SKLEP SODIŠČA (četrti senat)

z dne 10. maja 2007*

V zadevi C-102/05,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Regeringsrätten (Švedska) z odločbo z dne 13. oktobra 2004, ki je prispela na Sodišče 28. februarja 2005, v postopku

Skatteverket

proti

A in B,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi K. Lenaerts (poročevalec), predsednik senata, E. Juhász, sodnik, R. Silva de Lapuerta, sodnica, G. Arestis in T. von Danwitz, sodnika,

* Jezik postopka: švedščina.

generalni pravobranilec: Y. Bot,
sodni tajnik: R. Grass,

po predlogu, da odloči z obrazloženim sklepom v skladu s členom 104(3), prvi pododstavek, Poslovnika,

po opredelitvi generalnega pravobranilca

sprejema naslednji

Sklep

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov od 56 ES do 58 ES.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Skatteverket (švedska davčna uprava) ter A in B (v nadaljevanju skupaj: tožeči stranki), družbenikoma in delavcema družbe X, ki je družba švedskega prava, v zvezi z vprašanjem, ali se v okviru obdavčitve dividend, ki jih izplača ta družba, plače zaposlenih v ruski podružnici družbe Y, ki je švedska hčerinska družba družbe X, lahko vštejejo v osnovo za izračun za namene uporabe švedskih določb o „pravilu o plačah“ „löneregeln“.

Nacionalna zakonodaja

3 Ta zadeva se nanaša na švedski davčni sistem za dividende, ki jih izplačajo švedske gospodarske družbe z manjšim številom družbenikov („fåmansföretag").

4 To so manjše kapitalske družbe, v katerih ima več kot 50-odstotni delež oziroma več kot 50 % delnic manj kot pet fizičnih oseb, ki zato izvajajo odločilen vpliv na njihovo upravljanje. Kadar je več družbenikov družbe zaposlenih v tej družbi, se na podlagi člena 3 poglavja 57 švedskega zakona o dohodnini (inkomstskattelagen, SFS 1999, št. 1229, v nadaljevanju: Zakon) šteje, da sestavljajo eno samo osebo, kar omogoča, da se ta družba šteje za gospodarsko družbo z manjšim številom družbenikov ne glede na to, da ima lahko večje število družbenikov.

5 Na Švedskem je davčno breme, ki bremeni prihodke od dela, večje od tistega, ki bremeni dohodek od kapitala. Da bi družbenike družbe z manjšim številom družbenikov, ki so hkrati zaposleni v tej družbi, odvrnili od tega, da bi prihodke od dela spremenili v dohodek od kapitala, zakon določa, da se dividende, ki jih izplača navedena družba, obdavčijo kot dohodek od kapitala v višini pavšalnega donosa, splošno imenovanega „mejni znesek", ki naj bi ustrezal običajnemu donosu kapitala, vloženega v to družbo. Presežni znesek teh dividend glede na mejni znesek se obdavči kot prihodki od dela.

6 Ta pavšalni donos se izračuna z uporabo odstotka na osnovo, ki zajema predvsem kapital, ki ga je družbenik vložil v gospodarsko družbo z manjšim številom družbenikov.

7 Osnova za izračun lahko v skladu s pravilom o plačah, določenim v členu 12 poglavja 43 Zakona, zajema tudi znesek, ki ustreza delu plač, izplačanih zaposlenim v tej družbi, vključno z zaposlenimi v njenih hčerinskih družbah in podružnicah. V skladu s to določbo se te plače vseeno lahko upoštevajo samo, če so vključene v osnovo za izračun prispevkov za socialno varnost ali davka na plače na podlagi švedske zakonodaje.

8 Po pristopu Kraljevine Švedske k Evropski uniji se je, kot kažejo podatki, ki jih je predložila švedska vlada, uporaba pravila o plačah razširila na plače, izplačane delavcem gospodarskih družb z manjšim številom družbenikov, ki so zaposleni v drugi državi članici.

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

9 X, švedska kapitalska družba, je svetovalno podjetje v lasti več družbenikov, ki so v njem zaposleni, med njimi tožeči stranki. Čeprav je bilo število njenih družbenikov v zadevnem obdobju sorazmerno visoko (skupaj 78), je bila družba X stalno opredeljena kot „družba z manjšim številom družbenikov“ v smislu člena 3 poglavja 57 Zakona.

10 Ko je družba X leta 1991 začela delovati, je prevzela dejavnost, ki se je prej na Švedskem izvajala v drugi obliki, opravljala pa jo je tudi ruska podružnica. Leta 1997 je to dejavnost prevzela švedska kapitalska družba Y, ki je hčerinska družba družbe X. Hkrati je družba Y v Rusiji odprla še drugo podružnico. Prva podružnica se je zaprla leta 2000.

11 Tožeči stranki imata vsaka 1,sedemodstotni delež družbe X. A je postala družbenica družbe X leta 1991, B pa leta 1996.

12 Tožeči stranki sta Skatterättsnämnden (odbor za davčno pravo) zaprosili za predhodno mnenje o vprašanju, ali se lahko pri izračunu davka na dividende, ki jih izplača družba X, za uporabo pravila o plačah upoštevajo plače, izplačane zaposlenim v ruski podružnici družbe Y, čeprav te plače niso vštete v osnovo za izračun prispevkov za socialno varnost, ki jih je treba plačati na Švedskem, ali švedskega davka na plače.

13 Skatterättsnämnden je v mnenju, ki ga je zainteresiranima strankama poslal 19. februarja 2003, na to vprašanje odgovoril pritrdilno. Ker je menil, da se v obravnavanem primeru ni mogoče sklicevati na člen 43 ES, ker se ne nanaša na hčerinske družbe oziroma podružnice v tretjih državah, je sklepal, da je treba sporno nacionalno zakonodajo preučiti z vidika člena 56(1) ES.

14 V zvezi s tem je menil, da določbe Pogodbe ES o prostem pretoku kapitala nasprotujejo temu, da bi bile v takem primeru, kot je primer tožečih strank, dividende, ki sta jih ti stranki prejeli od družbe X, manj ugodno obdavčene, ker hčerinska družba družbe X opravlja dejavnost v Rusiji in ne na Švedskem.

15 Pravilo o plačah je bilo namreč sprejeto leta 1994, tako da ga ni mogoče šteti za omejitev, ki je obstajala 31. decembra 1993, v smislu člena 57(1) ES. Poleg tega različne obravnave, ki se izvaja s tem pravilom, ni mogoče upravičiti s ciljem zagotavljanja učinkovitosti davčnega nadzora ob upoštevanju, da davčni sporazum, sklenjen med Kraljevino Švedsko in Rusko federacijo, vsebuje določbo o izmenjavi podatkov med zadevnimi davčnimi organi.

16 Vendar je eden od članov Skatterättsnämnden menil, da je treba pravilo o plačah preučiti z vidika člena 43 ES in ne z vidika določb Pogodbe o prostem pretoku kapitala. To pravilo naj bi namreč omejevalo opravljanje gospodarske dejavnosti in ne pretok kapitala. Ker pa se člen 43 ES ne uporablja za primere, ki vključujejo tretje države, to pravilo ni omejitev, ki jo ta člen prepoveduje.

17 Riksskatteverket (davčna uprava) je pri Regeringsrätten izpodbijala mnenje Skatterättsnämnden.

18 V teh okoliščinah je Regeringsrätten prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali določbe [Pogodbe] o prostem pretoku kapitala med državami članicami in tretjimi državami nasprotujejo temu, da bi bile v takem primeru, kot je ta, dividende, ki jih A in B dobivata od družbe X, manj ugodno obdavčene, ker družba Y, ki je hčerinska družba družbe X, opravlja dejavnost v Rusiji in ne na Švedskem?

2. Ali je v tem pogledu pomembno, ali sta [tožeči stranki] svoje delnice v družbi X pridobili pred začetkom ali spremembo dejavnosti v Rusiji ali po njem?“

Vprašanji za predhodno odločanje

19 Člen 104(3), prvi pododstavek, Poslovnika določa, da lahko Sodišče, če je iz sodne prakse mogoče jasno sklepati, kakšen bo odgovor na vprašanje za predhodno odločanje, odloči z obrazloženim sklepom.

20 Predložitveno sodišče s tema vprašanjema v bistvu sprašuje, ali je nacionalni ukrep – ki v okviru obdavčitve dividend kot dohodek od kapitala v meji pavšalnega donosa, izračunanega z uporabo določenega odstotka od osnove, ki poleg kapitala, ki ga je vložil družbenik, zajema del plač, izplačanih delavcem družbe, ki izplačuje dividende, ne dovoljuje upoštevanja plač delavcev, zaposlenih v podružnici te družbe ali v hčerinski družbi te družbe v tretji državi – združljiv z določbami Pogodbe o prostem pretoku kapitala.

21 Nizozemska vlada in Komisija Evropskih skupnosti po zgledu enega od članov Skatterättsnämnden (glej točko 16 tega sklepa) trdita, da je nacionalno določbo, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, mogoče preučiti samo z vidika svobode ustanavljanja in ne z vidika prostega pretoka kapitala. V bistvu trdita, da ta določba vpliva na ustanavljanje podružnice v tretji državi in da zato spada izključno v stvarno področje uporabe svobode ustanavljanja.

22 Ker bi zaradi preučitve primera, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, z vidika določb Pogodbe o svobodi ustanavljanja lahko postala odveč samostojna preučitev navedenega primera z vidika določb o prostem pretoku kapitala, je treba najprej preveriti, ali ta položaj spada na področje svobode ustanavljanja.

23 V zvezi s tem je treba spomniti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso svoboda ustanavljanja, ki jo člen 43 ES priznava državljanom Skupnosti, zajema v skladu s členom 48 ES za družbe, ustanovljene v skladu z zakonodajo posamezne države članice, ki imajo statutarni sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Skupnosti, pravico opravljanja dejavnosti v drugi državi članici prek hčerinske družbe, podružnice ali agencije (glej zlasti sodbe z dne 21. septembra 1999 v zadevi Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, str. I-6161, točka 35; z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer, C-446/03, ZOdl., str. I-10837, točka 29, in z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, ZOdl., str. I-7995, točka 41).

24 Iz ustaljene sodne prakse tudi izhaja, da čeprav skušajo določbe Pogodbe o svobodi ustanavljanja zagotoviti, da so tuji državljani in družbe v državi članici gostiteljici obravnavani enako kot državljani in družbe iz te države, prav tako nasprotujejo temu, da bi matična država članica ovirala svojega državljana ali družbo, ustanovljeno v skladu z njeno zakonodajo, pri ustanavljanju v drugi državi članici (glej zlasti sodbo z dne 16. julija 1998 v zadevi ICI, C-264/96, Recueil, str. I-4695, točka 21, in zgoraj navedeni sodbi Marks & Spencer, točka 31, in Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, točka 42).

25 Kot sta poudarili nizozemska vlada in Komisija, je glavni učinek nacionalnega ukrepa – kot se obravnava v postopku v glavni stvari, ki prepoveduje, da se za namene uporabe pravila o plačah upoštevajo prihodki, izplačani zaposlenim v podružnici s sedežem v tretji državi – ta, da bi bilo za švedsko podjetje manj privlačno ustanoviti podružnico v tretji državi, ker lahko taka ustanovitev družbenike te družbe postavi v manj ugoden davčni položaj od položaja, v katerem bi bili, če bi bila podružnica na Švedskem ali v drugi državi članici.

26 Ukrep, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, s tem ko odvrača od ustanavljanja podružnic zunaj Unije, močno vpliva na svobodo ustanavljanja in zato spada samo v stvarno področje uporabe določb Pogodbe o tej svobodi.

27 Če bi imel tak nacionalni ukrep, kot trdita tožeči stranki, omejevalne učinke na prosti pretok kapitala, bi bili taki učinki neizogibna posledica morebitne ovire za svobodo ustanavljanja in ne bi upravičevali preučitve navedenega ukrepa z vidika členov od 56 ES do 58 ES (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, točka 33, in sodbi z dne 3. oktobra 2006 v zadevi Fidium Finanz, C-452/04, ZOdl., str. I-9521, točki 48 in 49, in z dne 13. marca 2007 v zadevi Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, ZOdl., str. I-2107, točka 34).

28 Posledično nacionalnega ukrepa, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, ni treba preučiti z vidika določb Pogodbe o prostem pretoku kapitala.

29 Kar zadeva poglavje Pogodbe o svobodi ustanavljanja, ta ne vsebuje nobene določbe, ki širi področje uporabe teh določb na primere, ki zadevajo ustanovitev družbe iz države članice v tretji državi. Zato se ni mogoče sklicevati na člen 43 ES in naslednje v takem primeru, kot se obravnava v postopku v glavni stvari.

30 Ob upoštevanju navedenih ugotovitev je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da nacionalni ukrep, ki v okviru obdavčitve dividend kot dohodek od kapitala v meji pavšalnega donosa, izračunanega z uporabo določenega odstotka od osnove, ki poleg kapitala, ki ga je vložil družbenik, zajema del plač, izplačanih delavcem družbe, ki izplačuje dividende, ne dovoljuje upoštevanja plač delavcev, zaposlenih v podružnici

te družbe ali v hčerinski družbi te družbe v tretji državi, močno vpliva na določbe Pogodbe o svobodi ustanavljanja v smislu člena 43 ES in naslednjih. Na te člene se ni mogoče sklicevati v primeru, ki zadeva ustanovitev družbe iz države članice v tretji državi.

Stroški

31 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:

Nacionalni ukrep, ki v okviru obdavčitve dividend kot dohodek od kapitala v meji pavšalnega donosa, izračunanega z uporabo določenega odstotka od osnove, ki poleg kapitala, ki ga je vložil družbenik, zajema del plač, izplačanih delavcem družbe, ki izplačuje dividende, ne dovoljuje upoštevanja plač delavcev, zaposlenih v podružnici te družbe ali v hčerinski družbi te družbe v tretji državi, močno vpliva na določbe Pogodbe o svobodi ustanavljanja v smislu člena 43 ES in naslednjih. Na te člene se ni mogoče sklicevati v primeru, ki zadeva ustanovitev družbe iz države članice v tretji državi.

Podpisi