

Zadeva C-253/03

CLT-UFA SA

proti

Finanzamtu Köln-West

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof)

„Svoboda ustanavljanja – Davčna zakonodaja – Davek od dobička pravnih oseb“

Povzetek sodbe

Prosto gibanje oseb – Svoboda ustanavljanja – Davčna zakonodaja

(Pogodba ES, člen 52 (po spremembi postal člen 43 ES) in člen 58 (postal člen 48 ES))

Člena 52 Pogodbe ES (po spremembi postal člen 43 ES) in 58 Pogodbe ES (postal člen 48 ES) nasprotujeta nacionalni ureditvi, ki za podružnico družbe s sedežem v drugi državi članici določa višjo davčno stopnjo za dobiček od davčne stopnje za dobiček hčerinske družbe take družbe, kadar ta hčerinska družba dobiček v celoti izplača družbi materi.

Člen 52, prvi odstavek, drugi stavek, Pogodbe za gospodarske subjekte namreč izrecno predvideva 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. Cilj svobodne izbire ustrezne pravne oblike je tako zlasti to, da bi se družbam s sedežem v državi članici omogočilo, da odprejo podružnico v drugi državi članici, da bi tam opravljale dejavnost pod enakimi pogoji, kot veljajo za hčerinske družbe takih družb. Ker pa se za podružnice ne uporablja znižana davčna stopnja, je za družbe s sedežem v drugih državah članicah izvrševanje pravice do ustanavljanja s podružnicami manj privlačno in zato omejuje pravico do izbire pravne oblike, ki ustreza opravljanju dejavnosti v drugi državi članici.

Dolžnost nacionalnega sodišča je, da presodi, katero davčno stopnjo je treba uporabiti za dobiček take podružnice, glede na skupno davčno stopnjo, ki bi se uporabila ob razdelitvi dobička hčerinske družbe družbi materi.

(Glej točke 14, 15, 17, 31 in 37 ter točki 1 in 2 izreka.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 23. februarja 2006(*)

„Svoboda ustanavljanja – Davčna zakonodaja – Davek od dobička pravnih oseb“

V zadevi C-253/03,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbo z dne 1. aprila 2003, ki je prispela na Sodišče 13. junija 2003, v postopku

CLT-UFA SA

proti

Finanzamt Köln-West,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, J. Malenovský, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (poročevalci) in U. Löhmus, sodniki,

generalni pravobranilec: P. Léger,

sodna tajnica: M.-F. Contet, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 29. septembra 2004,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za CLT-UFA SA A. Raupach in D. Pohl, Rechtsanwälte,
- za Finanzamt Köln-West K.-H. Vanyek in G. Sasonow, zastopnika,
- za nemško vlado C.-D. Quassowski, M. Lumma in W.-D. Plessing, zastopniki,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in G. Braun, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 14. aprila 2005

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejem predhodne odločbe se na naša na razlago členov 52 Pogodbe ES (po spremembi postal člen 43 ES) in 58 Pogodbe ES (postal člen 48 ES).

2 Ta predlog je bil vloženi v okviru spora med družbo CLT-UFA SA (v nadaljevanju: družba CLT-UFA) in Finanzamtom Köln-West (davčni urad, v nadaljevanju: Finanzamt) zaradi obdavčitve dobička nemške podružnice družbe CLT-UFA.

Spor o glavni stvari in pravni okvir

3 Družba CLT-UFA ima sedež in upravo v Luksemburgu. Leta 1994 (v nadaljevanju: sporno poslovno leto) je imela podružnico v Nemčiji.

4 Finanzamt je odmeril davek od dohodkov pravnih oseb za družbo CLT-UFA, ki je v Nemčiji davčna zavezanka samo za dohodke svoje nemške podružnice med spornim poslovnim letom, in

sicer v skladu s členom 5(1) konvencije med Velikim vojvodstvom Luksemburg in Zvezno republiko Nemčijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja in vzpostavitvi pravil vzajemne upravne pomoči glede davkov na dohodek in na premoženje ter glede davka na trgovino in davka na poslovne prostore in sklepnega protokola in izmenjave pisem v zvezi s to konvencijo, podpisano 23. avgusta 1958 v Luxembourg, kot je bila spremenjena z dodatnim protokolom z dne 15. junija 1973 (v nadaljevanju: konvencija o preprečevanju dvojnega obdavčevanja med Zvezno republiko Nemčijo in Velikim vojvodstvom Luksemburg).

5 Finanzamt je določil davčno stopnjo v višini 42 % obdavčljivega dohodka podružnice, in sicer na podlagi člena 23(2) in (3) zakona iz leta 1991 o davku od dohodka pravnih oseb (Körperschaftsteuergesetz) v različici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: KStG).

6 Družba CLT-UFA z ugovorom in postopkom pred Finanzgerichtom, kjer je zatrjevala, da je ta davčna stopnja diskriminatorna in da se z njo krši njena pravica do ustanavljanja na podlagi člena 52 Pogodbe v zvezi s členom 58 Pogodbe, ni uspela. Družba CLT-UFA je nato na Bundesfinanzhofu vložila pravno sredstvo in predlagala razveljavitev sodbe Finanzgerichta in spremembo odločbe o odmeri davka, tako da bi se davčna stopnja znižala na 30 % obdavčljivega dohodka.

7 Bundesfinanzhof navaja, da je bila družba CLT-UFA zato, ker ima sedež in upravo v Luksemburgu, glede nemške podružnice obravnavana drugače in manj ugodno, kot če bi svojo dejavnost opravljala v Nemčiji kot družba z omejeno odgovornostjo ali delniška družba s sedežem in/ali upravo v Nemčiji.

8 Bundesfinanzhof pojasnjuje, da bi bila delniška družba s sedežem in/ali upravo v Nemčiji, če dobiček ne bi bil razdeljen, zavezana k plačilu davka od dohodkov pravnih oseb v višini 45 % od dobička pred obdavčenjem. Vendar bi bilo mogoče to visoko davčno stopnjo znižati. Davek od dohodka pravnih oseb bi se nato znižal na 33,5 %, če bi bil na podlagi členov 27(1) in 49(1) KStG ter členov 43(1), prvi stavek, točka 1, in 44d(1) zakona o davku od dohodkov (Einkommensteuergesetz 1994, v nadaljevanju: EStG) dobiček do 30. junija 1996 razdeljen družbi materi. Če bi bil dobiček družbi materi izplačan po 30. juniju 1996, bi bila v skladu s členom 44d(1), tretji stavek, EStG v zvezi s členom 49(1) KStG davčna stopnja znižana na 30 % od dobička. Bundesfinanzhof navaja, da so hčerinske družbe po navadi uveljavljale to možnost znižanja davčne stopnje.

9 Bundesfinanzhof dvomi o upravičenosti uporabe različnih davčnih stopenj v škodo družbe CLT-UFA. Če je z davčno stopnjo za podružnice v višini 42 % kršena Pogodba, Bundesfinanzhof želi, da Sodišče podrobneje določi, katero stopnjo bi bilo treba uporabiti, da bi se ta kršitev odpravila. Bundesfinanzhof meni, da bi zadoščalo znižanje davčne stopnje za dobiček stalne poslovne enote družbe CLT-UFA na 33,5 %, ker bi ta družba lahko uporabila dobiček poslovne enote po koncu spornega poslovnega leta.

Vprašanja za predhodno odločanje

10 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanja:

„1. Ali je treba člen 52 Pogodbe ES v povezavi s členom 58 Pogodbe ES razlagati tako, da je pravica do ustanavljanja kršena, kadar se dobiček pravne osebe Evropske unije s tujim kapitalom, ki je bil v poslovnem letu 1994 dosežen v podružnici v Nemčiji, obdavči v višini 42 % z nemškim davkom od dohodkov pravnih oseb (davčna stopnja za stalne poslovne enote), medtem ko

a) bi bil dobiček z nemškim davkom od dohodka pravnih oseb obdavčen le v višini 33,5 %, če bi hčerinska družba – ki je v Nemčiji neomejena davčna zavezanica za davek od dohodka pravnih oseb in pripada kapitalski družbi druge države EU – ta dobiček ustvarila in ga v celoti izplačala družbi materi pred 30. junijem 1996,

b) bi bil dobiček najprej obdavčen z nemškim davkom od dohodkov pravnih oseb v višini 45 %, če bi ga hčerinska družba zadržala do 30. junija 1996, davek od dohodkov pravnih oseb pa bi se nato ob celotnem plačilu po 30. juniju 1996 zmanjšal na 30 %?

2. Ali je treba davčno stopnjo za stalne poslovne enote, če je z njo kršen člen 52 Pogodbe ES v zvezi s členom 58 Pogodbe ES, za sporno poslovno leto znižati na 30 %, da bi se ta kršitev odpravila?

Prvo vprašanje

11 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali člena 52 in 58 Pogodbe nasprotujeta taki nacionalni ureditvi, kot se obravnava v zadevi v glavni stvari, ki za podružnico družbe s sedežem v drugi državi članici določa višjo davčno stopnjo za dobiček te podružnice od davčne stopnje za dobiček hčerinske družbe take družbe, kadar ta hčerinska družba dobiček v celoti izplača družbi materi.

12 Treba je opozoriti, da je člen 52 Pogodbe ena temeljnih določb prava Skupnosti in da se v državah članicah neposredno uporablja (glej zlasti sodbo z dne 21. septembra 1999 v zadevi Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, str. I-6161, točka 34).

13 V skladu s to določbo pravica do ustanavljanja za državljane ene države članice na ozemlju druge države članice zajema pravico začetni in opravljati dejavnost kot samozaposlena oseba ter pravico do ustanovitve in vodenja podjetij pod pogoji, ki jih za svoje državljane določa zakonodaja države, v kateri se taka ustanovitev izvede. Ukinitev omejitev pravice do ustanavljanja zajema omejitve pri ustanavljanju agencij, podružnic ali hčerinskih družb državljanov katere koli države članice s sedežem na ozemlju katere koli države članice (sodbi z dne 28. januarja 1986 v zadevi Komisija proti Franciji, 270/83, Recueil, str. 273, točka 13, in z dne 29. aprila 1999 v zadevi Royal Bank of Scotland, C-311/97, Recueil, str. I-2651, točka 22).

14 Člen 52, prvi odstavek, drugi stavek, Pogodbe za gospodarske subjekte izrecno predvideva 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 (zgoraj navedena sodba v zadevi Komisija proti Franciji, točka 22).

15 Cilj svobodne izbire pravne oblike, ki ustreza opravljanju dejavnosti v drugi državi članici, je tako zlasti to, da bi se družbam s sedežem v državi članici omogočilo, da odprejo podružnico v drugi državi članici, da bi tam opravljale svojo dejavnost pod enakimi pogoji, kot veljajo za hčerinske družbe takih družb.

16 Glede tega je treba ugotoviti, da je dokončna davčna stopnja v višini 42 %, ki se uporablja za dobiček podružnic družb mater s sedežem v drugi državi članici, na splošno manj ugodno obravnavanje v primerjavi z davčno stopnjo, znižano na 33,5 % ali celo na 30 %, ki se uporablja za dobiček hčerinskih družb takih družb.

17 Iz navedenega izhaja, da je zato, ker se za podružnice ne uporablja znižana davčna stopnja, za družbe s sedežem v drugih državah članicah izvrševanje pravice do ustanavljanja s podružnicami manj privlačno. Iz tega sledi, da taka nacionalna ureditev, kot se obravnava v

postopku v glavni stvari, omejuje pravico do izbire pravne oblike, ki ustreza opravljanju dejavnosti v drugi državi članici.

18 Preužiti je torej treba, ali je ta razlika v obravnavanju objektivno upravičena.

19 Finanzamt in nemška vlada zatrjujeta, da se razlika v obravnavanju podružnic glede na hčerinske družbe nanaša na primere, ki objektivno niso primerljivi.

20 Zatrjujeta zlasti, da se dobiček, ki ga hčerinska družba razdeli družbi materi, loži od premoženja hčerinske družbe, medtem ko je dobiček, ki ga podružnica prenese v materno hišo, še naprej del notranjega premoženja iste družbe. Ta temeljna razlika in praktični razlogi so po mnenju nemške vlade in Finanzamta nacionalnega zakonodajalca pripeljali do izključitve uporabe znižane davčne stopnje za dobiček podružnic.

21 Finanzamt dodaja, da znižano davčno stopnjo, ki se uporablja za hčerinske družbe, upravičuje dejstvo, da mora biti davek, ki se zaračuna hčerinski družbi, odštet od davčnega dolga družbe matere upravičenke, ki je v Nemčiji neomejeno davčno zavezana, in sicer zato, da bi se izognilo dvojni obdavčitvi teh davčnih zavezancev.

22 Najprej je treba glede trditve nemške vlade in Finanzamta, da obstaja temeljna razlika med razdelitvijo dobička hčerinske družbe družbi materi in prenosom dobička znotraj družbe, navesti naslednje.

23 V obeh primerih z dobičkom razpolaga družba, ki nadzoruje hčerinsko družbo oziroma podružnico. Edina resnična razlika med primeroma tako izhaja iz dejstva, da je za razdelitev dobička hčerinske družbe družbi materi nujna formalna odločitev o tem, medtem ko je dobiček podružnice družbe del premoženja same družbe tudi brez formalne odločitve.

24 Poleg tega iz predložitvene odločbe in stališča Finanzamta ter nemške vlade izhaja, da bi družba mati dobiček, ki ji ga je hčerinska družba razdelila, žeprav se je ložil od premoženja te hčerinske družbe, še vedno lahko dala na voljo omenjeni hčerinski družbi v obliki lastnega kapitala ali posojila.

25 Tako okoliščina, da se z razdelitvijo dobička hčerinske družbe družbi materi ta loži od premoženja omenjene hčerinske družbe, ne upravičuje uporabe nižje davčne stopnje za dobiček take hčerinske družbe od davčne stopnje, ki se uporablja za isti dobiček podružnice.

26 Glede trditve Finanzamta, da je uporaba znižane davčne stopnje upravičena zaradi izoginitve dvojni obdavčitvi tistih davčnih zavezancev, ki so primarno davčni zavezanci v Nemčiji, je treba ugotoviti, da se ta davčna stopnja ne uporablja samo za dobiček, ki je razdeljen tej vrsti davčnih zavezancev. Tako se znižana davčna stopnja lahko enako uporablja za dobiček, ki ga nemške hčerinske družbe razdelijo družbam materam s sedežem v drugi državi članici, na primer v Luksemburgu.

27 Glede nemške hčerinske družbe luksemburške družbe je treba sicer dodati, da se znižana davčna stopnja, ki se uporablja za dobiček te hčerinske družbe, v primerjavi z davčno stopnjo, ki se uporablja za dobiček podružnice, ne izravna z zvišano obdavčitvijo tega dobička pri luksemburški družbi materi.

28 Tako Bundesfinanzhof navaja, da je v skladu s povezanimi členi 5(1), 13(1) in (2), ter 20(1) in (2) konvencije o preprečevanju dvojnega obdavčevanja med Zvezno republiko Nemčijo in Velikim vojvodstvom Luksemburg luksemburškega davka od dohodkov pravnih oseb oproščen tako dobiček, ki ga luksemburška družba prejme od nemške podružnice, kot dobiček, ki ga prejme

od nemške h?erinske družbe.

29 Ob upoštevanju navedb Bundesfinanzhofa v predložitveni odlo?bi je sicer o?itno, da nacionalna ureditev glede na?ina dolo?itve dav?ne osnove ne vsebuje razlikovanja med družbami s sede?em v drugi dr?zavi ?lanici – glede na to, ali opravljajo svojo dejavnost po podru?nicah ali h?erinskih dru?zbah –, ki bi utemeljevalo razli?no obravnavanje obeh vrst dru?b.

30 V navedenih okoli?inah se poka?e, da so nemške h?erinske dru?be in podru?nice dru?b s sede?em v Luksemburgu v objektivno primerljivem polo?aju.

31 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo vpra?anje odgovoriti, da ?lena 52 in 58 Pogodbe nasprotujeta taki nacionalni ureditvi, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, ki za podru?nico dru?be s sede?em v drugi dr?zavi ?lanici dolo?a vi?jo dav?no stopnjo za dobi?ek od dav?ne stopnje za dobi?ek h?erinske dru?be take dru?be, kadar ta h?erinska dru?ba dobi?ek v celoti izpla?a dru?bi materi.

Drugo vpra?anje

32 Bundesfinanzhof z drugim vpra?anjem v bistvu spra?uje, ali je treba dav?no stopnjo za dobi?ek take podru?nice, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, zato da bi bila v skladu s ?lenoma 52 in 58 Pogodbe, zni?ati na 33,5 %, to je na stopnjo, ki se je uporabljala za dobi?ek, razdeljen do 30. junija 1996, ali na 30 %, to je na stopnjo, ki se je uporabljala po tem datumu.

33 Glede tega iz odgovora na prvo vpra?anje izhaja, da je treba za dobi?ek podru?nice uporabiti dav?no stopnjo, ki je enaka skupni dav?ni stopnji, ki bi se v enakih okoli?inah uporabila v primeru razdelitve dobi?ka h?erinske dru?be dru?bi materi.

34 Treba je ugotoviti, da se mora ta primerjava opraviti ob upoštevanju dejanskih okoli?in, ki se obravnavajo v postopku v glavni stvari.

35 Glede tega je treba opozoriti, da je v okviru postopka iz ?lena 234 ES, ki temelji na jasni lo?itvi nalog med nacionalnimi sodi?i in Sodi?em, presoja zadevnih dejstev v pristojnosti nacionalnega sodi?a (sodbe z dne 15. novembra 1979 v zadevi Denkavit Futtermittel, 36/79, Recueil, str. 3439, to?ka 12; z dne 16. julija 1998 v zadevi Dumon in Froment, C?235/95, Recueil, str. I-4531, to?ka 25; z dne 5. oktobra 1999 v zdru?enih zadevah Lirussi in Bizzaro, C?175/98 in C?177/98, Recueil, str. I?6881, to?ka 37, in z dne 15. maja 2003 v zadevi RAR, C?282/00, Recueil, str. I?4741, to?ka 46).

36 Sodi?e torej ni pristojno za presojo dejstev iz postopka v glavni stvari ali za to, da za nacionalne ukrepe ali polo?aje uporabi predpise Skupnosti, o katerih je podalo razlago, saj je to v izklju?ni pristojnosti nacionalnega sodi?a (glej sodbe z dne 19. decembra 1968 v zadevi Salgoil, 13/68, Recueil, str. 661; z dne 23. januarja 1975 v zadevi Van der Hulst, 51/74, Recueil, str. 79, to?ka 12; z dne 8. februarja 1990 v zadevi Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C?320/88, Recueil, str. I?285, to?ka 11, ter zgoraj navedeni sodbi Lirussi in Bizzaro, to?ka 38, in RAR, to?ka 47).

37 Zato je treba na drugo vpra?anje odgovoriti, da je dol?nost nacionalnega sodi?a, da presodi, katero dav?no stopnjo je treba uporabiti za dobi?ek take podru?nice, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, glede na skupno dav?no stopnjo, ki bi se uporabila ob razdelitvi dobi?ka h?erinske dru?be dru?bi materi.

Stro?ki

38 Ker je ta postopek za stranki 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 (tretji senat) razsodilo:

1) **?lena 52 Pogodbe ES (po spremembi postal ?len 43 ES) in 58 Pogodbe ES (postal ?len 48 ES) nasprotujeta taki nacionalni ureditvi, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, ki za podružnico družbe s sedežem v drugi državi ?lanici dolo?a višjo dav?no stopnjo za dobi?ek od dav?ne stopnje za dobi?ek h?erinske družbe take družbe, kadar ta h?erinska družba dobi?ek v celoti izpla?a družbi materi.**

2) **Dolžnost nacionalnega sodiš?a je, da presodi, katero dav?no stopnjo je treba uporabiti za dobi?ek take podružnice, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, glede na skupno dav?no stopnjo, ki bi se uporabila ob razdelitvi dobi?ka h?erinske družbe družbi materi.**

Podpisi

* Jezik postopka: nemš?ina.