SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 22. decembra 2008 *

V zadevi C-282/07,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Cour d'appel de Liège (Belgija) z odločbo z dne 6. junija 2007, ki je prispela na Sodišče 13. junija 2007, v postopku

Država Belgija – SPF Finances

proti

Truck Center SA,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, T. von Danwitz, sodnik, R. Silva de Lapuerta (poročevalka), sodnica, G. Arestis in J. Malenovský, sodnika,

* Jezik postopka: francoščina.

generalna pravobranilka: J. Kokott,
sodna tajnica: K. Sztranc-Sławiczek, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 15. maja 2008,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Truck Center SA X. Thiebaut in X. Pace, odvetnika,

– za belgijsko vlado C. Pochet in J.-C. Halleux, zastopnika,

– za francosko vlado J.-C. Gracia, zastopnik,

– za nizozemsko vlado C. M. Wissels in Y. de Vries, zastopnika,

– za portugalsko vlado L. I. Fernandes in V. B. Guimarães, zastopnika,

– za vlado Združenega kraljestva T. Harris, zastopnica, skupaj s K. Bacon, barrister,

– za Komisijo Evropskih skupnosti J.-P. Keppenne in R. Lyal, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 18. septembra 2008

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 73 B in 73 D Pogodbe ES (postala člena 56 ES in 58 ES).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med državo Belgijo in družbo Truck Center SA (nekdanja Truck Restaurant Habay, v nadaljevanju: Truck Center), s sedežem v Belgiji, zaradi obdavčenja obresti, ki jih je ta družba za leta od 1994 do 1996 dolgovala pri vračilu posojila, ki ji ga je odobrila družba SA Wickler Finances (v nadaljevanju: Wickler Finances), s sedežem v Luksemburgu.

Pravni okvir

3 Po mnenju predložitvenega sodišča je treba za spor o glavni stvari uporabiti spodaj navedene določbe nacionalne zakonodaje.

4 Člen 266 code des impôts sur les revenus 1992 (zakonik o davkih na dohodke iz leta 1992, v nadaljevanju: CIR 1992) določa:

„Kralj lahko pod pogoji in v mejah, ki jih določi, v celoti ali delno oprosti dohodke iz kapitala, premičnine in druge dohodke od pri viru odtegnjenega davka na dohodke iz premoženja, če so dohodke pridobili prejemniki, ki jih je mogoče določiti […]“

5 Člen 267 CIR 1992 določa:

„Ob dodelitvi ali izplačilu dohodkov v gotovini ali v naravi nastane obveznost plačila pri viru odtegnjenega davka na dohodke iz premoženja. Za dodelitev se zlasti šteje vknjižba dohodka na račun, ki je odprt v korist prejemnika, tudi ko je ta račun nedostopen, če je prejemnik v to izrecno ali tiho privolil. […]“

6 Členi od 105 do 119 kraljevega odloka o izvajanju CIR 1992 z dne 27. avgusta 1993 (v nadaljevanju: kraljevi odlok CIR 1992) se nanašajo na popolno ali delno oprostitev od pri viru odtegnjenega davka na dohodke iz premoženja.

7 Člen 105(3)(b) kraljevega odloka CIR 1992 predvideva, da se pri uporabi navedenih členov družbe rezidentke štejejo za „poklicne vlagatelje“.

8 Na podlagi člena 107(2), točka 9(c), kraljevega odloka CIR 1992, so dohodki iz terjatev in posojil, katerih prejemniki so poklicni vlagatelji, v celoti oproščeni pri viru odtegnjenega davka na dohodke iz premoženja.

9 Konvencija med Belgijo in Luksemburgom o izogibanju dvojnega obdavčevanja in o urejanju nekaterih drugih vprašanj na področju davkov na dohodek in premoženje ter

s tem povezan končni protokol, podpisana 17. septembra 1970 v Luxembourgu (v nadaljevanju : belgijsko-luksemburška konvencija), določata pravila o porazdelitvi davčne pristojnosti med Kraljevino Belgijo in Velikim vojvodstvom Luksemburg.

10 Člen 11 te konvencije predvideva:

„(1) Obresti, ki nastanejo v državi pogodbenici in so izplačane rezidentu druge države pogodbenice, se lahko obdavčijo v tej drugi državi.

(2) Vendar se take obresti lahko obdavčijo tudi v državi pogodbenici, v kateri so nastale, v skladu z zakoni te države; tako zaračunani davek ne sme presegati 15 % bruto zneska obresti.

(3) Kljub določbam drugega odstavka so obresti oproščene davka v državi pogodbenici, v kateri so nastale, če so izplačane podjetju iz druge države pogodbenice.

Zgoraj navedeni odstavek ne velja za:

1. obresti iz obveznic in drugih vrednostnih papirjev v zvezi s posojili, razen menic, ki pomenijo komercialne terjatve;

2. obresti, ki jih dodeli družba s sedežem v državi pogodbenici družbi s sedežem v drugi državi pogodbenici, ki ima neposredno ali posredno najmanj 25 % glasovalnih pravic v prvonavedeni družbi.“

11 Člen 23 navedene konvencije določa:

„(1) Pri pravnih osebah s sedežem v Luksemburgu se dvojno obdavčevanje odpravi tako:

[…]

2. V skladu s to konvencijo v Belgiji pobrani davek:

[…]

b) se na obresti iz člena 11(2) odbije od davka, ki je bil za te dohodke pobran v Luksemburgu. Tako odbiti znesek ne sme presegati dela davka, ki sorazmerno odpade na dohodke iz Belgije, niti zneska, ki ustreza davku, ki se v Luksemburgu odtegne pri viru, na ustrezne dohodke, ki jih prejemajo pravne osebe s sedežem v Belgiji. Ta davek, pobran v Belgiji, je mogoče odbiti od obdavčenih dohodkov

v Luksemburgu, le kadar presega davek, ki je bil odtegnjen pri viru v Luksemburgu, na ustrezne dohodke, ki jih prejemajo pravne osebe s sedežem v Belgiji.

[…]“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

12 Družba Wickler Finances, ki ima 48-odstotni delež v kapitalu družbe Truck Center, je 25. februarja 1992 zadnjenavedeni družbi posodila 50 milijonov BEF.

13 Od leta 1994 do 1996 so bile obresti od posojila vknjižene, ne da bi bile plačane in ne da bi bil odtegnjen pri viru odtegnjeni davek na dohodke iz premoženja.

14 Odločba o odmeri po uradni dolžnosti pri viru odtegnjenega davka na dohodke iz premoženja po davčni stopnji 13,39 % za leti 1994 in 1995 ter 15 % za leto 1996, je bila 11. decembra 1997 naslovljena na družbo Truck Center.

15 Družba Truck Center je 17. decembra 1998 vložila pritožbo zoper to odmero po uradni dolžnosti pri pristojnem direktorju regionalnega davčnega urada.

16 Ta je z odločbo z dne 15. decembra 2004 potrdil uporabo načela obdavčenja obresti s pri viru odtegnjenim davkom na dohodke iz premoženja.

17 Družba Truck Center je 15. marca 2005 vložila tožbo pri Tribunal de première instance d'Arlon (sodišče prve stopnje v Arlonu).

18 Tribunal de première instance d'Arlon je – ker je menilo, da je belgijska ureditev, ker je pridržala možnost oprostitve od pri viru odtegnjenega davka na dohodke iz premoženja le za družbe s sedežem v Kraljevini Belgiji, v nasprotju s členom 56 ES – s sodbo z dne 17. maja 2006 ugodilo tožbi družbe Truck Center.

19 Belgijska država se je 7. julija 2006 pritožila na to sodbo pri predložitvenem sodišču.

20 V teh okoliščinah je Cour d'appel de Liège prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali člena 105(3)(b) in 107(2), točka 9, kraljevega odloka za izvajanje CIR 1992, sprejetega v skladu s členom 266 CIR 1992 v povezavi s členom 23 belgijsko-luksemburške konvencije […], kršita člen 73 […] Pogodbe […], s tem ko sta omejila oprostitev pri viru odtegnjenega davka na dohodke iz premoženja iz člena 107(2), točka 9, izključno na obresti, dodeljene družbam rezidentkam, kar, prvič, družbe rezidentke odvrača od sposojanja kapitala iz drugih držav članic in, drugič, pomeni oviro družbam iz drugih držav članic pri vlaganju kapitala s posojili v družbe, ki imajo sedež v Belgiji?"

Vprašanje za predhodno odločanje

21 Predložitveno sodišče želi v bistvu izvedeti, ali člena 73 B in 73 D Pogodbe nasprotujeta ureditvi države članice, ki predvideva davčni odtegljaj za davek na obresti, ki jih nakaže družba rezidentka te države družbi prejemnici, ki je rezidentka druge države članice, medtem ko se ta odtegljaj ne odtegne za obresti, ki se nakažejo družbi prejemnici rezidentki prve države članice.

22 Uvodoma je treba opozoriti, da če ukrepi Skupnosti za poenotenje ali uskladitev ne obstajajo, zlasti na podlagi člena 293, druga alinea, ES, ostanejo države članice pristojne, da s konvencijo ali enostransko opredelijo merila za porazdelitev svoje 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 21. septembra 1999 v zadevi Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, str. I-6161, točka 57; z dne 5. julija 2005 v zadevi D., C-376/03, ZOdl., str. I-5821, točka 52; z dne 19. januarja 2006 v zadevi

Bouanich, C-265/04, ZOdl., str. I-923, točka 49; z dne 7. septembra 2006 v zadevi N, C-470/04, ZOdl., str. I-7409, točka 44; 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 52, in z dne 14. decembra 2006 v zadevi Denkavit Internationaal in Denkavit France, C-170/05, ZOdl., str. I-11949, točka 43).

23 Vendar pa še naprej velja, kar zadeva tako porazdeljeno izvajanje davčne pristojnosti, da morajo države članice spoštovati predpise Skupnosti (glej zgoraj navedeni sodbi Saint-Gobain ZN, točka 58, in Denkavit Internationaal in Denkavit France, točka 44). Ta porazdelitev davčnih pristojnosti državam članicam ne dovoli sprejetja diskriminatornih ukrepov v nasprotju s predpisi Skupnosti (zgoraj navedeni sodbi Bouanich, točka 50, in Denkavit Internationaal in Denkavit France, točka 44).

24 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, ali taka ureditev, kot se obravnava v sporu o glavni stvari, spada na področje uporabe člena 73 B Pogodbe v zvezi s prostim pretokom kapitala ali členov 52 Pogodbe ES (po spremembi postal člen 43 ES) in 58 Pogodbe ES (postal člen 48 ES) v zvezi s svobodo ustanavljanja.

25 V zvezi s tem je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso spadajo *ratione materiae* na področje uporabe določb, ki se nanašajo na svobodo ustanavljanja, nacionalne določbe, ki se uporabljajo takrat, kadar ima državljan zadevne države članice v kapitalu družbe s sedežem v drugi državi članici delež, ki mu omogoča izvajanje določenega vpliva na odločitve te družbe in na opredeljevanje njenih dejavnosti (sodbe z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes

Overseas, C-196/04, ZOdl., str. I-7995, točka 31; z dne 13. marca 2007 v zadevi Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, ZOdl., str. I-2107, točka 27, in z dne 6. decembra 2007 v zadevi Columbus Container Services, C-298/05, ZOdl., str. I-10451, točka 29).

26 V tej zadevi je uporaba člena 11(3), drugi pododstavek, točka 2, belgijsko-luksemburške konvencije odvisna od velikosti deleža, ki ga ima družba prejemnica obresti v kapitalu družbe izplačnice obresti.

27 Ta določba namreč predvideva, da je mogoče obresti, ki jih izplača družba s sedežem v državi pogodbenici družbi s sedežem v drugi državi pogodbenici, ki ima neposredno ali posredno najmanj 25 % delnic ali deležev z volilno pravico prve družbe, obdavčiti v državi pogodbenici, iz katere izvirajo.

28 Poleg tega iz predložitvene odločbe izhaja, da ima družba Wickler Finances 48-odstotni delež v kapitalu družbe Truck Center.

29 Na podlagi take stopnje udeležbe ima lahko načeloma družba Wickler Finances zanesljiv vpliv na odločanje in dejavnosti družbe Truck Center.

30 Zato je treba navedeno ureditev preučiti glede na člena 52 in 58 Pogodbe.

31 Svoboda ustanavljanja, ki jo člen 52 Pogodbe priznava državljanom Skupnosti in ki zajema pravico začeti 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 58 Pogodbe 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 odvisne družbe, podružnice ali agencije (glej sodbo z dne 16. julija 1998 v zadevi ICI, C-264/96, Recueil, str. I-4695, točka 20, in zgoraj navedene sodbe Saint-Gobain ZN, točka 35; Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, točka 41; Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, točka 42, in Denkavit Internationaal in Denkavit France, točka 20).

32 Glede družb je treba poudariti, da je njihov sedež v smislu člena 48 ES namenjen temu, da se po zgledu državljanstva fizičnih oseb določi njihova zveza s pravnim redom države članice. Če bi država članica rezidentstva lahko svobodno različno obravnavala družbe zgolj zato, ker je sedež družbe v drugi državi članici, bi to odvzelo pomen členu 52 Pogodbe. Svoboda ustanavljanja skuša zagotoviti, da so družbe v državi članici gostiteljici obravnavane enako kot družbe te države, tako da prepoveduje vsakršno diskriminacijo na podlagi sedeža družbe (glej zgoraj navedeni sodbi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, točka 43; Denkavit Internationaal in Denkavit France, točka 22, in sodbo z dne 26. junija 2008 v zadevi Burda, C-284/06, ZOdl., str. I-4571, točka 77).

33 Poleg tega iz sodne prakse tudi izhaja, da je treba kot omejitve svobode ustanavljanja šteti vse ukrepe, ki prepovedujejo, motijo ali zmanjšujejo privlačnost izvrševanja te svobode (glej sodbi z dne 30. novembra 1995 v zadevi Gebhard, C-55/94, Recueil, str. I-4165, točka 37; in z dne 5. oktobra 2004 v zadevi CaixaBank France, C-442/02, ZOdl., str. I-8961, točka 11, ter zgoraj navedeno sodbo Columbus Container Services, točka 34).

34 V tej zadevi iz zadevne ureditve v sporu o glavni stvari izhaja, da se podrobna pravila v zvezi s pobiranjem davkov razlikujejo glede na kraj, v katerem ima družba, ki je prejemnica obresti, sedež.

35 Na podlagi te ureditve se namreč pri viru odtegnjeni davek na dohodke iz premoženja pobira od obresti, nakazanih družbi prejemnici nerezidentki, medtem ko se ne pobira od obresti, nakazanih družbi prejemnici rezidentki, ki pa se, če je to določeno, obdavčijo na podlagi davka od dohodkov pravnih oseb, ki velja za to družbo.

36 Vendar je treba, da bi določili, ali je razlika v davčnem obravnavanju diskriminatorna, raziskati, ali so glede spornega nacionalnega ukrepa zadevne družbe v objektivno primerljivem položaju (zgoraj navedena sodba Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, točka 46).

37 Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da se diskriminacija izkazuje z uporabo različnih pravil za primerljive položaje oziroma istega pravila za različne položaje (glej sodbi z dne

14. februarja 1995 v zadevi Schumacker, C-279/93, Recueil, str. I-225, točka 30, in z dne 11. avgusta 1995 v zadevi Wielockx, C-80/94, Recueil, str. I-2493, točka 17, ter zgoraj navedeno sodbo Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, točka 46).

38 Vendar pa na področju neposrednih davkov položaja rezidentov in nerezidentov praviloma nista primerljiva (zgoraj navedeni sodbi Schumacker, točka 31, in Wielockx, točka 18).

39 Različno obravnavanje med davčnimi zavezanci rezidenti in davčnimi zavezanci nerezidenti tako samo po sebi ne bo opredeljeno kot diskriminacija v smislu Pogodbe (glej zgoraj navedeni sodbi Wielockx, točka 19, in Denkavit Internationaal in Denkavit France, točka 24).

40 Zato je treba preučiti, ali gre v postopku v glavni stvari za tak primer.

41 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da se različno obravnavanje, ki ga določa zadevna davčna ureditev v postopku v glavni stvari, družb prejemnic dohodkov iz kapitala z uporabo različnih tehnik obdavčenja glede na to, ali imajo te sedež v Belgiji ali drugi državi članici, nanaša na položaje, ki jih objektivno ni mogoče primerjati.

42 Najprej, položaj belgijske države je namreč, kadar imata družba izplačnica obresti in družba prejemnica teh obresti sedež v Belgiji, drugačen od njenega položaja, kadar družba rezidentka te države nakazuje obresti družbi nerezidentki, ker v prvem primeru belgijska država deluje kot država rezidentstva zadevnih družb in v drugem primeru deluje kot država vira obresti.

43 Dalje, nakazilo obresti, ki ga izvede družba rezidentka drugi družbi rezidentki, in nakazilo obresti, ki ga izvede družba rezidentka družbi nerezidentki, sta podlaga za različni obdavčenji, ki temeljita na različnih pravnih podlagah.

44 Čeprav se pri viru odtegnjeni davek na dohodke iz premoženja ne pobira od obresti, ki jih družba rezidentka nakaže družbi rezidentki, pa v skladu z določbami CIR 1992 te obresti obdavči belgijska država, ker za njih v okviru zadnjenavedene družbe in na isti podlagi kot za njene druge dohodke velja davek od dohodkov pravnih oseb.

45 Belgijska država pa pri viru odtegne od obresti, ki jih družba rezidentka nakaže družbi nerezidentki, pri viru odtegnjeni davek na dohodke iz premoženja v skladu z možnostjo, ki sta si jo na podlagi belgijsko-luksemburške konvencije vzajemno pridržali ta država in Veliko vojvodstvo Luksemburg v okviru porazdelitve svojih davčnih pristojnosti.

46 Ti različni podrobni pravili obdavčenja sta torej posledici dejstva, da so družbe prejemnice rezidentke in nerezidentke podvržene različnim davkom.

47 Nazadnje, te različne tehnike obdavčenja so izraz različnih položajev, v katerih so te družbe v zvezi s pobiranjem davkov.

48 Če so namreč družbe prejemnice rezidentke neposredno podrejene nadzoru belgijske davčne uprave, ki lahko zagotovi prisilno pobiranje davkov, to ne velja za družbe prejemnice nerezidentke, ker je pri slednjih za pobiranje davkov potrebna pomoč davčne uprave njihove države rezidentstva.

49 Poleg tega da se različno obravnavanje, ki izhaja iz zadevne davčne ureditve v postopku v glavni stvari, nanaša na položaje, ki jih objektivno ni mogoče primerjati, pa niti ne daje nujno prednosti družbam prejemnicam rezidentkam, ker so, prvič, tako kot je poudarila belgijska vlada na obravnavi, zavezane k plačilu akontacije davka od dohodkov pravnih oseb in je, drugič, stopnja pri viru odtegnjenega davka na dohodke iz premoženja, pobranega od obresti, nakazanih družbi nerezidentki, bistveno nižja od davka od dohodkov pravnih oseb, ki se pobira od dohodkov družb rezidentk prejemnic obresti.

50 V teh okoliščinah navedeno različno obravnavanje ne pomeni omejitve svobode ustanavljanja v smislu člena 52 Pogodbe.

51 V zvezi z obstojem omejitve prostega pretoka kapitala v smislu člena 73 B Pogodbe, zadostuje ugotovitev, da sklep iz prejšnje točke te sodbe velja tudi glede določb Pogodbe v zvezi s prostim pretokom kapitala (sodba z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, ZOdl., str. I-11753, točka 60, in zgoraj navedena Columbus Container Services, točka 56).

52 Zato je treba ob upoštevanju navedenega na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člene 52, 58, 73 B in 73 D Pogodbe razlagati tako, da ne nasprotujejo davčni ureditvi države članice, kakršna je obravnavana v sporu o glavni stvari in ki predvideva davčni odtegljaj za davek na obresti, ki jih nakaže družba rezidentka te države družbi prejemnici, ki je rezidentka druge države članice, medtem ko se ta davek ne odtegne pri obrestih, ki se nakažejo družbi prejemnici rezidentki prve države članice, katere dohodki se obdavčijo v tej zadnji državi članici na podlagi davka od dohodkov pravnih oseb.

Stroški

53 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 stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

Člene 52 Pogodbe ES (po spremembi postal člen 43 ES), 58 Pogodbe ES (postal člen 48 ES), 73 B Pogodbe ES in 73 D Pogodbe ES (postala člena 56 ES in 58 ES) je treba razlagati tako, da ne nasprotujejo davčni ureditvi države članice, kakršna je obravnavana v sporu o glavni stvari in ki predvideva davčni odtegljaj za davek na obresti, ki jih nakaže družba rezidentka te države družbi prejemnici, ki je rezidentka druge države članice, medtem ko se ta davek ne odtegne pri obrestih, ki se nakažejo družbi prejemnici rezidentki prve države članice, katere dohodki se obdavčijo v tej zadnji državi članici na podlagi davka od dohodkov pravnih oseb.

Podpisi