SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 15. julija 2004*

V zadevi C-242/03,

zaradi predloga Cour Administrative (Luksemburg), naslovljenega na Sodišče, naj na podlagi člena 234 ES v postopku

Ministre des Finances

proti

Jeanu-Claudu Weidertu,

Élisabeth Paulus,

sprejme predhodno odločbo o razlagi členov 56(1) ES in 58(1)(a) ES,

* Jezik postopka: francoščina.

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi P. Jann (poročevalec), predsednik senata, A. Rosas, sodnik, in R. Silva de Lapuerta, sodnica,

generalna pravobranilka: J. Kokott,
sodni tajnik: R. Grass,

ob upoštevanju pisnih stališč, ki so jih predložili:

— za g. Weiderta in go. Paulus P. Kinsch, avocat,

— za luksemburško vlado S. Schreiner, zastopnik,

— za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in C. Giolito, zastopnika,

na podlagi poročila sodnika poročevalca,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 12. februarja 2004

izreka naslednjo

Sodbo

1 S sodbo z dne 3. junija 2003, ki je prispela na Sodišče 6. junija 2003, je Cour administrative na podlagi člena 234 ES v predhodno odločanje predložilo vprašanje o razlagi členov 56(1) ES in 58(1)(a) ES.

2 To vprašanje se je zastavilo v okviru postopka med Ministre des Finances ter g. Weidertom in go. Paulus (v nadaljevanju: zakonca Weidert-Paulus), ker je bila zadnjima zavrnjena odobritev davčne olajšave za pridobitev delnic družbe s sedežem v Belgiji.

Pravni okvir

3 V luksemburškem pravu člen III zakona z dne 22. decembra 1993 o spodbujanju naložb v interesu gospodarskega razvoja (*Mémorial* A 1993, str. 2020), ki je v zakon z dne 4. decembra 1967 o davku na dohodek (*Mémorial* A 1967, str. 1228, v nadaljevanju: LIR) vstavil člen 129c, določa:

„Odstavek 1. V okoliščinah in omejitvah, ki so določene v nadaljevanju, so davčni zavezanci rezidenti, ki so fizične osebe in pridobijo delnice ali poslovne deleže, ki so

denarni vložki v kapitalskih družbah rezidentkah, ki so polne davčne zavezanke in so opredeljene v pododstavku 1 odstavka 2 spodaj, upravičeni do davčnih ugodnosti, določenih v odstavku 4 spodaj.

[...]

Odstavek 4. (1) Davčni zavezanci, navedeni v odstavkih 1 in 3 zgoraj, na zahtevo pridobijo olajšavo obdavčljivega dohodka v obliki olajšave za naložbe v premičnine, ki se, ne glede na določbe člena 153, uveljavlja v osnovi pri odmeri davka.

(2) Olajšava se prizna do največ 60.000 LUF na leto za vse letne pridobitve vrednostnih papirjev in deležev, ki jih ima davčni zavezanec ob koncu davčnega leta. Ta meja se podvoji v primeru skupne odmere davka v smislu člena 3.

Odstavek 5. Za pridobitev davčnih ugodnosti, določenih v odstavku 4, morajo biti izpolnjeni naslednji pogoji:

a) da je do pridobitve vrednostnih papirjev, v smislu pododstavka 2 odstavka 2 zgoraj, prišlo pri ustanovitvi ali pri povečanju kapitala z novimi vložki v kapitalski družbi rezidentki, ki je polna davčna zavezanka in je definirana v pododstavku 1 odstavka 2 zgoraj;

[...]"

4 Sporazum o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjen med Kraljevino Belgijo in Velikim vojvodstvom Luksemburg in podpisan v Luksemburgu 17. septembra 1970 (*Mémorial* A 1971, str. 1763, v nadaljevanju: Sporazum proti dvojnemu obdavčevanju), določa:

„Člen 10 Dividende:

1. Dividende, ki jih je družba rezidentka države pogodbenice dodelila rezidentu druge države pogodbenice, se obdavčijo v tej zadnji državi.

2. Vendar se te dividende lahko obdavčijo v državi pogodbenici, kjer ima družba, ki dodeli dividende, sedež, po pravnih predpisih te države, vendar tako določen davek ne sme preseči:

[...]

b) 15 odstotkov bruto zneska dividend v vseh drugih primerih."

Spor o glavni stvari in predhodno vprašanje

5 V skupni davčni napovedi za leto 2000 sta zakonca Weidert-Paulus zahtevala olajšavo obdavčljivega dohodka, predvideno v členu 129c LIR, v višini 120.000 LUF

za vpis dvesto novih delnic belgijske kapitalske družbe Interbrew SA. Vpisan znesek je bil 267.743 LUF.

6 Pristojni davčni urad ni ugodil tej zahtevi zato, ker kapitalska naložba v družbo, ki nima sedeža v Luksemburgu, ni upravičena do zadevne olajšave.

7 Zakonca Weidert-Paulus sta vložila ugovor zoper odločbo, s katero je bila zavrnjena njuna zahteva, in ker ni bilo ugodnega odgovora, sta vložila pravno sredstvo pri Tribunal administratif (Luksemburg).

8 S sodbo z dne 16. decembra 2002 je slednje ugodilo njuni zahtevi, saj je presodilo, da je člen 129c LIR, kolikor daje prednost podjetjem s sedežem v Luksemburgu v primerjavi s podjetji s sedežem v drugih državah članicah, v nasprotju z določbami Pogodbe ES o prostem pretoku kapitala, kot jih razlaga Sodišče v sodbi z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen (C-35/98, Recueil, str. I-4071, točke od 34 do 36).

9 Davčna uprava se je zoper sodbo pritožila pri Cour administrative in navedla, da naj bi prvostopenjsko sodišče spregledalo pomen zgoraj navedene sodbe Verkooijen. Po mnenju te uprave je bil spor v postopku v glavni stvari v bistvu bolj podoben sporu, o katerem je bila izdana sodba z dne 28. januarja 1992 v zadevi Bachmann (C-204/90, Recueil, str. I-249), v kateri naj bi Sodišče priznalo, da potreba po zagotovitvi skladnosti davčnega sistema upravičuje neenako davčno obravnavanje podjetij s sedežem v različnih državah članicah.

10 V teh okoliščinah je Cour administrative, ker je menilo, da je za spor, o katerem odloča, nujna razlaga nekaterih določb Pogodbe ES, odločilo, da prekine odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predloži to vprašanje:

„Ali je člen 129c spremenjenega zakona z dne 4. decembra 1967 o davku na dohodek, v različici, ki velja za davčno leto 2000, ki pod določenimi pogoji in omejitvami odobri davčno olajšavo davčnim zavezancem, ki so fizične osebe in pridobijo delnice ali poslovne deleže, ki pomenijo denarne vložke v kapitalskih družbah rezidentkah, ki so polne davčne zavezanke, združljiv z načelom prostega pretoka kapitala v Evropski skupnosti, kot to določa člen 56(1) Pogodbe ES, ob upoštevanju omejitev tega načela, ki jih določa predvsem člen 58(1)(a) Pogodbe ES?"

Vprašanje za predhodno odločanje

11 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali člena 56(1) ES in 58(1)(a) ES nasprotujeta zakonski določbi države članice, ki odreka odobritev olajšave obdavčljivega dohodka fizičnim osebam za pridobitev delnic ali poslovnih deležev, ki pomenijo denarne vložke v kapitalskih družbah s sedežem v drugih državah članicah.

12 Uvodoma je treba poudariti, da morajo države članice v skladu z ustaljeno sodno prakso, čeprav neposredno obdavčenje spada v njihovo pristojnost, kljub temu izvrševati to pristojnost ob upoštevanju prava Skupnosti (glej sodbo z dne 11. avgusta 1995 v zadevi Wielockx, C-80/94, Recueil, str. I-2493, točka 16; zgoraj navedeno sodbo Verkooijen, točka 32, in sodbo z dne 4. marca 2004 v zadevi Komisija proti Franciji, C-334/02, Recueil, str. I-2229, točka 21).

13 Posledica zakonske določbe, kot je zadevna določba v postopku v glavni stvari, je, da državljane zadevne države članice odvrača od nalaganja kapitala v družbe s sedežem v drugi državi članici (glej, po analogiji, zgoraj navedeno sodbo Verkooijen, točka 34). Tako kot izhaja iz samega naslova zakona z dne 22. decembra 1993, je njegov namen „spodbujanje naložb v interesu gospodarskega razvoja" in iz pripravljalnih del člena 129c LIR, kot so jih opisali tako zakonca Weidert-Paulus kot Komisija Evropskih skupnosti, ne da bi tem navedbam nasprotovala luksemburška vlada, izhaja, da se zadevna določba nanaša zlasti na spodbujanje naložb posameznikov v družbe s sedežem v Luksemburgu.

14 Taka določba ima tudi omejevalni učinek glede družb s sedežem v drugih državah članicah, saj pomeni oviro za zbiranje kapitala v Luksemburgu, ker je pridobivanje delnic teh družb manj privlačno kot pridobivanje delnic družb s sedežem v tej državi članici (glej, po analogiji, zgoraj navedeni sodbi Verkooijen, točka 35, in Komisija proti Franciji, točka 24).

15 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da če država članica odobri olajšavo obdavčljivega dohodka fizičnim osebam za pridobitev delnic ali poslovnih deležev, ki pomenijo denarne vložke v kapitalske družbe, pod pogojem, da imajo zadnje sedež v tej državi, to pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, ki jo prepoveduje člen 56 ES.

16 Iz priloženih dokumentov k stališčem, ki sta jih Sodišču predložila zakonca Weidert-Paulus, izhaja, da je LIR spremenil zakon z dne 21. decembra 2001 o spremembi nekaterih določb glede neposrednih in posrednih davkov (*Mémorial* A 2001, str. 3312), ki odpravlja davčno olajšavo postopno v obdobju od leta 2002 do leta 2005. Neodvisno od tega zakonodajnega razvoja luksemburška vlada meni, da je člen 129c LIR v verziji, uporabljivi v dejanskem stanju postopka v glavni stvari, vseeno utemeljen. Po njenem mnenju člen 58(1)(a) ES državam članicam dovoljuje, da uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so različno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital, ker so te razlike objektivno upravičene ali

jih lahko upravičijo prevladujoči razlogi splošnega interesa, zlasti skladnost davčnega sistema.

17 Cilj člena 129c LIR naj bi bil ravno varovanje te skladnosti. Davčno ugodnost, ki izhaja iz olajšave obdavčljivega dohodka za pridobitev delnic ali poslovnih deležev v družbah s sedežem v Luksemburgu, naj bi namreč izravnalo obdavčenje dividend, ki jih pozneje izplačajo te družbe. Nasprotno bo ob naložbi v družbo s sedežem v Belgiji, kot v postopku v glavni stvari, obdavčitev dividend znižana za 15 % zaradi davka, odtegnjenega pri viru, na ta znesek, ki ga naloži belgijski davčni organ na podlagi sporazuma proti dvojnemu obdavčevanju. V tem primeru bi se Veliko vojvodstvo Luksemburg tako odreklo delu davka, kar pa ne bi bilo v primeru dividend, ki jih razdelijo družbe s sedežem v tej državi članici. Tako naj bi obstajala v okviru istega davčnega zavezanca neposredna povezava med odobritvijo davčne ugodnosti in izravnavo te ugodnosti s poznejšo davčno dajatvijo, izvedeno v okviru iste obdavčitve, tako kot v zgoraj navedeni sodbi Bachmann.

18 Po mnenju zakoncev Weidert-Paulus in Komisije je ta argument brez podlage. Člen 58(1) ES je treba razumeti v povezavi s členom 58(3) ES, ki zahteva, da zadevni ukrepi ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala. V tem primeru naj bi bila očitna diskriminacija med davčnimi zavezanci glede na to, v kateri izmed obeh zadevnih držav članic imajo sedež zadevne družbe.

19 Dalje naj bi bila olajšava iz člena 129c LIR povezana s pridobitvijo delnic ali poslovnih deležev in naj ne bi bila odvisna od kakršnih koli poznejših razdelitev dividend. V številnih primerih naj ne bi nikoli prišlo do razdelitve dividend. Dalje naj bi bili v Luksemburgu, v davčnem obdobju, ki je sporno v postopku v glavni stvari, kapitalski dobički oproščeni davka do višine 120.000 LUF in so bili obdavčeni s 50 %

le takrat, kadar so presegli ta znesek, tako da se je davek plačal le ob zelo velikih naložbah. Vračilo naložbe v obliki dividend v višini zadevne olajšave naj bi bila vseeno izjemno majhno; zakonca Weidert-Paulus naj bi v letu 2002 prejela dividendo v višini 28 evrov, medtem ko je njuna naložba znašala 267.743 LUF. Odpoved Velikega vojvodstva Luksemburg 15-odstotni obdavčitvi zneska 28 EUR bi bilo tako zanemarljivega pomena v primerjavi z zneskom davčne olajšave.

20 Glede tega, ali lahko nujnost zagotavljanja skladnosti davčnega sistema res utemelji omejitev izvajanja s Pogodbo zagotovljenih temeljnih svoboščin (zgoraj navedena sodba Bachmann, točka 28, in sodba z dne 28. januarja 1992 v zadevi Komisija proti Belgiji, C-300/90, Recueil, str. I-305, točka 21), je treba tako izjemo od temeljnega načela prostega pretoka kapitala vseeno razlagati strogo in v mejah sorazmernosti. V zadevah, ki sta vodili do obeh zgoraj navedenih sodb, je obstajala neposredna povezava med odbitnostjo prispevkov, plačanih v okviru zavarovalnih pogodb za primer starosti in smrti, na eni strani in obdavčitvijo zneskov, ki jih plačajo zavarovalnice ob izvrševanju teh pogodb, na drugi strani, in je to povezava, ki jo je bilo treba obdržati za ohranitev skladnosti zadevnega davčnega sistema (glej zlasti sodbi z dne 28. oktobra 1999 v zadevi Vestergaard, C-55/98, Recueil, str. I-7641, točka 24, in z dne 21. novembra 2002 v zadevi X in Y, C-436/00, Recueil, str. I-10829, točka 52).

21 Če take neposredne povezave ni, se na argument davčne skladnosti ni mogoče sklicevati (glej sodbi z dne 13. aprila 2000 v zadevi Baars, C-251/98, Recueil, str. I-2787, točka 40, in z dne 18. septembra 2003 v zadevi Bosal, C-168/01, Recueil, str. I-9409,, točka 30).

22 V postopku v glavni stvari ni neposredne povezave med zadevno davčno ugodnostjo, to je davčno olajšavo, odobreno davčnemu zavezancu s prebivališčem v Luksemburgu za pridobitev delnic ali poslovnih deležev v družbah s sedežem v tej državi članici, in izravnavo davčne dajatve.

23 V nasprotju s tem, kar meni luksemburška vlada, se davčna ugodnost namreč ne izravna z obdavčitvijo dividend, ki jih te družbe pozneje izplačajo. Po eni strani ni zagotovila, da bodo družbe, v katere so se izvedle naložbe, ki so privedle do zadevne davčne ugodnosti, izplačale dividende, katerih obdavčitev se lahko izravna z odobreno ugodnostjo. Po drugi strani, kot so trdili zakonca Weidert-Paulus in Komisija, tudi če bi zadevne družbe izplačale dividende upravičencem do davčne ugodnosti, bi znesek te ugodnosti znatno presegel ugodnost, ki izhaja iz morebitne poznejše obdavčitve dividend.

24 Enako nezmožnosti, izkoristiti sporazum proti dvojnemu obdavčevanju, ni mogoče obravnavati kot neugodne za osebe, ki vlagajo v družbe s sedežem v Luksemburgu. V tem pogledu odpoved Velikega vojvodstva Luksemburg delu davka na dividende na podlagi tega sporazuma, na katero se opira luksemburška vlada, da bi upravičila zadevno olajšavo, ne prinaša nobene ugodnosti zadevnemu davčnemu zavezancu. Ta mora namreč plačati znesek tega davka belgijskim davčnim organom kot davek, odtegnjen pri viru. Navedeni sporazum le preprečuje, da bi se znesek dividend, ki jih je prejel davčni zavezanec, dvakrat obdavčil, vendar ne dopušča, da bi bil tak znesek prost obdavčitve.

25 V vsakem primeru, tudi če bi po luksemburškem pravu morala obstajati povezava med davčno ugodnostjo in obdavčitvijo dividend, bi bilo treba ugotoviti, da se je davčna skladnost s sporazumom proti dvojnemu obdavčevanju, ki sta ga sklenila Veliko vojvodstvo Luksemburg in Kraljevina Belgija, prenesla na raven vzajemnosti pravil, ki se uporabljajo v državah pogodbenicah (glej zlasti zgoraj navedeni sodbi Wielockx, točka 24, ter X in Y, točka 53). Zadevni sporazum torej vzpostavlja davčno vzajemnost tako, da lahko Veliko vojvodstvo Luksemburg z odpovedjo 15 % bruto zneska dividend, ki jih družbe s sedežem v Belgiji izplačajo posameznikom, ki so zavezane luksemburškemu davku na dohodek, v zameno prejme 15 % dividend, ki jih družbe s sedežem v tej državi članici izplačajo osebam, ki so zavezani davku na dohodek v Belgiji.

26 Ker je poseben cilj sporazuma proti dvojnemu obdavčevanju zagotoviti davčno skladnost, se na ta sporazum ni mogoče sklicevati, da bi upravičili neskladje v zvezi z davčnim zavezancem, ki ga je treba odpraviti z uvedbo olajšave, ki je predmet postopka v glavni stvari (glej, po analogiji, zgoraj navedeno sodbo Wielockx, točka 25).

27 Razlaga luksemburške vlade o nujnosti ohranitve skladnosti davčnega sistema zato ni utemeljena.

28 Na predloženo vprašanje je zato treba odgovoriti, da člena 56(1) ES in 58(1)(a) ES nasprotujeta zakonski določbi države članice, ki odreka odobritev olajšave obdavčljivega dohodka fizičnim osebam za pridobitev delnic ali poslovnih deležev, ki pomenijo denarne vložke v kapitalskih družbah s sedežem v drugih državah članicah.

Stroški

29 Priglašeni stroški luksemburške vlade in Komisije, ki sta Sodišču predložili stališča, se ne povrnejo. Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških.

Iz teh razlogov je

SODIŠČE (prvi senat)

v odgovor na vprašanje, ki ga je predložilo Cour administrative s sodbo z dne 3. junija 2003, razsodilo:

Člena 56(1) ES in 58(1)(a) ES nasprotujeta zakonski določbi države članice, ki odreka odobritev olajšave obdavčljivega dohodka fizičnim osebam za pridobitev delnic ali poslovnih deležev, ki pomenijo denarne vložke v kapitalskih družbah s sedežem v drugih državah članicah.

Jann Rosas Silva de Lapuerta

Razglašeno na javni obravnavi v Luxembourgu, 15. julija 2004.

Sodni tajnik

R. Grass

Predsednik prvega senata

P. Jann