

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)
z 23. februára 2006 *

Vo veci C-253/03,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES,
podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Nemecko) z 1. apríla 2003 a doručený
Súdnemu dvoru 13. júna 2003, ktorý súvisí s konaním:

CLT-UFA SA

proti

Finanzamt Köln-West,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas, sudcovia J. Malenovský, J.-P. Puissochet,
S. von Bahr (spravodajca) a U. Løhmus,

* Jazyk konania: nemčina.

generálny advokát: P. Léger,
tajomník: M.-F. Contet, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 29. septembra 2004,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- CLT-UFA SA, v zastúpení: A. Raupach a D. Pohl, Rechtsanwälte,
- Finanzamt Köln-West, v zastúpení: K.-H. Vanyek a G. Sasonow, splnomocnení zástupcovia,
- nemecká vláda, v zastúpení: C.-D. Quassowski, M. Lumma a W.-D. Plessing, splnomocnení zástupcovia,
- Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal a G. Braun, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 14. apríla 2005,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Predmetom návrhu na začatie prejudiciálneho konania je výklad článku 52 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 43 ES) a článku 58 Zmluvy ES (teraz článok 48 ES).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi CLT-UFA SA (ďalej len „CLT-UFA“) a Finanzamt Köln-West (riaditeľstvo daňových služieb, ďalej len „Finanzamt“), ktorého predmetom je zdanenie ziskov nemeckej organizačnej zložky obchodnej spoločnosti CLT-UFA.

Spor vo veci samej a právny rámec

- 3 Spoločnosť CLT-UFA má svoje sídlo a riadiace orgány v Luxembursku. V roku 1994 (ďalej len „sporné obdobie“) mala organizačnú zložku v Nemecku.
- 4 Finanzamt určil základ dane z príjmov právnických osôb v prípade CLT-UFA, ktorá je daňovníkom s daňovou povinnosťou obmedzenou v Nemecku na príjmy

dosiahnuté jej nemeckou organizačnou zložkou počas sporného obdobia, v súlade s článkom 5 ods.1 Dohody medzi Luxemburským veľkovojvodstvom a Spolkovou republikou Nemecko o zamedzení dvojakého zdanenia a o zavedení pravidiel o vzájomnej administratívnej pomoci v oblasti daní z príjmov a z majetku a v oblasti obchodnej dane a dane z nehnuteľnosti, ako aj v súlade s jej Záverečným protokolom podpísanými v Luxemburgu 23. augusta 1958, v znení Doplnkového protokolu z 15. júna 1973 (ďalej len „dohoda o zamedzení dvojakého zdanenia medzi Spolkovou republikou Nemecko a Luxemburským veľkovojvodstvom“).

- 5 Finanzamt určil sadzbu dane vo výške 42 % zdaniteľného príjmu organizačnej zložky na základe článku 23 ods. 2 a 3 zákona 1991 o dani z príjmov právnických osôb (Körperschaftsteuergesetz) v znení uplatniteľnom na okolnosti vo veci samej (ďalej „KStG“).
- 6 Námiетка a žaloba podaná na Finanzgericht, v rámci ktorých CLT-UFA tvrdila, že táto sadzba dane bola diskriminačná a porušovala jej právo na slobodu usadiť sa v zmysle článku 52 Zmluvy v spojení s článkom 58 Zmluvy, boli neúspešné. CLT-UFA teda podal na Bundesfinanzhof návrh na zrušenie rozsudku Finanzgericht-u a na zmenu daňového platobného výmeru s cieľom znížiť sadzbu dane na 30 % zdaniteľného príjmu.
- 7 Bundesfinanzhof uvádza, že s CLT-UFA sa vzhľadom na umiestnenie jej sídla a riadiacich orgánov v Luxembursku zaobchádzalo rozdielne a menej výhodne, pokiaľ ide o jej nemeckú organizačnú zložku, ako keby vykonávala svoj predmet podnikania v Nemecku vo forme spoločnosti s ručením obmedzeným alebo akciovej spoločnosti majúcej svoje sídlo a/alebo svoje riadiace orgány v Nemecku.

- 8 Bundesfinanzhof upresňuje, že akciová spoločnosť so sídlom a/alebo s riadiacimi orgánmi v Nemecku bola daňovníkom dane z príjmov právnických osôb, ktorej sadzba v prípade, že zisk nebol rozdelený, bola vo výške 45 % zisku pred zdanením. Táto vysoká daňová sadzba by mohla byť však znížená. V súlade s článkom 27 ods. 1 a článkom 49 ods. 1 KStG, ako aj s článkom 43 ods. 1 prvou vetou bodom 1 a článkom 44d ods. 1 zákona o dani z príjmov (Einkommensteuergesetz 1994, ďalej len „EStG“) by sa daň z príjmov právnických osôb znížila na 33,5 %, ak by rozdelenie zisku bolo uskutočnené v prospech materskej spoločnosti do 30. júna 1996. Ak by bol zisk zaplatený materskej spoločnosti po 30. júni 1996, sadzba dane by bola znížená na úroveň 30 % zisku v súlade s článkom 44d ods. 1 treťou vetou EStG, v spojení s článkom 49 ods. 1 KStG. Bundesfinanzhof uvádza, že vo všeobecnosti sa dcérske spoločnosti uchylujú k tejto možnosti zníženia sadzby dane.
- 9 Bundesfinanzhof je v pochybnostiach, pokiaľ ide o opodstatnenosť uplatnenia odlišnej sadzby dane na ujmu CLT-UFA. V prípade, že sadzba zdanenia organizačných zložiek vo výške 42 % by porušovala zmluvu, Bundesfinanzhof má záujem na tom, aby Súdny dvor upresnil, aká by bola uplatniteľná sadzba, aby sa odstránilo toto porušenie. Bundesfinanzhof sa domnieva, že by stačila sadzba dane zo ziskov stálej prevádzkarne CLT-UFA na úrovni 33,5 %, pokiaľ by predmetná spoločnosť mohla vykázať zisky po uplynutí sporného obdobia.

Prejudiciálne otázky

- 10 Za týchto okolností Bundesfinanzhof rozhodol prerušiť konania a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 52 Zmluvy ES v spojení s článkom 58 Zmluvy ES vykladať v tom zmysle, že sloboda usadiť sa je porušená vtedy, keď zisk dosiahnutý zahraničnou

kapitálovou obchodnou spoločnosťou Európskej únie prostredníctvom organizačnej zložky umiestnenej v Nemecku počas zdaniteľného obdobia 1994 je predmetom nemeckej dane z príjmov právnických osôb (sadzba dane stálych prevádzkarní) so sadzbou 42 %, hoci:

- a) zisk by bol predmetom nemeckej dane z príjmov právnických osôb len so sadzbou 33,5 %, ak dcérska spoločnosť, ktorá je v Nemecku daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou z hľadiska dane z príjmov právnických osôb a ktorej účasť na základnom imaní vlastní kapitálová spoločnosť z inej krajiny EÚ, dosiahla tento zisk a v plnej výške ho vyplatila materskej spoločnosti pred 30. júnom 1996;
 - b) zisk by bol najskôr predmetom nemeckej dane z príjmov právnických osôb so sadzbou 45 %, ak by ho dcérska spoločnosť tezaurovala do 30. júna 1996, ale následne by sa sadzba dane z príjmov právnických osôb znížila na 30 % v prípade úplného vyplatenia po 30. júni 1996?
2. Má sa sadzba dane stálych prevádzkarní, ak porušuje článok 52 Zmluvy ES v spojení s článkom 58 Zmluvy ES, znížiť na 30 % pre sporné zdaňovacie obdobie s cieľom odstrániť toto porušenie?“

O prvej otázke

- ¹¹ Svojou prvou otázkou sa v podstate vnútroštátny súd pýta, či články 52 a 58 Zmluvy vylučujú vnútroštátnu právnu úpravu, aká je vo veci samej, ktorá v prípade

organizačnej zložky obchodnej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte stanovuje vyššiu sadzbu dane zo ziskov tejto organizačnej zložky, ako je sadzba dane zo ziskov dcérskej spoločnosti takejto spoločnosti, keď táto dcérska spoločnosť vyplatí všetky zisky, ktoré dosiahla, svojej materskej spoločnosti.

- 12 Je potrebné pripomenúť, že článok 52 Zmluvy tvorí jedno zo základných ustanovení práva Spoločenstva a je priamo uplatniteľné v členských štátoch (pozri najmä rozsudok z 21. septembra 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Zb. s. I-6161, bod 34).
- 13 Sloboda usadiť sa štátnych príslušníkov jedného členského štátu na území iného členského štátu spočíva na základe tohto ustanovenia na prístupe k samostatne zárobkovým činnostiam a ich výkonom, ako aj na založení a prevádzkovaní podniku za podmienok stanovených právnymi predpismi krajiny usadenia pre svojich vlastných štátnych príslušníkov. Odstránenie obmedzení slobody usadiť sa vzťahuje na obmedzenia týkajúce sa založenia právnickej osoby — obchodného zástupcu, založenia organizačných zložiek alebo dcérskych spoločností štátnymi príslušníkmi členského štátu usadenými na území iného členského štátu (rozsudky z 28. januára 1986, Komisia/Francúzsko, 270/83, Zb. s. 273, bod 13, a z 29. apríla 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Zb. s. I-2651, bod 22).
- 14 Článok 52 prvý odsek druhá veta Zmluvy, dáva výslovne hospodárskym subjektom možnosť slobodne si vybrať právnu formu vhodnú pre výkon ich predmetu podnikania v inom členskom, pričom tento slobodný výber nesmie byť obmedzený diskriminačnými daňovými ustanoveniami (rozsudok Komisia/Francúzsko, už citovaný, bod 22).

- 15 Sloboda vybrať si právnu formu vhodnú pre výkon predmetu podnikania v inom členskom štáte má takto najmä za cieľ umožniť obchodným spoločnostiam, ktoré majú svoje sídlo v členskom štáte, založiť organizačnú zložku v inom členskom štáte na to, aby tu vykonávali ich predmet podnikania za rovnakých podmienok ako v prípade dcérskych spoločností.
- 16 V tejto súvislosti je potrebné konštatovať, že konečná sadzba dane vo výšky 42 % uplatniteľná na zisky organizačných zložiek materských spoločností so sídlom v inom členskom štáte tvorí vo všeobecnosti nevýhodné zaobchádzanie vzhľadom na zníženú sadzbu dane vo výške 33,5 %, dokonca 30 %, uplatniteľnú na zisky dcérskych spoločností takýchto obchodných spoločností.
- 17 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že odmietnutie uplatnenia zníženej sadzby dane na organizačné zložky znižuje pre obchodné spoločnosti so sídlom v iných členských štátoch príťažlivosť výkonu slobody usadiť sa prostredníctvom organizačnej zložky. Z toho vyplýva, že vnútroštátna právna úprava, aká je úprava vo veci samej, obmedzuje slobodu vybrať si právnu formu vhodnú na výkon predmetu podnikania v inom členskom štáte.
- 18 V dôsledku toho treba skúmať, či tento rozdiel v zaobchádzaní je objektívne odôvodnený.
- 19 Finanzamt a nemecká vláda tvrdia, že rozdiel v zaobchádzaní medzi organizačnou zložkou a dcérskou spoločnosťou sa vzťahuje na situácie, ktoré nie sú objektívne porovnateľné.

- 20 Najmä tvrdia, že zisky rozdeľované dcérskou spoločnosťou v prospech materskej spoločnosti sa vyčleňujú z majetku dcérskej spoločnosti, zatiaľ čo zisky prevádzané organizačnou zložkou svojmu materskému podniku zostávajú súčasťou vnútorného majetku tej istej obchodnej spoločnosti. Podľa názoru nemeckej vlády a Finanzamt-u tento základný rozdiel, ako aj dôvody verejného poriadku viedli vnútroštátneho zákonodarcu k vylúčeniu uplatňovania zníženej daňovej sadzby na zisky organizačných zložiek.
- 21 Finanzamt dodáva, že znížená sadzba dane uplatniteľná na dcérske spoločnosti je odôvodnená skutočnosťou, že daň vybraná od dcérskej spoločnosti musí byť započítaná do daňovej povinnosti materskej spoločnosti, ktorej je vyplácaný zisk, pričom dcérska spoločnosť je v Nemecku daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou, a to s cieľom vyhnúť sa dvojitému zdaneniu týchto daňovníkov.
- 22 Pokiaľ ide o tvrdenie nemeckej vlády a Finanzamt-u, podľa ktorého jestvuje základný rozdiel medzi rozdelením ziskov dcérskou spoločnosťou v prospech materskej spoločnosti a prevodom ziskov vo vnútri spoločnosti, je potrebné uviesť nasledovné.
- 23 V oboch prípadoch sú zisky dané spoločnosti, ktorá kontroluje dcérsku spoločnosť alebo organizačnú zložku. Jediný skutočný rozdiel medzi oboma situáciami je totižto v tom, že rozdelenie ziskov dcérskej spoločnosti v prospech materskej spoločnosti predpokladá v tejto súvislosti existenciu formálneho rozhodnutia, zatiaľ čo zisky organizačnej zložky obchodnej spoločnosti sú súčasťou majetku tejto spoločnosti, aj keď nebolo prijaté žiadne formálne rozhodnutie.

- 24 Okrem toho z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, ako aj z pripomienok Finanzamt-u a nemeckej vlády vyplýva, že aj keď zisky rozdelené dcérskou spoločnosťou v prospech materskej spoločnosti sa odčlenili od majetku tejto dcérskej spoločnosti, spomenuté zisky mohla dať ešte materská spoločnosť uvedenej dcérskej spoločnosti vo forme tzv. vlastného kapitálu alebo úveru poskytnutého akcionárom.
- 25 Preto okolnosť, že zisky rozdelené dcérskou spoločnosťou svojej materskej spoločnosti sa vyčleňujú z majetku uvedenej dcérskej spoločnosti, neopodstatňuje uplatňovanie nižšej sadzby dane na zisky takejto dcérskej spoločnosti v porovnaní so sadzbou dane v prípade tých istých ziskov dosiahnutých organizačnou zložkou.
- 26 Čo sa týka tvrdenia Finanzamt-u, podľa ktorého uplatňovanie zníženej sadzby dane na dcérske spoločnosti je odôvodnené tým, že sa ním vyhýba dvojitému zdaneniu daňovníkov s hlavnou daňovou povinnosťou v Nemecku, treba skonštatovať, že táto sadzba dane sa neuplatňuje výlučne na zisky rozdeľované v prospech tejto kategórie daňovníkov. Znížená sadzba dane sa totiž rovnako uplatňuje na rozdeľovanie ziskov nemeckými dcérskymi spoločnosťami v prospech materských spoločností, ktoré majú sídlo v inom členskom štáte, napríklad v Luxembursku.
- 27 Pokiaľ ide o nemeckú dcérsku spoločnosť luxemburskej spoločnosti, treba ďalej pripomenúť, že sadzba zníženej dane uplatniteľná na zisky takejto dcérskej spoločnosti vzhľadom na sadzbu uplatniteľnú na zisky organizačnej zložky nie je vyvážená zdanením ziskov vo väčšom rozsahu na úrovni luxemburskej materskej spoločnosti.

- 28 Bundesfinanzhof totižto uvádza, že na základe ustanovení článku 5 ods. 1 v spojení s článkom 13 ods. 1 a 2 a článkom 20 ods. 1 a 2 Dohody medzi Nemeckom a Luxemburským veľkovejvodstvom o zamedzení dvojakého zdanenia ako zisky, ktoré luxemburská spoločnosť dostáva od nemeckej organizačnej zložky, tak aj zisky, ktoré dostáva od nemeckej dcérskej spoločnosti, sú oslobodené od luxemburskej dane z príjmov právnických osôb.
- 29 Vzhľadom na údaje uvedené Bundesfinanzhof-om vo svojom rozhodnutí — návrhu na začatie prejudiciálneho konania, sa zdá, že vnútroštátna právna úprava, pokiaľ ide o spôsob určovania základu dane, nerobí rozdiely medzi spoločnosťami, ktoré majú sídlo v inom členskom štáte, podľa toho, či vykonávajú svoj predmet podnikania prostredníctvom organizačnej zložky alebo dcérskej spoločnosti, pričom tieto rozdiely by mohli zakladať rozdiel v zaobchádzaní medzi oboma kategóriami spoločností.
- 30 Za týchto podmienok sa zdá, že nemecké dcérske spoločnosti a nemecké organizačné zložky obchodných spoločností so sídlom v Luxembursku sa nachádzajú v objektívne porovnateľnej situácii.
- 31 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba zodpovedať na prvú otázku tak, že článkom 52 a 58 Zmluvy odporuje vnútroštátna právna úprava, akou je úprava vo veci samej, ktorá v prípade organizačnej zložky obchodnej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte stanovuje vyššiu sadzbu dane zo ziskov tejto organizačnej zložky, ako je sadzba dane zo ziskov dcérskej spoločnosti takejto spoločnosti, keď táto dcérska spoločnosť všetky zisky, ktoré dosiahla, vyplatí svojej materskej spoločnosti.

O druhej otázke

- ³² Svojou druhou otázkou sa Bundesfinanzhof v podstate pýta, či sadzba dane uplatniteľná na zisky organizačnej zložky ako vo veci samej musí byť znížená na úroveň 33,5 %, čo bola sadzba uplatniteľná na zisky rozdeľované do 30. júna 1996, alebo na úroveň 30 %, to znamená na úroveň sadzby uplatniteľnej od tohto dátumu, na to, aby jeho postup bol v súlade s článkami 52 a 58 Zmluvy.
- ³³ V tejto súvislosti vyplýva z odpovede na prvú otázku, že je opodstatnené uplatniť sadzbu dane zo ziskov organizačnej zložky, ktorá je rovnaká ako celková sadzba dane, ktorá by bola uplatniteľná za rovnakých okolností v prípade rozdelenia ziskov dcérskej spoločnosti svojej materskej spoločnosti.
- ³⁴ Je potrebné uviesť, že toto porovnanie treba urobiť vzhľadom na skutkové okolnosti veci samej.
- ³⁵ V tejto súvislosti treba pripomenúť, že v rámci konania uvedeného v článku 234 ES, ktorý je založený na jednoznačnom rozdelení úloh medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom, je pre každé posúdenie skutkových okolností príslušný vnútroštátny sudca (rozsudky z 15. novembra 1979, Denkavit Futtermittel, 36/79, Zb. s. 3439, bod 12; zo 16. júla 1998, Dumon a Froment, C-235/95, Zb. s. I-4531,

bod 25; z 5. októbra 1999, Lirussi a Bizzaro, C-175/98 a C-177/98, Zb. s. I-6881, bod 37, a z 15. mája 2003, RAR, C-282/00, Zb. s. I-4741, bod 46).

³⁶ Súdny dvor teda nie je príslušným pre posúdenie skutkových okolností vo veci samej alebo pre uplatňovanie právnych pravidiel Spoločenstva, ktorých výklad podal, na vnútroštátne opatrenia alebo situácie, keďže pre tieto otázky je výlučne príslušným vnútroštátny súd (pozri rozsudky z 19. decembra 1968, Salgoil, 13/68, Zb. s. 661; z 23. januára 1975, Van der Hulst, 51/74, Zb. s. 79, bod 12; z 8. februára 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Zb. s. I-285, bod 11; rozsudok Lirussi a Bizzaro, už citovaný, bod 38, ako aj rozsudok RAR, bod 47).

³⁷ Preto treba odpovedať na druhú otázku tak, že vnútroštátny súd je príslušný posudzovať sadzbu dane, ktorá musí byť uplatňovaná na zisky organizačnej zložky ako vo veci samej, so zreteľom na sadzbu dane pri celkovom zdanení, ktorá by mohla byť uplatniteľná v prípade rozdelenia zisku dcérskou spoločnosťou v prospech jej materskej spoločnosti.

O trovách

³⁸ Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

- 1 Článku 52 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 43 ES) a článku 58 Zmluvy ES (teraz článok 48 ES) odporuje vnútroštátna právna úprava, akou je úprava vo veci samej, ktorá v prípade organizačnej zložky obchodnej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte stanovuje vyššiu sadzbu dane zo ziskov tejto organizačnej zložky, ako je sadzba dane zo ziskov dcérskej spoločnosti takejto spoločnosti, keď táto dcérska spoločnosť všetky zisky, ktoré dosiahla, vypláti svojej materskej spoločnosti.**

- 2 Vnútroštátny súd je príslušný posudzovať sadzbu dane, ktorá musí byť uplatňovaná na zisky organizačnej zložky ako vo veci samej, so zreteľom na sadzbu dane pri celkovom zdanení, ktorá by mohla byť uplatniteľná v prípade rozdelenia zisku dcérskou spoločnosťou v prospech jej materskej spoločnosti.**

Podpisy