

Zadeva C-436/06

Per Grønfeldt in Tatiana Grønfeldt

proti

Finanzamt Hamburg – Am Tierpark

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

„Prosti pretok kapitala – Obdavčitev – Davki na dobiček – Nacionalna ureditev glede obdavčitve dobičkov, ustvarjenih s prodajo deležev (delnic) kapitalskih družb“

Sodba Sodišča (drugi senat) z dne 18. decembra 2007

Povzetek sodbe

Prosti pretok kapitala – Omejitve – Davčna zakonodaja – Davki na dobiček

(člen 56 ES)

Člen 56 ES je treba razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, v kateri je bil dobiček, ustvarjen od prodaje deležev v kapitalski družbi s sedežem v drugi državi članici, obdavčljiv že v določenem letu, če je imel odsvojitelj v predhodnih petih letih, neposredno ali posredno, najmanj 1-odstotni delež kapitala družbe, medtem ko je bil dobiček, ustvarjen od prodaje – pod enakimi pogoji – deležev kapitalne družbe s sedežem v tej prvi državi članici, ki je v celoti podvržen davku od dohodka pravnih oseb, obdavčljiv v določenem letu le v primeru znatnega, najmanj 10-odstotnega, deleža.

Posledica takega različnega obravnavanja glede na kraj kapitalne naložbe je namreč odvratanje delničarja od vlaganja svojega kapitala v družbo s sedežem v drugi državi in ima prav tako omejevalni učinek pri družbah s sedežem v drugih državah, ker pomeni oviro njihovem zbiranju kapitala v zadevni državi članici. V zvezi s tem ni pomembno, da je različno obravnavanje obstajalo le v omejenem časovnem obdobju, ker ta sama okoliščina namreč ne izključuje, da ima različno obravnavanje pomembne učinke in da je prosti pretok kapitala tako dejansko oviran.

Tako različno obravnavanje ne more biti utemeljeno s potrebo po zagotovitvi polne obdavčitve, ki je povezana z ohranitvijo skladnosti davčne ureditve, ker za delničarja ne obstaja neposredna zveza med zadevno davčno ugodnostjo in nadomestitvijo te ugodnosti z določenim davčnim odtegljajem. Poleg tega tako različno obravnavanje ne more biti utemeljeno s prosto presojo držav članic pri vzpostavitvi prehodne ureditve za dolgoročno vzpostavitev skladnosti sistema davka od dohodka nacionalnih pravnih oseb s pravom Skupnosti in odpravo morebitne diskriminacije. Ta prosta presoja je namreč vedno omejena s spoštovanjem temeljnih svoboščin in zlasti s spoštovanjem prostega pretoka kapitala. Tudi če bi bilo mogoče prehodno ureditev, kar zadeva obdavčitev dobičkov, ustvarjenih s prodajo deležev v družbah rezidentkah, razumeti kot legitimno skrb za zagotovitev nemotenega prehoda od prejšnje ureditve k novi, taka okoliščina sama po sebi ne more upravičiti različnega obravnavanja na škodo obdavčitve dobičkov, ustvarjenih s prodajo deležev v družbah nerezidentkah.

(Glej točke 14, 15, 26, 27, 32, 33, 35 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 18. decembra 2007(*)

„Prosti pretok kapitala – Obdavčitev – Davki na dohodek – Nacionalna ureditev glede obdavčitve dobičkov, ustvarjenih s prodajo deležev (delnic) kapitalskih družb“

V zadevi C-436/06,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Finanzgericht Hamburg (Nemčija) s sklepom z dne 20. septembra 2006, ki je prispela na Sodišče 23. oktobra 2006, v postopku

Per Grønfeldt,

Tatiana Grønfeldt

proti

Finanzamt Hamburg – Am Tierpark,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi C. W. A. Timmermans (poročevalec), predsednik senata, L. Bay Larsen, K. Schieman, P. Kriš, sodniki, in C. Toader, sodnica,

generalni pravobranilec: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 27. septembra 2007,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za P. in T. Grønfeldt A. Mutscher, davčni svetovalec,
- za Finanzamt Hamburg – Am Tierpark B. Fiedler, svetovalec,
- za nemško vlado M. Lumma in C. Blaschke, zastopnika,
- za grško vlado K. Georgiadis, O. Patsopoulou in I. Pouli, zastopniki,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in G. Wilms, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 56 ES.

2 Ta predlog je bil predložen v okviru spora med P. in T. Grønfeldt ter Finanzamt Hamburg – Am Tierpark (v nadaljevanju: Finanzamt) glede obdavčitve dobičkov v Nemčiji, ustvarjenih s prodajo deležev v dveh kapitalskih družbah danskega prava.

Nacionalni pravni okvir

3 Kot sledi iz predložitvenega sklepa, je člen 17 zakona o obdavčitvi dohodka na dobiček (Einkommensteuergesetz) v različici, ki izhaja iz zakona z dne 24. marca 1999 (BGBl. 1999 I., str. 402), z izrazom dohodki od poklicnih dejavnosti med drugim zajemal dobiček od prodaje deležev kapitalskih družb, če je imel odsvojitelj v zadnjih petih letih, neposredno ali posredno, znatni delež v kapitalu družbe, in sicer v višini najmanj 10 odstotkov.

4 V skladu s členom 17 zakona o davku na dohodek, kot je bil spremenjen z zakonom o davčni olajšavi 2001/2002 (Steuersenkungsgesetz 2001/2002) z dne 23. oktobra 2000 (BGBl. 2000 I., str. 1433, v nadaljevanju: nova različica EStG), je dohodek iz poklicne dejavnosti prav tako pomenil dobiček od prodaje deležev kapitalske družbe, če je imel odsvojitelj v zadnjih petih letih, neposredno ali posredno, najmanj en odstotni delež v kapitalu družbe.

5 Iz določb o izvajanju člena 17 nove različice EStG, in sicer iz člena 52(1) nove različice EStG in člena 52(34a) zakona o davku na dohodek, kot je bil spremenjen z davčnim zakonom o uskladitvi z eurom (Steuer-Euroglättungsgesetz) z dne 19. decembra 2000 (BGBl. 2000 I., str. 1790), izhaja, da pri prodaji deležev družb, ki niso v celoti zavezane za davek od dohodka pravnih oseb in torej zlasti pri prodaji deležev tuje kapitalske družbe, se je člen 17 nove različice EStG uporabljal od davčnega leta 2001, neodvisno od vseh drugih pogojev. Glede prodaje deležev družb, ki so v celoti zavezane za davek od dohodka pravnih oseb, kar velja za družbe nemškega prava, se je člen 17 nove različice EStG uporabljal šele od davčnega leta 2002, pri čemer so bili dobički od prodaj, opravljenih leta 2001, obdavčljivi le, če je odsvojiteljev delež v kapitalu znašal najmanj 10 odstotkov.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

6 Iz predložitvenega sklepa izhaja, da je imel P. Grønfeldt kot delničar v kapitalu dveh družb danskega prava, in sicer družbe Navision Software A/S in družbe WISEhouse Denmark A/S, 2,1-odstotni oziroma 2,5-odstotni delež.

7 Leta 2001 je velik del teh deležev prodal. S tem je ustvaril dobiček od prodaje deležev, ki jih je imel v družbi Navision Software A/S, in manjšo izgubo od deležev, ki jih je imel v družbi WISEhouse Denmark A/S.

8 Finanzamt je v odločbi o odmeri dohodnine z dne 10. aprila 2003 v skladu s členom 17 nove različice EStG, potem ko je izravnal dobiček in izgubo, kot izhajata iz navedenih prodaj, upošteval dobiček od prodaje v višini 2.021.287 DM. Naknadna pritožba v upravnem postopku, ki sta jo zakonca Grønfeldt vložila zoper to obdavčitev, je bila zavrnjena.

9 Zakonca Grønfeldt sta zato navedeno obdavčitev izpodbijala pred predložitvenim sodiščem.

10 Po njunem mnenju pomeni obdavčitev dobičkov, ustvarjenih s prodajo deležev tuje kapitalske družbe, če delež v kapitalu te družbe dosega najmanj en odstotek, in obdavčitev dobičkov, ustvarjenih s prodajo deležev nemške kapitalske družbe, če delež v kapitalu dosega 10 odstotkov, različno obravnavanje, ki med drugim krši načelo prostega pretoka kapitala iz člena 56 ES.

11 Predložitveno sodišče ima enake dvome, kot jih je Bundesfinanzhof navedlo v sklepu VIII B 107/04 z dne 14. februarja 2006 glede skladnosti člena 17 nove različice EStG z načelom prostega pretoka kapitala.

12 Glede na to, da je Finanzgericht Hamburg menilo, da se za rešitev spora, ki mu je predložen, zahteva razlaga prava Skupnosti, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je dejstvo, da je bil dobiček, ustvarjen s prodajo deležev v tuji kapitalski družbi leta 2001, obdavčljiv že leta 2001, če je imel prodajalec v predhodnih petih letih, neposredno ali posredno, en odstotni delež kapitala družbe, medtem ko je bil dobiček, ustvarjen s prodajo – pod enakimi pogoji – deležev (nemške) kapitalske družbe, ki je v celoti predmet davka od dohodka pravnih oseb, obdavčljiv leta 2001 le v primeru znatnega, najmanj desetodstotnega deleža, združljivo s členom 56 ES, ki se nanaša na prosti pretok kapitala?“

Vprašanje za predhodno odločanje

13 Kot izhaja iz predložitvenega sklepa, so bili dobički od prodaje deležev tujih kapitalskih družb leta 2001 obdavčljivi že pri najmanj en odstotnem deležu v kapitalu. Nasprotno pa so bili dobički od prodaje deležev kapitalskih družb nacionalnega prava istega leta in pod sicer enakimi pogoji obdavčljivi šele pri desetodstotnem deležu v kapitalu.

14 Zato je posledica različnega obravnavanja glede na kraj kapitalske naložbe odvržanje delničarja od vlaganja svojega kapitala v družbo s sedežem v drugi državi in ima prav tako omejevalni učinek pri družbah s sedežem v drugih državah, ker pomeni oviro njihovem zbiranju kapitala v Nemčiji (glej v tem smislu sodbo z dne 12. decembra 2006 v zadevi *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, ZOdl., str. I-11753, točka 166).

15 V zvezi s tem ni pomembno, da je različno obravnavanje obstajalo le v omejenem časovnem obdobju. Ta okoliščina namreč ne izključuje, da ima različno obravnavanje pomembne učinke, kot kaže med drugim dejansko stanje v postopku v glavni stvari, in da je prosti pretok kapitala tako dejansko oviran.

16 Da bi bilo tako različno obravnavanje združljivo z določbami Pogodbe ES, ki se nanašajo na prosti pretok kapitala, se mora nanašati na položaje, ki niso objektivno primerljivi, ali mora biti upravičeno z nujnim razlogom v splošnem interesu (zgoraj navedena sodba *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točka 167).

17 Po mnenju Finanzamt in nemške vlade je različno obravnavanje, kot je to v postopku v glavni stvari, element prehodne ureditve, za vzpostavitev katere bi morala država članica imeti določeno polje proste presoje ter v okviru katerega bi morala vzpostaviti dolgoročno skladnost sistema davka od dohodka nemških pravnih oseb s pravom Skupnosti in odpraviti morebitno diskriminacijo. Natančneje, da bi se enaka davna obremenitev uporabljala za naložbe, ustvarjene v Nemčiji in v tujini, je bil v nemškem sistemu davka od dohodka nemških pravnih oseb postopek

popolnega odbitka nadomeščen s postopkom 50-odstotnega znižanja dohodkov.

18 Nemška vlada glede postopka popolnega odbitka trdi, da je bil dobiček kapitalске družbe na celoma obdavčen po 40-odstotni stopnji. Dobiček, ki ga je razdelila med svoje delničarje, pa le po 30-odstotni stopnji. Delničar je moral ponovno plačati davek na dohodek od dobičkov, razdeljenih glede na njegovo osebno davčno stopnjo. Vendar bi lahko od svojega osebnega dolgovanega davka odbil celotni davek od dohodka pravnih oseb, ki ga je kapitalška družba že plačala v Nemčiji. Tako bi se bilo mogoče izogniti dvojni obdavčitvi dobičkov.

19 Nasprotno, glede postopka 50-odstotnega znižanja dohodkov ista vlada meni, da je kapitalška družba na svoje dobičke za davčna leta po 31. decembru 2000 obdavčena le po enotni 25-odstotni stopnji, neodvisno od vprašanja, ali ustvarjeni dobiček razdeli med svoje delničarje ali ne. Delničar, ki prejme dividendo, ne more več odbiti davka od dohodka pravnih oseb. Vendar mora davek plačati le za polovico dividend iz naslova dobička od kapitala, druga polovica je oproščena davka. Ta sistem se vzporedno uporablja za obdavčitev dividend in dobičkov od prodaje.

20 Ta vlada v okviru postopka 50-odstotnega znižanja dohodkov prav tako trdi, da bi bilo polno obdavčitev dobičkov kapitalске družbe – nasprotno kot je v primeru postopka polnega odbitka, v katerem se polna obdavčitev opravi že na ravni družbe – mogoče doseči le s kombiniranjem obdavčitve dobičkov družbe in obdavčitve polovice dividend delničarja.

21 Ta kombinacija, ki po mnenju nemške vlade zagotavlja polno obdavčitev, ne bi bila mogoča, če bi kapitalski delež, ki v primeru prodaje deležev vodi do zavezanosti za plačilo davka, ostal nespremenjen, 10-odstotni. V tem primeru bi lahko namreč delničar z deležem, manjšim od 10 odstotkov, le-tega prodal in bi bil glede na okoliščine primera oproščen davka, če bi družba več let zadrževala nerazdeljene dobičke.

22 Finanzamt in nemška vlada poleg tega pojasnjujeta, da se je nov sistem, povezan s postopkom 50-odstotnega znižanja dohodkov, na celoma začel uporabljati šele leta 2001 za družbe, ki delijo svoje dobičke. Za delničarja pa se je postopek popolnega odbitka še vedno uporabljal leta 2001, če so dobički od dividend izhajali iz običajnih delitev dobičkov družbe rezidentke za leto 2000. Nasprotno, za prejemnike tujih dividend se je postopek 50-odstotnega zmanjšanja dohodkov uporabljal brez prehodne faze, ker se za te prejemnike po prej veljavni zakonodaji postopek popolnega odbitka ni uporabljal.

23 V zvezi s tem je treba glede vprašanja – ali se različno obravnavanje, kot je to v postopku v glavni stvari, nanaša na položaje, ki so objektivno primerljivi – primerjati položaj, v katerem je bil leta 2001 delničar, ki je imel deleže v družbi nerezidentki, s tistim, v katerem je bil v tem istem letu delničar, ki je imel deleže v družbi rezidentki. Torej, v nasprotju s predlogom nemške vlade primerjava med položajem, v katerem je bil delničar, ki je imel deleže v družbi nerezidentki pred letom 2001, in tistim, domnevno ugodnejšim, v katerem je bil po tem istem letu, ni upoštevna.

24 Vendar, ker je bil postopek 50-odstotnega znižanja dohodkov po besedah nemške vlade uveden prav zaradi odprave morebitne diskriminacije med naložbami v družbe rezidentke in naložbami v družbe nerezidentke, se ne zdi sporno, da so delničarji teh dveh kategorij družb, kar zadeva uporabo davčnega praga v okviru, kot je ta v zadevi v glavni stvari, v objektivno primerljivem položaju.

25 Preizkusiti je torej treba, ali je različno obravnavanje, kot je to v postopku v glavni stvari, upravičeno z nujnim razlogom v splošnem interesu.

26 Prvič, glede argumenta v zvezi s potrebo po zagotovitvi polne obdavčitve je treba ugotoviti,

da je ta podoben argumentu, ki temelji na skladnosti davčne ureditve.

27 Kot je prav tako navedlo Bundesfinanzhof v svojem zgoraj navedenem sklepu VIII B 107/04, na katerega se sklicuje predložitveno sodišče, se različno obravnavanje, kot je to v postopku v glavni stvari, ne zdi upravičeno s potrebo po zagotovitvi skladnosti davčne ureditve, ker za delničarja, kot je P. Grønfeldt, ne obstaja neposredna zveza med zadevno davčno ugodnostjo in nadomestitvijo te ugodnosti z določenim davčnim odtegljajem (glej v tem smislu sodbi z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen, C-319/02, ZOdl., str. I-7477, točka 42, in z dne 6. marca 2007 v zadevi Meilicke in drugi, C-292/04, ZOdl., str. I-1835, točka 26).

28 Poleg tega trditev glede polne obdavčitve gotovo omogoča razumeti, zakaj je bil nov sistem, povezan s postopkom 50-odstotnega znižanja dohodkov, uveden šele leta 2002 za delničarje, ki so imeli delnice v družbi rezidentki. Ker je bila ta vrsta družbe med letom 2000 še vedno podvržena davku na dobiček v okviru starega postopka polnega odbitka, je zanjo glede dividend, razdeljenih leta 2001, veljala „polna obdavčitev“, kot jo je določila nemška vlada. Vendar na podlagi te trditve ni mogoče pojasniti način, na katerega je bil delničar, ki je imel delnice v družbi nerezidentki, obravnavan leta 2001. V takem primeru „polne obdavčitve“, kot jo je določila nemška vlada, v nobenem primeru ni mogoče doseči, ker so bili dobički družbe nerezidentke obdavčeni v drugi državi članici.

29 Na to razlago ne vpliva okoliščina, na katero se sklicuje nemška vlada, na podlagi katere bi lahko zadevni delničar prenesel svoj delež, potem ko bi družba več let zadrževala nerazdeljene dobičke. Ne glede na to, ali so se dobički zadržali ali ne, v primeru delničarja, kot je P. Grønfeldt, ni mogoče priti do „polne obdavčitve“, kot jo je določila nemška vlada.

30 Iz spisa, predloženega Sodišču, torej ne izhaja, da je bila odločitev, da se leta 2001 kot merilo za določitev praga obdavčitve dobičkov, ki jih je ustvaril delničar, sprejme enoodstotni delež kapitala družbe nerezidentke in ne desetodstotni delež, nujna za zagotovitev te „polne obdavčitve“.

31 Iz zgoraj navedenega izhaja, da različnega obravnavanja, kot je to v postopku v glavni stvari, ni mogoče upravičiti s potrebo po zagotovitvi skladnosti davčne ureditve.

32 Drugič, glede trditve, da mora imeti država članica, katere cilj je dolgoročno vzpostavitev skladnosti sistema davka od dohodka nacionalnih pravnih oseb s pravom Skupnosti in odprava morebitne diskriminacije, določeno polje proste presoje za vzpostavitev prehodne ureditve, je treba opozoriti, da je to polje proste presoje vedno omejeno s spoštovanjem temeljnih svoboščin in zlasti glede zadeve v glavni stvari s spoštovanjem prostega pretoka kapitala.

33 Tudi če bi bilo mogoče prehodno ureditev, kot je ta v postopku v glavni stvari, kar zadeva obdavčitev dobičkov, ustvarjenih s prodajo deležev v družbah rezidentkah, razumeti kot legitimno skrb za zagotovitev nemotenega prehoda od prejšnje ureditve k novi, taka okoliščina sama po sebi ne dopušča upravičitve različnega obravnavanja, kot je ta v postopku v glavni stvari, na škodo obdavčitve dobičkov, ustvarjenih s prodajo deležev v družbah nerezidentkah.

34 Iz spisa, predloženega Sodišču, torej izhaja, da različnega obravnavanja, kot je to v postopku v glavni stvari, ni mogoče upravičiti z nujnim razlogom v splošnem interesu.

35 Zato je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 56 ES razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, kot je ta v postopku v glavni stvari, v kateri je bil dobiček, ustvarjen s prodajo deležev v kapitalski družbi s sedežem v drugi državi članici, obdavčljiv že leta 2001, če je imel odsvojitelj v predhodnih petih letih, neposredno ali posredno, najmanj enoodstotni delež kapitala družbe, medtem ko je bil dobiček, ustvarjen s prodajo – pod enakimi pogoji –

deležev kapitalske družbe s sedežem v tej prvi državi članici, ki je v celoti podvržen davku od dohodka pravnih oseb, obdavčljiv leta 2001 le v primeru znatnega, najmanj desetodstotnega deleža.

Stroški

36 Ker je ta postopek za stranke 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 (drugi senat) razsodilo:

Člen 56 ES je treba razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, kot je ta v postopku v glavni stvari, v kateri je bil dobiček, ustvarjen od prodaje deležev v kapitalski družbi s sedežem v drugi državi članici, obdavčljivi že leta 2001, če je imel odsvojitelj v predhodnih petih letih, neposredno ali posredno, najmanj enoodstotni delež kapitala družbe, medtem ko je bil dobiček, ustvarjen od prodaje – pod enakimi pogoji – deležev kapitalske družbe s sedežem v tej prvi državi članici, ki je v celoti podvržen davku od dohodka pravnih oseb, obdavčljiv leta 2001 le v primeru znatnega, najmanj desetodstotnega deleža.

Podpisi

**** Jezik postopka: nemščina.**