

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 18. marca 2004¹

I – Uvod

od dohodkov pravnih oseb, ki je bil plačan na Švedskem, niso združljivi s prostim pretokom kapitala.

1. Predmet tega predloga za sprejetje predhodne odločbe Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče) so finski predpisi o obdavčitvi dividend. Predpisi določajo, da delničar domače družbe poleg dividende prejme še odbitek davka v sorazmerju z davkom od dohodkov pravnih oseb, ki ga je plačalo podjetje. Pri obdavčitvi dividende se upošteva odbitek davka, tako da delničar dejansko ne plača nobenih nadaljnjih davkov na dobiček iz kapitala. Nasprotno pa prejemnik dividend tujih družb ne more uveljavljati odbitka davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga je družba plačala v državi, kjer ima sedež.

2. P. M. Manninen živi na Finskem in naj bi bil za dividende, ki jih je prejel od neke švedske družbe, na Finskem zavezan za plačilo davka od dohodka. Meni, da finski predpisi, ki mu odrekajo obračunanje davka

3. Temeljna ideja finskih predpisov je izognitev temu, da bi finska davčna uprava dvojno obdavčila dobičke podjetja (ekonomska dvojna obdavčitev). Ta bi nastopila v primeru, če bi se najprej obdavčili dobički pri obdavčitvi podjetja z davkom od dohodkov pravnih oseb in nato še enkrat pri obdavčitvi dividende z davkom od dohodka fizičnih oseb.

4. Veliko držav članic ima oziroma je imelo primerljive predpise o obračunanju ali oprostitvi, ki naj bi dvojno obdavčitev odpravili ali vsaj omilili.² Ne tako redko se ta ureditev uporabi – kakor v tem primeru – samo pri povsem notranjih položajih, saj države čla-

2 — Komisija je v obvestilu COM(2003)810 konč. z dne 19. decembra 2003 o obdavčitvi dividend fizičnih oseb na notranjem trgu podala najnovejši pregled obstoječih sistemov držav članic. Glej tudi nizozemsko ureditev, ki je bila predmet sodbe z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen (C-35/98, Recueil, str. I-4071) in avstrijsko ureditev, ki jo je obravnaval generalni pravobranilec Tizzano v sklepnih predlogih z dne 29. januarja 2002 v zadevi Schmid (C-516/99, Recueil, str. I-4573, I-4575) (dalje glej k temu do sedaj še nerešeno zadevo C-315/02 [Lenz]).

1 — Jezik izvirnika: nemščina.

nice upoštevajo davek od dohodkov pravnih oseb pri obdavčitvi dividend samo, kadar je bil davek od dohodkov pravnih oseb tudi plačan domači davčni upravi.³

5. Sodišče je predvsem že v sodbi Verkoijen⁴ ugotovilo, da se oprostitev davka od dohodka od dividend ne sme pogojevati s tem, da ima družba, ki izplačuje dividende, sedež v državi. V nobenem primeru, o katerem je bilo do sedaj razsojeno, ni obstajala tako ozka ekonomska in pravna povezava med davkom od dohodkov pravnih oseb na eni strani in davkom od dohodka od dividend na drugi strani kot v obravnavanem primeru. Zatorej se tu na novo postavlja vprašanje o utemeljevanju z razlogom doslednosti, ki ga je do sedaj Sodišče priznalo le v sodbah Bachmann⁵ in Komisija proti Belgiji⁶.

II – Nacionalna ureditev o odbitku davka od dohodkov pravnih oseb

6. Na Finskem so dividende, izplačane fizičnim osebam, ki so neomejeni davčni

zavezanci, obdavčene po davčni stopnji 29 %. Davčna stopnja davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga morajo plačati družbe za dobičke, je ravno tako 29 %. Da se izogne dvojni obdavčitvi dobičkov, razdeljenih v obliki dividend, določa člen 4 zakona o odbitku davka od dohodkov pravnih oseb, da je prejemnik dividende upravičen do odbitka davka v višini 29/71 prejete dividende. Odbitek davka in gotovinska dividenda se seštejeta in nato obdavčita z davkom na dobiček iz kapitala.

7. Učinek odbitka davka se lahko prikaže z naslednjim računskim primerom. Če domnevamo, da je dobiček pred obdavčitvijo družbe 100 centov za delnico, potem podjetje od tega zneska odvede davek od dohodkov pravnih oseb v višini 29 centov. Preostalih 71 centov se razdeli kot dividende. Odbitek davka od dohodkov pravnih oseb znaša 29/71 dividende (71 centov), torej 29 centov. Prejemnik dividende prejme skupno 71 centov za delnico v gotovini in 29 centov v obliki odbitka davka od dohodkov pravnih oseb, skupaj torej 100 centov. Ker je davek na dobiček iz kapitala 29 % od teh 100 centov, znaša ta davek 29 centov, kar se izravna z odbitkom v enakem znesku. Prejemniku dividende preostane po obdavčitvi natančno vsota gotovinske dividende v višini 71 centov. Upoštevanje davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga je plačala družba, vodi dejansko torej do popolne izravnave davka na dobiček iz kapitala.

8. Med davkom od dohodkov pravnih oseb, ki ga mora plačati družba, in odbitkom davka

3 — Komisija preučuje probleme za notranji trg, ki jih ustvarja ta davčna praksa, že od leta 1960 (glej Lupo, „Reliefs from Economic Double Taxation on EU Dividends: Impact of the Baars and Verkoijen Cases“, *European Taxation*, 2000, str. 270, 271). Glej nazadnje v opombi 2 navedeno obvestilo.

4 — Navedena v opombi 2.

5 — Sodba z dne 28. januarja 1992 v zadevi Bachmann (C-204/90, Recueil, str. I-249).

6 — Sodba z dne 28. januarja 1992 v zadevi Komisija proti Belgiji (C-300/90, Recueil, str. I-305).

od dohodkov pravnih oseb obstaja vzajemni učinek. Če je namreč dejansko plačani davek od dohodkov pravnih oseb nižji od 29/71 dividende, torej nižji kot odbitek davka od dohodkov pravnih oseb, mora družba različno plačati v obliki dopolnilnega davka. To se zgodi, kadar razdeljene dividende presegajo dobiček podjetja po obdavčitvi.

9. Če pa je družba plačala več davka od dohodkov pravnih oseb, kot pa je delničarjem odvedla odbitkov davka od dohodkov pravnih oseb, ostane družbi razlika v obliki odbitka davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga lahko poračuna z davčno obveznostjo v 10 letih.

10. Vendarle v skladu s členom 1(1) zakona o odbitku davka od dohodkov pravnih oseb ta zakon velja samo za državno in občinsko obdavčitev domačih delniških družb, ki razdeljujejo dividende, in neomejeno davčno zavezane prejemnike dividend, ki so od te družbe dividende prejeli. V skladu z odstavkom 4 veljajo določbe tega zakona tudi za družbe, ki imajo sedež v eni od držav članic Evropskega gospodarskega prostora, katerih delnice, ki prinašajo dividende, so dejansko povezane s stalno poslovno enoto na Finskem.

11. Na Švedskem so dividende, izplačane domačim davčnim zavezancem, v celoti predmet davka od dohodka. Pri prejemnikih dividend, ki niso rezidenti Švedske, se davek

odtegne pri viru. Na podlagi enega od sporazumov o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki so ga sklenile skandinavske države, se lahko dividende v državi, katere rezident je družba, ki dividende plačuje, obdavčijo po največ 15-odstotni stopnji davka, odtegnjenega pri viru, ki se upoštevajo pri obdavčitvi dohodka v državi, katere rezident je prejemnik dividend.

12. Če nadaljujemo z zgoraj navedenim primerom, se davek izračuna: če švedsko podjetje izplača dividendo v višini 71 centov za delnico davčnemu zavezancu, ki je rezident Finske. Švedska davčna uprava odtegne davek pri viru v višini (največ) 15 %, torej 10,65 centa. Prejemnik dividende mora na Finskem odvesti 29 % davka od dohodka od 71 centov (20,59 centa), pri čemer se že upošteva pri viru odtegnjenega 10,65 centa. Tako dividenda po obdavčitvi znaša 50,41 centa. Davek od dohodkov pravnih oseb, ki je bil že plačan na Švedskem, se ne upošteva.

III – Dejansko stanje spora o glavni stvari in vprašnji za predhodno odločanje

13. P. M. Manninen je s predlogom, podanim pred Keskusverolautakunta (Centralna davčna komisija) zaprosil za predhodno mnenje o vprašanju, ali se lahko v skladu s členoma 56 ES in 58 ES dividende, ki jih je njemu izplačalo švedsko podjetje Telia Ab (publ), katerega delnice kotirajo na borzi,

obdavčijo na Finskem, kjer je neomejeno davčno zavezan. V predhodnem mnenju je Keskusverolautakunta ugotovila, da so dividende, ki jih je izplačala Telia Ab (publ), v davčnem letu 2001 obdavčljive v celoti. Pravica do odbitka davka od dohodkov pravnih oseb ne obstaja.

davka, saj je pogoj za uveljavljanje tega odbitka na Finskem, da je družba, ki izplačuje dividende, plačala ustrezen davek oziroma dopolnilni davek na Finskem, kar ne velja za dividende, ki jih izplačuje družba nerezident, tako da v tem primeru sploh ne bi prišlo do obdavčitve?"

14. P. M. Manninen je vložil pritožbo zoper predhodno mnenje na Korkein hallinto-oikeus, ki je Sodišču s sklepom z dne 10. februarja 2002 za predhodno odločanje v skladu s členom 234 ES predložilo ta vprašanja:

IV – Trditve strank

„1. Ali naj se člen 56 ES razlaga v tem smislu, da nasprotuje sistemu odbitka davka od dohodkov pravnih oseb, kakršen je v obravnavanem primeru zgoraj opisani finski sistem, v skladu s katerim ima na Finskem neomejeno davčno zavezana oseba pravico do odbitka davka za dividende domače delniške družbe, ne pa za dividende, ki jih je prejela od delniške družbe, registrirane na Švedskem?

15. V postopku pred Sodiščem so P. M. Manninen, finska in francoska vlada, vlada Združenega Kraljestva ter Komisija predložili utemeljitve. Medtem ko P. M. Manninen in Komisija menita, da je finski sistem odbitka davka od dohodkov pravnih oseb neskladen s členoma 56 ES in 58 ES, vlade soglasno zastopajo nasprotno stališče.

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen: ali se lahko člen 58 ES razlaga v tem smislu, da določbe člena 56 ES ne posegajo v pravico Finske, da uporabi zadevne določbe zakona o odbitku

16. V skladu z mnenjem P. M. Manninena in Komisije je prosti pretok kapitala omejen, ker naj bi bili predpisi o odbitku davka od dohodkov pravnih oseb taki, da odvrčajo vlagatelje od naložb v drugi državi članici. S tem, da se pri obdavčitvi dividend, prejetih iz tujine, ne bi dalo upoštevati odbitka davka od dohodkov pravnih oseb, bi bili ti dohodki

posledično bolj obdavčeni kot dividende, izplačane v državi. Hkrati ureditev otežuje družbam s sedežem v drugi državi članici tudi pridobivanje kapitala na Finskem.

17. Člen 58 ES in doslednost davčnega sistema ne upravičujeta predpisov. Kot je ugotovilo Sodišče v sodbi Verkooyen⁷, se ni mogoče sklicevati na davčno doslednost, če gre za različne davčne zavezance in različne davke. Sporni predpisi zadevajo po eni strani davek od dohodkov pravnih oseb, ki ga plačujejo družbe, in po drugi obdavčitev dohodka prejemnika dividend.

18. Komisija meni, da naj bi bil sistem odbitka davka od dohodkov pravnih oseb zaradi izogibanja dvojni obdavčitvi dopusten le, če ne bi bil diskriminatoren in bi bil dejansko dosleden. Finski predpisi naj ne bi izpolnjevali teh pogojev, ker ne priznavajo nikakršnega odbitka davka od dohodkov pravnih oseb za naložbe v tujini. Poleg tega davčni zavezanci s sedežem v drugi državi članici ne prejmejo nikakršnega odbitka za dividende, prejete od finskih družb. V resnici stremijo sporni predpisi k zagotavljanju prihodkov davčne uprave.

19. P. M. Manninen tudi meni, da bi bil sistem dosleden samo, če bi tudi v primeru dividend, plačanih iz tujine, priznal odbitek davka od dohodkov pravnih oseb. Da je to mogoče, dokazuje ustrezna določba v irsko-finskem sporazumu o izogibanju dvojnega obdavčevanja, v skladu s katerim je davčnim zavezancem s stalnim prebivališčem na Irskem, ki dobijo dividende od finskih družb, delno priznan odbitek davka od dohodka pravnih oseb.

20. Finska, francoska in britanska vlada opozarjajo na sodno prakso, ki naj bi dovoljevala različno obravnavanje davčnih zavezancev, če se ne bi nahajali v istem položaju.⁸ Položaj se v obravnavanem primeru razlikuje v tem, da bi se v primeru podjetij na Finskem lahko dosegla popolna usklajenost med odbitkom, danim prejemniku dividend, in davkom od dohodkov pravnih oseb, ki ga je dejansko plačala družba, z dopolnilnim davkom. To ne bi bilo mogoče v primeru tujih družb, ki niso zavezane za dopolnilni davek. Za francosko vlado je ureditev izraz teritorialnega načela, ki ga je Sodišče priznalo.⁹

21. Tudi po mnenju britanske, francoske in finske vlade gre za dosleden sistem. Predpisi naj bi zagotavljali, da se enak dohodek na

7 — Navedena v opombi 2, točki 57 in 58. Glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca Tizzana v zadevi Schmid (navedena v opombi 2, točka 51).

8 — Sodba Verkooyen (navedena v opombi 2, točka 43) in sodba z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker (C-279/93, Recueil, str. I-225, točka 26 in naslednje).

9 — Sodba z dne 15. maja 1997 v zadevi Futura Participations in Singer (C-250/95, Recueil, str. I-2471, točka 22).

Finskem obdavči samo enkrat. Ker naj dohodki tujih družb na Finskem ne bi bili obdavčeni, naj pri obdavčitvi dividend, ki naj bi jih te družbe izplačale davčnim zavezanecem na Finskem, ne bi prišlo do tega, da bi jih finska davčna uprava obdavčila dvojno.

legitimen cilj, izognitev dvojni obdavčitvi. Zaradi pomanjkanja usklajenosti na celotnem območju Skupnosti naj Sodišče ne bi smelo preveč posegati v ustroj nacionalnih davčnih sistemov s tem, da bi dovoljevalo samo posebno obliko odbitka davka od dohodkov pravnih oseb ali oprostitve.

22. Trdijo, da obstaja neposredna povezava med obdavčitvijo prejemnikov dividend in družbe, saj naj bi bila dodelitev odbitka davka od dohodkov pravnih oseb odvisna od tega, ali je ustrezen davek od dohodkov pravnih oseb dejansko plačan. V tem pogledu se torej sporna ureditev razlikuje od ureditve oprostitve, ki je bila predmet spora v zadevi Verkooijen.

V – Pravna presoja

23. Obračunanje v tujini plačanega davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga zahteva P. M. Manninen, bi nasprotovalo sistemu, ki sloni ravno na povezavi med odbitkom in davkom od dohodkov pravnih oseb. Pri družbah s sedežem v tujini takšne povezave ni.

25. Z obema predhodnima vprašanjema, ki ju je treba preučiti skupaj, želi predložitveno sodišče pravzaprav vedeti, ali so predpisi, tako kot ti sporni finski predpisi o dobitku davka od dohodkov pravnih oseb, skladni z določbami o prostem pretoku kapitala, še posebej s členoma 56 ES in 58(1)(a) in (3) ES.

24. Britanska in francoska vlada se sprašujeta, za katero področje se člen 58(1)(a) ES in temeljno načelo davčne doslednosti sploh uporabljata, če finski sistem ne ustreza zahtevam teh določb. Sicer doslednost ne bi bil dosežena z obdavčitvijo enega samega davčnega zavezanca. Predpisi pa zasledujejo

26. Glede uporabnosti prostega pretoka kapitala v zvezi z nacionalnimi predpisi o neposrednih davkih je treba opozoriti na sodno prakso, ki pravi, „da čeprav področje neposrednih davkov kot takšnih pri sedanjem položaju prava Skupnosti ne spada v pristojnost Skupnosti, morajo države članice izvajati svoje pristojnosti, ki so jih obdržale,

še vseeno v skladu s pravom Skupnosti¹⁰. Posledično je finski zakonodajalec zavezan, da upošteva temeljne svoboščine in predvsem predpise o prostem pretoku kapitala.

28. Vsak ukrep, ki otežuje čezmejni prenos kapitala ali ga naredi manj privlačnega in zato odvrne vlagatelja, predstavlja omejitev prostega pretoka kapitala.¹³ Pojem omejitve pretoka kapitala v tem smislu ustreza pojmu omejitve, ki ga je razvilo sodišče na področju drugih temeljnih svoboščin, še posebej prostega pretoka blaga.¹⁴

A – Omejitev prostega pretoka kapitala

27. V skladu s členom 56(1) ES so vse omejitve pretoka kapitala med državami članicami prepovedane. Pridobitev tujih vrednostnih papirjev, ki kotirajo na borzi in jih pridobijo rezidenti, je v skladu s točko III A 2 Nomenklature v Prilogi I Direktive Sveta 88/361/EGS z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe¹¹ proces, ki spada v področje uporabe prostega pretoka kapitala, kot je pravilno podala Komisija. Nomenklatura se lahko še naprej uporablja tudi po uvedbi členov od 73b do 73d Pogodbe ES (zdaj členi 56 ES do 58 ES), ki jih je uvedla Pogodba iz Maastrichta.¹²

29. Sporni nacionalni predpisi se res ne nanašajo na neposredno pridobitev delnic, ampak na davčno obravnavanje donosov znotraj denarne naložbe. Ker je cilj denarne naložbe predvsem zaslužiti neto dohodek, se predpisi o davčnem obravnavanju dohodkov nanašajo tudi privlačnost kapitalskih naložb samih.

30. V skladu s finskimi predpisi se dividende tujih in domačih družb obravnavajo različno. Pri prejemu dividend domače družbe pridobi delničar odbitek davka od dohodkov pravnih oseb, katerega obračunanje dejansko zmanjša davek od dohodka na nič. Dividende, pridobljene iz tujine, se morajo obdavčiti po davčni stopnji 29 %, ne da bi se pri tem upošteval davek od dohodkov pravnih oseb, ki ga je plačala tuja družba. Pri kapitalski

10 — Sodba Schumacker (navedena v opombi 8, točka 21); dalje glej sodbo Verkooijen (navedena v opombi 2, točka 32) in sodbo z dne 11. decembra 2003 v zadevi Barbier (C-364/01, Recueil, str. I-15013, točka 56).

11 — UL L 178, str. 5.

12 — Komisija opozarja na sklepne predloge generalnega pravobranilca Tesaura, predstavljene 19. septembra 1995 v povezanih zadevah Sanz de Lera in drugi (C-163/94, C-165/94 in C-250/94, Recueil, str. I-4821, str. I-4823, točki 9 in 10).

13 — V tem smislu sodba z dne 16. marca 1999 v zadevi Trummer und Mayer (C-222/97, Recueil, str. I-1661, točka 26).

14 — Glej temeljne sodbe z dne 11. julija 1974 v zadevi Dassonville (8/74, Recueil, str. 837, točka 5), z dne 25. julija 1991 v zadevi Säger (C-76/90, Recueil, str. I-4221, točka 12) in z dne 30. novembra 1995 v zadevi Gebhard (C-55/94, Recueil, str. I-4165, točka 37).

naložbi v tujini pride torej posledično do dvojne obdavčitve dohodkov podjetja – čeprav ne od iste davčne uprave –, ki naj bi se ji pri izključno notranjem položaju izognili z odbitkom davka od dohodkov pravnih oseb.

B – Utemeljitev omejitve

1. Razlaga člena 58 ES

31. Čeprav je davek, že odtegnjen v tujini, obračunan, to ne zmanjša davčne obremenitve prejemnika dividend. Ta mora še naprej plačevati skupno 29 % davka, deloma v obliki odbitka pri viru v državi, kjer ima družba, ki izplačuje dividende, sedež, in deloma v obliki davka od dohodka na Finskem.

32. Zaradi slabšega davčnega obravnavanja naložb v delnice družb, ki imajo sedež v tujini, je ta naložba za vlagatelja v primerjavi s pridobitvijo delnic domačih družb manj privlačna, kar omejuje pretok kapitala.

33. Ker za fizične osebe z davčnega vidika pridobivanje delnic tujih družb ni ugodno, je hkrati tujim podjetjem oteženo pridobivanje kapitala na finskem trgu. Tudi to je omejitev prostega pretoka kapitala v škodo tujih kapitalskih družb.

34. Člen 58(1)(a) ES¹⁵ dovoljuje državam članicam, da „uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital, različno obravnavani“.

35. Sporni davčni predpisi obravnavajo davčne zezavance, ki so vlagali v domača podjetja, drugače kot davčne zezavance z enakovrednimi naložbami v drugi državi članici. S tem obstaja razlikovanje glede na kraj, kjer se vlaga kapital, do česar so države članice načeloma upravičene v skladu s členom 58(1)(a) ES znotraj svojega davčnega prava.

36. Lahko, da so države članice res uvedle člen 73d(1)(a) Pogodbe ES (zdaj člen 58 ES) z

15 – V skladu s Izjavo št. 7 k Maastrichtski pogodbi naj bi ta določba veljala samo za nacionalne davčno-pravne predpise, ki so obstajali konec leta 1993. Za Finsko bil bi lahko v tem smislu odločilen datum pristopa. Za veljavno različico zakona o odbitku davka od dohodkov pravnih oseb se zdi, da izhaja iz leta 1998. Vendar finska vlada navaja, da je bil sistem odbitka davka od dohodka pravnih oseb uveden že leta 1990.

Maastrichtsko pogodbo zato, da nekaterim državam članicam omogočijo ohranitev postopka obračunanja, ki razlikuje glede na kraj vlaganja, kot je britanska vlada navedla na javni obravnavi.¹⁶ Vendar je od sodbe Verkooijen dalje gotovo, da ta določba državam članicam ne priznava privilegija možnosti uporabe vsake oblike različnega obravnavanja davčnih zavezancev glede na kraj vlaganja kapitala v skladu z nacionalnim davčnim pravom.

37. Nasprotno, člen 58(1)(a) ES je treba razlagati kot izjemo od načela prostega pretoka kapitala.¹⁷ Poleg tega je treba to določbo brati v povezavi s členom 58(3) ES, ki določa, da ukrepi in postopki iz odstavkov 1 in 2 ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala.¹⁸

38. V sodbi Verkooijen¹⁹ je Sodišče poleg tega opozorilo, da so bile v členu 58 ES predvidene izjeme od prostega pretoka kapitala v sodni praksi priznane že prej. Sodišče je torej obravnavalo člen 58 ES

skoraj kot kodifikacijo svoje dosedanje sodne prakse.²⁰ Predpis se mora torej tudi razlagati v luči sodne prakse, ki je bila sprejeta pred njegovo uvedbo.²¹

39. Zato je treba ugotoviti, da omejitve prostega pretoka kapitala v skladu s členom 58(1)(a) ES omejujejo načela, določena v členu 58(3) ES in načela, ki so se razvila s sodno prakso.

2. Primerljivost položaja kapitalskih naložb doma in v tujini (sodna praksa Schumacker)

40. Ker je različna davčna obravnava dividend glede na kraj naložbe dopustna, v skladu s členom 58(3) ES ne sme iti za samovoljno diskriminacijo ali prikrito omejevanje.

41. Samovoljna diskriminacija bi lahko bila izključena, ker se različna obravnava nanaša na različne položaje. Tako je Sodišče v sodbi

16 — Glej Terra proti Wattel, *European Tax Law*, 3. izdaja, 2001, str. 19.

17 — Sodba z dne 14. marca 2000 v zadevi Église de scientologie (C-54/99, Recueil, str. I-1335, točka 17).

18 — Sodba Verkooijen (navedena v opombi 2, točka 44); sklepni predlogi generalnega pravobranilca Tizzana v zadevi Schmid (navedeni v opombi 2, točka 44).

19 — Sodba Verkooijen (navedena v opombi 2, točka 43).

20 — Glej moje sklepe predloge z dne 12. februarja 2004 v zadevi Weidert und Paulus (C-242/03, Recueil, str. I-7379, točka 27).

Schumacker priznalo, da različna obravnava glede na to, ali ima davčni zavezanec stalno prebivališče v domači državi ali v drugi državi članici, ni nikakršna prepovedana diskriminacije, dokler se rezidenti in nerezidenti ne znajdejo v primerljivem položaju.²²

42. Načelo teritorialnosti, ki ga je navedla francoska vlada, se navsezadnje navezuje na to ugotovitev. Glede na razumevanje Sodišča v sodbi Futura Participations in Singer²³ to načelo določa, da se pri obdavčitvi nerezidenta upoštevajo samo dohodki in odhodki, obdavčljivi v državi, medtem ko so pri davčnih zavezancih rezidentih v osnovo za odmero vključeni svetovni dohodki in odhodki. Ker gre v obravnavanem primeru ravno za obdavčitev neomejeno davčno zavezane fizične osebe, se iz teritorialnega načela ne da izpeljati, da je obračunanje davka od dohodkov pravnih oseb, ki je bil plačan v tujini, izključeno.

43. Z opiranjem na sodno prakso Schumacker so udeležene vlade navajale, da se položaj razlikuje glede na to, ali je dividendo izplačala domača ali tuja družba.

44. V zvezi s tem je treba ugotoviti, da v izhodišču ni med položajema nikakršne razlike. Dvojna obdavčitev dobičkov podjetja je mogoča ne glede na to, ali ima podjetje, ki izplačuje dividende, sedež v drugi ali isti državi članici kot prejemnik dividende. V obeh primerih so dohodki najprej obdavčeni z davkom od dohodkov pravnih oseb in nato – če so izplačani kot dividende – z davkom od dohodka fizičnih oseb.

45. Edina razlika je, da dvojna obdavčitev v enem primeru izhaja iz obdavčitve iste države, medtem ko v primeru čezmejnega izplačila dividend davek naložita dve državi. Ta razlika pa ni pomembna niti z vidika vlagatelja niti z vidika podjetja, ki želi pridobivati kapital.

46. Dejstvo, da so davčni zavezanci rezidenti različnih držav in je s tem suverenost obdavčitve porazdeljena med dve državi, dobi poseben pomen le, ko se želijo uvesti predpisi v izogib dvojnemu obdavčevanju. Cilj takih sistemov je, da se dobiček podjetja obdavči zgolj enkrat. Zaradi tega je treba obdavčitev obeh davčnih zavezancev uskladiti. Ker na področju neposredne obdavčitve še ni prišlo do uskladitve na ravni Skupnosti ter ker med Finsko in Švedsko ni ustreznega

22 – Sodba Schumacker (navedena v opombi 8, točka 31 in naslednje).

23 – Glej sodbo Futura Participations in Singer (navedena v opombi 9, točke od 20 do 22).

sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja, je taka uskladitev možna samo, če sta oba davčna zavezanca rezidenta iste države članice.

47. Na tej vmesni stopnji se da ugotoviti, da, kar zadeva izogibanje dvojni obdavčitvi dobičkov podjetja, obstaja več različnih položajev glede na to, ali sta družba, davčni zavezanec za davek od dohodkov pravnih oseb, in fizična oseba, ki je zavezana za davek na podlagi prejema dividende te družbe, rezidenta iste države ali različnih držav.

48. To pa ne pomeni, da je vsako različno obravnavanje dopustno. Različni položaji se smejo namreč obravnavati različno samo, kadar je to zaradi razlik neizogibno.²⁴

3. Doslednost davčnega sistema in načelo sorazmernosti

49. Različna davčna ureditev povsem notranjih in čezmejnih položajev, ki ovira pretok

kapitala, ne pomeni samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja v smislu člena 58(3) ES le, kadar je potrebna iz pomembnejšega razloga javnega interesa. Ureditev mora biti skladna z načelom sorazmernosti, to pomeni, da mora biti za doseglo cilja, združljivega s Pogodbo ES, ustrezna, potrebna in sorazmerna v ožjem smislu.²⁵

a) Pojem usklajenosti davčnih sistemov

50. Finska in druge vlade menijo, da naj bi bila ureditev o odbitku davka od dohodkov pravnih oseb utemeljena s potrebo po zagotovitvi doslednosti davčnega sistema.

51. Ta dokaj neurejen pojem se je trdno zasidral v sodni praksi in literaturi od sodb Bachmann²⁶ in Komisija proti Belgiji²⁷ dalje. Sodišče je v teh odločitvah načelno priznalo, da je varstvo doslednosti davčnega sistema cilj, ki ga je sprejel pravni red Skupnosti, na kar se lahko države članice sklicujejo v

24 — Glej sodbo z dne 12. junija 2003 v zadevi Gerritse (C-234/01, Recueil, str. I-5933). V tej odločitvi je Sodišče priznalo, da je v primeru omejenega davčnega zavezanca dopustna pavšalna obdavčitev, ki ne upošteva osebnih dohodkov, saj se položaj davčnega zavezanca nerezidenta razlikuje od položaja davčnega zavezanca rezidenta. Različno obravnavo materialnih stroškov je razumelo kot kršitev zoper pravo Skupnosti.

25 — Glej sodbi z dne 26. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Belgiji (C-478/98, Recueil, str. I-7587, točka 41) in z dne 14. decembra 1995 v povezanih zadevah Sanz de Lera in drugi (C-163/94, C-165/94 in C-250/94, Recueil, str. I-4821, točka 23). Glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca Misch predstavljeni 6. junija 2002 v zadevi X in Y (C-436/00, Recueil, str. I-10829, I-10832, točka 80) in sklepne predloge generalnega pravobranilca Tizzana v zadevi Schmid (navedeni v opombi 2, točka 44).

26 — Navedena v opombi 5.

27 — Navedena v opombi 6.

okviru utemeljevanja omejitev temeljnih svoboščin.²⁸ Pravzaprav s tem ni mišljenega nič drugega kot izogibanje dvojni obdavčitvi²⁹ oziroma zagotavljanje, da se vsak položaj sploh (enkrat) obdavči³⁰ (načelo enkratne obdavčitve). Tako naj bi takrat sporna belgijska ureditev izključevala, da se dohodki davčnega zavezanca, ki jih ta vlaga v pokojninsko zavarovanje, obdavčijo najprej kot dohodki iz gospodarske dejavnosti in kasneje še enkrat z davkom od dohodka fizičnih oseb ob izplačilu pokojnine.

52. Pomemben vidik je, da izogibanje dvojni obdavčitvi prispeva tudi k konkurenčni nevtralnosti davčnega sistema. Tako je bil namen finskega zakonodajalca pri uvedbi zakona o davku od dohodkov pravnih oseb davčno izenačiti lastni kapital s financiranjem z bančnimi posojili. Tudi posojilne obresti se namreč obdavčijo samo enkrat – in sicer kot prihodek bank. Posojilojemalec pa lahko stroške za najem posojila uveljavlja kot davčno olajšavo v obliki obratovanih stroškov.

28 – Tudi zakonodajalec Skupnosti sam zasleduje ta cilj (glej drugo uvodno izjavo Direktive Sveta 2003/123/ES z dne 22. decembra 2003 o spremembi Direktive 90/435/EGS o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic [UL L 2004, L 7, str. 41]: „[...] je oprostitve dividend in drugih oblik izplačevanja dobička, ki ga odvisne družbe izplačujejo svojim matičnim družbam iz odbitnih davkov, in odprava dvojne obdavčitve takšnih prihodkov na ravni matične družbe“).

29 – Upoštevanje tega bi lahko bilo tudi podlaga za nacionalne ureditve, ki so bile predmet sodb z dne 3. oktobra 2002 v zadevi Danner (C-136/00, Recueil, str. I-8147) in z dne 26. junija 2003 v zadevi Skandia in Ramstedt (C-422/01, Recueil, str. I-6817).

30 – Glej sodbo z dne 21. novembra 2002 v zadevi X und Y (C-436/00, Recueil, str. I-10829); cilj takrat obravnavane švedske ureditve je bil, da je bil dobiček iz delnic (sploh) enkrat obdavčen.

53. Po sodbi Bachmann se doslednost davčnega sistema vedno znova navaja kot utemeljitev za omejevanje različnih temeljnih svoboščin. V prizadevanju, da bi se upoštevala izjemnost te utemeljitve, je Sodišče v naknadnih sodbah pojem davčne doslednosti ozko omejilo. V ustaljeni sodni praksi je zahtevalo obstoj neposredne povezave med dodelitvijo davčne ugodnosti in izravnavo te ugodnosti z davčno obremenitvijo, pri čemer se obe nanašata na isti davek.³¹

54. V sodbi Bosal Sodišče nadaljuje: „Če ne obstaja takšna neposredna povezava, npr. ker gre za različne davke ali davčno obravnavo različnih davčnih zavezancev, sklicevanje na doslednost davčnega sistema ni mogoče“.³²

55. Nejasno je, ali morata biti kriterija „isti davčni zavezanec“ in „ista vrsta davka“ brezpogojno in kumulativno izpolnjena oziroma ali gre v tem smislu zgolj za – seveda močne – indice obstoja neposredne povezave med davčno ugodnostjo in slabostjo.

31 – Sodba Verkooijen (navedena v opombi 2, točka 57) in sodba z dne 18. septembra 2003 v zadevi Bosal (C-168/01, Recueil, str. I-9409, točka 29).

32 – Sodba Bosal (navedena v opombi 31, točka 30), sklicujoč se na sodbo z dne 13. aprila 2000 v zadevi Baars (C-251/98, Recueil, str. I-2787, točka 40).

56. Če bi se dala prednost prvi razlagi, se Finska že od začetka ne bi mogla sklicevati na doslednost davčnega sistema. Res je, da bi se davek od dohodkov pravnih oseb in davek od dohodka obravnavala pravzaprav kot davka enake vrste, saj se oba nanašata na tekoče dohodke – drugače kot na primer davek od premoženja³³. Vendar pa manjka kriterij istega davčnega zavezanca. Kot je Sodišče razjasnilo že v sodbi Verkooijen, gre pri obdavčitvi družbe z davkom od dohodkov pravnih oseb na eni ter z davkom od dohodka fizičnih oseb prejemnika dividend na drugi strani za dve ločeni obdavčitvi različnih davčnih zavezancev.³⁴

Lahko se davek od dohodkov pravnih oseb v celoti obračuna pri obdavčitvi dividende (tako kot v finskem modelu za domače dividende) ali pa se dividende oprostito davka od dohodka. V tem primeru se enkratna obdavčitev zgodi zgolj na ravni podjetja. Mogoča pa je tudi nasprotna pot, da se namreč obdavčijo samo nerazdeljeni dobički podjetja z davkom od dohodkov pravnih oseb. Potem prejme delničar dividendo iz še neobdavčenih dohodkov; prvič bo obdavčena, ko se mu bo odmeril davek od dohodka fizičnih oseb.³⁵

57. Dobra stran tega ozkega razumevanja pojma davčne doslednosti je, da je primerno za dosego omejenega dovoljevanja izjem pri prostem pretoku kapitala. Po drugi strani strogo vztrajanje pri kriteriju istega davčnega zavezanca pripelje do samovoljnih izidov, kar se kaže ravno v obravnavanem primeru.

59. Končno se lahko davki naložijo deloma podjetju in deloma prejemniku dividend, kot je recimo pri metodi davka od polovičnih dohodkov oziroma kar Komisija imenuje cedularni sistem³⁶. V sporu o glavni stvari se na Finskem tudi obdavči samo en del dividende P. M. Manninena. Drugi del je namreč že pred tem obdavčen pri viru ob izplačilu dividende podjetja na Švedskem.

58. Načeloma se da dvojni obdavčitvi dobičkov podjetja izogniti na različne načine.

33 — V sodbi Baars (navedena v opombi 32) je bilo za zavrnitev utemeljevanja z razlogom davčne doslednosti odločilno, da je šlo za dve različni vrsti davka, namreč za davek na premoženje in davek od dohodkov pravnih oseb.

34 — Sodba Verkooijen (navedena v opombi 2, točka 58).

35 — Pri tem modelu bo država seveda zagotovila z davkom, odtegnjenim pri viru, da se dividende, ki odtekajo v tujino, ne izognejo obdavčitvi. Podoben sistem je (ali je bil) v Grčiji (glej Terra proti Vattel, navedena v opombi 16, 4.2.3.2, str. 166 in 167).

36 — Glej k temu obvestilo Komisije z dne 19. decembra 2003 (navedeno v opombi 2, točka 2.2.2). Po podatkih Komisije je sedaj pristop takšen – v več različicah – že v večini držav članic (glej točko 2.4 obvestila).

60. Ti primeri kažejo, da je sorazmerno nepomembno, komu – podjetju ali delničarju – se pripisuje enkratno plačilo davka, vsaj dokler se na obeh ravneh uporabi ista davčna stopnja. V primeru finskega modela obračunavanja se lahko zavzame stališče, kot ga je predložitevno sodišče, da je podjetje navsezadnje v imenu delničarja plačalo nekakšen predhodni davek od dividend, če je odvedlo davek od dohodkov pravnih oseb za dobiček, ki je naknadno razdeljen v obliki dividend.

61. Ta stališča govorijo v prid temu, da lahko izjemoma obstaja povezava, ki utemeljuje davčno doslednost, tudi kadar se ena obremenitev pri enem davčnem zavezancu izravna z razbremenitvijo pri drugem davčnem zavezancu. Predpostavka za to je,

- da se obdavčitev nanaša, če ne že na istega davčnega zavezanca, pa vsaj na isti dohodek ali isti gospodarski proces in

- da pravna oblika sistema zagotavlja, da je ugodnost v korist enega davčnega zavezanca samo, ko je hkrati tudi dejansko in v enakem obsegu v škodo drugemu davčnemu zavezancu.

62. Uporaba teh kriterijev zagotavlja ravno tako učinkovito kot kriterij istega davčnega zavezanca, da doslednost davčnega sistema kot utemeljitev ni brezmejna. Tako ne bi bilo na primer v zadevi Verkooyen³⁷ in v zadevi Svensson in Gustavsson³⁸ sporne nacionalne ureditve mogoče obravnavati kot doslednega sistema na podlagi zgoraj omenjenih kriterijev.

63. V zadevi Verkooyen ni bilo zagotovljeno, da se dividenda takrat oprosti davka od dohodka fizičnih oseb samo, ko je podjetje, ki je izplačalo dividendo, dejansko plačalo davek od dohodkov pravnih oseb v ustrezni višini. Pri luksemburški ureditvi, na katero se nanaša sodba Svensson in Gustavsson, naj ne bi bil izpolnjen kriterij iste gospodarske povezave oziroma istih dohodkov. V skladu s to ureditvijo so namreč davčni zavezanci v Luksemburgu prejeli subvencijo obresti za posojila za financiranje hiše, ki so bila najeta pri domačih bankah. Omejitev na domače banke je bila utemeljena z dejstvom, da so zgolj te zavezane za davek v Luksemburgu.

64. Sporni finski predpisi izpolnjujejo pogoje, navedene v točki 61. Nanašajo se na iste dohodke, namreč dohodke družbe, ki so v

37 – Navedena v opombi 2.

38 – Sodba z dne 14. novembra 1995 v zadevi Svensson in Gustavsson (C-484/93, Recueil, str. I-3955).

obliki dividende pravzaprav prenesene na osebo, zavezano za davek od dohodka fizičnih oseb, in zagotavljajo, da je prednost (obračunanje davka od dohodkov pravnih oseb) dana samo takrat, ko je tudi slabost (plačevanje davka od dohodkov pravnih oseb) dejansko nastopila. Z določbami o dopolnilnem davku je poleg tega zagotovljeno, da se znesek odbitka davka od dohodkov pravnih oseb sklada z višino davka, ki ga je odvedla družba.

65. Sklicevanje na doslednost davčnega sistema v obravnavanem primeru torej ne spodleti že na dejstvu, da se nanaša na dva davčna zavezanca, družbo in prejemnika dividend.

b) Doslednost davčnega sistema kot legitimni cilj v okviru utemeljitve za neenako obravnavanje domačih in tujih položajev

66. Vprašljivo je, koliko se lahko doslednost davčnega sistema tudi dejansko sklicuje na cilj, združljiv s Pogodbo ES, če sistem različno obravnava domače in čezmejne položaje. Če bi Pogodba ES zahtevala, da se doslednost ne sme uvesti samo na nacionalni ravni, ampak je treba kar najbolje poskrbeti tudi za čezmejne položaje, cilj finskih predpisov ne bi bil skladen s pravom Skupnosti.

67. Sporne finske določbe o odbitku davka od dohodkov pravnih oseb se ne uporabljajo, če ima družba, ki izplačuje dividende, sedež v tujini. Ureditev je omejena torej zgolj na to, da izključuje dvojno obdavčitev čistega domačega dohodka, dovoljuje pa takšne učinke pri naložbah v tujini.

68. Poleg tega Komisija oporeka temu, da tuji prejemnik dividend kake finske družbe ne prejme nobenega odbitka davka od dohodkov pravnih oseb. K temu je finska vlada na javni obravnavi upravičeno navedla, da ni v moči finske davčne uprave, da bi skrbel za obračunanje davka od dohodkov pravnih oseb pri obdavčitvi prejemnika dividend v tujini.

69. Res je, da pravo Skupnosti državam članicam ne predpisuje, kako naj oblikujejo sisteme za izogibanje ekonomski dvojni obdavčitvi. Kot pa je bilo predstavljeno že na začetku, mora nacionalni zakonodajalec na notranjem trgu v vsakem primeru paziti na temeljne svoboščine, v tem primeru na prosti pretok kapitala, tudi če Skupnost trenutno nima nobene lastne pristojnosti na področju neposrednih davkov.³⁹ Poleg tega naj bi države članice povsem notranje in čezmejne položaje načeloma smele različno

39 — Glej zgoraj točko 26.

obravnavati. Če pa je z različno obravnavo obenem povezana tudi omejitev temeljne svoboščine, razlikovanje ne sme presegati tega, kar je zaradi različnih položajev neizogibno.⁴⁰

davčni upravi, pri obdavčitvi domačih prejemnikov dividend izgubi davčne prihodke. Davčni prihodki s tem ostanejo v državi, kjer gospodarska dejavnost proizvajala dobičke.

70. Tu se začnejo utemeljitve udeleženih vlad. Navajajo pravzaprav dve utemeljitvi. Pri eni opozarjajo na to, da davek od dohodkov pravnih oseb, plačan v tujini – v tem primeru na Švedskem –, ni v korist finski davčni upravi in se zato ne more upoštevati pri obdavčitvi dividende na Finskem. Pri drugi uveljavljajo, da finska davčna uprava ne bi mogla zagotoviti popolnega ujemanja med davkom od dohodkov pravnih oseb, plačanim na Švedskem, in ustreznim odbitkom davka od dohodkov pravnih oseb, priznanim na Finskem, ker ne more naložiti dopolnilnega davka švedski družbi.

72. Glede druge utemeljitve, ki so jo navedle vlade, dejstva, da je obračunavanje veliko lažje izvesti, če oba davčna zavezanca sodita pod isto davčno oblast, ni mogoče kar tako zavreči. To pa vendarle ne more upravičiti tega, da se v tujini odveden davek od dohodkov pravnih oseb ne upošteva v nobenem primeru in se tako omejuje prosti pretok kapitala.

71. Glede prve utemeljitve je treba opozoriti na ustaljeno sodno prakso, da naj se s sklicevanjem na izgubo davčnih prihodkov ne bi dalo upravičiti ukrepa, ki nasprotuje temeljni svoboščini.⁴¹ Zato mora Finska sprejeti, da z obračunanjem davka od dohodkov pravnih oseb, plačanega švedski

73. Nasprotno se mora prejemniku dividend, ki je davčni zavezanec na Finskem, dati najmanj možnost, da dokazuje s predložitvijo ustreznih potrdil družbe dejansko plačan sorazmeren davek od dohodkov pravnih oseb. Za dokazovanje pa ne smejo biti postavljene previsoke zahteve, ki bi izvajanje pravic, ki jih podeljuje pravo Skupnosti, dejansko onemogočile ali prekomerno otežile.⁴²

⁴⁰ – Glej zgoraj točko 47 sl.

⁴¹ – Sodbi z dne 16. julija 1998 v zadevi ICI (C-264/96, Recueil, str. I-4695, točka 28) in z dne 12. decembra 2002 v zadevi de Groot (C-385/00, Recueil, str. I-11819, točka 103) in sodba Verkooijen (navedena v opombi 2, točka 59).

⁴² – Glej k načelu učinkovitosti zlasti sodbi z dne 16. decembra 1976 v zadevi Rewe (33/76, Recueil, str. 1989, točka 5) in z dne 24. septembra 2002 v zadevi Grundig Italiana (C-255/00, Recueil, str. I-8003, točka 33).

74. Sicer pa obračunanje ne vodi nujno do tega, da se dividende, prejete s Švedske, na Finskem popolnoma oprostitjo davka od dohodka. Prepoved diskriminacije zahteva pri izvajanju (enkratne) obdavčitve predvsem, da se dejansko plačani davek od dohodkov pravnih oseb upošteva (v celoti). Ker se finska davčna uprava ne more obrniti na tuje podjetje za izravnavo razlike med plačanim davkom od dohodkov pravnih oseb in davkom od dohodka fizičnih oseb, bi bilo dopustno, če bi bila izravnava vzpostavljena z ustrezno višjo obdavčitvijo domačih davčnih zavezancev z davkom od dohodka fizičnih oseb.

76. Po teh utemeljitvah je Sodišče udeležene vprašalo, katere praktične težave bi ovirale upoštevanje davka od dohodkov pravnih oseb, plačanega v tujini, pri obdavčitvi dividend na Finskem.

77. Na javni obravnavi sta finska in britanska vlada uveljavljali predvsem, da bi lahko bilo v okviru obdavčitve dividend za davčne zavezanice oziroma za davčno upravo težko pridobiti potrebne informacije o davku od dohodkov pravnih oseb, ki ga je plačala družba v drugi državi članici. Finska vlada je razložila, da naj se pri obračunanju ne bi upoštevala samo davčna stopnja davka od dohodkov pravnih oseb, ki velja v tujini, ker lahko osnova za odmero v različnih državah zajema različne dejavnike. Britanska vlada je opozorila na posebne težave, ki naj bi sledile iz tega, da prosti pretok kapitala velja tudi v razmerju do tretjih držav.

75. S to rešitvijo bi bil prejemnik dividende z naložbo v tujini sicer še slabše obravnavan kot pa prejemnik dividende domače družbe. Po eni strani bi moral v posamičnih primerih vzeti v zakup malce višjo obdavčitev. Po drugi strani bi moral, da bi bil upravičen do odbitka davka od dohodkov pravnih oseb, izpolniti dodatne formalnosti, medtem ko bi obračunanje v primeru domačih naložb izvršil urad. Te razlike v obravnavanju pa so neizogibne zaradi različnih dejanskih stanj.⁴³

78. Te težave pa ne bi mogle upravičiti popolne izključitve obračunanja davka od dohodka pravnih oseb, plačanega v tujini. Da bi se upoštevala razlika v davčni stopnji in v osnovi za odmero, bi se dejansko lahko delnica vračunala kot vsota plačanega davka od dohodkov pravnih oseb. Zadevna družba bi morala biti sposobna navesti to vsoto, na primer na podlagi svoje bilance za vsako-kratno poslovno leto, v katerem je bila

43 — Glej k temu zgoraj točko 48.

dividenda tudi izplačana. Če družba tega ne bi mogla, je s tem oškodovan delničar, ki ne more predložiti zadostnega dokaza o obračunanem davku v okviru obdavčitve dividende. V tem primeru se bo morda odločil za drugo naložbo.

Skupnosti. Nasprotno tu tudi velja, da je enaka obravnava določena samo, če so položaji primerljivi. Z vidika dejstev v sporu o glavni stvari je še odprto, koliko se lahko tukaj nastala načela prenesejo na primere, ki se nanašajo na tretje države.

79. Posebne težave bi lahko nastale, ko so vpletene tretje države. Načelo prostega pretoka kapitala v razmerju do tretjih držav, zajeto v členu 56(1) ES, ne določa brezpogojno, da se davek od dohodkov pravnih oseb, plačan v tretjih državah, vračuna na isti način kot pri dejanskih stanjih znotraj

80. Za zaključek je treba ugotoviti, da ureditev o obračunanju davka od dohodkov pravnih oseb pri obdavčitvi dividend ne more biti utemeljena s sklicevanjem na doslednost davčnega sistema, če je obračunanje pri naložbah v tujini izključeno, čeprav bi bilo obračunanje načeloma mogoče.

VI – Predlog

81. Na podlagi zgoraj omenjenih utemeljitev predlagam, da je odgovor na predhodno vprašanje Korkein hallinto-oikeus tak:

Člena 56(1) ES in 58(1)(a) in (3) ES nasprotujeta predpisom države članice, v skladu s katerimi se pri obdavčitvi dividende, ki jo prejme fizična oseba, neomejeno davčno zavezana v državi, od delniške družbe s sedežem v državi obračuna davek od dohodkov pravnih oseb, ki ga je plačala družba, medtem ko je pravica enakega obračunanja davka od dohodkov pravnih oseb izključena, če dividendo izplača družba s sedežem v tujini.