice države članice odvisne družbe do obdavčitve dobička iz dejavnosti, ki se opravljajo na njenem ozemlju.

65 Te škode ni mogoče preprečiti s postavitvijo pogojev v zvezi z obravnavanjem dohodka, ki izvira iz prispevka skupine družb v državi članici družbe prejemnice, ali v zvezi z izgubo na strani prejemnika prispevka skupine družb. Če se dovoli odbitek prispevka skupine družb, če predstavlja obdavčljiv dohodek družbe prejemnice ali če so možnosti družbe prejemnice za prenos izgub na drugo družbo omejene, ali če se dovoli odbitek prispevka skupine družb, ki se plača družbi s sedežem v drugi državi članici, ki uporablja nižjo davčno stopnjo od tiste, ki jo uporablja država članica dajalca prispevka, le, če ta prispevek skupine družb posebej upravičuje gospodarski položaj družbe prejemnice, kot je to predlagala Oy AA, vendar pomeni isto, in sicer da je končno izbira države članice obdavčitve stvar skupine družb, ki tako razpolagajo s širokim manevrskim prostorom.

66 Glede na vse navedeno ni treba preučiti drugih utemeljitev, na katere se sklicujejo finska, nemška, nizozemska in švedska vlada, vlada Združenega kraljestva ter Komisija.

67 Torej je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da člen 43 ES ne nasprotuje sistemu, vzpostavljenem z zakonodajo države članice, kot je ta v postopku v glavni stvari, na podlagi katerega lahko odvisna družba, rezidentka te države članice, odbije od svojega obdavčljivega dohodka prispevek skupine družb, ki ga je plačala mati družbi, le v primeru, če ima mati družba sedež v isti državi članici.

Stroški

68 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 stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

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

Člen 43 ES ne nasprotuje sistemu, vzpostavljenem z zakonodajo države članice, kot je ta v postopku v glavni stvari, na podlagi katerega lahko odvisna družba, rezidentka te države članice, odbije od svojega obdavčljivega dohodka prispevek skupine družb, ki ga je plačala mati družbi, le v primeru, če ima mati družba sedež v isti državi članici.

Podpisi

* Jezik postopka: finščina.