

Zadeva C-298/05

Columbus Container Services BVBA & Co.

proti

Finanzamt Bielefeld-Innenstadt

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

„Člena 43 ES in 56 ES – Davki na dohodek in kapital – Pogoji obdavčitve dobička poslovne enote s sedežem v drugi državi članici – Konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja – Metodi oprostitve in odbitka davka“

Sklepni predlogi generalnega pravobranilca P. Mengozzija, predstavljeni 29. marca 2007

Sodba Sodišča (prvi senat) z dne 6. decembra 2007

Povzetek sodbe

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

(Člen 43 ES)

2. *Vprašanja za predhodno odločanje – Pristojnost Sodišča – Meje*

(Člen 234 ES)

3. *Prosto gibanje oseb – Svoboda ustanavljanja – Prosti pretok kapitala – Davčna zakonodaja – Davki na dobiček*

(Člena 43 ES in 56 ES)

1. Če ena ali več fizičnih oseb, ki so rezidenti države članice, pridobi celoten delež družbe, ki ima registriran sedež v drugi državi članici in ki tem osebam daje določen vpliv na odločitve družbe ter jim omogoča, da določijo dejavnosti, se uporabi določbe Pogodbe o svobodi ustanavljanja. Te določbe se torej uporabijo v položaju, v katerem imajo vse deleže družbe, neposredno ali posredno, člani iste družine, ki imajo enake interese, soglasno sprejemajo odločitve v zvezi s to družbo prek istega zastopnika v njeni skupščini in ji določajo dejavnosti.

(Glej točke od 30 do 32.)

2. Sodišče v okviru člena 234 ES ni pristojno, da se izreče o morebitni kršitvi države članice podpisnice glede določb dvostranske konvencije za odpravo ali omilitev dvojnega obdavčenja. Sodišče namreč ne more preizkusiti razmerja med nacionalnim ukrepom in določbami konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ker to vprašanje ne sodi v razlago prava Skupnosti.

(Glej točki 46 in 47.)

3. Člena 43 ES in 56 ES je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta davčni zakonodaji države članice, na podlagi katere dohodki nacionalnega rezidenta, ki izhajajo iz kapitala, vloženega v poslovno enoto s sedežem v drugi državi članici, ne glede na konvencijo o izogibanju dvojnega

obdavčevanja, sklenjeno z državo članico sedeža te poslovne enote, niso oproščeni davka na nacionalni dohodek, ampak so obdavčeni z nacionalnim davkom, od katerega se odšteje davek, obračunan v drugi državi članici.

Države članice so namreč imele v času usklajevanja davčnega prava Skupnosti delno avtonomijo. Iz te davčne pristojnosti izhaja, da svoboda družb, da izbirajo med različnimi državami, kjer bi imele sedež, nikakor ne obsega tega, da bi bile svoj davčni sistem zavezane prilagoditi različnim sistemom obdavčitve drugih držav članic, da bi zagotovile, da bi bila družba, ki je za svoj sedež izbrala zadevno državo članico, na nacionalni ravni obdavčena enako kot družba, ki je za svoj sedež izbrala drugo državo članico. Navedena finančna avtonomija obsega tudi to, da so države članice svobodne pri določitvi pogojev in ravni obdavčitve različnih oblik poslovnih enot nacionalnih družb, ki poslujejo v tujini, pod pogojem, da se jim odobri obravnavanje, ki ni diskriminatorno do primerljivih nacionalnih poslovnih enot.

(Glej točke 43, 45, 51, 53, 57 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 6. decembra 2007(*)

„Člena 43 in 56 ES – Davki na dohodek in kapital – Pogoji obdavčitve dobička poslovne enote s sedežem v drugi državi članici – Konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja – Metodi oprostitve in odbitka davka“

V zadevi C-298/05,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Finanzgericht Münster (Nemčija) z odločbo z dne 5. julija 2005, ki je prispela na Sodišče 26. julija 2005, v postopku

Columbus Container Services BVBA & Co.

proti

Finanzamt Bielefeld-Innenstadt,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi P. Jann, predsednik senata, K. Lenaerts, J. N. Cunha Rodrigues, M. Ilešič in E. Levits (poročevalci), sodniki,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodni tajnik: B. Fülöp, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 28. septembra 2006,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Columbus Container Services BVBA & Co. A. Cordewener in J. Schönfeld, odvetnika, skupaj s T. Rödderjem, dav?ni svetovalec,
- za nemško vlado M. Lumma in U. Forsthoff, zastopnika, ter W. Schön, profesor prava,
- za belgijsko vlado M. Wimmer, zastopnik,
- za nizozemsko vlado H. G. Sevenster in C. ten Dam ter D. J. M. de Grave, zastopniki,
- za portugalsko vlado L. Fernandes in J. P. Santos, zastopnika,
- za vlado Združenega kraljestva C. White in V. Jackson, zastopnici, skupaj s P. Bakerjem, QC, in T. Wardom, barrister,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in W. Mölls, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 29. marca 2007

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lena 43 ES in 56 ES.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Columbus Container Services BVBA & Co. (v nadaljevanju: Columbus) in Finanzamt Bielefeld-Innenstadt (v nadaljevanju: Finanzamt) glede obdav?itve dohodkov, ki jih je družba Columbus ustvarila v letu 1996.

Pravni okvir

Nemški predpisi

3 Na podlagi ?lena 1(1) zakona o davku na dohodek (Einkommensteuergesetz, BGBl. 1990 I, str. 1902, v nadaljevanju: EStG) je vsak nemški državljan neomejeno zavezan k pla?ilu davka na dohodek v Nem?iji in zanj velja na?elo „svetovni dohodek“. Na podlagi tega na?ela, ki velja za vse vrste dohodkov, vklju?no z rezultati poslovanja (?len 2(1), to?ka 2, EStG) in dohodki iz kapitala (?len 2(1), to?ka 5, EStG), so dohodki enotno izra?unani in obdav?eni, ne glede na to, ali so bili ustvarjeni v Nem?iji ali v tujini.

4 Na podlagi istega ?lena 1 EStG ter ?lena 1 zakona o davku na dohodek pravnih oseb (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 1991, I, str. 637), družba, ki je po nemškem pravu opredeljena kot osebna družba, ni zavezana k pla?ilu davka. Dobi?ek osebnih družb, nemških ali tujih, se razdeli neposredno njihovim družbenikom, fizi?nim osebam, ki dejansko bivajo v Nem?iji, sorazmerno z njihovimi deleži, in se pri njih tudi obdav?i (?len 15(1), to?ka 1, prvi stavek, EStG) na podlagi na?ela „dav?ne transparentnosti osebnih družb“.

5 Ta razdelitev dobi?kov osebne družbe družbenikom velja, tudi ?e je ta družba zavezana k pla?ilu davka na dohodek pravnih oseb v tujini, v državi, kjer ima svoj sedež.

6 Da bi prepre?ila dvojno obdav?evanje dohodkov, ki so jih nemški rezidenti ustvarili v tujini, je Zvezna republika Nem?ija sklenila dvostranske sporazume, med katerimi je Konvencija o izogibanju dvojnega obdav?evanja in ureditev nekaterih drugih vprašanj s podro?ja davkov na

dohodek in premoženje, podpisane v Bruslju 11. aprila 1967 med Kraljevino Belgijo in Zvezno republiko Nemčijo (BGBl. 1969, II, str. 18, v nadaljevanju: dvostranska davčna konvencija).

7 Na podlagi člena 7(1) dvostranske davčne konvencije so dobički nemškega podjetja, ki svojo dejavnost izvaja prek stalne poslovne enote, kot je komanditna družba na ozemlju Kraljevine Belgije, obdavčeni v tej državi članici, če jih je mogoče pripisati navedeni stalni enoti. Na podlagi predložitvene odločbe, ker belgijska davčna zakonodaja za komanditno družbo določa davek na dohodek pravnih oseb, dvostranska davčna konvencija izenači razdelitev dobičkov z dividendami v smislu člena 10 te konvencije.

8 V skladu s členom 23(1), točka 1, navedene konvencije so belgijski dohodki osebe, ki je nemški rezident, ki so na podlagi te konvencije obdavčljivi v tej državi članici, oproščeni plačila davka v Nemčiji. Ni dvoma, da dohodki iz kapitala, vloženega v belgijsko komanditno družbo, sodijo v sistem izjem, določen v točki 1 navedenega člena 23(1).

9 V nasprotju s tem, kar je predvideno v dvostranski davčni konvenciji, zakon o obdavčitvi pri razmerjih s tujino (Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)) v različici, ki izhaja iz zakona o usklajevanju in boju zoper goljufije (Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz) z dne 21. decembra 1993 (BGBl. 1993, I, str. 2310, v nadaljevanju: AStG), ki je bila veljavna v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, v členu 20(2) in (3) določa:

„2. Če se pripišejo dohodki, ki imajo značaj kapitalske naložbe v smislu člena 10(6), drugi stavek, tujemu podjetju davčnega zavezanca, ki je neomejeno zavezan k davku v Nemčiji, in če so bili podvrženi davku vmesni dohodki, ker je to podjetje tuja družba, se dvojni obdavčitvi ni treba izogniti z oprostitvijo, ampak z odbitkom davka, obračunane na te dohodke v tujini.

3. Glede premoženja, ki ustvarja dohodke, ki imajo značaj naložb v smislu člena 10(6), drugi stavek, z izjemo dohodkov, ki imajo značaj naložb v smislu člena 10(6), tretji stavek, v primerih, ki jih določa drugi odstavek, se dvojnemu obdavčevanju ni treba izogniti z oprostitvijo, ampak z odbitkom davkov, obračunanih od tega premoženja [...]“

10 Člen 10(6), drugi stavek, AStG določa:

„Posredni dohodki, ki imajo značaj kapitalskih naložb, so dohodki tuje posredne družbe, ki izhajajo iz lastništva, upravljanja, ohranjanja ali povečanja vrednosti plačilnih sredstev, dolgov, vrednostnih papirjev, udeležb ali podobnega premoženja [...]“

11 Člen 8(1) in (3) AStG določa:

„1. Tuja družba je posredna družba za dohodke, ki so „podvrženi nižji davčni stopnji [...]“
[...]

3. Davčna stopnja je nižja v smislu odstavka 1, če so dohodki obdavčeni z manj kot 30-odstotno davčno stopnjo davka na dobiček v državi poslovanja ali v državi sedeža tuje družbe, ne da bi bila to posledica prilagoditve, ki upošteva dohodke iz drugih virov oziroma če se davek, ki se nato upošteva, na podlagi zakonodaje zadevne države članice zmanjša za znesek davkov, ki ga nosi družba, iz katere izhajajo dohodki [...]“

Belgijski predpisi

12 V skladu z belgijskim pravom podjetja, ki so opredeljena kot „centri za usklajevanje“, sodijo v davčno ureditev, ki je bila vzpostavljena s Kraljevo uredbo št. 187 z dne 30. decembra 1982 (*Moniteur belge*

z dne 13. januarja 1983). Na podlagi te kraljeve uredbe je davčna osnova dohodkov, ki jih je v Belgiji ustvaril center za usklajevanje, določena pavšalno z metodo „cost plus“.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

13 Columbus je komanditna družba belgijskega prava, ki je imela v času dejstev v postopku v glavni stvari sedež v Antwerpnu (Belgija). Je center za usklajevanje v smislu Kraljeve uredbe št. 187.

14 Družbene deleže družbe Columbus ima na eni strani osem članov iste družine, ki so nemški rezidenti, vsak član ima 10-odstotni delež, na drugi strani pa je imetnik 20 preostalih odstotkov osebna nemška družba, katere deleži so prav tako v lasti članov navedene družine. Na skupščini družbe Columbus je vse imetnike družbenih deležev zastopala ista oseba.

15 Družba Columbus je del pomembne mednarodne gospodarske skupine. Ukvarja se z usklajevanjem dejavnosti te skupine. Med drugim s centralizacijo finančnih transakcij in računovodstva, financiranjem hčerinskih družb ali podružnic z denarnimi sredstvi, z elektronskim vodenjem podatkov ter dejavnostmi oglaševanja in marketinga.

16 Gospodarska dejavnost družbe Columbus zajema predvsem upravljanje kapitala v smislu člena 10(6), drugi stavek, AStG. To upravljanje ji je omogočilo, da je imela v letu 1996 „dohodke iz poslovanja“ v višini 8,044.619 DEM (4,113.148 eurov) in „razne dohodke“ v višini 53.477 DEM (27.342 eurov).

17 Belgijska davčna uprava je družbo Columbus za leto 1996 obdavčila po stopnji, ki velja za centre za usklajevanje, ta obdavčitev pa je v obravnavanem primeru znašala manj kot 30 odstotkov dejansko ustvarjenega dobička.

18 Po nemškem pravu je družba Columbus osebna družba.

19 Na podlagi nemškega prava in zlasti člena 20(2) AStG je Finanzamt z odločbo o odmeri davka z dne 8. junija 1998 dohodke družbenikov obravnavala, kot da so oproščeni plačila davka, in jih hkrati vključila v progresijo. Nasprotno pa je Finanzamt v celoti obdavčila dobičke družbenikov, ki so „rezultat poslovanja“ družbe Columbus, pri čemer je kljub temu določila davek, ki je že bil obračunan v Belgiji za iste dobičke.

20 Z odločbo z dne 16. junija 1998 je Finanzamt v skladu s členom 20(3) AStG poleg tega določila vrednost premoženja družbe Columbus na dan 1. januarja 1996, da bi se izračunal davek od premoženja družbenikov.

21 Družba Columbus je vložila zahtevo za revizijo pred Finanzamt glede navedene odločbe, razen glede tiste, ki se nanaša na razne dohodke, in je zaradi zavrnitve te revizije vložila pritožbo pred Finanzgericht Münster.

22 Družba Columbus pred tem sodiščem med drugim navaja nezdržljivost člena 20(2) in (3) AStG z določbami člena 43 ES. Po mnenju te družbe je posledica nadomestitve metode oprostitve, določene v členu 23(1), točka 1, dvostranske davčne konvencije z metodo vračunanja, predvidene v členu 20(2) in (3) AStG, manjša privlačnost navedenih omejenih poslovnih enot. Taka ukinitve davčnih ugodnosti, ki so jih imele slednje, naj bi neupravičeno kršila svobodo ustanavljanja, ki je zagotovljena s Pogodbo ES.

23 Družba Columbus poleg tega navaja, da nespoštovanje določb dvostranske davčne konvencije nikakor ni utemeljeno.

24 Finanzgericht Münster ne izključuje, da člen 20(2) in (3) AStG krši svobodo ustanavljanja. Ravno tako dvomi o združljivosti teh pravil s prostim pretokom kapitala, ker dodatna obdavčitev, ki velja za tuje dohodke, odvrta rezidenta, da bi vlagal v drugi državi članici kot Zvezni republiki Nemčiji, pri čemer teh omejitev pretoka ni mogoče upravičiti.

25 V teh okoliščinah je Finanzgericht Münster prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je v nasprotju z določbami člena 52 Pogodbe ES, postal člen 43 ES, in členi od 73 B do 73 D Pogodbe ES, ki so postali členi od 56 do 58 ES, da določbe člena 20(2) in (3) AStG iz dvojne obdavčitve izvzamejo dohodke tuje stalne poslovne enote, ki imajo značaj kapitalskih naložb davčnega zavezanca, ki je neomejeno zavezan k plačilu davka v Nemčiji, in ki bi bili kot vmesni dohodki obdavčljivi, če bi bila stalna poslovna enota tuja družba, kljub dvostranski davčni konvenciji, tako da določajo odbitek davka na dohodek, ki je bil obračunan v tujini, in ne tako, da bi bili ti dohodki oproščeni nemškega davka?“

Vprašanje za predhodno odločanje

26 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člena 43 ES in 56 ES razlagati tako, da nasprotujeta davčni zakonodaji države članice, kot je ta v postopku v glavni stvari, na podlagi katere dohodki nacionalnega rezidenta, ki izhajajo iz kapitalskih naložb v poslovni enoti s sedežem v drugi državi članici, kljub konvenciji, katere namen je preprečiti dvojno obdavčevanje in ki je bila sklenjena z državo članico sedeža te poslovne enote, niso oproščeni nacionalnega davka na dohodek, ampak zanje velja nacionalna obdavčitev, pri čemer se davek na dohodek, ki je bil obračunan v drugi državi članici, odbije.

27 Najprej je treba spomniti na to, da so v skladu z ustaljeno sodno prakso, če ni skupnostnih ukrepov za poenotenje ali usklajitev, države članice še naprej pristojne za določitev meril za obdavčitev dohodkov in premoženja, da bi, v tem primeru po pogodbeni poti, odpravile dvojno obdavčitev (glej zlasti sodbe z dne 21. septembra 1999 v zadevi Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, str. I-6161, točka 57; z dne 3. oktobra 2006 v zadevi FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, ZOdl., str. I-9461, točka 54, 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 52).

28 Vendar čeprav so neposredni davki v pristojnosti držav članic, morajo te svojo pristojnost izvrševati ob spoštovanju prava Skupnosti (glej sodbo z dne 19. januarja 2006 v zadevi Bouanich, C-265/04, ZOdl., str. I-923, točka 28, in zgoraj navedeno sodbo Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, točka 36).

Omejitev svobode ustanavljanja

29 V skladu z ustaljeno sodno prakso spadajo na področje uporabe določb Pogodbe ES, ki se nanašajo na svobodo ustanavljanja, nacionalne določbe, ki se uporabljajo takrat, ko ima državljani 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 (glej v tem smislu sodbi z dne 18. julija 2007 v zadevi Oy AA, C-231/05, še neobjavljena v ZOdl., točka 20, in z dne 23. oktobra 2007 v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-112/05, še neobjavljena v ZOdl., točka 13).

30 Če ena ali več fizičnih oseb, ki so rezidenti države članice, pridobi celoten delež družbe, ki ima registriran sedež v drugi državi članici in ki tem osebam daje določen vpliv na odločitve družbe ter jim omogoča, da določijo dejavnosti, se v skladu s to sodno prakso uporabi določbe

Pogodbe o svobodi ustanavljanja (glej sodbi z dne 13. aprila 2000 v zadevi Baars, C-251/98, Recueil, str. I-2787, točki 21 in 22, in z dne 5. novembra 2002 v zadevi Überseering, C-208/00, Recueil, str. I-9919, točka 77).

31 Iz točke 14 te sodbe izhaja, da imajo vse deleže družbe Columbus, neposredno ali posredno, člani iste družine. Slednji imajo enake interese, soglasno sprejemajo odločitve v zvezi s to družbo prek istega zastopnika v njeni skupščini in ji določajo dejavnosti.

32 Iz navedenega izhaja, da se v položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, uporabijo določbe Pogodbe o svobodi ustanavljanja.

33 Člen 43 prepoveduje omejevanje svobode ustanavljanja. Čeprav skušajo določbe Pogodbe o svobodi ustanavljanja, glede na besedilo, 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 matižna država članica ovirala svojega državljan ali družbo, ustanovljeno v skladu z njeno zakonodajo, pri ustanavljanju družbe v drugi državi članici (glej zlasti sodbo z dne 16. julija 1998 v zadevi ICI, C-264/96, Recueil, str. I-4695, točka 21, ter sodbo z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, C-36/02, ZOdl., str. I-9609, točka 42).

34 Iz sodne prakse tudi izhaja, da je treba kot take omejitve 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).

35 Kot je bilo navedeno v točki 7 te sodbe, so dohodki davčnih zavezancev z dejanskim bivališčem v Nemčiji, ki izhajajo iz dobička nemške družbe prek belgijske komanditne družbe, oproščeni davka v smislu dvostranske davčne konvencije. Vendar je, tako kot v postopku v glavni stvari, dobiček take družbe, ki je ustvarjen v Belgiji, na podlagi belgijske davčne zakonodaje obdavčen manj kot 30 odstotkov, določbe AStG, ki se obravnavajo v postopku v glavni stvari, določajo, da ti dohodki davčnih zavezancev z dejanskim bivališčem v Nemčiji, ne glede na to konvencijo, niso več oproščeni davka na dohodek, ampak so podvrženi nemškemu davnemu sistemu, tako da se davek, obračunan v Belgiji, odbije od zneska obdavčitve, dolgovanega v Nemčiji.

36 Na podlagi člena 20(2) in (3) AStG dohodki iz družbe, ki je v tujini podvržena davčni stopnji, ki jo člen 8(1) in (3) AStG opredeli kot „nižjo“, namreč niso oproščeni, kot je določeno v dvostranski davčni konvenciji, ampak sodijo na področje uporabe metode odbitka, določene s členom 20(2) in (3) AStG.

37 Na podlagi podatkov, ki jih je na obravnavi predložila družba Columbus za poslovno leto 1996, naj bi uporaba metode odbitka namesto metode oprostitve za 53 odstotkov povečala davčni dolg družbenikov te družbe.

38 Vendar je treba poudariti, da taka ugotovitev, čeprav uporaba metode odbitka v okviru obdavčitve družbenikov družbe Columbus, določene s členom 20(2) in (3) AStG, ki se izpodbija v postopku v glavni stvari, povzroči dražje izvajanje dejavnosti te družbe, kot če bi bila ta obdavčitev opravljena po metodi oprostitve, določeni z dvostransko davčno konvencijo, ne obsega nujno, da navedene določbe pomenijo omejitev svobode ustanavljanja v smislu določb člena 43 ES.

39 Ker svoboda ustanavljanja prepoveduje vsakršno diskriminacijo, ki temelji na kraju sedeža družb (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Saint-Gobain ZN, točka 35, in sodbo z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Recueil, str. I-11753, točka 40), ni dvoma, da nemška davčna zakonodaja, ki se obravnava v postopku v glavni

stvari in ki je glede tega primerljiva z belgijsko davčno zakonodajo, ki se uporablja v zadevi, v kateri je bila izrečena sodba z dne 14. novembra 2006 v zadevi Kerckhaert in Morres (C-513/04, ZOdl., str. I-10967, točka 17), nikakor ne loči obdavčitve dohodkov, ki izhajajo iz dobička osebnih družb s sedežem v Nemčiji, in obdavčitve dohodkov, ki izhajajo iz dobičkov osebnih družb s sedežem v drugi državi članici, ki za manj kot 30 odstotkov obdavči dobičke, ki so jih te družbe ustvarile v tej državi. Ta zakonodaja z uporabo metode odbitka za te tuje družbe zgolj podvrže (v Nemčiji) dobičke, ki so jih ustvarile take družbe, enaki davčni stopnji kot dobičke, ki so jih ustvarile osebne družbe s sedežem v Nemčiji.

40 Ker take družbe, kot je družba Columbus, niso v manj ugodnem davčnem položaju kot osebne družbe s sedežem v Nemčiji, ni razloga za sklepanje o diskriminaciji, ki bi bila posledica različnega obravnavanja teh dveh kategorij družb.

41 Res je, da na podlagi ustaljene sodne prakse lahko diskriminacija pomeni tudi uporabo istega pravila v različnih položajih (glej sodbi z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker, C-279/93, Recueil, str. I-225, točka 30, in z dne 29. aprila 1999 v zadevi Royal Bank of Scotland, C-311/97, Recueil, str. I-2651, točka 26).

42 Vendar pa glede na davčno zakonodajo države prebivališča položaj družbenika, ki prejme dobičke, ni nujno drugačen samo zato, ker jih prejme od družbe s sedežem v drugi državi članici, ki pri izvrševanju svojih davčnih pristoynosti za te dobičke določa obdavčitev, ki je nižja od 30 odstotkov dejansko ustvarjenih dobičkov (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Kerckhaert in Morres, točka 19).

43 V okoliščinah, kot so te v obravnavani zadevi, neugodne posledice, ki bi lahko povzročile uporabo sistema obdavčitve dobička, kot je sistem, ki ga uveljavlja AStG, izhajajo iz vzporednega izvajanja davčnih pristoynosti dveh držav članic (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Kerckhaert in Morres, točka 20).

44 V zvezi s tem je treba opomniti, da je cilj konvencij, ki preprečujejo dvojno obdavčevanje, kot so predvidene v členu 293 ES, odpraviti ali omiliti negativne učinke na delovanje notranjega trga, ki izhajajo iz hkratnega obstoja nacionalnih davčnih sistemov, omenjenih v prejšnji točki (zgoraj navedena sodba Kerckhaert in Morres, točka 21).

45 Pravo Skupnosti v tem trenutku in v položaju, kot je v postopku v glavni stvari, ne predpisuje splošnih meril za porazdelitev pristoynosti med državami članicami glede odprave dvojne obdavčitve v Evropski skupnosti. Razen 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), Konvencije z dne 23. julija 1990 o odpravi dvojnega obdavčevanja v zvezi s preračunom dobička povezanih podjetij (UL L 225, str. 10) in Direktive Sveta 2003/48/ES z dne 3. junija 2003 o obdavčevanju dohodka od prihrankov v obliki plačil obresti (UL L 157, str. 38) ni bil do tega dneva v okviru prava Skupnosti sprejet noben ukrep poenotenja ali usklajevanja, ki bi skušal odpraviti dvojno obdavčevanje (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Kerckhaert in Morres, točka 22).

46 Čeprav so države članice v okviru svojih pristoynosti, ki so navedene v točki 27 te sodbe, sklenile številne dvostranske konvencije za odpravo ali omilitev navedenih negativnih učinkov, ostaja dejstvo, da Sodišče v okviru člena 234 ES ni pristojno, da se izreče o morebitni kršitvi države članice podpisnice glede določenih takih konvencij.

47 Kot je poudaril generalni pravobranilec v točki 46 sklepnih predlogov, namreč Sodišče ne more preizkusiti razmerja med nacionalnim ukrepom, kot je ta, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, in določenimi konvencijami o izogibanju dvojnega obdavčevanja, kot je dvostranska davčna konvencija, ker to vprašanje ne sodi v razlago prava Skupnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 14.

decembra 2000 v zadevi AMID, C-141/99, Recueil, str. I-11619, točka 18).

48 V nasprotju s tem, kar zatrjuje tožena stranka v postopku v glavni stvari, iz točk 43 in 44 sodbe z dne 26. oktobra 1999 v zadevi Eurowings Luftverkehrs (C-294/97, Recueil, str. I-7447, točki 43 in 44) tudi ne izhaja, da svoboda pretoka, zagotovljena s Pogodbo, nasprotuje uporabi take nacionalne zakonodaje, ki se obravnava v postopku v glavni stvari.

49 Čeprav je Sodišče v zgoraj navedeni sodbi Eurowings Luftverkehr razsodilo, da država članica uporabe davčnega odtegljaja za prejemnike storitev ne more utemeljiti z nižjo obdavčitvijo, kateri so bili podvrženi izvajalci storitev v drugi državi članici, je šlo v zadevi, v kateri je bila izrečena ta sodba, za nacionalno zakonodajo, ki za izvajalce storitev s sedežem v zadevni državi članici določa manj ugodno davčno obravnavanje kot za tiste, ki imajo sedež v drugi državi članici. Vendar v postopku v glavni stvari za take družbe, kot je Columbus, in osebne družbe s sedežem v Nemčiji oziroma za njihove družbenike velja davčno obravnavanje, ki ne temelji na takem različenem obravnavanju.

50 Družba Columbus poleg tega navaja, da določbe AStG, ki se obravnavajo v postopku v glavni stvari, povzročajo izkrivljanje izbire sedeža družb v drugih državah članicah.

51 Kot je bilo ugotovljeno v točki 44 te sodbe, so imele države članice v času usklajevanja davčnega prava Skupnosti delno avtonomijo. Iz te davčne pristojnosti izhaja, da svoboda družb, da izbirajo med različnimi državami, kjer bi imele sedež, nikakor ne obsega tega, da bi bile svoj davčni sistem zavezane prilagoditi različnim sistemom obdavčitve drugih držav članic, da bi zagotovile, da bi bila družba, ki je za svoj sedež izbrala zadevno državo članico, na nacionalni ravni obdavčena enako kot družba, ki je za svoj sedež izbrala drugo državo članico.

52 Družba Columbus med drugim navaja, da določbe AStG, ki se obravnavajo v postopku v glavni stvari, povzročajo izkrivljanje izbire med različnimi oblikami sedeža. Uporabi navedenih določb naj bi se izognila, če bi se odločila izvajati svoje dejavnosti v Belgiji prek hčerinske družbe, ki je kapitalska družba, in ne prek poslovne enote, kot je ta, ki se obravnava v postopku v glavni stvari.

53 Glede tega je treba opozoriti, da finančna avtonomija, na katero se sklicuje v točki 44 in 51 te sodbe, obsega tudi to, da so države članice svobodne pri določitvi pogojev in ravni obdavčitve različnih oblik poslovnih enot nacionalnih družb, ki poslujejo v tujini, pod pogojem, da se jim odobri obravnavanje, ki ni diskriminatorno do primerljivih nacionalnih poslovnih enot.

54 Glede na vse te ugotovitve in načelo enakega davčnega obravnavanja med družbami, kot je Columbus, in osebnimi družbami s sedežem v Nemčiji, kot je navedeno v točki 40 te sodbe, je treba ugotoviti, da določbe AStG ni mogoče opredeliti kot omejitev svobode ustanavljanja v smislu člena 43 ES.

Omejitev prostega pretoka kapitala

55 Predložitveno sodišče z vprašanjem za predhodno odločanje tudi sprašuje, ali je treba člen 56 ES razlagati tako, da nasprotuje taki nacionalni zakonodaji, kot se obravnava v postopku v glavni stvari.

56 Glede tega zadošča opozorilo, da, kot izhaja iz zgornjih ugotovitev, taka zakonodaja, kot obravnavana v postopku v glavni stvari, ne ustvarja diskriminacije proti davčnim zavezancem države članice, ki se jim odštejejo dobički, ki so jih ustvarile osebne družbe s sedežem v drugi državi članici. Zato ugotovitev iz točke 54 te sodbe velja tudi za določbe o svobodnem pretoku kapitala (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točka

60).

57 Na postavljeno vprašanje je zato treba odgovoriti, da je treba ?lena 43 ES in 56 ES razlagati tako, da ne nasprotujeta dav?ni zakonodaji države ?lanice, na podlagi katere dohodki nacionalnega rezidenta, ki izhajajo iz kapitala, vloženega v poslovno enoto s sedežem v drugi državi ?lanici, ne glede na konvencijo o izogibanju dvojnega obdav?evanja, sklenjene z državo ?lanico sedeža te poslovne enote, niso oproš?eni davka na nacionalni dohodek, ampak zanje velja nacionalna obdav?itev, od katere se odšteje davek, obra?unan v drugi državi ?lanici.

Stroški

58 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, le-to odlo?i o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

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

?lena 43 ES in 56 ES je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta dav?ni zakonodaji države ?lanice, na podlagi katere dohodki nacionalnega rezidenta, ki izhajajo iz kapitala, vloženega v poslovno enoto s sedežem v drugi državi ?lanici, ne glede na konvencijo o izogibanju dvojnega obdav?evanja, sklenjeno z državo ?lanico sedeža te poslovne enote, niso oproš?eni davka na nacionalni dohodek, ampak so obdav?eni z nacionalnim davkom, od katerega se odšteje davek, obra?unan v drugi državi ?lanici.

Podpisi

* Jezik postopka: nemš?ina.