

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 1. decembra 2011*

V zadevi C-492/10,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Avstrija) z odločbo z dne 6. oktobra 2010, ki je prispela na Sodišče 14. oktobra 2010, v postopku

Immobilien Linz GmbH & Co. KG

proti

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, M. Safjan, A. Borg Barthet (poročevalec),
E. Levits in J.-J. Kasel, sodniki,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,
sodna tajnica: A. Impellizzeri, administratorica,

* Jezik postopka: nemščina.

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 8. septembra 2011,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Immobilien Linz GmbH & Co. KG J. Mitterer, odvetnik,
- za Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr G. Wöss, zastopnik,
- za avstrijsko vlado C. Pesendorfer in F. Koppensteiner, zastopnika,
- za italijansko vlado G. Palmieri, zastopnica, skupaj z G. Aiellom, avvocato dello Stato,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in W. Mölls, 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 4(2)(b) Direktive Sveta z dne 17. julija 1969 o posrednih davkih na zbiranje kapitala (69/335/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 11), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta z dne 10. junija 1985 (85/303/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 122) (v nadaljevanju: Direktiva 69/335).

- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Immobilien Linz GmbH & Co. KG (v nadaljevanju: Immobilien Linz), prej Immobilien Linz GmbH & Co. KEG (v nadaljevanju: Immobilien Linz KEG), in Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (davčni urad Freistadt Rohrbach Urfahr, v nadaljevanju: Finanzamt) glede odmere dajatve na kapital od transakcije prevzema izgub, ki so tej družbi nastale v letu 2006, s strani mesta Linz (Avstrija), ki je edini družbenik te družbe.

Pravni okvir

Ureditev Unije

- 3 Člen 1 Direktive 69/335 določa:

„Države članice obračunajo kapitalskim družbam dajatev na vložke kapitala v skladu z določbami členov [od] 2 do 9 in v nadaljevanju imenovano ‚dajatev na kapital‘.“

- 4 Člen 3 navedene direktive določa, kaj je treba razumeti z izrazom kapitalska družba v smislu te direktive. V odstavku 2 tega člena je določeno:

„Za namene uporabe te direktive se katera koli druga družba, združenje ali pravna oseba, ki posluje zaradi pridobivanja dobička, šteje za kapitalsko družbo. Kljub temu ima država članica pravico, da je ne šteje kot tako za namene obračunavanja dajatve na kapital.“

- 5 Člen 4(2) te direktive določa:

„Naslednje transakcije so lahko, če so bile 1. julija 1984 obdavčene po stopnji 1 %, še naprej zavezane dajatvi na kapital:

[...]

- (b) povečanje sredstev kapitalske družbe prek storitev [družbenika], ki ne povzročijo povečanja kapitala družbe, temveč je njihova posledica sprememba pravic v družbi ali pa lahko povečajo vrednost deležev družbe.

[...]“

Avstrijska zakonodaja

- 6 Člen 2, točki 2 in 4, zakona o davku na kapitalske transakcije (Kapitalverkehrssteuergesetz) v različici, ki se uporabi v sporu o glavni stvari (BGBl. I, št. 52/2009, v nadaljevanju: KVG), določa:

„Dajatvi na kapital so zavezane:

2. storitve družbenikov domače kapitalske družbe, ki so posledica obveznosti, ki izhajajo iz družbenega razmerja (npr.: nadaljnja vplačila, doplačila). Storitvi družbenika je enakovredno, če družba obveznost družbenika pokriva z lastnimi sredstvi;

[...]

4. naslednje prostovoljne storitve družbenika za domačo kapitalsko družbo, če lahko storitev poveča vrednosti pravic do družbe:

(a) subvencije,

[...]

7 Člen 4 KVG z naslovom „Kapitalska družba“ v odstavku 2 določa:

„Za namene tega zakona se za kapitalske družbe štejejo tudi:

1. komanditne družbe (,Kommanditgesellschaften', ,KG'), pri katerih je ena od komanditistk kapitalska družba,
2. pridobitne komanditne družbe (,Kommandit-Erwerbgesellschaften', ,KEG'), pri katerih je ena od komanditistk kapitalska družba.“

“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

- 8 Občinski svet mesta Linz je na seji 16. decembra 2004 sprejel sklep o izločitvi nepremičnega premoženja tega mesta in prenosu nalog tekočega upravljanja s premoženjem in uporabe premoženja na družbi Immobilien Linz GmbH in Immobilien Linz KEG (danes: družba Immobilien Linz). Na tej seji je bilo prav tako odločeno, da mesto Linz tema nepremičninskima družbama od poslovnega leta 2005 prizna letno subvencijo družbenika do višine zneska, ki je za to predviden v finančnem načrtu.

- 9 Družba Immobilien Linz KEG je bila ustanovljena z družbeno pogodbo z dne 22. aprila 2005. Družba Immobilien Linz GmbH, katere edini družbenik je mesto Linz, je družbenik z neomejeno odgovornostjo. Mesto Linz je tudi edini komanditist družbe Immobilien Linz.

- 10 Nadzorni svet družbe Immobilien Linz je 21. decembra 2005 odobril poslovni načrt za leto 2006. Mesto Linz, ki ga zastopa župan, se je istega dne zavezalo, da tej družbi izplača subvencijo družbenika za pokrivanje njenih izgub v potrebni višini, vendar največ 11.862.000 EUR, kot je bilo predvideno v tem poslovnem načrtu. Ta subvencija je bila dodeljena na podlagi sklepa občinskega sveta z dne 16. decembra 2004.

- 11 Mesto Linz je družbi Immobilien Linz za leto 2006 dejansko odobrilo subvencijo 11.645.290,17 EUR.

- 12 Finanzamt je z odločbo z dne 29. januarja 2008 določil znesek dajatve na kapital v višini 116.452,90 EUR, kar je 1 % dejansko dodeljene subvencije. Ta odločba vsebuje naslednjo obrazložitev:

„V skladu z ustaljeno sodno prakso so storitve družbenikov v korist njihove družbe zavezane dajatvi na kapital. Dajatvi na kapital ni zavezan samo prevzem izgub v okviru dolgoročne pogodbe o prenosu dobička. Če financiranje zagotavlja družbenik na podlagi podrobnega finančnega načrta, nadaljnje storitve ne pomenijo obveznih storitev v smislu člena 2, točka 2, KVG. Gre za prostovoljne storitve družbenikov, ki so zavezane dajatvi na kapital v smislu člena 2(4)(a) KVG.“

- 13 Družba Immobilien Linz je zoper navedeno odločbo Finanzamt vložila pritožbo na predložitveno sodišče, ki temelji na tem, da je mesto Linz – na podlagi sklepa občinskega sveta z dne 16. decembra 2004 in splošne odobritve tega sveta glede pokrivanja izgub, povezanih z upravljanjem nepremičnega premoženja tega mesta – kot družbenik prevzelo obveznost, ki ima podlago v družbenem razmerju, da bi pokrilo izgube, ki so nastale družbi Immobilien Linz.
- 14 Predložitveno sodišče se sprašuje o tem, koliko je za obstoj povečanja sredstev družbe v smislu člena 4(2)(b) Direktive 69/335 pomemben pravni način, na katerega se je družbenik zavezal k pokrivanju prihodnjih izgub družbe. Avstrijska davčna uprava in nacionalna sodišča so namreč po eni strani izhajali iz tega, da le prevzem izgube na podlagi pogodbe o prenosu dobička ne povzroči povečanja sredstev družbe. Po drugi strani je Sodišče v sodbi z dne 28. marca 1990 v zadevi Siegen (C-38/88, Recueil, str. I-1447) kot edino merilo za določitev, ali je prišlo do povečanja sredstev družbe ali ne, navedlo predhoden obstoj obveznosti družbenika pokrivati izgube, kar pomeni, da prihodnje izgube družbe nikakor ne bodo vplivale na obseg njenih sredstev.

- 15 Predložitveno sodišče ugotavlja, da ima družba Immobilien Linz na podlagi posamičnih zavez za pokrivanje izgub v njeno korist, ki so dane pred začetkom posameznega poslovnega leta, do višine zneska, ki je za to predviden v finančnem ali poslovnem načrtu te družbe, pravico, ki jo lahko uveljavlja pred sodiščem. To velja tudi za zavezo, ki jo je 21. decembra 2005 prevzel župan mesta Linz.
- 16 V teh okoliščinah je Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali prevzem izgub družbe s strani edinega družbenika, pravne osebe javnega prava, čigar zastopnika je pristojni organ pooblastil, da letno odobri subvencijo družbenika za pokrivanje izgub v višini, predvideni v finančnem ali poslovnem načrtu, ki ga je družba sprejela pred začetkom gospodarskega leta, pomeni povečanje sredstev navedene družbe v smislu člena 4(2)(b) Direktive 69/335/EGS [...]?“

Vprašanje za predhodno odločanje

- 17 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je samo prevzem izgub družbe s strani družbenika zaradi izpolnjevanja pogodbe o prenosu dobička, sklenjene pred nastankom omenjenih izgub, transakcija, ki ne poveča sredstev te družbe v smislu člena 4(2)(b) Direktive 69/335, ali pa je tako tudi, če gre za prevzem izgub zaradi izpolnjevanja predhodne zaveze družbenika, s katero se želi le zagotoviti pokritje bodočih izgub te družbe.

- 18 Najprej je treba spomniti, da so lahko v skladu s členom 4(2)(b) Direktive 69/335 dajativi na kapital zavezane storitve družbenika, ki kapitalski družbi omogočijo povečanje njenih sredstev, ne da bi povzročile povečanje kapitala družbe, in ki lahko povečajo vrednost deležev družbe.
- 19 V zvezi s prvim pogojem, ki se nanaša na povečanje sredstev družbe, je treba spomniti, da ker so ta sredstva določena kot vse premoženje, ki so ga prispevali družbeniki, skupaj z njegovim povečanjem, povečanje sredstev načeloma zajema vsakršno obliko povečanja sredstev kapitalske družbe (sodba z dne 30. marca 2006 v zadevi Aro Tubi Trafilerie, C-46/04, ZOdl., str. I-3009, točka 34 in navedena sodna praksa). Sodišče je tudi presodilo, da je prevzem izgub družbe s strani enega njenih družbenikov storitev, ki povečuje sredstva te družbe, ker jih poveča do obsega, ki so ga imela pred nastankom izgub (zgoraj navedena sodba Siegen, točka 13).
- 20 V zvezi z drugim pogojem, ki se nanaša na povečanje vrednosti deležev družbe, je treba opozoriti, da ker prevzem izgub družbe s strani enega njenih družbenikov poveča njena sredstva do obsega, ki so ga imela pred nastankom teh izgub, ta transakcija prispeva h krepitvi gospodarskega potenciala te družbe. Za tak prevzem je zato treba šteti, da lahko poveča vrednost deležev družbe v smislu člena 4(2)(b) Direktive 69/335 (glej v tem smislu sodbi z dne 5. februarja 1991 v zadevi Deltakabel, C-15/89, Recueil, str. I-241, točka 13, in v zadevi Trave-Schiffahrtsgesellschaft, C-249/89, Recueil, str. I-257, točka 13).
- 21 Iz tega izhaja, da prevzem izgub družbe s strani enega njenih družbenikov poveča njena sredstva v smislu člena 4(2)(b) Direktive 69/335.

- 22 Vendar je Sodišče v točkah 13 in 14 zgoraj navedene sodbe Siegen presodilo, da tudi če je treba prevzem izgub, ki so nastale družbi, s strani družbenika šteti za storitev, ki povečuje sredstva te družbe, pa to ni tako, kadar se izgube prevzamejo v okviru izvajanja pogodbe o prenosu dobička, ki je bila sklenjena pred nastankom teh izgub, saj ta zaveza pomeni, da prihodnje izgube družbe ne bodo vplivale na obseg njenih sredstev.
- 23 Iz zgoraj navedene sodbe Siegen je razvidno, da je Sodišče dopustilo izjemo, kadar družbenik prevzame izgube na podlagi zaveze, ki jo je sklenil pred nastankom teh izgub, saj ta zaveza pomeni, da prihodnje izgube družbe ne bodo vplivale na obseg njenih sredstev. Ta razlaga navedene sodbe Siegen je potrjena v sodbi z dne 17. septembra 2002 v zadevi Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken (C-392/00, Recueil, str. I-7397, točka 21).
- 24 Ta izjema je utemeljena z dejstvom, da družba, v korist katere je sklenjena taka zaveza, zaradi obveznosti, ki jo je predhodno prevzel njen družbenik, ne bo mogla – ne glede na rezultate njene gospodarske dejavnosti – beležiti nikakršne izgube, saj bodo te avtomatično prenesene na njenega družbenika. Zato je v takšnem specifičnem primeru, kakršen je ta v sporu v glavni stvari, kjer je bila takšna zaveza sklenjena, preden je družba zabeležila izgube, jasno, da rezultati gospodarske dejavnosti družbe ne bodo vplivali na njen gospodarski potencial.
- 25 V takih okoliščinah odmera dajatve na kapital od transakcije prevzema izgub te družbe s strani družbenika ni upravičena, saj ni povečanja sredstev družbe.

- 26 Zato je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 4(2)(b) Direktive 69/335 razlagati tako, da prevzem izgub družbe s strani družbenika zaradi izpolnjevanja njegove zaveze, ki jo je podal pred nastankom teh izgub in s katero se je želelo le zagotoviti pokritje teh izgub, ne poveča sredstev te družbe.

Stroški

- 27 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 (prvi senat) razsodilo:

Člen 4(2)(b) Direktive Sveta z dne 17. julija 1969 o posrednih davkih na zbiranje kapitala (69/335/EGS), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta z dne 10. junija 1985 (85/303/EGS), je treba razlagati tako, da prevzem izgub družbe s strani družbenika zaradi izpolnjevanja njegove zaveze, ki jo je podal pred nastankom teh izgub in s katero se je želelo le zagotoviti pokritje teh izgub, ne poveča sredstev te družbe.

Podpisi