

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

JÁNA MAZÁKA,

predstavljeni 18. decembra 2008¹

1. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe je pri Sodišču vložilo Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče, Finska). Postavljeno vprašanje za predhodno odločanje se nanaša na razlago členov 43 ES in 48 ES ter 56 ES in 58 ES.

podobna družbi v obliki SICAV, ali drugi enakovredni domači korporaciji, v skladu z nacionalno zakonodajo taka dividenda ne bi bila obdavčljivi dohodek in ne bi bila obdavčena z davkom, odtegnjenim pri viru.

2. Predložitveno sodišče meni, da bi bila razlaga navedenih členov Pogodbe ES lahko pomembna za odločitev o predlogu družbe Aberdeen Property Invest Alpha Oy (v nadaljevanju: družba Alpha) za razveljavitev predhodne odločbe z dne 25. januarja 2006, ki jo je izdal Keskusverolautakunta (glavni davčni urad) in z njo ugotovil, da bi družba Alpha za leti 2005 in 2006 morala obračunati davek, odtegnjen pri viru, od dividend, ki jih je izplačala matični družbi Aberdeen Property Nordic Fund I SICAV (v nadaljevanju: družba Nordic Fund SICAV), ki je bila ustanovljena v obliki investicijske družbe s spremenljivim kapitalom (v nadaljevanju: družba v obliki SICAV) po luksemburškem pravu.

I – Pravni okvir

A – Pravo Skupnosti

Direktiva št. 90/435

3. Dvomi predložitvenega sodišča izhajajo iz dejstva, da če bi družba Alpha izplačala dividende finski delniški družbi, ki bi bila

4. Cilj Direktive Sveta št. 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic² je, da se pri viru odtegnjenega davka oprostijo dividende in druge oblike dobička, ki jih odvisne družbe razdelijo svojim

1 – Jezik izvornika: francoščina.

2 – UL L 225, str. 6, v nadaljevanju: Direktiva št. 90/435.

matičnim družbam, ter da se odpravi dvojna obdavčitev takšnih dohodkov na ravni matične družbe³.

de droit public“ tert tudi „druge družbe, ustanovljene v skladu z luksemburško zakonodajo, zavezane luksemburškemu davku od dobička pravnih oseb“. ⁴ Glede tretjega pogoja za Luksemburg velja, da mora biti družba zavezana plačilu *impôt sur le revenu des collectivités*.

5. V skladu s členom 2 Direktive št. 90/435 je „družba države članice“ vsaka družba, ki kumulativno izpolnjuje tri pogoje. Prvič, družba ima eno od oblik, naštetih v Prilogi k Direktivi št. 90/435. Drugič, v skladu z davčno zakonodajo države članice se šteje za davčne namene za rezidenta te države in se pod pogoji sporazuma za izogibanje dvojnemu obdavčevanju, sklenjenim s tretjo državo, ne šteje za rezidenta za davčne namene zunaj Evropske skupnosti. Tretjič, družba je zavezana plačilu enega izmed davkov, določenih v členu 2(1)(c) Direktive št. 90/435, ali kateremu koli drugemu davku, ki lahko nadomesti katerega od teh davkov, brez možnosti izbire ali oprostitve.

B – Nacionalna ureditev

Zakon o davku na dohodek

6. Priloga k Direktivi št. 90/435 za Luksemburg navaja, da so „société anonyme“, „société en commandite par actions“, „société à responsabilité limitée“, „société coopérative“, „société coopérative organisée comme une société anonyme“, „association d'assurances mutuelles“, „association d'épargne-pension“, „entreprise de nature commerciale, industrielle ou ministère de l'État, des communes, des syndicats de communes, des établissements publics et des autres personnes morales

7. V smislu člena 9 zakona o davku na dohodek⁵ so vse tuje prave osebe delno zavezane plačilu davka na dohodek, in sicer za dohodke, prejete na Finskem.

8. Dohodki, pridobljeni na Finskem, so naštet v členu 10 tega zakona. Seznam med drugim zajema dividende, ki jih izplača delniška družba, zadruga ali katera koli druga finska korporacija.

3 – Cilj Direktive št. 90/435 je generalna pravobranilka Sharpston natančno opisala v pred kratkim predstavljenih sklepnih predlogih v zadevi *Les Vergers du Vieux Tauves* (C-48/07, točki 46 in 47).

4 – Za Luksemburg veljavna različica izhaja iz Direktive Sveta 2003/123/ES z dne 22. decembra 2003 o spremembah Direktive 90/435/EGS (UL L 7, 13.1.2004, str. 41).

5 – Tuloverolaki (1535/1992).

9. Člen 20 zgoraj navedenega zakona vsebuje seznam korporacij, oproščenih davka na dohodek. Med omenjenimi korporacijami so tudi naložbeni skladi.

ki jih prejme pravna oseba s sedežem na Finskem, na splošno niso obdavčljivi dohodki. Nasprotno pa so dividende, ki jih prejmejo fizične osebe, obdavčljivi dohodki.

Zakon o obdavčitvi dohodkov in premoženja oseb z omejeno davčno obveznostjo

II – Dejansko stanje

10. V skladu s členom 3 zakona o obdavčitvi dohodkov in premoženja oseb z omejeno davčno obveznostjo⁶ so dividende, ki jih finska korporacija izplača davčnemu zavezanecu z omejeno davčno obveznostjo, obdavčene z davkom, odtegnjenem pri viru, razen če je prejemnik dividende korporacija, ki ima sedež v državi članici Evropske unije, ima neposredno v lasti vsaj 20 % kapitala družbe razdeljevalke dividend in je hkrati ena izmed družb, naštetih v členu 2 Direktive št. 90/435.

12. Družba Alpha je finska delniška družba, ki ne kotira na borzi in je bila ustanovljena avgusta 2005. Ker bi morala postati odvisna družba v stoddostni lasti družbe Nordic Fund SICAV, ki je bila po luksemburškem pravu ustanovljena kot družba v obliki SICAV, je glede svoje obveznosti obračunavanja davka, odtegnjenega pri viru, od dividend, ki jih izplačuje družbi Nordic Fund SICAV, pri Keskusverolautakunta vložila predlog za izdajo predhodne odločbe.

Zakon o davku na dohodek iz gospodarske dejavnosti

11. Člen 6a zakona o davku na dohodek iz gospodarske dejavnosti⁷ določa, da dividende,

13. Družba Alpha se je sklicevala na člena 43 ES in 56 ES o svobodi ustanavljanja in prostem pretoku kapitala. Iz teh dveh členov izhaja, da je objektivno primerljive položaje davčno treba obravnavati enako. Družba Alpha, ki je izplačala dividende družbi, ki ima sedež v drugi državi članici, je v primerljivem položaju z domačo družbo, ki izplačuje dividende domačemu delničarju. Če bi družba Alpha izplačala dividende finski delniški družbi, ki bi bila enaka kot družba v obliki SICAV in katere dejavnost bi bilo vlaganje v nepremičnine, ali drugi enakovredni domači korporaciji, te dividende niti po zakonu

6 – Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta (627/1978).

7 – Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968).

o davku na dohodek iz gospodarske dejavnosti niti po zakonu o davku na dohodek ne bi bile obdavčljivi dohodek. Iz tega izhaja, da naj tudi od dividend, ki jih je družba Alpha razdelila družbi Nordic Fund SICAV, davek, odtegnjen pri viru, ne bi bil obračunan.

14. Keskusverolautakunta je s predhodno odločbo z dne 25. januarja 2006 odločil, da je družba Alpha dolžna obračunati davek, odtegnjen pri viru, od dividend, ki jih je izplačala družbi Nordic Fund SICAV. Ta odločba se sklicuje na zakon o davku na dohodek, v skladu s katerim mora tuja korporacija za dohodke, pridobljene na Finskem, plačati davek, ter na zakon o obdavčitvi dohodkov in premoženja oseb z omejeno davčno obveznostjo, ki določa, da so dividende, ki jih finska korporacija izplača davčnemu zavezancu z omejeno davčno obveznostjo, zavezane plačilu davka, odtegnjenega pri viru, razen kadar je prejemnik dividend korporacija, ki ima sedež v državi članici in ima neposredno v lasti vsaj 20 % kapitala družbe razdeljevalke dividend ter ima hkrati obliko ene izmed družb, naštetih v členu 2 Direktive št. 90/435. Ker družbe v obliki SICAV niso navedene na seznamu, ki ga vsebuje Priloga k Direktivi št. 90/435, in ker so v Luksemburgu popolnoma oproščene davka od dohodkov, naj se družbe Nordic Fund SICAV ne bi moglo šteti za družbo v smislu Direktive št. 90/435 in naj dividende, ki jih prejema, ne bi mogle biti oproščene davka, odtegnjenega pri viru.

15. Pravila Pogodbe o svobodi ustanavljanja in o prostem pretoku kapitala po mnenju Keskusverolautakunta ne preprečujejo uporabe navedenih finskih zakonov, saj položaja finske delniške družbe in družbe v obliki SICAV nista primerljiva. Keskusverolautakunta vidi tri razlike med tema oblikama družb. Prvič, kapital finske delniške družbe je vezan, kar pomeni, da med opravljanjem dejavnosti podjetja praviloma ne more biti izplačan delničarjem. Drugič, finska delniška družba je davčno zavezana za svoje dohodke iz Finske. Tretjič, finska delniška družba je družba v smislu Direktive št. 90/435, kar pa ne velja za družbo v obliki SICAV.

16. Družba Alpha je Korkein hallinto-oiekus predlagala, naj razveljavi predhodno odločbo, ki jo je izdal Keskusverolautakunta. Ponovno se je sklicevala na člena 43 ES in 56 ES ter navedla, da stališče, v skladu s katerim položaja finske delniške družbe in družbe v obliki SICAV nista primerljiva, ni utemeljeno.

III – Vprašanje za predhodno odločanje in postopek pred Sodiščem

17. Korkein hallinto-oikeus je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člene 43 ES in 48 ES ter 56 ES in 58 ES razlagati tako, da je za namene uresničitve temeljnih svoboščin, ki jih ti zagotavljajo, delniško družbo ali naložbeni sklad finskega prava in družbo SICAV (investicijska družba s spremenljivim kapitalom) luksemburškega prava treba šteti kot primerljive, čeprav finsko pravo ne pozna oblike družbe, ki bi bila popolnoma izenačena z družbo SICAV, in tudi ob upoštevanju tega, da družbe luksemburškega prava SICAV ni na seznamu družb iz člena 2(a) Direktive št. 90/435, s katero je usklajena finska zakonodaja glede davka, odtegnjenega pri viru, ki se uporablja v obravnavanem primeru, in da je družba SICAV po notranji luksemburški davčni zakonodaji oproščena davka na dohodek? Ali je v teh okoliščinah v nasprotju z zgoraj navedenimi členi Pogodbe ES, če družba v obliki SICAV s sedežem v Luksemburgu, prejemnica dividend, na Finskem ni oproščena plačila davka od prejetih dividend, ki je odtegnjen pri viru?“

18. Pisna stališča so predložile finska, italijanska in ciprska vlada ter Komisija Evropskih skupnosti. Finska vlada predlaga, naj se na postavljeno vprašanje odgovori tako, da ni v nasprotju s členoma 43 ES in 48 ES niti s členoma 56 ES in 58 ES, če družba v obliki SICAV, ki ima sedež v Luksemburgu, glede prejetih dividend na Finskem ni oproščena plačila davka, odtegnjenega pri viru. Italijanska vlada se v bistvu strinja s tem stališčem. Nasprotno pa ciprska vlada in Komisija navajata, da je položaja delniške družbe ali naložbenega sklada po finskem pravu in družbe v obliki SICAV po luksemburškem pravu treba šteti za primerljiva, čeprav finsko pravo ne pozna nobene oblike družbe, ki bi bila natanko izenačena z družbo v obliki SICAV, zato je v nasprotju s Pogodbo, če družba v obliki SICAV, ki ima sedež v Luksemburgu, glede prejetih dividend na Finskem ne bi bila oproščena plačila davka, odtegnjenega pri viru.

19. Družba Alpha, finska vlada in Komisija so bile zastopane na obravnavi, ki je na predlog družbe Alpha potekala 13. novembra 2008. Zastopniki te družbe, ki niso predložili pisnih stališč, so se v bistvu strinjali s stališčem ciprske vlade in Komisije.

IV – Presoja

A – Uvodne pripombe

20. Vprašanje predložitvenega sodišča se pravzaprav nanaša na to, ali členi 43 ES in 48 ES ter 56 ES in 58 ES nasprotujejo zakonodaji države članice, kot je ta v zadevi v glavni stvari, v skladu s katero dividende, ki jih družba s sedežem na Finskem izplača delniški družbi ali naložbenemu skladu s sedežem na Finskem, niso obdavčljivi dohodki, medtem ko so dividende, izplačane družbi v obliki SICAV po luksemburškem pravu, ki je v Luksemburgu v celoti oproščena davka na dohodek, obdavčljivi dohodki in so obdavčene z davkom, odtegnjenim pri viru.

21. Najprej je treba spomniti, da čeprav spada neposredno obdavčenje v pristojnost držav članic, morajo te v skladu z ustaljeno sodno prakso svojo pristojnost izvrševati ob spoštovanju prava Skupnosti⁸ in se vzdržati vsakršne diskriminacije, ki temelji na državljanstvu⁹.

22. Direktiva št. 90/435 vpliva na davčne predpise držav članic o matičnih družbah in odvisnih družbah iz različnih držav članic. Zaradi njenega prenosa v finsko zakonodajo se davek, odtegnjen pri viru, ne obračuna od dividend, izplačanih korporaciji, ki ima sedež v državi članici Evropske unije in ima neposredno v lasti vsaj 20 % kapitala družbe razdeljevalke dividend ter je hkrati ena izmed družb, naštetih v členu 2 Direktive št. 90/435.

23. To očitno ne velja za družbo Nordic Fund SICAV, ki izpolnjuje pogoj obsega udeležbe v družbi razdeljevalki dividend, vendar ni ena izmed družb, določenih v členu 2 Direktive št. 90/435, ker ni našeta v Prilogi k Direktivi št. 90/435 in ker je v Luksemburgu v celoti oproščena davka na dohodek. Vendar iz tega ni mogoče sklepati, da se ta družba ne more sklicevati na temeljne svoboščine, določene s Pogodbo.

24. Zaradi tega je treba položaj v predloženem primeru preučiti glede na upoštevne določbe Pogodbe.

25. Vendar, katere določbe so upoštevne v predloženem primeru? Vprašanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče, se nanaša na svobodo ustanavljanja in prosti pretok kapitala. Mnenja Komisije po eni strani in mnenja

8 – Glej v tem smislu sodbo z dne 8. novembra 2007 v zadevi Amurta (C-379/05, ZOdl., str. I-9569, točka 16 in navedena sodna praksa).

9 – Glej sodbe z dne 11. avgusta 1995 v zadevi Wielockx (C-80/94, Recueil, str. I-2493, točka 16); z dne 29. aprila 1999 v zadevi Royal Bank of Scotland (C-311/97, Recueil, str. I-2651, točka 19); z dne 8. marca 2001 v zadevi Metallgesellschaft in drugi (C-397/98 in C-410/98, Recueil, str. I-1727, točka 37); z dne 14. decembra 2006 v zadevi Denkavit Internationaal in Denkavit France (C-170/05, ZOdl., str. I-11949, točka 19) ter z dne 2. oktobra 2008 v zadevi Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, ZOdl., str. I-7333, točka 17).

finske in ciprske vlade po drugi strani, se razlikujejo glede vprašanja, kaj je podlaga za preučitev te zadeve.

ljivost položajev delniške družbe ali naložbenega sklada po finskem pravi in družbe v obliki SICAV po luksemburškem pravu, so uporabna za svobodo ustanavljanja in tudi za prosti pretok kapitala.

26. Glede na posamezni primer se je mogoče opreti na svobodo ustanavljanja ali na prosti pretok kapitala. V skladu s sodno prakso je odločilno merilo udeležba, ki matični družbi zagotavlja določen vpliv na odločitve odvisne družbe in ji omogoča določanje njenih dejavnosti.¹⁰

27. Kot izhaja iz odločbe predložitvenega sodišča, je družba Alpha odvisna družba v stoodstotni lasti družbe Nordic Fund SICAV. Zaradi tega je očitno, da ima družba Nordic Fund SICAV odločilen vpliv na poslovanje družbe Alpha. To potrjuje, da se spor o glavni stvari nanaša na svobodo ustanavljanja, zato bom odgovor na postavljeno vprašanje iskal na podlagi določb Pogodbe, ki se nanašajo na svobodo ustanavljanja.

28. Vendar moram ugotoviti, kot je pravilno poudarila Komisija, da izbira določb Pogodbe, ki naj se uporabijo, nima praktičnega učinka. Rezultat uporabe členov 43 ES in 56 ES mora biti enak. Stališča, ki se nanašajo na primer-

B – Svoboda ustanavljanja in primerljivi položaj

29. V skladu s sodno prakso Sodišča, po kateri svoboda ustanavljanja za družbe, ki so ustanovljene v skladu z zakonodajo posamezne države članice in imajo registriran sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Skupnosti, zajema pravico opravljanja dejavnosti v drugi državi članici prek odvisne družbe, podružnice ali agencije¹¹, ni mogoče zanikati, da družba Nordic Fund SICAV, s tem ko svojo dejavnost na Finskem izvaja prek finske družbe Alpha, v kateri je edini delničar, izvaja pravico do svobode ustanavljanja.

¹⁰ – Glej sodbe z dne 13. aprila 2000 v zadevi Baars (C-251/98, Recueil, str. I-2787, točki 21 in 22); z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, ZOdl., str. I-11753, točka 37); z dne 18. julija 2007 v zadevi Oy AA (C-231/05, ZOdl., str. I-6373, točka 20) in z dne 26. junija 2008 v zadevi Burda (C-284/06, še ZOdl., str. I-4571, točka 69).

¹¹ – Glej sodbe z dne 21. septembra 1999 v zadevi Saint Gobain ZN (C-307/97, Recueil, str. I-6161, točka 35); z dne 14. decembra 2000 v zadevi AMID (C-141/99, Recueil, str. I-11619, točka 20) in z dne 23. februarja 2006 v zadevi Keller Holding (C-471/04, ZOdl., str. I-2107, točka 29), zgoraj v opombi 9 navedena sodba Denkavit Internationaal in Denkavit France, točka 20, ter sodbi z dne 15. maja 2008 v zadevi Lidl Belgium (C-414/06, ZOdl., str. I-3601, točka 18) in z dne 27. novembra 2008 v zadevi Société Papillon (C-418/07, ZOdl., str. I-8947, točka 15).

30. Prav tako ni mogoče zanikati, da finska zakonodaja že v osnovi drugače obravnava dividende, ki jih izplača finska družba. Dividende, izplačane družbi s sedežem na Finskem, ne glede na njeno obliko, zaradi izogibanja zaporednemu obdavčevanju niso obdavčljivi dohodek, medtem ko so dividende, izplačane družbi s sedežem v tujini, obdavčljivi dohodek in so zavezane davku, odtegnjenemu pri viru, razen če gre za družbe, ki imajo sedež v državi članici Unije in imajo neposredno v lasti vsaj 20 % kapitala družbe razdeljevalke dividend, ter če gre hkrati za družbe, določene v členu 2 Direktive št. 90/435. Različno obravnavanje se torej nanaša na družbe s sedežem na Finskem in družbe s sedežem v tujini, ki ne spadajo na področje uporabe Direktive št. 90/435, ter temelji na kraju sedeža družbe.

31. Kot je Sodišče že večkrat odločilo, je namen svobode ustanavljanja, da se v državi članici sprejetja odvisne družbe zagotovi prednost nacionalnega obravnavanja, s tem da se prepove vsakršno diskriminacijo, tudi najmanjšo, ki bi temeljila na kraju, v katerem imajo družbe sedež.¹²

32. Različno obravnavanje samo po sebi ne ustvarja diskriminacije. Iz sodne prakse jasno

izhaja, da lahko diskriminacijo pomeni le uporaba različnih pravil v primerljivih položajih ali uporaba istega pravila v različnih položajih.¹³ Tudi vprašanje za predhodno odločanje je postavljeno v tem smislu.

33. Menim, da odgovor na vprašanje, ali je matična družba s sedežem na Finskem ali, natančneje, matična družba v obliki „delniške družbe“ oziroma „naložbenega sklada“ po finskem pravu v položaju, ki je primerljiv s položajem družbe v obliki SICAV po luksemburškem pravu, izhaja iz sodbe Denkavit Internationaal in Denkavit France¹⁴.

34. V nasprotju s finsko in z italijansko vlado ne mislim, da se presoje Sodišča, navedene v tej sodbi, ne more uporabiti v predloženem primeru. Stališče, da je dejansko stanje postopka v glavni stvari v sodbi Denkavit Internationaal in Denkavit France nastalo pred začetkom veljavnosti Direktive št. 90/435 ter da Sodišče te direktive zato ni moglo upoštevati pri razlagi sistema, se mi ne zdi utemeljeno. V navedeni sodbi je Sodišče

12 – Glej v tem smislu sodbo z dne 28. januarja 1986 v zadevi Komisija proti Franciji (270/83, Recueil, str. 273, točka 14), zgoraj v opombi 11 navedeno sodbo Saint Gobain, točka 35, ter zgoraj v opombi 9 navedeno sodbo Denkavit Internationaal in Denkavit France točka 22.

13 – Glej v tem smislu sodbe z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker (C-279/93, Recueil, str. I-225, točka 30); z dne 22. marca 2007 v zadevi Talotta (C-383/05, ZOdl., str. I-2555, točka 18); z dne 18. julija 2007 v zadevi Lakebrink in Petera-Lakebrink (C-182/06, ZOdl., str. I-6705, točka 27) ter z dne 18. decembra 2007 v zadevi Lava un Partneri Ltd. (C-341/05, ZOdl., str. I-11767, točka 115).

14 – Navedena zgoraj v opombi 9.

pojasnilo učinke določb Pogodbe in te določbe zaradi vpliva direktive ne morejo izgubiti svojega učinka. Razlaga direktive ne more razveljaviti razlage Pogodbe.

davka na dohodek od dividend, ki jih prejmejo od družbe rezidentke, postane položaj omenjenih delničarjev nerezidentov primerljiv s položajem delničarjev rezidentov.

35. Ta ugotovitev je potrjena v točki 24 sodbe Amurta¹⁵, v skladu s katero je glede udeležb, ki ne spadajo na področje uporabe Direktive št. 90/435, dejansko naloga držav članic, da določijo, ali in v kolikšni meri se je treba izogibati dvojnemu ekonomskemu obdavčevanju izplačanih dobičkov, ter da v ta namen enostransko ali s konvencijami, sklenjenimi z drugimi državami članicami, uvedejo mehanizme, katerih namen je preprečiti ali zmanjšati to dvojno ekonomsko obdavčevanje. Vendar to dejstvo državam članicam ne omogoča uporabe ukrepov, ki bi nasprotovali prostemu pretoku, zagotovljenemu s Pogodbo.

37. Matične družbe s sedežem na Finskem in matične družbe s sedežem v tujini so zato v primerljivem položaju, saj so v obeh primerih zavezane davku na dohodek na Finskem. Glede tega je treba opozoriti, da so matične družbe s sedežem v tujini davčne zavezanke za davek na dohodek ne glede na svojo obliko. Vendar finska zakonodaja določa oprostitev dividend v korist matičnih družb s sedežem na Finskem in v skladu z Direktivo št. 90/435 samo v korist enega dela matičnih družb s sedežem v tujini, to je v korist matičnih družb s sedežem v tujini, za katere velja Direktiva št. 90/435. Preostale matične družbe s sedežem v tujini, to so družbe, za katere ne velja Direktiva št. 90/435, so zavezane davku, odtegnjenemu pri viru.

36. Ker trdimo, da se ugotovitve Sodišča iz omenjene sodbe lahko uporabijo v predloženem primeru, je odgovor na predloženo vprašanje mogoče najti v točki 38 omenjene sodbe, v kateri je navedeno, da kadar neka država članica enostransko ali s sporazumom določi, da so ne le delničarji rezidenti, ampak tudi delničarji nerezidenti zavezanci za plačilo

38. Iz sodne prakse Sodišča prav tako izhaja, da je pri ugotavljanju obstoja diskriminacije treba primerljivost položaja v Skupnosti s povsem notranjim položajem preučiti ob

¹⁵ – Navedena v opombi 8.

upoštevanju ciljev zadevne nacionalne izvajanja njene davčne pristojnosti nad določbe.¹⁶ njimi.¹⁷

39. V skladu s pisnimi stališči finske vlade je cilj oprostitev dividend izogibanje zaporednemu obdavčevanju.

40. Na tem mestu moram poudariti, da se v skladu s členom 6a zakona o davku na dohodek iz gospodarske dejavnosti oprostitev plačila davka ne nanaša samo na delniške družbe, ampak na vse pravne osebe, ki imajo sedež na Finskem. To na splošno pomeni, da se želi z oprostitvijo preprečiti verižno obdavčitev dobička odvisnih družb, ki ga te v obliki dividend razdelijo svojim matičnim družbam.

41. Iz sodne prakse Sodišča jasno izhaja, da kadar se država članica odloči, da svoje rezidente zavaruje pred verižnim obdavčenjem, mora ta ukrep razširiti na nerezidente, če taka obdavčitev nerezidentov izhaja iz

42. Iz navedenega izhaja, da zadevna finska zakonodaja različno obravnava matične družbe, ki so glede dividend, ki jim jih izplačajo odvisne družbe s sedežem na Finskem, v primerljivem položaju. To pomeni, da ta zakonodaja med matičnimi družbami, in sicer ne glede na njihovo obliko, ustvarja diskriminacijo, ki temelji na njihovem sedežu.

43. Te ugotovitve ni mogoče izpodbiti z dejstvom, da je družba v obliki SICAV na podlagi luksemburške davčne zakonodaje oproščena davka na dohodek. V zvezi s tem je treba spomniti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso neugodnega davčnega obravnavanja, ki je v nasprotju s temeljno svoboščino, ni mogoče upravičiti z drugimi davčnimi ugodnostmi, tudi če take ugodnosti obstajajo.¹⁸

16 – Glej v tem smislu zgoraj v opombi 9 navedeno sodbo *Metallgesellschaft in drugi*, točka 60, zgoraj v opombi 10 navedeno sodbo *OY AA*, točka 38, in zgoraj v opombi 11 navedeno sodbo *Société Papillon*, točka 27.

17 – Glej zgoraj v opombi 9 navedeno sodbo *Denkavit International* in *Denkavit France*, točka 37.

18 – Glej v tem smislu sodbo z dne 6. junija 2000 v zadevi *Verkooijen* (C-35/98, *Recueil*, str. I-4071, točka 61) in zgoraj v opombi 8 navedeno sodbo *Amurta*, točka 75.

V – Predlog

44. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je predložilo predložitveno sodišče, odgovori:

Člena 43 ES in 56 ES nasprotujeta zakonodaji države članice, v skladu s katero dividende, ki jih odvisna družba izplača matični družbi rezidentki, niso obdavčljivi dohodek, in sicer ne glede na obliko matične družbe, medtem ko dividende, izplačane matični družbi nerezidentki, ki ima obliko, ki v zakonodaji države odvisne družbe ne obstaja, in ne spada na področje uporabe Direktive Sveta št. 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic, pomenijo obdavčljivi dohodek in so obdavčene z davkom, odtegnjenim pri viru, tudi kadar je matična družba nerezidentka v državi, v kateri je rezidentka, oproščena davka na dohodek.