

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 4. decembra 2008*

V zadevi C-330/07,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (Avstrija), z odločbo z dne 3. julija 2007, ki je prispela na Sodišče 16. julija 2007, v postopku

Jobra Vermögensverwaltungs-Gesellschaft mbH

proti

Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas (poročevalec), predsednik senata, A. Ó Caoimh, J. N. Cunha Rodrigues in U. Löhmus, sodniki, ter P. Lindh, sodnica,

* Jezik postopka: nemščina.

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,
sodni tajnik: B. Fülöp, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 18. septembra 2008,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za nemško vlado M. Lumma in C. Blaschke, zastopnika,

- za avstrijsko vlado C. Pesendorfer in J. Bauer, zastopnika,

- za Komisijo Evropskih skupnosti W. Mölls in R. Lyal, 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 členov 43 ES in 49 ES.

- 2 Ta predlog je bil vložen v sporu med Jobra Vermögensverwaltungs-Gesellschaft mbH (v nadaljevanju: Jobra), družbo avstrijskega prava, in Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs (v nadaljevanju: Finanzamt), ker je slednji tej družbi zavrnil premijo za investicijsko rast (v nadaljevanju: premija za investicije) iz naslova težkih tovornih vozil, ki jih je kupila in dala na lizing Braunshofer GmbH (v nadaljevanju: Braunshofer), drugi družbi avstrijskega prava, češ da jih je ta uporabljala zlasti v drugih državah članicah.

Pravni okvir

- 3 Člen 108e(1) in (2) zakona o davku na dohodek iz leta 1988 (Einkommensteuergesetz, BGB1. 400/1988) v različici, objavljeni v BGB1. I 155/2002 (v nadaljevanju: EStG iz leta 1988), določa:

„1. Investicije v materialna sredstva, upravičena do premij, so lahko upravičene do premije za investicije v višini 10 odstotkov, če je mogoče zneske, ki so bili uporabljeni za

nakup ali izdelavo, odšteti pred plačilom davka zaradi amortizacije sredstev, ki so podvržena deprecijaciji (člena 7 in 8).

2. Sredstva, upravičena do premij, so nova materialna sredstva kot del osnovnih sredstev, ki so predmet amortizacije. Med materialna sredstva, ki so upravičena do premije, ne spadajo:

[...]

- materialna sredstva, ki se ne uporabljajo v stalni poslovni enoti na nacionalnem ozemlju, namenjeni ustvarjanju dohodka v smislu člena 2(3), točke od 1 do 3. Materialna sredstva, ki se zaradi prenosa proti plačilu uporabljajo zlasti v tujini, se ne obravnavajo kot materialna sredstva, uporabljana v stalni poslovni enoti na nacionalnem ozemlju.“

⁴ Člen 24(6) zakona o davku od dobička pravnih oseb iz leta 1988 (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 401/1988) v različici, objavljeni v BGBl. I 155/2002, določa:

„Določbe členov [...] 108e in 108f EStG iz leta 1988 se v smislu 1. člena analogno uporabljajo za pravne osebe, če slednje niso oproščene davka od dobička pravnih oseb.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

- 5 Jobra je družba za upravljanje premoženja s sedežem v Avstriji in njen osnovni kapital je v 100-odstotni lasti Josefa Braunshoferja. Braunshofer je družba za mednarodne prevoze, ki ima prav tako sedež v Avstriji. Družba Jobra ima v lasti 100 % osnovnega kapitala te družbe. Avgusta 2003 je družba Braunshofer ustanovila podružnico v Nemčiji.

- 6 Družba Jobra je lastnica voznega parka. Družbi Braunshofer daje s pogodbo o lizingu na razpolago težka tovorna vozila, da jih slednja uporablja v poslovne namene. Pri opravljanju prevozne dejavnosti jih slednja uporablja predvsem v drugih državah članicah.

- 7 V davčni napovedi za leto 2003 je družba Jobra na podlagi člena 108e EStG iz leta 1988 zahtevala premijo za investicije v višini 46.770 EUR iz naslova težkih tovornih vozil, ki jih je kupila v obdobju od aprila do septembra 2002. Julija 2004 je bil ta znesek vpisan v dobro njenega računa pri davčnem organu.

- 8 Vendar pa je davčna uprava med pregledom, opravljenem pri družbi Jobra, ugotovila, da pogoji za dodelitev zadevne premije v postopku v glavni stvari niso bili izpolnjeni, ker je družba Braunshofer težka tovorna vozila, ki so ji bila dana na lizing, uporabljala predvsem v tujini in se jih zato ni moglo obravnavati kot materialna sredstva, uporabljana v stalni poslovni enoti na nacionalnem ozemlju v smislu ureditve v postopku v glavni stvari. Omenjena davčna ugodnost družbi Jobra tako ni bila priznana.

- 9 Pritožbo, ki jo je družba Jobra vložila v davčnem postopku, je Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, zavrnil z odločbo z dne 2. novembra 2005. S sodbo z dne 20. aprila 2006 je Verwaltungsgerichtshof razveljavilo to odločbo zlasti zaradi kršitev postopkovnih pravil. Poleg tega je izrazilo dvom o združljivosti okoliščine, da „materialna sredstva, ki se na podlagi odplačnega prenosa uporabljajo predvsem v drugih državah članicah [...], ne spadajo med materialna sredstva, upravičena do premij“, s pojmom svobode opravljanja storitev v smislu člena 49 ES.
- 10 Predložitveno sodišče meni, da ureditev v postopku v glavni stvari predvideva neenako obravnavo, ki temelji na kraju opravljanja storitev, in se sprašuje o skladnosti te ureditve s členoma 43 ES in 49 ES.
- 11 V teh okoliščinah je Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali določbe o svobodi ustanavljanja (člen 43 ES in naslednji) in/ali določbe o svobodi opravljanja storitev (člen 49 ES in naslednji) nasprotujejo nacionalni ureditvi, ki je obstajala 31. decembra 2003 in v skladu s katero se davčna ugodnost (premija za investicijsko rast) za nakup novih materialnih sredstev prizna podjetjem, če se ta sredstva uporabljajo izključno v stalni poslovni enoti na nacionalnem ozemlju, medtem ko se ta davčna ugodnost (premija za investicij[e][...]) ne prizna podjetjem za nakup novih materialnih sredstev, ki se bodo uporabljala v stalni poslovni enoti na preostalem področju Evropske unije?“

Vprašanje za predhodno odločanje

Uvodne ugotovitve

- 12 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 43 ES in naslednje ter člen 49 ES in naslednje razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi, ki pogojuje pravico do premije za investicije, namenjene podjetjem, ki nabavljajo opredmetena osnovna sredstva, s tem da se sredstva, za katera se premija zahteva, uporabljajo izključno v stalni poslovni enoti v tej državi, čeprav pojasnjuje, da se sredstva, ki so dana na razpolago proti plačilu in se uporabljajo zlasti v drugih državah članicah, ne obravnavajo, kot da se uporabljajo v taki poslovni enoti.
- 13 V zvezi z nacionalnim pravnim okvirom vprašanja za predhodno odločanje avstrijska vlada zatrjuje, da uporaba osnovnih sredstev, iz naslova katerih se zahteva premija za investicije, na ozemlju drugih držav članic ne vpliva na priznanje pravice do slednje. Ureditev v postopku v glavni stvari naj bi pogojevala pravico do te davčne ugodnosti s tem, da se zadevna sredstva nameni za stalno poslovno enoto na avstrijskem ozemlju. V skladu z nacionalno sodno prakso naj bi bilo pomembno ugotoviti, ali so se ta sredstva uporabljala v taki poslovni enoti v obdobju, ki je trajalo vsaj polovico dobe uporabe teh sredstev.
- 14 V zvezi z dejanskim stanjem avstrijska vlada poudarja, da je družba Braunshofer avgusta 2003 ustanovila podružnico v Nemčiji. V okoliščinah iz spora o glavni stvari bi se torej postavilo vprašanje, ali je davčni zavezanec, ki uporablja materialno sredstvo zlasti

v stalni poslovni enoti rezidentki z vidika priznanja premije za investicije v primerljivem položaju z davčnim zavezancem, ki uporablja tako sredstvo v poslovni enoti nerezidentki.

- 15 Predložitveno sodišče opominja, da mora v postopku v glavni stvari uporabiti določbe EstG iz leta 1988 o izpolnjevanju pogojev za odobritev premije za investicije v materialna sredstva, ki so dana na razpolago proti plačilu in se uporabljajo zlasti v drugih državah članicah. Sodišče dvomi o združljivosti teh določb s členoma 43 ES in 49 ES v delu, v katerem naj bi šlo za neenako obravnavanje zaradi kraja opravljanja storitev.
- 16 Čeprav iz predložitvene odločbe izhaja, da je družba Braunschöfer ustanovila podružnico v Nemčiji, opis dejanskega stanja iz te odločbe ne prikazuje, da bi bila premija v postopku v glavni stvari družbi Jobra zavrnjena na podlagi ugotovitve, da je taka poslovna enota v drugi državi članici.
- 17 V zvezi s tem je potrebno opozoriti, da Sodišče ni pristojno, da bi se v okviru odločanja o predlogu za sprejetje predhodne odločbe izreklo o razlagi nacionalnih določb in opredelitvi dejanskega stanja. Sodišče mora namreč v okviru delitve pristojnosti med sodišči Skupnosti in nacionalnimi sodišči upoštevati tak dejanski in pravni okvir, v katerem se postavljajo vprašanja za predhodno odločanje, kot je opredeljen v predložitveni odločbi (glej zlasti sodbe z dne 25. oktobra 2001 v zadevi *Ambulanz Glöckner*, C-457/99, Recueil, str. I-8089, točka 10; z dne 2. junija 2005 v zadevi *Dörr* in *Ünal*, C-136/03, ZOdl., str. I-4759, točka 46, in z dne 14. februarja 2008 v zadevi *Dynamic Medien*, C 244-06, ZOdl., str. I-505, točka 19).

- 18 Sicer pa, tudi če bi bila razlaga ureditve, obravnavane v postopku v glavni stvari, kot jo je podala avstrijska vlada, pravilna, je očitno, da vprašanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče, ohranja vso svojo upoštevnost. Tudi če prepostavimo, da bi bila pravica do premije za investicije zavrnjena, če se sredstva, ki so bila dana na razpolago proti plačilu in iz naslova katerih se ta ugodnost zahteva, uporabljajo v stalni poslovni enoti nerezidentki v obdobju, daljšem od polovice dobe njihove uporabe, ta edina okoliščina ne more izničiti dvomov, ki jih je izrazilo to sodišče glede združljivosti navedene ureditve s temeljnimi svoboščinami.

Obstoj omejitve temeljnih svoboščin

- 19 Sodišče je večkrat razsodilo, da so omejitve svobode ustanavljanja in svobode opravljanja storitev, določene v členih 43 ES in 49 ES, ukrepi, ki prepovedujejo, motijo ali zmanjšujejo privlačnost izvrševanja teh svoboščin (v tem smislu glej sodbe z dne 15. januarja 2002 v zadevi Komisija proti Italiji, C-439/99, Recueil, str. I-305, točka 22; z dne 30. marca 2006 v zadevi Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti, C-451/03, ZOdl., str. I-2941, točka 31, in z dne 13. marca 2008 v zadevi Komisija proti Španiji, C-248/06, točka 21).
- 20 Nemška in avstrijska vlada menita, da je treba ureditev v postopku v glavni stvari presoјati z vidika določb člena 43 ES in naslednjih, ki urejajo svobodo ustanavljanja. Po mnenju teh vlad ta ureditev pomeni način izvrševanja načela teritorialnosti. Davčni zavezanec, ki uporablja materialno sredstvo v stalni poslovni enoti rezidentki, naj z davčnega vidika ne bi bil v primerljivem položaju z davčnim zavezancem, ki tako sredstvo uporablja v stalni poslovni enoti nerezidentki. Če položaja nista primerljiva, naj omenjena ureditev ne bi pomenila omejitve temeljnih svoboščin.

- 21 Komisija meni, da se uporabijo določbe, ki urejajo svobodo opravljanja storitev v smislu člena 49 ES. Premija za investicije naj bi bila družbi Jobra zavrnjena na podlagi nacionalnih določb, ki se nanašajo na dajanje na razpolago materialnih sredstev proti plačilu. Poleg tega se področje uporabe ureditve v postopku v glavni stvari naj ne bi omejevalo na situacije v koncernu. Po mnenju Komisije utegne zavrnitev pravice do premije za investicije zakupodajalcem pod predpostavko, da njihovi zakupniki uporabljajo sredstva, dana na razpolago proti plačilu, v drugih državah članicah ovirati izvrševanje te svoboščine.
- 22 V obravnavanem primeru družba Jobra daje na lizing težka tovorna vozila družbi Braunshofer. Zakup vozil pomeni opravljanje storitev v smislu člena 50 ES (glej zlasti sodbo z dne 21. marca 2002 v zadevi Cura Anlagen C-451/99, Recueil, str. I-3193, točka 18). Družba Braunshofer uporablja ta vozila v okviru opravljanja prevozne dejavnosti.
- 23 Iz predložitvene odločbe izhaja, da je bila ob uporabi ureditve iz postopka v glavni stvari premija za investicije družbi Jobra zavrnjena, ker je družba Braunshofer težka tovorna vozila, ki so ji bila dana na lizing, uporabljala zlasti v drugih državah članicah.
- 24 Treba je ugotoviti, da taka nacionalna ureditev, kot ta v postopku v glavni stvari, ki za investicije v sredstva, dana na razpolago proti plačilu, ki se uporabljajo v drugih državah članicah, določa manj ugoden davčni režim od tistega, določenega za investicije v taka sredstva, ki se uporabljajo na nacionalnem ozemlju, utegne podjetja, ki bi se lahko potegovala za to davčno olajšavo, odvrniti od ponujanja storitev zakupa gospodarskim subjektom, ki opravljajo storitve v drugih državah članicah.

- 25 Poleg tega utegne v položaju, v katerem eno podjetje daje materialna sredstva na razpolago drugemu podjetju proti plačilu in sta ti dve podjetji gospodarsko tesno povezani, zadevna nacionalna ureditev podjetje zakupnika odvrniti od opravljanja čezmejnih dejavnosti.
- 26 Ob upoštevanju zgoraj navedenega je potrebno ugotoviti, da nacionalna ureditev, kot je ta v postopku v glavni stvari, načeloma pomeni omejitev svobode opravljanja storitev v smislu člena 49 ES. Zato je treba preučiti, ali je mogoče tako omejitev objektivno utemeljiti.

Morebitna utemeljenost ureditve v postopku v glavni stvari

- 27 Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je omejitev svobode opravljanja storitev dopustna le, če se z njo zasleduje legitimen cilj, ki je združljiv s Pogodbo, in jo upravičujejo nujni razlogi v splošnem interesu, če se v takem primeru lahko zagotovi zasledovani cilj in ne presega tega, kar je nujno potrebno za doseganje cilja (glej zlasti sodbi z dne 5. junija 1997 v zadevi SETTG, C-398/95, Recueil, str. I-3091, točka 21, in z dne 18. decembra 2007 v zadevi Laval un Partneri, C-341/05, ZOdl., str. I-11767, točka 101).
- 28 Avstrijska in nemška vlada zatrjujeta, da ureditev v postopku v glavni stvari ustreza delitvi davčnih pristojnosti med državami članicami. Pogojevanje priznavanja pravice do premije za investicije s tem, da morajo biti sredstva, iz katerih se premija zahteva, namenjena uporabi v stalni poslovni enoti rezidentki, je namenjeno zagotavljanju povezave med izplačilom te davčne ugodnosti na eni strani in obdavčitvijo dobička, ustvarjenega s pomočjo takih sredstev, na drugi strani.

- 29 Avstrijska vlada se sklicuje tudi na nujnost boja proti zlorabam. Ureditev v postopku v glavni stvari naj bi stremela k preprečevanju povsem umetnih konstruktov v primerih odplačnih prenosov. Če te določbe ne bi bilo, bi lahko sredstvo, dano v zakup, zakupodajalcu dajalo pravico do premije za investicije ne glede na to, kam je zakupnik namestil to sredstvo. Obstajala bi nevarnost, da zakupodajalec to premijo delno ali v celoti prenese na zakupnika, ki bi sredstvo uporabil za ustvarjanje dobička v drugih državah članicah. Tako bi bilo mogoče obiti omejitev te ugodnosti na nacionalno ozemlje.
- 30 Ta vlada navaja, da bi bilo, če ureditev v postopku v glavni stvari ne bi obstajala, mogoče z ustanovitvijo koncernske družbe za sklepanje lizinga v Avstriji zahtevati pravico do premije za investicije za vse nakupe tega koncerna ne glede na kraj uporabe sredstev.
- 31 Po mnenju Komisije naj ureditve v postopku v glavni stvari ne bi bilo mogoče utemeljiti niti z nujnostjo zagotavljanja usklajenosti nacionalnega davčnega sistema niti z ohranjanjem učinkovitosti davčnega nadzora in tudi ne z izključno ekonomskimi cilji.
- 32 Glede prvega elementa utemeljitve, ki sta ga predstavili avstrijska in nemška vlada, drži, da je Sodišče v sodni praksi priznalo, da je uravnovešeno delitev davčnih pristojnosti med državami članicami v povezavi z drugimi elementi utemeljitve mogoče obravnavati kot legitimno zahtevo (glej zlasti sodbe z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer, C-446/03, ZOdl., str. I-10837, točke 45, 46 in 51; z dne 29. marca 2007 v zadevi Rewe Zentralfinanz, C-347/04 ZOdl., str. I-2647, točka 41; z dne 18. julija 2007 v zadevi Oy AA, C-231/05, ZOdl., str. I-6373, točka 51, in z dne 15. maja 2008 v zadevi Lidl Belgium, C-414/06, ZOdl. str. I-3601, točka 42). Vendar pa se ta sodna praksa ne nanaša na okoliščine, kakršne so v sporu v glavni stvari.

- 33 V zvezi s tem zadošča ugotovitev, ne da bi bilo treba raziskati vse pogoje za uporabo zgoraj navedene sodne prakse, da so v obravnavanem primeru dohodki od zakupa opredmetenih osnovnih sredstev, iz naslova katerih družba Jobra zahteva premijo za investicije, zavezani plačilu davka v Avstriji. Zato ni mogoče trditi, da bi bila – če ureditev iz postopka v glavni stvari ne bi obstajala – ogrožena pravica Republike Avstrije do izvrševanja davčne pristojnosti na njenem ozemlju (glej tudi zgoraj navedeni sodbi Marks & Spencer, točka 46, in Rewe Zentralfinanz, točka 42).
- 34 V delu, v katerem se utemeljitev zadevnih oseb, ki so svoja stališča predstavile Sodišču, v širšem smislu nanaša na nujnost zagotavljanja usklajenosti nacionalnega davčnega sistema, je treba poudariti, da z vidika davčnega sistema ni neposredne povezave med premijo za investicije, priznano zakupodajalcu iz naslova opredmetenih osnovnih sredstev, ki jih je nabavil, in kasnejšim obdavčenjem dohodkov zakupnika, ustvarjenih s pomočjo uporabe teh sredstev, ki so bila dana na razpolago proti plačilu (v tem smislu glej sodbo z dne 10. marca 2005 v zadevi Laboratoires Fournier, C-39/04, ZOdl., str. I-2057, točki 20 in 21).
- 35 Glede utemeljevanja z nujnostjo preprečevanja zlorab je treba ugotoviti, da je lahko nacionalni ukrep, ki omejuje svobodo opravljanja storitev, upravičen, če se nanaša izključno na povsem umetne konstrukte brez gospodarske resničnosti, katerih edini namen je pridobitev davčne ugodnosti (v tem smislu glej sodbi z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, ZOdl., str. I-7995, točki 51 in 55, in z dne 13. marca 2007 v zadevi Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, ZOdl., str. I-2107, točka 74).
- 36 V tem primeru ni mogoče zatrjevati, da okoliščina, da podjetje, ki lahko zahteva premijo za investicije, daje drugemu podjetju proti plačilu na razpolago sredstva, ki jih to podjetje uporablja zlasti v drugih državah članicah, sama po sebi pomeni zlorabo.

- 37 Tako dajanje na razpolago tudi ne more ustvariti splošne domneve o obstoju zlorabe in upravičevati ukrepa, ki krši izvrševanje temeljne svoboščine, zagotovljene s Pogodbo (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, točka 73, kot tudi sodbo z dne 17. januarja 2008 v zadevi *Lammers & Van Cleef, C-105/07, ZOdl., str. I-173, točka 27*).
- 38 S tem v zvezi je treba poudariti, da se ureditev v postopku v glavni stvari nanaša na vsakega zakupodajalca, ki bi lahko zahteval premijo za investicije in ki daje na razpolago sredstva proti plačilu podjetjem, ki opravljajo čezmejne dejavnosti, ne glede na to, da ni objektivnih elementov, s katerimi bi se lahko dokazal obstoj takega konstrukta. Poleg tega ne kaže, da bi ta ureditev zakupodajalcem omogočala dokazovanje, da ne prihaja do nikakršnih zlorab.
- 39 Treba je torej ugotoviti, da ureditev v postopku v glavni stvari ne dopušča, da bi se pravica do premije za investicije zavrnila le povsem umetnim konstruktom. Sicer pa pred Sodiščem sploh ni bilo zatrjevano, da naj bi v sporu o glavni stvari sploh obstajal tak konstrukt.
- 40 Ob upoštevanju zgoraj navedenega je treba ugotoviti, da take ureditve ne upravičujejo nujni razlogi v splošnem interesu.
- 41 Zato je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da člen 49 ES nasprotuje ureditvi države članice, kakršna je v postopku v glavni stvari, na podlagi katere je pravica do premije za investicije zavrnjena podjetjem, ki nabavljajo materialna sredstva, samo iz razloga, da se opredmetena osnovna sredstva, iz naslova katerih se ta premija zahteva in ki so dana na razpolago proti plačilu, uporabljajo zlasti v drugih državah članicah.

- 42 Ker določbe Pogodbe, ki se nanašajo na svobodo opravljanja storitev, nasprotujejo ureditvi v postopku v glavni stvari, ni treba presojeti vprašanja, ali ji nasprotujejo tudi določbe Pogodbe o svobodi ustanavljanja.

Stroški

- 43 Ker je ta postopek za stranke 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 (tretji senat) razsodilo:

Člen 49 ES nasprotuje ureditvi države članice, kakršna je v postopku v glavni stvari, na podlagi katere je pravica do premije za investicije zavrnjena podjetjem, ki nabavljajo materialna sredstva, samo iz razloga, da se opredmetena osnovna sredstva, iz naslova katerih se ta premija zahteva in ki so dana na razpolago proti plačilu, uporabljajo zlasti v drugih državah članicah.

Podpisi