

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 11. novembra 2010¹

Stvarno kazalo

I – Uvod	I - 311
II – Avstrijsko pravo	I - 312
III – Dejansko stanje in vprašanja za predhodno odločanje	I - 314
IV – Pravna presoja	I - 318
A – Drugo vprašanje za predhodno odločanje v zadevi Haribo	I - 318
1. Uvodne ugotovitve	I - 319
2. Omejitve	I - 320
3. Utemeljitev	I - 321
a) Primerljivost z vidika tveganja ekonomskega dvojnega obdavčevanja	I - 321
b) Primerljivost z vidika uporabljene metode za odpravo ekonomskega dvojnega obdavčevanja	I - 322
4. Sorazmernost	I - 325
a) Primernost in nujnost	I - 325
b) Vmesni predlog	I - 329
c) Dosledno sledenje cilju	I - 329
5. Predlog	I - 331
B – Prvo vprašanje za predhodno odločanje v zadevi Haribo	I - 331

1 – Jezik izvirnika: nemščina.

1.	Dopustnost vprašanja	I - 331
2.	Odgovor na vprašanje	I - 333
a)	Omejitev	I - 333
b)	Obrazložitev	I - 334
c)	Sorazmernost	I - 335
d)	Predlog	I - 338
C –	Tretje vprašanje za predhodno odločanje v zadevi Haribo	I - 338
1.	Omejitev	I - 338
2.	Utemeljitev	I - 339
a)	Posebnosti v razmerju do tretjih držav	I - 339
b)	Posamezni utemeljitveni razlogi	I - 341
i)	Delitev davčne pristojnosti	I - 341
ii)	Vzajemnost	I - 343
iii)	Davčni nadzor	I - 344
c)	Predlog	I - 345
D –	Četrto vprašanje ter prvo in drugo podvprašanje četrtega vprašanja za predhodno odločanje v zadevi Haribo	I - 345
E –	Obe vprašanji za predhodno odločanje v zadevi Österreichische Salinen	I - 347
1.	Dopustnost vprašanj	I - 348
2.	Odgovora na vprašanji za predhodno odločanje	I - 348
V –	Predlog	I - 352

I – Uvod

1. Predmet predloženih zadev je znova obdavčitev tujih dividend. Avstrijska zakonodaja, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb, vsebuje predpise, katerih namen je preprečevanje dvojnega obdavčevanja dobičkov podjetij, ki se razdelijo v obliki dividend, z davkom od dohodkov pravnih oseb, prvič, na ravni družbe izplačevalke dividend, in drugič, na ravni družbe prejemnice dividend. Pri domačih dividendah se tako ekonomsko dvojno obdavčevanje prepreči s tem, da se dividende na ravni družbe prejemnice oprostito davka od dohodkov pravnih oseb. Pri tujih dividendah pa je odvisno od višine deleža, predhodne obdavčitve in izvora, ali bo priznana oprostitve ali se bo le odbil tuji davek od dohodkov pravnih oseb ali nič od obojega.

2. Pri dividendah iz portfeljev, ki izvirajo iz drugih držav EU, torej dividendah iz deležev

pod 10%, je očitno, da oprostitev ali odbitek praviloma ne prideta v poštev, saj prejemniku ne uspe predložiti zahtevanih podatkov o predhodni obdavčitvi s tujim davkom od dohodkov pravnih oseb. V končni fazi v takih primerih kljub vsemu pride do ekonomskega dvojnega obdavčevanja. Če dividenda iz portfelja izvira iz države EGP, ki ne spada v Evropsko unijo, se poleg tega zahtevata še medsebojna upravna pomoč in pomoč pri izvršbi. Za dividende iz portfeljev iz tretjih držav pa preprečevanje ekonomskega dvojnega obdavčevanja sploh ni predvideno. Raziskati je treba, v kolikšnem obsegu je ta posebna obravnava tujih dividend iz portfeljev združljiva s prostim pretokom kapitala. Pri tem se ponovno zastavlja vprašanje o enakovrednosti metode oprostitev in metode odbitka², o nekaterih posebnostih pretoka kapitala v tretje države in iz njih³ in za vprašanje sorazmernosti omejitev, kadar se opirajo na trditve, ki so sicer lahko upravičene, vendar niso dosledno upoštevane⁴.

2 – V zvezi s tem glej sodbo z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, ZOdl., str. I-11753, točke od 33 do 74).

3 – V zvezi s tem glej sodbo z dne 18. decembra 2007 v zadevi A (C-101/05, ZOdl., str. I-11531) in zgoraj v opombi 2 navedeno sodbo Test Claimants in the FII Group Litigation, točka 17 in 18.

4 – V zvezi s tem glej sodbe z dne 10. marca 2009 v zadevi Hartlauer (C-169/07, ZOdl., str. I-1721, točka 55); z dne 8. septembra 2009 v zadevi Liga Portuguesa de Futebol Profissional in Bwin International (C-42/07, ZOdl., str. I-7633, točka 61); z dne 6. oktobra 2009 v zadevi Komisija proti Španiji (C-153/08, ZOdl., str. I-9735, točka 38) ter z dne 8. septembra 2010 v združenih zadevah Stoß in drugi (C-316/07, C-358/07 do C-360/07, C-409/07 in C-410/07, ZOdl., str. I-8069, točka 106) in v zadevi Carmen Media Group (C-46/08, ZOdl., str. I-8149, točka 68).

II – Avstrijsko pravo

leta 1988 (Einkommensteuergesetz),
in za katero ne velja točka 7;

3. Člen 10 zakona o davku od dohodkov pravnih oseb iz leta 1988 (Körperschaftsteuergesetz⁵, v nadaljevanju KStG), kakor je bil spremenjen z zakonom o izvrševanju proračuna iz leta 2009 (Budgetbegleitgesetz⁶), z naslovom „Oprostitev za prihodke iz deležev in mednarodne kvalificirane manjšinske udeležbe“, ki se v skladu s členom 26c, točka 16(b), KStG uporablja za vse odprte naložbe, določa:

„1. Prihodki iz deležev so oproščeni davka od dohodkov pravnih oseb. Prihodki iz deležev so:

1. vse vrste deležev pri dobičku iz udeležbe v domačih kapitalskih družbah ter v obliki deležev v trgovskih in gospodarskih zadrugah;

[...]

5. deleži pri dobičku v pomenu točk od 1 do 4 iz udeležbe v tuji družbi, ki izpolnjuje pogoje iz člena 2 Direktive Sveta št. 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 (UL L 255, str. 6), opredeljene v prilogi 2 k zakonu o dohodnini iz

6. deleži pri dobičku v pomenu točk od 1 do 4 iz udeležbe v družbi iz države Evropskega gospodarskega prostora, ki je primerljiva z domačimi družbami, ki spadajo v člen 7(3), kadar država, v kateri je družba rezidentka, omogoča medsebojno upravno pomoč in pomoč pri izvršbi, če zanj ne velja točka 7;

7. vse vrste deležev pri dobičku iz mednarodne kvalificirane manjšinske udeležbe v smislu odstavka 2.

2. Za mednarodno kvalificirano manjšinsko udeležbo gre, če so bili davčni zavezanci, za katere velja člen 7(3), ali druge neomejeno davčno zavezane tuje družbe, primerljive z domačimi davčnimi zavezanci, za katere velja člen 7(3), z najmanj 10-odstotnim kapitalskim deležem neprekinjeno najmanj eno leto dokazano udeleženi:

1. v tujih družbah, ki so primerljive z domačo kapitalsko družbo;

2. v drugih tujih družbah, ki izpolnjujejo pogoje iz člena 2 Direktive Sveta št. 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 (UL ES L 255, str. 6), opredeljene

5 – BGBl, št. 401.

6 – BGBl. I, št. 52.

v prilogi 2 k zakonu o dohodnini iz leta 1988 (Einkommensteuergesetz), v vsakokratno veljavni različici.

2. ko za prihodke tuje družbe v zvezi z izračunom osnove za odmero oziroma v zvezi davčnimi stopnjami ni določeno plačilo tujega davka, ki je primerljiv z avstrijskim davkom od dohodkov pravnih oseb.

Navedeno enoletno obdobje ne velja za deleže, ki so bili pridobljeni zaradi dokapitalizacije, če se stopnja udeležbe s tem ni povečala.

5. Z odstopanjem od odstavka 1, točki 5 in 6, deleži pri dobičku niso oproščeni davka od dohodkov pravnih oseb, če je izpolnjen eden od teh pogojev:

[...]

1. Za tujo družbo v tujini dejansko neposredno ali posredno ni določeno plačilo nobenega davka, ki je primerljiv z avstrijskim davkom od dohodkov pravnih oseb.

4. Z odstopanjem od odstavka 1, točka 7, deleži pri dobičku, dobički ali izgube zaradi odsvojitve in druge spremembe vrednosti iz mednarodne kvalificirane manjšinske udeležbe v smislu odstavka 2 v skladu z naslednjimi določbami niso oproščeni davka od dohodkov pravnih oseb, če obstajajo razlogi, zaradi katerih zvezni finančni minister z odredbo prepreči utajo davkov in zlorabe (člen 22 Bundesabgabenordnung (zvezni davčni zakonik)). Šteje se, da tovrstni razlogi obstajajo zlasti takrat:

2. Za dobičke tuje družbe se v tujini plača davek, ki je primerljiv z avstrijskim davkom od dohodkov pravnih oseb, za katerega se uporablja davčna stopnja, ki je za več kot 10 odstotnih točk nižja od avstrijskega davka od dohodkov pravnih oseb v skladu s členom 22(1).

1. ko je osrednja dejavnost tuje družbe neposredno ali posredno povezana z ustvarjanjem prihodkov od obresti, dajanjem na voljo premičnih materialnih ali nematerialnih sredstev ali odsvojitve deležev in

3. Za tujo družbo se v tujini uporablja obsežna osebna ali stvarna oprostitvev. Oprostitev v pomenu odstavkov 1 in 3 je zanemarljiva.

6. V primerih iz odstavkov 4 in 5 se v zvezi z deleži pri dobičku oprostitvev tujega davka, ki ustreza davku od dohodkov

pravnih oseb, izvede po tem postopku: tuji davek, ki se obravnava kot predhodna obdavčitev iz naslova razdelitve, se na zahtevo odbije od tistega domačega davka od dohodkov pravnih oseb, ki odpade na vse vrste deležev pri dobičku iz mednarodne kvalificirane manjšinske udeležbe. Odbitni tuji davek se pri izračunu prihodkov prišteje vsem vrstam deležev pri dobičku iz mednarodne kvalificirane manjšinske udeležbe.“

4. Predložitveno sodišče meni, da se v okviru metode odbitka za dokazovanje obdavčitve v tujini še vedno uporablja informacija zveznega finančnega ministrstva, ki je bila pridobljena v zvezi s prejšnjim pravnim položajem.⁷ Torej bi moral davčni zavezanec, ki zaprosi za odbitek davka od dohodkov pravnih oseb, oddati izjavo, ki vsebuje:

- natančen opis družbe izplačevalke dividend, v kateri ima delež;
- natančno navedbo višine deleža;
- natančno navedbo stopnje davka od dohodkov pravnih oseb, ki je za družbo izplačevalko dividend določena v državi, v kateri je rezidentka. Če se za družbo

v državi, v kateri je rezidentka, ne uporablja običajni režim obdavčitve (ampak na primer ugodnejša davčna stopnja, osebna oprostitev davka ali druge bistvene stvarne oprostitve/znižanja davka), je treba navesti davčno stopnjo, ki se dejansko uporablja;

- navedbo obdavčitve z davkom od dohodkov pravnih oseb v tujini, izračunane za njen delež na podlagi zgornjih parametrov;
- natančno navedbo stopnje dejansko porabnega pri viru odtegnjenega davka (omejena s stopnjo pri viru odtegnjenega davka iz sporazuma o preprečevanju dvojnega obdavčenja);
- izračun odbitnega davka.

III – Dejansko stanje in vprašanja za predhodno odločanje

5. Österreichische Salinen AG (v nadaljevanju: Österreichische Salinen), kapitalaska

⁷ – BMF-010216/0090-VI/6/2008.

družba avstrijskega prava s sedežem v Avstriji, je v letu 2002 izkazala izgubo od prihodkov iz dejavnosti. V tem letu odmere davka je prek domačih investicijskih skladov prejela prihodke, sestavljene iz dividend tujih kapitalskih družb s sedežem v državah članicah Evropske unije in tretjih državah. V skladu s takrat veljavnim KStG je pristojni Finanzamt (davčni urad) domače dividende oprostil plačila davka, oprostitev pa je zavrnil za tuje dividende iz deležev, ki niso dosegali 25 %.

zakonodajalca. To naj bi bila metoda odbitka, ki pri nizki stopnji obdavčitve v tujini edina lahko zagotovi enako visoko obdavčitev kot pri domačih dividendah. Vrednostno odločitev v tem smislu je sprejel tudi sam zakonodajalec, ko je za deleže v tujih družbah, ki ne opravljajo operativne dejavnosti, izrecno predvidel metodo odbitka. Tudi tuji manjšinski deleži prek investicijskega sklada, ki so sporni v tem primeru, niso operativna dejavnost. Namesto metode oprostitve bi bilo torej treba uporabiti metodo odbitka, ki jo Sodišče načeloma priznava kot enakovredno. Spor je trenutno v fazi nadaljevalnega postopka pred predložitvenim sodiščem.

6. Unabhängiger Finanzsenat (neodvisni finančni senat), ki je vložil tožbo („pritožbo“) zoper odločbo o odmeri davka, je v tem videl neupravičeno kršitev prostega pretoka kapitala, zato je tuje dividende obravnaval kot davčno oproščene prihodke po analogiji s predpisom, ki se uporablja za domače dividende, in sicer brez odbitka pri viru odtegnjenega davka.

7. Upravno sodišče, ki ga je k temu pozval Finanzamt, tega ni upoštevalo. Sicer je upravno sodišče tudi samo v sodbi z dne 17. aprila 2008 dopustilo neupravičeno omejevanje prostega gibanja kapitala, vendar je treba od številnih rešitev, ki so v skladu s pravom Unije, izbrati tisto, ki najmanj posega v koncept avstrijskega

8. Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmBH (v nadaljevanju: Haribo), prav tako kapitalska družba avstrijskega prava s sedežem v Avstriji je v letu odmere davka 2001 prejela prihodke iz domačih investicijskih skladov v obliki dividend iz držav članic Evropske unije in tretjih držav. Pristojni Finanzamt je na podlagi takratnega pravnega položaja zavrnil obravnavo, po kateri bi bile tuje dividende oproščene davka. Družba Haribo je zoper to vložila pritožbo pred predložitvenim sodiščem.

9. Z odločbama z dne 29. septembra 2008, ki sta bili vloženi pri Sodišču 3. oktobra 2008, je Unabhängiger Finanzsenat Sodišču v predhodno odločanje predložilo več vprašanj, ki so se nanašala na KStG v različici iz BGBl. 797/1996 oziroma 161/2005. Potem ko je Sodišče predložitevno sodišče v zvezi s spremembo KStG iz leta 2009 v skladu s členom 104(5) Poslovnika zaprosilo za pojasnitev, je to na novo oblikovalo svoja vprašanja v pisni vlogi z dne 30. oktobra 2009, ki je bila pri Sodišču vložena 3. novembra 2009.

metodo odbitka, če niso izpolnjeni pogoji za uporabo metode oprostitve, čeprav delničar ne more predložiti niti dokaza, da so izpolnjeni pogoji za uporabo metode oprostitve (primerljivo obdavčenje, višina tuje davčne stopnje, neobstoj osebne ali stvarne oprostitve tujih gospodarskih subjektov), niti podatkov, ki se zahtevajo za odbitek tujega davka od dohodkov pravnih oseb, ali pa to lahko stori le stežka?

10. V zadevi C-436/08 (Haribo) se vprašanja za predhodno odločanje po novem glasijo:

- „1. Ali pravo Skupnosti nasprotuje temu, da za tuje dividende iz manjšinskih deležev iz držav EGS velja oprostitvev davka samo ob obstoječi upravni pomoči in pomoči pri izvršbi, čeprav ta oprostitvev pri mednarodni kvalificirani manjšinski udeležbi (tudi za dividende iz družb v tretjih državah in celo pri prehodu na metodo odbitka) ni odvisna od tega pogoja?
2. Ali pravo Skupnosti nasprotuje temu, da je treba za tuje dividende iz manjšinskih deležev iz držav EU/EGS uporabiti
3. Ali pravo Skupnosti nasprotuje temu, da se v zakonu za prihodke iz udeležbe v družbah iz tretjih držav ne odobri niti oprostitvev od davka od dohodkov pravnih oseb niti odbitek plačanega davka od dohodkov pravnih oseb, če je delež manjši od 10 % (25 %), medtem ko za prihodke iz udeležbe v družbah rezidentkah doma velja oprostitvev davka neodvisno od višine deleža?
4. Če je odgovor na tretje vprašanje pritrdilen: Ali pravo Skupnosti nasprotuje temu, da nacionalni organ za odpravo diskriminacije udeležbe v družbah iz tretjih držav uporabi metodo odbitka, pri čemer dokaza o predhodnem plačilu davka (od dohodkov pravnih oseb) v tujini zaradi

neznatnega obsega udeležbe ni mogoče predložiti ali pa je to povezano z nesorazmernimi stroški, ker se ta izid po odločbi avstrijskega upravnega sodišča še najbolj približa (hipotetični) volji zakonodajalca, medtem ko bi le neuporaba diskriminatorno učinkujočega praga udeležbe 10 % (25 %) za dividende iz tretjih držav pomenila, da zanje velja oprostitev davka?

delež manjši od 10 % (25 %), čeprav – za nekatere primere določen – davčni odbitek pri prihodkih iz udeležbe v družbah iz tretjih držav z deležem, ki presega 10 % (25 %), ni odvisen od obstoja medsebojne upravne pomoči in pomoči pri izvršbi?“

11. V zadevi C-437/08 (Österreichische Salinen) se zdaj vprašani za predhodno odločanje glasita:

4.1 Če je odgovor na četrto vprašanje pritrdilen: Ali pravo Skupnosti nasprotuje temu, da se za prihodke iz udeležbe v družbah iz tretjih držav ne prizna oprostitev, če je delež manjši od 10 % (25 %), čeprav oprostitev prihodkov pri deležu, ki presega 10 % (25 %), ni odvisna od obstoja medsebojne upravne pomoči in pomoči pri izvršbi?

„1. Ali pravo Skupnosti nasprotuje temu, da je treba glede tujih dividend ob spremembi metode uporabiti metodo odbitka, vendar pa se glede davka od dohodkov pravnih oseb oziroma davčnega odtegljaja, ki ju je treba odbiti, hkrati ne dopusti prenos odbitka v naslednja leta ali odbitek v letu izgube?

4.2 Če je odgovor na četrto vprašanje nika-len: Ali pravo Skupnosti nasprotuje temu, da se za prihodke iz udeležbe v družbah iz tretjih držav ne prizna odbitek tujih davkov od dohodkov pravnih oseb, če je

2. Ali pravo Skupnosti nasprotuje temu, da je treba za dividende iz tretjih držav uporabiti metodo odbitka, ker je ta izid v skladu z odločbo avstrijskega upravnega sodišča najbližji (hipotetični) volji

zakonodajalca, vendar pa se hkrati ne dopusti prenos odbitka ali odbitek v letu izgube?“

12. S sklepom predsednika Sodišča z dne 16. januarja 2009 sta bili obe zadevi združeni za pisni in ustni postopek in izdajo skupne odločbe.

13. Postopka pred Sodiščem so se udeležili družba Haribo, avstrijska, nemška, italijanska, nizozemska in finska vlada, vlada Združenega kraljestva in Evropska komisija, pri čemer sta italijanska in finska vlada predložili samo pisna stališča.

IV – Pravna presoja

14. Drugo vprašanje za predhodno odločanje v zadevi Haribo odpira temeljno vprašanje o enakovrednosti metode oprostitve in metode odbitka za preprečevanje ekonomskega dvojnega obdavčevanja dividend. Če bi lahko potrdili obstoj take enakovrednosti ne glede na nezmožnost dokazovanja odbitnega tujega

davka od dohodkov pravnih oseb, nič ne bi nasprotovalo temu, da so dividende iz portfeljev iz drugih držav EU/EGP samo pogojno oproščene, drugače pa se zanje uporablja metoda odbitka, medtem ko so domače dividende iz portfeljev vedno oproščene davka od dohodkov pravnih oseb. Ker odgovor na to vprašanje lahko vpliva na to, kakšni bodo odgovori na druga vprašanja za predhodno odločanje, ga je treba preučiti najprej.

A – Drugo vprašanje za predhodno odločanje v zadevi Haribo

15. Predložitveno sodišče želi z drugim vprašanjem v zadevi Haribo izvedeti, ali nasprotuje členu 56(1) ES⁸, da morajo domače družbe za dividende iz portfeljev iz drugih držav EU/EGP praviloma plačati davek od dohodkov pravnih oseb, ker ne morejo pridobiti oziroma komaj lahko pridobijo podatke o predhodni obdavčitvi z davkom od dohodkov pravnih oseb v tujini, ki se zahtevajo za oprostitev ali vsaj za odbitek, medtem ko so domače dividende iz portfeljev vedno oproščene.

⁸ – Po začetku veljavnosti Lizbonske pogodbe zdaj člen 63 PDEU. Ker se postopek v glavni stvari nanaša na davčni leti 2001 in 2002, se tukaj in v nadaljevanju sklicujemo na navedeni člen Pogodbe ES.

1. Uvodne ugotovitve

dejstvo pa še ne pomeni nedopustnega različnega obravnavanja, saj so ta posebna upravna bremena povezana z delovanjem sistema davčnega odbitka.¹¹

16. V skladu s sodbo *Test Claimants in the FII Group Litigation*⁹ mora država članica, ki želi preprečiti ekonomsko dvojno obdavčevanje pri domačih dividendah, predvideti enako obravnavanje tudi za tuje dividende.

17. Sodišče ni izrazilo nobenih bistvenih pomislekov zoper to, da se za domače dividende uporabi metoda oprostitve in za tuje metoda odbitka. Sodišče meni, da sta metodi enakovredni, če stopnja davka od tujih dividend ni višja od davčne stopnje, ki se uporablja za domače dividende, in če se znesek, plačan v tujini, odbije do višine domačega davka.¹⁰

18. Sodišče je sicer priznalo, da sistem odbitka v primerjavi s sistemom oprostitev davčnim zavezancem nalaga dodatna upravna bremena, ker je treba dokazati znesek dejansko plačanega davka v državi, v kateri je družba izplačevalka dividend rezidentka. To

19. Iz sodbe ni mogoče sklepati, na kateri ravni preverjanja je Sodišče dobilo ta rezultat – pri preverjanju, ali sploh gre za omejevanje prostega pretoka kapitala¹², pri preverjanju, ali so položaji primerljivi oziroma ali različno obravnavanje upravičujejo nujni razlogi v splošnem interesu, ali v okviru preizkusa sorazmernosti.

20. Raven preverjanja ima pomembno vlogo pri kakovosti morebitne enakovrednosti metode oprostitve in metode odbitka. Če se namreč ugotovitev Sodišča, da so dodatna upravna bremena bistveni element metode odbitka, razlaga tako, da ta neločljiva povezava že izključuje obstoj omejevanja prostega pretoka kapitala, bi si s tem zatiskali oči pred posledicami, ki jih uporaba metode odbitka lahko ima v praksi.

9 – Navedena v opombi 2, točka 72.

10 – V opombi 2 navedena sodba *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točki 57 in 60, in sklep z dne 23. aprila 2008 v zadevi *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation* (C-201/05, ZOdl., str. 1-2875, točka 43).

11 – V opombi 2 navedena sodba *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točki 53 in 60.

12 – Oziroma svobode ustanavljanja.

21. V obravnavanih zadevah, v katerih sta družbi Haribo in Österreichische Salinen prek domačih investicijskih skladov prejemale tuje dividende iz portfeljev, namreč po ugotovitvah predložitvenega sodišča tuje obdavčitve ni mogoče dokazati oziroma se komaj lahko dokaže. Stranke v postopku so imele glede tega razhajajoča mnenja, Sodišče pa tega stvarnega vprašanja ne more presoditi samo. Ne nazadnje je predložitveno sodišče pristojno, da sprejme potrebne ugotovitve. Sodišče mora načeloma podati razlago, za katero je bilo zaproseno, na podlagi dejstev, ki jih je ugotovilo predložitveno sodišče.¹³

nerезидентов в дрзави чланци али би lahko odvrnili дрзавljane omenjene дрзаве чланice, да то сторijo в других дрзавah.¹⁴

23. Ker prepoved omejevanja vključuje celo omejitve majhnega obsega ali manjše pomembnosti¹⁵, po mojem mnenju ne gre drugače, kot da na podlagi predstavitve dejanskega stanja, kot ga v tem primeru opisuje predložitveno sodišče, vsekakor privzamemo, da gre za omejevanje prostega pretoka kapitala, ki je po členu 56(1) ES načeloma prepovedano.

2. Omejitve

22. Najprej je torej treba preučiti, ali sporna ureditev vodi k omejevanju prostega pretoka kapitala, ki je načeloma prepovedano. Kot je znano, med ukrepe, ki so prepovedani po členu 56(1) ES, ker gre za omejitve pretoka kapitala, spadajo tisti, ki bi lahko odvrnili naložbe

24. Kajti v nasprotju z domačimi dividendami iz portfeljev je uporaba metode oprostitve za dividende iz portfeljev iz drugih дрзав EU/EGP vezana na določene pogoje; šele če ti pogoji niso izpolnjeni, se uporabi metoda odbitka, čeprav imetniki deležev dokazov o izpolnjevanju teh pogojev oziroma podatkov, ki so potrebni za odbitek tujega davka od dohodkov pravnih oseb, ne morejo predložiti oziroma jih komaj lahko predložijo. Ker torej

13 – Sodbe z dne 13. novembra 2003 v zadevi Neri (C-153/02, Recueil, str. I-13555, točka 35); z dne 2. oktobra 2008 v zadevi Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, ZOdl., str. I-7333, točka 15) in z dne 29. januarja 2009 v združenih zadevah Josef Vösling Schlacht-, Kühl- und Zerlegebetrieb (od C-278/07 do C-280/07, ZOdl., str. I-457, točka 16).

14 – Sodbi z dne 23. februarja 2006 v zadevi van Hilten-van der Heijden (C-513/03, ZOdl., str. I-1957, točka 44) in z dne 25. januarja 2007 v zadevi Festersen (C-370/05, ZOdl., str. I-1129, točka 24) ter v opombi 3 navedena sodba A, točka 40.

15 – Sodbe z dne 11. marca 2004 v zadevi de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Recueil, str. I-2409, točka 43); z dne 14. decembra 2006 v zadevi Denkavit Internationaal in Denkavit France (C-170/05, ZOdl., str. I-11949, točka 50) in z dne 1. julija 2010 v zadevi Dijkman in Dijkman-Lavaleije (C-233/09, ZOdl., str. I-6649, točka 42).

kljub že izvedeni obdavčitvi dobičkov podjetij v tujini praviloma pride do polne obdavčitve tujih dividend doma, je za vlagatelje rezidente manj privlačno, da se namesto v domačem portfelju odločijo pridobiti ali imeti delež v tujem.

z določbami o prostem pretoku kapitala le takrat, ko se različno obravnavanje nanaša na položaje, ki med seboj niso objektivno primerljivi, ali kadar jo upravičujejo nujni razlogi v splošnem interesu.¹⁶

3. Utemeljitev

a) Primerljivost z vidika tveganja ekonomskega dvojnega obdavčevanja

25. Treba je še preučiti, ali določbe iz členov od 57 do 60 ES kljub temu dovoljujejo tako omejevanje prostega pretoka kapitala oziroma ali to upravičuje kak nujni razlog v splošnem interesu, ki ga sodna praksa priznava.

28. Zato je treba preučiti, ali se različno obravnavanje kapitalskih družb s sedežem v Avstriji glede na to, ali prejemajo domače dividende ali dividende iz portfeljev iz EU/EGP, navezuje na položaje, ki z vidika cilja, ki mu sledi člen 10(1) KStG, niso medsebojno primerljivi.¹⁷

26. Člen 58(1)(a) ES državam članicam sicer dovoljuje, da različno obravnavajo davčne zavezance, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital. V skladu s členom 58(3) ES pa to ne sme voditi k samovoljni diskriminaciji.

29. Namen člena 10(1) KStG je preprečiti dvojno obdavčevanje dobičkov družb s tem,

27. Nacionalna davčna ureditev, kot je sporna v tem primeru, je lahko torej združljiva

16 – Sodbe z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen (C-319/02, ZOdl., str. I-7477, točka 29); z dne 8. septembra 2005 v zadevi Blanckaert (C-512/03, ZOdl., str. I-7685, točka 42) in z dne 3. junija 2010 v zadevi Komisija proti Španiji (C-487/08, ZOdl., str. I-4843, točka 47).

17 – V tem smislu sodba z dne 15. julija 2004 v zadevi Lenz (C-315/02, ZOdl., str. I-7063, točke od 29 do 32); v opombi 16 navedena sodba Manninen, točke od 32 do 35, in sodba z dne 19. novembra 2009 v zadevi Komisija proti Italiji (C-540/07, ZOdl., str. I-10983, točka 58).

da se dividende na ravni družbe prejemnice je preprečevanje ekonomskega dvojnega obdavčevanja.¹⁹ oprostijo davka od dohodkov pravnih oseb.

30. Po ustaljeni sodni praksi so delničarji, ki prejemajo dividende iz tujine, in delničarji, ki prejemajo domače dividende, glede davčne ureditve za preprečevanje ali zmanjševanje dvojnega obdavčenja razdeljenega dobička družb, načeloma v enakem položaju. Kajti v obeh primerih je ustvarjeni dobiček lahko predmet verižnega obdavčevanja.¹⁸

31. Iz tega sledi, da je treba takrat, ko se pri domačih dividendah prepreči ekonomsko dvojno obdavčevanje, tako dvojno obdavčevanje preprečiti tudi pri istovrstnih tujih dividendah.

b) Primerljivost z vidika uporabljene metode za odpravo ekonomskega dvojnega obdavčevanja

32. Toda zastavlja se vprašanje, ali se primerljivost domačih in tujih dividend lahko potrdi tudi v zvezi z metodo, katere namen

33. Če se država članica odloči, da domače dividende oprosti davka od dohodkov pravnih oseb – ne zato, ker se na splošno želi odpovedati obdavčitvi dobička, ki ga podjetja razdelijo, temveč zato, ker želi tako preprečiti njegovo ekonomsko dvojno obdavčevanje –, lahko privzamemo, da je zelena raven obdavčitve zagotovljena že z določitvijo davka od dohodkov pravnih oseb pri družbi izplačevalki dividend. Mogoče je, da ta notranja povezava v posameznem primeru deloma ali v celoti manjka, kadar namreč družba izplačevalka dividend od nje pridobi določene davčne ugodnosti. Menim, da za preverjanje, ki ga je treba opraviti v tem primeru, ni odločilno obravnavanje posameznega primera, temveč celostna presoja sistema.

34. V zadevi Manninen²⁰ je obstajala taka notranja povezava med oprostitvijo na ravni delničarjev in obdavčitvijo na ravni družbe. Za preprečevanje ekonomskega dvojnega obdavčevanja domačih dividend pa se v tem primeru formalno ni uporabila oprostitev, temveč se je določil odbitek davka v višini stopnje davka od dohodka pravnih oseb, ki se uporablja za dobiček družb. Ker pa je bila stopnja

18 – Sodbe Lenz, navedena v opombi 17, točka 31 in 32; Manninen, navedena v opombi 16, točke od 34 do 36, in Test Claimants in the FII Group Litigation, navedena v opombi 2, točka 62.

19 – V zvezi s tem glej moje sklepne predloge v zadevi Manninen, navedena v opombi 16, točka 46 in 47.

20 – Navedena v opombi 16, točka 44.

davka na dobiček iz kapitala enako visoka, je bil ta sistem izenačen z oprostitvijo dividend. Finski pravni predpisi pa so izrecno predvideli dopolnilni davek, če je bil davek, ki ga je plačala družba izplačevalka dividend, nižji od zneska odbitka davka v korist delničarja. S tem je bilo zagotovljeno, da je bila želena raven obdavčitve pri domačih dividendah tudi dejansko dosežena.

35. V zadevi *Test Claimants in the FII Group Litigation* je Sodišče povezavo med oprostitvijo, ki velja za domače dividende, in obdavčitvijo na ravni družbe izplačevalke dividend obravnavalo le obrobno. Tožeče stranke v navedenem postopku v glavni stvari so trdile, da se oprostitvev domačih dividend uporablja ne glede na višino davka, ki ga je plačala družba izplačevalka dividend, če sploh.²¹

36. Sodišče je predložitvenemu sodišču zato naložilo, naj preveri, ali je davčna stopnja za družbo izplačevalko dividend in družbo prejemnico zares enaka in ali gre za različne ravni obdavčitve samo v nekaterih primerih

zaradi spremembe obdavčljive osnove zaradi določenih izjemnih olajšav.²² Iz tega sklepam, da Sodišče svojih ugotovitev o enakovrednosti metod oprostitve in odbitka²³ ni več želelo uveljavljati že takrat, ko bi v posameznem primeru lahko prišlo do oprostitve domačih dividend, čeprav dobički, ki so bili podlaga zanje, predhodno niso bili polno obdavčeni z davkom od dohodkov pravnih oseb²⁴.

37. Predložitveno sodišče v obravnavanih zadevah opozarja, da bi bila lahko učinkovita obdavčitev domačih dividend v Avstriji zaradi raznovrstnih učinkov olajšav, ki so urejene v KStG, ne le v posameznih primerih nižja od nominalne davčne stopnje. Kot primer navaja možnost prenosa izgube in možnost obdavčitve skupine podjetij.

38. Menim, da te splošne, običajno uporabljene možnosti za zmanjševanje obdavčitve, tako da se izgube iz preteklosti vključijo

21 – Navedena v opombi 2, točka 54.

22 – Navedena v opombi 2, točka 56.

23 – Glej točko 16 in naslednje zgoraj.

24 – Ker pri tujih dividendah morebitnih davčnih ugodnosti, ki jih lahko izkoristi družba izplačevalka dividend, ni bilo mogoče upoštevati, je generalni pravobranilec Geelhoed v sklepnih predlogih v zadevi *Test Claimants in the FII Group Litigation* potrdil, da je šlo za kršitev svobode ustanavljanja.

v davčno osnovo ter dobički in izgube skupine podjetij lahko obdavčijo na konsolidirani podlagi, kljub vsemu ne morejo razrahljati tesne povezave med oprostitvijo in obdavčitvijo, na kateri temelji sistem oprostitev. Enako velja za izjemoma priznane osebne ali stvarne oprostitve davka od dohodkov pravnih oseb. Šele kadar iz celotne presoje sistema izhaja, da je povezava med oprostitvijo in predhodno obdavčitvijo le navidezna oziroma je celo očitno, da take povezave ni, bi lahko ugotovili, da namen sistema resnično ni preprečevanje ekonomskega dvojnega obdavčevanja.

39. Predložitveno sodišče mora zato preučiti, ali z vidika avstrijskega sistema davka od dohodkov pravnih oseb kot celote obstaja pristna povezava med oprostitvijo davka od dohodkov pravnih oseb za domače dividende in položajem obdavčitve na ravni družb izplačevalk dividend. Če to ne drži, potem bi bilo že od začetka samovoljno in zato ne bi bilo dopustno, da se drugače kot pri domačih dividendah zavrne brezpogojna oprostitev pri dividendah iz EU/EGP.

40. V okviru nadaljnega preizkusa izhajam iz tega, da sistem oprostitev, ki se v Avstriji uporablja za domače položaje, temelji na notranji povezavi med oprostitvijo in predhodno obdavčitvijo v opisanem smislu.

41. Kar torej zadeva dividende iz tujine, z vidika davčnih organov ostaja sporno, ali so bile te sploh predhodno obdavčene z davkom od dohodkov pravnih oseb, in če so bile, v kolikšni višini. Popolnoma mogoče je, da dobički, ki so bili podlaga za dividende, v tujini sploh niso bili obdavčeni²⁵ oziroma se je zanje uporabila popolnoma drugačna ali nižja obdavčitev na ravni družbe izplačevalke dividend. Če bi se kljub temu za tuje dividende brezpogojno uporabila metoda oprostitve, potem enkratna obdavčitev ne bi bila zagotovljena. Poleg tega bi bila posledica uporabe metode oprostitve brez razlik ta, da bi bile tuje dividende obravnavane ne le enako, temveč morda celo bolj kot domače dividende.

42. Pri tem je treba spomniti, da ekonomsko dvojno obdavčevanje tujih dividend nastane s tem, ko dve državi vzporedno izvajata svojo pristojnost za obdavčenje dobičkov podjetij, pri čemer ena država z davkom od dohodkov pravnih oseb obdavči družbo izplačevalko in druga družbo prejemnico dividend.

²⁵ – Pri oprostitvi, ki jo prizna država članica izvora, je Sodišče v sodbi Manninen (navedena v opombi 16, točka 34) izhajalo iz tega, da domače in tuje dividende niso primerljive.

Iz prostega pretoka kapitala torej ne izhaja nobeno prednostno razmerje med davčno pristojnostjo različnih držav članic ali tudi tretjih držav.

4. Sorazmernost

43. Samo kadar se neka država članica odloči pri domačih dividendah preprečiti ali zmanjšati ekonomsko dvojno obdavčevanje, potem mora ob upoštevanju prostega pretoka kapitala²⁶ za tuje dividende predvideti enako obravnavanje²⁷. Pri oblikovanju svojega sistema za preprečevanje ali zmanjševanje ekonomskega dvojnega obdavčevanja pa lahko neka država članica vztraja pri tem, da se tudi tuje dividende skupno obdavčijo najmanj s tisto stopnjo davka od dohodkov pravnih oseb, ki se uporablja v tej državi članici.²⁸

44. Ker brezpogojna metoda oprostitve pri tujih dividendah ni primerna za zagotovitev te obdavčitve, položaji, ki se pri tem preverjajo glede uporabljene metode za preprečevanje dvojnega obdavčevanja, niso primerljivi.

45. Tudi če v tem smislu primerljivost ni zagotovljena, mora obravnavani omejevalni ukrep kljub temu zadostiti načelu sorazmernosti. Ukrep mora biti primeren in ne sme presehati tistega, kar je nujno za doseganje zasledovanega cilja.²⁹

a) Primernost in nujnost

46. Pogojna metoda oprostitve z morebitnim prehodom na metodo odbitka je primerna in lahko zagotovi, da se davčna ugodnost, ki temelji na preprečevanju ali zmanjševanju ekonomskega dvojnega obdavčevanja, uveljavlja samo takrat, če bi domača obdavčitev z davkom od dohodkov pravnih oseb sploh lahko vodila k dvojnemu obdavčevanju.

47. Vseeno pa je vprašljivo, ali ne presega tistega, kar je nujno potrebno. Kajti avstrijska ureditev, ki je predmet obravnave, pri tujih dividendah iz portfeljev iz EU/EGP ne vodi

26 – In/ali svobode ustanavljanja.

27 – Glej sodbo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, navedena v opombi 2, točki 47 in 72.

28 – Sodbi *Manninen*, navedena v opombi 16, točka 54, in *Test Claimants in the FII Group Litigation*, navedena v opombi 2, točke od 47 do 57.

29 – Glej sodbe *Lenz*, navedena v opombi 17, točka 27; *Manninen*, navedena v opombi 16, točka 29, in *A*, navedena v opombi 3, točka 56.

le k povečanju upravnega bremena, temveč praviloma tudi k domači obdavčitvi, saj pogoji za uporabo metode oprostite ali uspešno uporabo metode odbitka po navedbah predložitvenega sodišča niso izpolnjeni oziroma so komaj lahko izpolnjeni.

za odbitek tujega davka od dohodkov pravnih oseb. Če mu tudi to ne uspe, se tuje dividende iz portfeljev EU/EGP v Avstriji obdavčijo z davkom od dohodkov pravnih oseb.

48. S tem se postavlja vprašanje, kdo mora nazadnje nositi tveganje, da potrebnih informacij o položaju obdavčitve dobička v tujini, ki je bil podlaga za dividende, ni mogoče zbrati na enem mestu.

50. Ob sklicevanju na sodno prakso Sodišča so avstrijska, nemška, italijanska in nizozemska vlada, vlada Združenega kraljestva in Komisija v tem smislu trdile, da mora imeti davčna uprava možnost zahtevati zadostne dokaze v okviru določitve davka. Oprostitev ali davčna ugodnost, ki temelji na odbitku, se lahko zavrne, če ti dokazi niso bili predloženi.

49. Po ugotovitvah predložitvenega sodišča je v Avstriji kljub načelu uradne dolžnosti ne nazadnje davčni zavezanec tisti, ki nosi breme dokazovanja pogojev za neko oprostitev ali ugodnost. Vlagatelj mora, da bi lahko izkoristil metodo oprostite, dokazati primerljivo obdavčitev v tujini, višino tuje davčne stopnje in potrditi, da tuja družba ni bila deležna osebnih ali stvarnih oprostitev. Če mu to ne uspe in lahko zato uveljavlja samo metodo odbitka, mora predložiti podatke, ki so potrebni

51. Dejansko je Sodišče že odločilo, da davčnih organov nič ne omejuje pri tem, da od davčnih zavezancev zahtevajo vse dokaze, za katere menijo, da so potrebni za presojo vprašanja, ali so pogoji za davčno oprostitev ali ugodnost izpolnjeni, in če ti dokazi niso predloženi, zavrnejo zahtevano davčno oprostitev ali ugodnost.³⁰

30 – Glej sodbi z dne 3. oktobra 2002 v zadevi Danner (C-136/00, Recueil, str. I-8147, točka 50) in z dne 27. januarja 2009 v zadevi Persche (C-318/07, ZOdl., str. I-359, točka 54). Glej tudi moje sklepane predloge v zadevi Manninen, navedena v opombi 16, točka 77 in 78.

52. Poleg tega je Sodišče ugotovilo, da imajo nacionalni davčni organi v skladu z Direktivo 77/799 o medsebojni pomoči³¹ sicer možnost, da zahtevajo informacije od pristojnega organa druge države članice, vendar k temu niso zavezani. Vsaka država članica mora sama presoditi, v katerem posamičnem primeru nima informacij, ki se nanašajo na transakcije, ki so jih opravili davčni zavezanci s sedežem na njenem ozemlju, in odločiti, ali ta primer utemeljuje predložitev zahteve za informacije drugi državi članici.³²

53. Sicer ni mogoče izključiti, da bi bil lahko nacionalni davčni organ, kot je trdila Komisija³³, v posebnih okoliščinah lahko zavezan, da sam pridobi potrebne informacije, namreč takrat, ko ima v nasprotju z davčnim zavezancem dostop do njih brez večjih težav. Ta obveznost bi lahko vključevala tudi uporabo instrumentov medsebojne pomoči in zlasti Direktive 77/799 o medsebojni pomoči³⁴. Kot pa je Komisija sama navedla, v zadevi Haribo ni nobene podlage za sklepanje, da gre v tem primeru za tak posebni položaj. Ne nazadnje

pa je predložitev sodišče pristojno, da to preuči.

54. Obveznost dokazovanja, ki je naložena davčnemu zavezancu, bi bila kritična takrat, če bi bil vzrok, zaradi katerega je vlagatelj ne more izpolniti, v tem, da se podatki zahtevajo po domačem vzorcu, ki za tuje okoliščine niso primerni, pri čemer pa niso nujno potrebni. Predložitev sodišče pa v odgovoru na zahtevo za pojasnitev navaja, da lahko davčni zavezanec sam izbere obliko dokazovanja.

55. V obravnavanih zadevah je nasprotno težava na popolnoma stvarnem področju. Tako Haribo navaja, da pri deležu v portfelju tuje družbe prek domačega investicijskega sklada niti enkrat ni bilo treba navesti, od katere družbe so dividende izviralne.

56. Menim, da te težave z dokazovanjem ne pomenijo, da uporaba pogojne metode oprostitve z morebitnim prehodom na metodo odbitka, kot je predvideno v avstrijski zakonodaji za dividende iz portfeljev iz tujine EU/EGR, ni sorazmerna.

31 – Direktiva Sveta 77/799/ES z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve (UL L 336, str. 15), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2004/106/ES z dne 16. novembra 2004 (UL L 359, str. 30).

32 – Sodba z dne 27. septembra 2007 v zadevi Twoh International (C-184/05, ZOdl., str. I-7897, točka 32) in v opombi 30 navedena sodba Persche, točka 65.

33 – Ob sklicevanju na sklepne predloge generalnega pravobranilca Mengozzija z dne 14. oktobra 2008 v zadevi Persche (C-318/07, navedena v opombi 30, točki 110 in 111).

34 – Navedena v opombi 31.

57. Taka ureditev ne zahteva ničesar, kar ne bi bilo resnično mogoče. Zahtevane informacije dejansko nekdo ima, namreč zadevne družbe, ki so razdelile dividende, in morda domači investicijski skladi, prek katerih so bili pridobljeni deleži v družbah, ki so podlaga za dividende. Če je pridobitev teh informacij povezana s precejšnjimi bremenmi in visokimi stroški, mora vlagatelj razmisliti, kaj je zanj ugodneje: da pridobi dokazilo o predhodni obdavčitvi v tujini ali da se odpove oprostitvi oziroma odbitku.

58. Celo če bi tako dokazovanje v končni fazi spodletelo, ker niti pravni niti dejanski položaj imetnikom deležev ne omogočata pridobitve teh informacij, je to tveganje, ki ga je treba pripisati imetnikom deležev.³⁵ V interesu tujih družb in domačih investicijskih skladov je, da naložbe v portfelje oblikujejo čim privlačneje. K temu spada tudi to, da je treba imetniku deleža dati na voljo informacije, da lahko v državi, v kateri je rezident, izkoristi možnost preprečevanja ali zmanjševanja ekonomskega dvojnega obdavčevanja.³⁶ Pomanjkanje pretoka informacij za vlagatelja ni težava, ki jo mora reševati zadevna država članica.

59. Zaradi te porazdelitve tveganja (objektivno dokazno breme) se ne presega tistega, kar je nujno potrebno, če država članica v zvezi z dividendami iz portfeljev iz držav EU/EGS vztraja pri uporabi metode odbitka – po možnosti s predhodno pogojno metodo oprostitve – celo takrat, ko njen rezultat ne vodi k preprečevanju ekonomskega dvojnega obdavčevanja, ker davčnemu zavezancu ne uspe dokazati predhodne obdavčitve v tujini.

60. Če pa se za take dividende iz portfeljev uporabi metoda odbitka, bi se s tem vsekakor presegalo tisto, kar je nujno potrebno, če nesorazmerja domačega sistema davka od dohodkov pravnih oseb ne bi bila kar najbolj upoštevana, temveč bi se odbitek izvedel statično na podlagi enotne davčne stopnje.

61. Kajti kot je navedeno zgoraj³⁷, tudi sistem oprostitve, ki se uporablja za domače dividende, ne zagotavlja, da se dividende v vsakem posameznem primeru oprostijo davka od dohodkov pravnih oseb samo in natančno do višine njihove predhodne obdavčitve z davkom od dohodkov pravnih oseb. Zato mora tudi metoda odbitka omogočati, da se

35 – Glej tudi moje sklepne predloge v zadevi Manninen, navedena v opombi 16, točka 78.

36 – Glej sodbo Persche, navedena v opombi 30, točka 59.

37 – Točka 33 in naslednje.

določene davčne ugodnosti, ki jih izkoristi družba izplačevalka dividend, prenesejo na imetnika deleža. Če ima namreč družba s sedežem v tujini tam znižano stopnjo davka od dohodkov pravnih oseb zaradi raziskovalnih dejavnosti, primerljiva domača družba pa bi imela doma enako ugodnost, bi bilo treba to ugodnost v okviru odbitka zagotoviti tudi prejemniku tujih dividend.

naj nacionalna zakonodaja, ki vodi k omejitvi temeljne svoboščine, resnično zagotavlja, da se sledeni cilj doseže dosledno in sistematično.³⁸ Če to ne drži, potem Sodišče meni, da nacionalna zakonodaja ni primerna za doseganje ali celo samo za poskus doseganja navedenega cilja.

b) Vmesni predlog

62. Na splošno lahko torej ugotovimo, da metode oprostitve in metode odbitka sicer ni mogoče označiti kot dejansko enakovredni, vendar pravo Unije v nakazanih mejah dopušča, da se za domače dividende iz portfeljev uporabi metoda oprostitve in za dividende iz drugih držav EU/EGP metoda odbitka. Enako velja, če se namesto metode odbitka predhodno uporabi pogojna metoda oprostitve.

64. Menim, da gre pri tem merilu bolj za vprašanje sorazmernosti v ožjem pomenu kot za vprašanje primernosti. Pogosto je tako, da neki ukrep vsekakor pripomore k uresničevanju nekega cilja, čeprav sam po sebi tega cilja ne more doseči. Vendar zaradi tega še ne moremo reči, da ni primeren. Pravzaprav se moramo vprašati, ali iz širšega zakonodajnega okvira izhaja, da se veljavnemu cilju ne sledi dosledno in sistematično ter zato izgubi svojo upravičenost.

c) Dosledno sledenje cilju

63. V novejši sodni praksi je Sodišče v okviru preizkusa sorazmernosti ponovno zahtevalo,

65. Če bi želeli to sodno prakso uporabiti pri tem preizkusu, bi lahko podvomili, ali je doseganje cilja, ki se mu sledi s pogojno metodo oprostitve ali z metodo odbitka, namreč da se pri tujih dividendah zagotovi enkratno obdavčenje v višini notranjega obdavčenja, dosledno in sistematično.

³⁸ – V opombi 4 navedene sodbe Hartlauer, točka 55; Liga Portuguesa de Futebol Profissional in Bwin International, točka 61; Komisija proti Španiji, točka 38; Stoß in drugi, točka 106, in Carmen Media Group, točka 68.

66. Kajti pri dividendah iz mednarodne kvalificirane manjšinske udeležbe je v skladu s KStG precej lažje doseči oprostitev kot pri dividendah iz portfeljev iz EU/EGP. V skladu s členom 10(1), točka 7, KStG so te načeloma oproščene davka od dohodkov pravnih oseb, ne da bi bilo to vezano na pogoje, ki veljajo za deleže v portfeljih. Člen 10(4) in (6) KStG tudi za dividende iz mednarodne kvalificirane manjšinske udeležbe predvideva prehod na metodo odbitka, vendar v precej ožjih mejah, namreč samo takrat, ko zvezni finančni minister to odredi za preprečitev utaje davkov in zlorabe. To je zlasti mogoče, če tuja družba, v katero je vložen kapital, ne opravlja operativne dejavnosti, od svojih prihodkov pa v tujini ne plača davka, ki bi bil primerljiv z avstrijskim davkom od dohodkov pravnih oseb.

naj bi ugodnejše obravnavanje mednarodne kvalificirane manjšinske udeležbe okrepilo aktivno gospodarsko dejavnost avstrijskih podjetij v tujini. Cilju enkratne obdavčitve se torej v tem primeru ne sledi v enakem obsegu kot pri dividendah iz portfeljev iz EU/EGP. To tudi ni potrebno. Samo zato, ker zakonodajalec glede mednarodne kvalificirane manjšinske udeležbe vodi drugačno davčno politiko kot glede dividend iz portfeljev iz EU/EGP, to še ne pomeni, da pogojna metoda oprostitve z morebitnim preходом na metodo odbitka, ki se uporablja za zadnje, ni sorazmerna. To velja tudi takrat, ko pri dividendah iz portfeljev iz EU/EGP zaradi težav z dokazovanjem v zvezi s tujim položajem obdavčitve v praksi praviloma nastane ekonomsko dvojno obdavčevanje.

67. Tako obsežen preizkus doslednosti pa bi vsekakor preveč omejil možnosti nacionalnega zakonodajalca pri vprašanju, katere prihodke naj obdavči do katere stopnje.

69. Ta rezultat temelji tudi na Direktivi 90/435/EGS³⁹, na katero se je avstrijski zakonodajalec oprl pri določitvi 10-odstotnega praga oziroma prej veljavnega 25-odstotnega praga. Ta direktiva je za matične in odvisne družbe iz različnih držav članic uvedla skupen sistem obdavčitve in s tem olajšala povezovanje družb na ravni Unije. V ta namen je predvidela, da se za dividende, ki jih matična

68. Kot je avstrijska vlada na ustni obravnavi odgovorila na posebej zastavljeno vprašanje,

39 – Direktiva Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (UL L 225, str. 6), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2003/123/ES z dne 22. decembra 2003 (UL L 7, str. 41).

družba prejme od svoje odvisne družbe, prizna oprostitev davka ali odbitek tujega davka. To podkrepi dejstvo, da je lahko legitimno, če se kvalificirana manjšinska udeležba z davčnega vidika obravnava drugače kot deleži v portfeljih.

v nasprotju s členom 56(1) ES, če so dividende iz portfeljev iz države EGP, ki ne spada v Evropsko unijo, oproščene davka od dohodkov pravnih oseb samo, če obstajata upravna pomoč in pomoč pri izvršbi, čeprav se to za dividende iz mednarodne kvalificirane manjšinske udeležbe ne zahteva.

5. Predlog

70. Odgovor na drugo vprašanje za predhodno odločanje v zadevi Haribo je torej, da ni v nasprotju s členom 56(1) ES, če morajo domače družbe za dividende iz portfeljev iz drugih držav EU/EGP praviloma plačati davek od dohodkov pravnih oseb, ker ne morejo pridobiti ali komaj lahko pridobijo podatke o predhodni obdavčitvi z davkom od dohodkov pravnih oseb v tujini, ki se zahtevajo za oprostitev ali vsaj za odbitek, medtem ko so domače dividende iz portfeljev vedno oproščene.

B – Prvo vprašanje za predhodno odločanje v zadevi Haribo

71. Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem v zadevi Haribo izvedeti, ali je

1. Dopustnost vprašanja

72. Avstrijska vlada meni, da prvo vprašanje za predhodno odločanje ni dopustno, saj očitno ni pomembno za odločanje o sporu v postopku v glavni stvari. Predstavitev dejanskega stanja predložitvenega sodišča namreč ne vsebuje nobenih ugotovitev o tem, ali so predmet obravnave tudi dividende z Norveške, Islandije ali iz Lihtenštajna, temveč so omenjeni samo deleži v kapitalskih družbah s sedežem v državah članicah Evropske unije in tretjih državah.

73. Po ustaljeni sodni praksi mora Sodišče načeloma presoditi o vprašanjih, ki so mu bila predložena, če se ta nanašajo na razlago prava Unije. Izjemoma lahko med drugim

tudi zavrne odločanje, če je jasno, da zahtevana razlaga nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali s predmetom spora v postopku v glavni stvari ali če je problem hipotetičen.⁴⁰

74. Predlog za sprejetje predhodne odločbe v zadevi Haribo v okviru predstavitve dejanskega stanja dejansko omenja le „dividende z območja EU in iz tretjih držav“. Iz spisov, ki so priloženi predlogu, v tem smislu ni mogoče razbrati nobenih drugih podrobnejših podatkov.

75. Avstrijska vlada uporablja ozko razlago pojma „iz tretjih držav“, ki naj bi vključevala vse države razen držav članic Evropske unije in pogodbenic EGP. To ozko razlago podpira tudi avstrijska zakonodaja, ki je predmet obravnave in razlikuje med domačimi dividendami, dividendami iz EU in EGP ter iz tretjih držav. Na novo oblikovana vprašanja za predhodno odločanje in njihova obravnava pri predložitvenem sodišču jasno izražajo to razlikovanje.

76. Dejansko stanje, na katero se sklicuje avstrijska vlada, pa je predstavljeno v prvotnem predlogu za sprejetje predhodne odločbe. Takrat ni bilo nobenega razloga za razlikovanje med državami EGP – Norveško, Islandijo in

Lihtenštajnom – ter drugimi državami, ki ne spadajo v Evropsko unijo. Zakon KStG je namreč v prejšnji različici v zvezi z deleži iz portfeljev razlikoval samo med domačimi in tujimi deleži. Ker sta upravno sodišče v sodbi z dne 17. aprila 2008 in zvezno finančno ministrstvo v informacijah, ki jih je pridobilo v ta namen⁴¹ – v različnem obsegu –, dodatno razlikovali med deleži iz EU in deleži iz tretjih držav, je to predložitvenemu sodišču dalo povod, da to razlikovanje upošteva v prvotni predložitveni odločbi.

77. Pojem „iz tretjih držav“ v prvotnem predlogu za sprejetje predhodne odločbe se lahko torej brez pomislekov razlaga tako, da vključuje vse države, ki ne spadajo v Evropsko unijo, torej tudi države EGP – Norveško, Islandijo in Lihtenštajn.

78. Torej je očitno, da prvo vprašanje za predhodno odločanje ni hipotetično in je zato dopustno.

40 – Sodbi z dne 16. decembra 2008 v zadevi Cartesio (C-210/06, ZOdl., str. I-9641, točka 67) in z dne 22. oktobra 2009 v združenih zadevah Zurita García (C-261/08 in C-348/08, ZOdl., str. I-10143, točke od 34 do 36).

41 – BMF-010216/0090-VI/6/2008.

2. Odgovor na vprašanje

ne odvrča dejstvo, da je tuja kvalificirana manjšinska udeležba doma z davčnega vidika ugodneje obravnavana, temveč dejstvo, da je domači delež v portfeljih z davčnega vidika ugodneje obravnavan. Nasprotno pa ima davčno obravnavanje mednarodne kvalificirane manjšinske udeležbe, kot bo prikazano v nadaljevanju, pomembno vlogo pri obrazložitvi, in sicer pri preizkusu sorazmernosti.

a) Omejitvev

79. K ukrepom, ki so prepovedani po členu 56(1) ES, ker gre za omejitve pretoka kapitala, namreč spadajo tisti, ki bi lahko odvrnili naložbe nerezidentov v državi članici ali bi lahko odvrnili državljane omenjene države članice, da to storijo v drugih državah.⁴²

81. V skladu s členom 10(1), točka 6, KStG so dividende iz portfeljev iz EGP samo takrat oproščene davka od dohodkov pravnih oseb, ko z zadevno državo EGP obstajata medsebojna upravna pomoč in pomoč pri izvršbi. Po drugi strani pa so domače dividende iz portfeljev vedno oproščene davka.

80. Najprej je treba pojasniti, da ne glede na oblikovanje vprašanja za predhodno odločanje za presojo, ali je v tem smislu prisotna omejitev prostega pretoka kapitala, ni potrebna primerjava med dividendami iz portfeljev iz EGP⁴³ z dividendami iz mednarodne kvalificirane manjšinske udeležbe, temveč z domačimi dividendami, kot trdijo tudi avstrijska, nemška in nizozemska vlada ter Komisija. Vlagateljev, ki iščejo možnosti za deleže v portfeljih, od takih naložb v tujini

82. Učinek take ureditve je, da se družbe s sedežem v Avstriji odvrča od tega, da svoj kapital naložijo v obliki deležev v portfeljih družb s sedežem v državah EGP. To vsekakor velja takrat, ko ni ustreznega sporazuma o medsebojni upravni pomoči in pomoči pri izvršbi, kar po navedbah družbe Haribo velja v razmerju do Islandije in Lihtenštajna. Ker so dividende iz teh deležev z davčnega vidika

42 – Glej sodno prakso, navedeno v opombi 14.

43 – Tu in v nadaljevanju se EGP uporablja samo za tri države EGP, ki ne spadajo v Evropsko unijo, in sicer Norveška, Islandija in Lihtenštajn.

slabše obravnavane od tistih, ki jih razdelijo domače družbe, so za družbe s sedežem v Avstriji manj privlačne kot domači deleži v portfeljih.⁴⁴

83. Torej ureditev, kot je tista iz člena 10(1), točka 6, KStG, vodi k omejevanju pretoka kapitala med državami članicami in državami EGP, ki je po členu 56(1) ES načeloma prepovedano.

b) Obrazložitev

84. V skladu s sodno prakso glede člena 58(1)(a) in (3) ES bi se lahko nacionalna davčna zakonodaja, kot je sporna v tem primeru, med drugim obravnavala kot združljiva z določbami Pogodbe o prostem pretoku kapitala le takrat, ko se različno obravnavanje nanaša na položaje, ki med seboj niso objektivno primerljivi.⁴⁵

85. Pri odgovoru na drugo vprašanje za predhodno odločanje⁴⁶ je bilo že ugotovljeno, da domače in tuje dividende z vidika metode, katere namen je preprečevanje ekonomskega dvojnega obdavčevanja, praviloma niso primerljive. Zato je načeloma upravičeno, da se za tuje dividende uporabi metoda odbitka oziroma da se uporaba metode oprostitve veže na pogoj dokazovanja predhodne obdavčitve v tujini.

86. Stališče avstrijske vlade je, da sta pri dividendah iz portfeljev iz EGP potrebni medsebojna upravna pomoč in pomoč pri izvršbi, ker je predpogoj za preverjanje, ali se bo v skladu s členom 10(5) KStG namesto metode oprostitve uporabila metoda odbitka, izmenjava informacij z davčno upravo države, v kateri je družba izplačevalka dividend rezidentka. Zahtevajo se na primer informacije o tem, ali je bila družba izplačevalka dividend deležna obsežne osebne ali stvarne oprostitve davka od dohodkov pravnih oseb. Samo s postopkom upravne pomoči je mogoče razjasniti, ali je tuja družba v državi, v kateri je rezidentka, oproščena davka od dohodkov pravnih oseb, na primer kot ladijska družba ali kot nosilka naložbe s tveganim kapitalom.

⁴⁴ – V tem smislu glej sodbo A, navedena v opombi 3, točka 42 in tam navedena sodna praksa.

⁴⁵ – Glej sodno prakso, navedeno v opombi 16.

⁴⁶ – Glej točko 32 in naslednje zgoraj.

Prav tako je mogoče, da bi bila neka družba EGP z namenom zlorabe vrinjena med družbo tretje države in avstrijsko družbo, da bi se izognili davku od dohodkov pravnih oseb za dividende na ravni avstrijske matične družbe. Brez upravne pomoči in pomoči pri izvršbi ni mogoče pridobiti potrebnih informacij, da se pri zlorabi lahko zavrne davčna oprostitev.

87. Namen zahteve po medsebojni upravni pomoči in pomoči pri izvršbi je torej, da se zagotovi zakonita uporaba mehanizma, na podlagi katerega se pri dividendah iz portfeljev iz EGP prepreči ekonomsko dvojno obdavčevanje. Ker domače dividende in dividende iz portfeljev iz EGP z vidika metode za preprečevanje ekonomskega dvojnega obdavčevanja niso v enakem položaju, to velja tudi za sredstva, katerih namen je zagotovitev zakonite uporabe ustrezne metode.

c) Sorazmernost

88. Torej tudi če ni primerljivosti, mora obravnavani omejevalni ukrep zadostiti načelu sorazmernosti. Ukrep mora biti primeren in ne sme preseči tega, kar je nujno za dosego

sledenemu cilju.⁴⁷ Poleg tega je treba ponovno razmisliti, ali je mogoče pripisati pomen merilu doslednega in sistematičnega zasledovanja cilja.⁴⁸

89. V zvezi z zahtevo po pomoči pri izvršbi lahko enako kot Haribo in Komisija ugotovimo, da ni primerna za doseganje zasledovanega cilja. Pri tem namreč ne gre za to, da se v tujini uveljavi davčna zahteva, temveč le za pravilen izračun davka za domačo družbo.

90. Argument, ki ga je avstrijska vlada navedla na ustni obravnavi, da je pomoč pri izvršbi ob odselitvi davčnega zavezanca nujna, ni prepričljiv. Odselitev je namreč preveč oddaljena hipoteza, da bi lahko utemeljila, zakaj se preprečevanje ekonomskega dvojnega obdavčevanja dividend iz portfeljev iz EGP vedno lahko veže na obstoj sporazuma o pomoči pri izvršbi.

91. Če neka nacionalna ureditev, kot je navedena v členu 10(1), točka 6, KStG poleg upravne pomoči zahteva tudi pomoč pri izvršbi, da

47 – Glej sodno prakso, navedeno v opombi 29.

48 – Glej sodno prakso, navedeno v opombi 38.

bi se za dividende iz portfeljev iz EGP sploh lahko uporabila pogojna davčna oprostitev, potem zaradi neprimernosti omejevalnega ukrepa za doseganje sledenemu cilju ni združljiva s členom 56(1) ES.

Italiji⁵⁰ pa sledi, da velja ugotovitev, navedena v prejšnji točki, tudi za take države EGP. Poleg tega iz navedene sodbe izhaja, da zahteva po upravni pomoči ni upravičena le izjemoma, temveč da lahko načeloma obstaja potreba po dodatnem preverjanju.

92. Po drugi strani pa bi bila lahko zahteva po upravni pomoči načeloma upravičena.

93. Tako je Sodišče v zvezi z drugimi tretjimi državami, ki niso države EGP, v sodbi A⁴⁹ ugotovilo, da je s prostim pretokom združljivo, če neka država članica davčno oprostitve za tuje dividende veže na pogoj, da je bil z zadevno tretjo državo sklenjen davčni sporazum, kadar za to oprostitve veljajo pogoji, katerih izpolnjevanje lahko pristojni organi te države članice preverijo le s pridobitvijo informacij od države, v kateri ima sedež družba, ki izplača dividende.

94. Švedska ureditev, ki je bila predmet preučitve v navedeni zadevi, Sodišču ni dala nobenih povodov za to, da bi dividende iz držav EGP, ki ne spadajo v Evropsko unijo, obravnavalo ločeno. Iz sodbe Komisija proti

95. V skladu s tem je generalni pravobranilec Jääskinen v sklepnih predlogih v zadevi *Établissements Rimbaud*⁵¹ zagovarjal stališče, da drugače kot v razmerjih med državami članicami zaradi različnega pravnega okvira v razmerjih med državami članicami in državami EGP predložitev dokazov davčnega zavezanca ne more nadomestiti mehanizmov sodelovanja med davčnimi organi. S tem stališčem se strinjam. Da bi bile informacije, ki jih predloži davčni zavezanec, zanesljive, morajo biti tudi preverljive.

96. Sodišče je tako v sodbi *Établissements Rimbaud*⁵² potrdilo, da je v razmerju do države EGP načeloma upravičeno, da je davčna ugodnost odvisna od obstoja sporazuma o medsebojni upravni pomoči, ki

49 – Navedena v opombi 3, točka 67.

50 – Navedena v opombi 17, točka 57 in naslednje ter točka 68 in naslednje.

51 – Sklepni predlogi z dne 29. aprila 2010 v zadevi *Établissements Rimbaud* (C-72/09, ZÖdl., str. I-10659, točka 53 in naslednje).

52 – Sodba z dne 28. oktobra 2010 v zadevi *Établissements Rimbaud* (C-72/09, točka 40 in naslednje).

omogoči učinkovit preizkus podatkov davčnih zavezancev.

s členom 10(1), točka 7, KStG oproščene davka, če ne gre za kvalificirano manjšinsko udeležbo v EGP v družbi, ki ne opravlja operativne dejavnosti in je v tujini nižje obdavčena. Za zadnje se v skladu s členom 10(4) in (6) KStG uporablja metoda odbitka. Toda upravna pomoč se ne zahteva niti za oprostitev niti za odbitek.

97. Davčna oprostitev za dividende iz EGP se torej načeloma lahko veže na pogoj, da mora biti z državo, v kateri ima sedež družba izplačevalka dividend, sklenjen sporazum o medsebojni upravni pomoči.

98. Drugače kot pri drugem vprašanju za predhodno odločanje⁵³ menim, da je pri tem vendarle dopustno in potrebno, da se v okviru sorazmernosti preveri tudi notranja usklajenost nacionalne zakonodaje. Pri zahtevi po upravni pomoči namreč ne gre za možnosti nacionalnega zakonodajalca pri vprašanju, katere prihodke želi obdavčiti do katere stopnje, temveč samo za ukrep, katerega namen je zagotoviti učinkovitost davčnega nadzora. Pri tem se vsekakor zastavlja vprašanje, kako resne namene ima zakonodajalec v zvezi s tem.

100. Sicer je mogoče, kot trdita nemška vlada in vlada Združenega kraljestva, da je imetnik deleža v kvalificirani manjšinski udeležbi zaradi večjega vpliva, ki ga ima na poslovanje tuje družbe, v boljšem položaju, kar zadeva pridobitev vseh potrebnih dokazov. To resnično pride do izraza šele, ko za imetnika deleža v portfelju, kot navaja predložitveno sodišče, pri udeležbi prek investicijskih skladov skoraj ni mogoče pridobiti ustreznih dokazov.

99. Glede na to je treba ugotoviti, da zahteva po upravni pomoči velja le za dividende iz portfeljev iz EGP, ne pa tudi za dividende iz mednarodnih deležev, torej tudi iz kvalificirane manjšinske udeležbe v EGP. Te so v skladu

101. Ni pa razvidno, zakaj bi bilo treba v zvezi s tveganjem, da so bili posredovani napačni podatki, razlikovati glede višine deleža.⁵⁴ Poleg tega je treba spomniti, da po pravu Unije

53 – Glej točko 63 in naslednje zgoraj.

54 – Glej sodbo z dne 11. junija 2009 v zadevi Komisija proti Nizozemski (C-521/07, ZOdl., str. I-4873, točka 49).

ne bi bilo dopustno, če bi se v zvezi s tujimi deleži v portfeljih na splošno domnevalo, da so bili pridobljeni ali da se je njihovo lastništvo ohranjalo samo zaradi utaje davkov. Upravičenje z bojem proti davčnim utajam je namreč lahko sprejeto le, če zakonodaja meri na popolnoma umetne tvorbe, katerih cilj je izogniti se davčni zakonodaji.⁵⁵

se to za dividende iz tuje kvalificirane manjšinske udeležbe ne zahteva.

C – Tretje vprašanje za predhodno odločanje v zadevi Haribo

102. Ker se cilju učinkovitega davčnega nadzora, ki se mu sledi z zahtevo po upravni pomoči, ne sledi notranje usklajeno in sistematično, ni sorazmeren.

104. Predložitveno sodišče želi s tretjim vprašanjem v zadevi Haribo izvedeti, ali je v nasprotju s členom 56(1) EG, da za dividende iz deležev v tretjih državah nista predvidena niti oprostitev davka od dohodkov pravnih oseb niti odbitek v tujini plačanega davka od dohodkov pravnih oseb, kadar gre za deleže v portfeljih, medtem ko so domače dividende iz portfeljev oproščene davka.

d) Predlog

103. Odgovor na prvo vprašanje za predhodno odločanje v zadevi Haribo je torej, da je v nasprotju s členom 56(1) ES, če so dividende iz portfeljev iz države EGP, ki ne spada v Evropsko unijo, oproščene davka od dohodkov pravnih oseb samo takrat, ko obstajata upravna pomoč in pomoč pri izvršbi, čeprav

1. Omejitve

105. K ukrepom, ki so prepovedani po členu 56(1) ES, ker gre za omejitve pretoka kapitala, spadajo tisti, ki bi lahko odvrnili naložbe nerezidentov v državi članici ali bi lahko odvrnili državljane omenjene države članice,

⁵⁵ – Glej sodbi z dne 16. julija 1998 v zadevi ICI (C-264/96, Recueil, str. I-4695, točka 26) in z dne 11. oktobra 2007 v zadevi ELISA (C-451/05, ZOdl., str. I-8251, točka 91) ter v opombi 17 navedeno sodbo Komisija proti Italiji, točka 58.

da to storijo v drugih državah.⁵⁶ Sodišče je izrecno zavrnilo, da se pojem omejitve pretoka kapitala v razmerjih med državami članicami in tretjimi državami razlaga drugače kot v razmerjih med državami članicami.⁵⁷

ima tak tuji delež v portfelju. Torej gre za omejitev prostega pretoka kapitala, ki je po členu 56 (1) ES načeloma prepovedana.

2. Utemeljitev

106. Iz preučitve drugega vprašanja za predhodno odločanje izhaja, da je upravičeno omejiti metodo oprostitve na domače dividende, pri tujih dividendah pa le odbiti v tujini plačan davek od dohodkov pravnih oseb⁵⁸. Preverjanje, ali gre za omejitev prostega pretoka kapitala, se mora torej osredotočiti na to, da za dividende iz portfeljev iz tretjih držav možnost odbitka ni priznana.

108. Zato je treba preučiti, ali določbe iz členov od 57 do 60 ES vendarle dovoljujejo omejevanje prostega pretoka kapitala oziroma ali to upravičuje nujni razlog v splošnem interesu.

a) Posebnosti v razmerju do tretjih držav

107. Ker v skladu z avstrijskim pravnim položajem pri dividendah iz portfeljev iz tretjih držav kljub že v tujini izvedeni obdavčitvi dobičkov podjetij, ki so bili podlaga za dividende, vedno pride tudi do polne obdavčitve doma, je za vlagatelja rezidenta gotovo manj privlačno, da namesto domačega pridobi ali

109. Avstrijska, nemška, italijanska, nizozemska in finska vlada ob sklicevanju na sodno prakso Sodišča⁵⁹ zagovarjajo stališče, da se v razmerju do tretjih držav lahko določijo druga merila kot v razmerju do držav članic.

110. Sodišče je dejansko priznalo, da se z liberalizacijo pretoka kapitala s tretjimi državami lahko sledi drugim ciljem kot v okviru

56 – Glej sodno prakso, navedeno v opombi 14.

57 – Sodba A, navedena v opombi 3, točke od 28 do 39.

58 – Glej točko 62 zgoraj.

59 – Sodbi Test Claimants in the FII Group Litigation, navedena v opombi 2, točka 170 in 171, in A, navedena v opombi 3, točka 37.

Evropske unije, na primer predvsem zagotoviti verodostojnosti enotne valute Skupnosti na svetovnih finančnih trgih in ohraniti finančnih središč svetovnega pomena v državah članicah.⁶⁰ Poleg tega je Sodišče ugotovilo, da pretok kapitala s tretjimi državami poteka v drugačnih pravnih okoliščinah.⁶¹

111. Sodišče teh razlik zaradi jasnega besedila člena 56(1) ES in sistematike členov od 56 do 60 ES sicer ni upoštevalo pri vprašanju, ali gre za omejitve po členu 56(1) ES, ki je načeloma prepovedana. Vendar pa je to vprašanje upoštevalo pri preizkusu, ali je omejevalni ukrep dopusten ob upoštevanju členov od 57 do 60 ES ali na podlagi nujnega razloga v splošnem interesu. Obseg, v katerem so države članice pooblaščen, da uporabijo določene omejitvene ukrepe, ki se nanašajo na pretok kapitala v tretje države ali iz njih, se ne more določiti, ne da bi se upoštevalo to, da tovrsten pretok kapitala poteka v drugačnih pravnih okoliščinah kot tisti, ki poteka v Skupnost.⁶²

112. Sodišče je torej ugotovilo to: zaradi stopnje pravne integracije med državami članicami Evropske unije, zlasti zaradi zakonodajnih ukrepov Skupnosti, ki se nanašajo na sodelovanje med nacionalnimi davčnimi organi, kot je Direktiva 77/799, obdavčevanje gospodarskih dejavnosti s čezmejnimi vidiki na ravni Skupnosti, ki ga izvaja država članica, ni vedno primerljivo z obdavčevanjem gospodarskih dejavnosti, ki se nanašajo na razmerja med državami članicami in tretjimi državami.⁶³

113. Poleg tega Sodišče ni izključilo, da neka država članica lahko dokaže, da je omejevanje pretoka kapitala v tretje države ali iz njih upravičeno iz nekega določenega razloga, tudi če ta razlog ne bi prepričljivo upravičil omejitve pretoka kapitala med državami članicami.⁶⁴

114. Vendar iz ubeseditve „ni vedno primerljivo“ in „ni mogoče izključiti“ izhaja, da Sodišče državam članicam ni dovolilo omejiti pretoka kapitala v tretje države in iz njih. Prav tako ne bi bilo niti najmanj dosledno,

60 – V opombi 3 navedena sodba A, točka 31, sodba in z dne 20. maja 2008 v zadevi Orange European Smallcap Fund (C-194/06, ZOdl., str. I-3747, točka 87).

61 – Sodbe A, navedena v opombi 3, točki 32 in 60; Orange European Smallcap Fund, navedena v opombi 59, točka 89, in Komisija proti Italiji, navedena v opombi 17, točka 69.

62 – Sodba A, navedena v opombi 3, točka 36.

63 – Sodbe Test Claimants in the FII Group Litigation, navedena v opombi 2, točka 170; A, navedena v opombi 3, točka 37, in Orange European Smallcap Fund, navedena v opombi 60, točka 89.

64 – Sodbi Test Claimants in the FII Group Litigation, navedena v opombi 2, točka 171, in A, navedena v opombi 3, točka 37.

če bi prepovedi omejevanja iz člena 56(1) ES za pretok kapitala s tretjimi državami najprej pripisali enako pomembnost kot za pretok kapitala znotraj Unije, nato pa bi ji na ravni utemeljevanja to pomembnost zopet odvzeli. Pri tem naj zlasti spomnim, da so države članice posebnosti pretoka kapitala s tretjimi državami upoštevale že s tem, ko so v členih 57, 59 in 60 ES predvidele posebne zaščitne ukrepe in posebne ureditve za pretok kapitala v tretje države in iz njih.⁶⁵

115. Glede na navedeno je zdaj treba preučiti posamezne dejavnike utemeljitve, ki so jih različne vlade navedle v obravnavanih postopkih.

b) Posamezni utemeljitveni razlogi

i) Delitev davčne pristojnosti

116. Avstrijska in finska vlada trdita, da bi nujnost „uravnotežene ohranitve delitve

davčne pristojnosti med državami članicami in tretjimi državami“ lahko pomenila nujni razlog v splošnem interesu, ki upravičuje, da se dividende iz tretjih držav z davčnega vidika obravnavajo drugače kot domače dividende.

117. Pri tem je treba ugotoviti, da je Sodišče v razmerju med državami članicami priznalo nujnost uravnotežene ohranitve delitve davčne pristojnosti kot nujni razlog v splošnem interesu, in sicer najprej samo s skupnega vidika z drugimi dejavniki utemeljitve, končno pa tudi samo po sebi.⁶⁶ Pomembnost, ki jo je temu dejavniku utemeljitve do zdaj pripisovala sodna praksa, pa je kljub temu manjša, kot bi lahko izhajalo iz njegovega pomena.

118. Tako lahko nujnost ohranitve uravnotežene delitve davčne pristojnosti omejitev upraviči zlasti takrat, ko je namen omejevalnega ukrepa preprečiti ravnanja, ki bi lahko ogrozila pravico držav članic do izvajanja davčnih pristojnosti glede dejavnosti, ki se

65 – Sodba A, navedena v opombi 3, točka 32 in naslednje.

66 – Sodbe z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer (C-446/03, ZOdl., str. I-10837, točke od 43 do 51); z dne 18. julija 2007 v zadevi Oy AA (C-231/05, ZOdl., str. I-6373, točka 51); z dne 15. maja 2008 v zadevi Lidl Belgium (C-414/06, ZOdl., str. I-3601, točka 42) in z dne 25. februarja 2010 v zadevi X Holding (C-337/08, ZOdl., str. I-1215, točka 33).

opravljajo na njihovem ozemlju.⁶⁷ Sodišče je tako državam članicam večinoma priznalo pravico, da nekemu davčnemu zavezancu preprečijo, da zaradi izmikanja delitvi davčne pristojnosti neomejeno prenaša dobičke ali izgube med državami članicami ne glede na kraj, v katerem so bili ustvarjeni.

z davkom od dohodkov pravnih oseb pri domačih dividendah, je treba po metodi odbitka doplačati domači davek od dohodkov pravnih oseb.

119. Najprej je treba ugotoviti, da ta dejavnik utemeljitve v svoji do zdaj priznani obliki ne more utemeljiti, zakaj pri dividendah iz portfeljev iz tretjih držav ni priznana možnost odbitka.

121. Vprašljivo pa je, ali je treba temu dejavniku utemeljitve v razmerju do tretjih držav prisoditi večji pomen. Zaradi različnosti mogočih položajev pa na to vprašanje skoraj ni mogoče odgovoriti posplošeno.

120. Prvič, tu ne gre samo za davčno pristojnost za gospodarske dejavnosti, ki se opravljajo v tujini, temveč za obdavčitev prihodkov iz tujine; drugič, davčna pristojnost Avstrije ne bi bila ogrožena, če bi pri dividendah iz portfeljev iz tretjih držav dopustila odbitek davka od dohodkov pravnih oseb, ki je bil obračunan v tretji državi od dobička, na katerem temeljijo dividende. Če in kolikor predhodna obdavčitev v tujini ne dosega ravni obdavčitve

122. V obravnavanem primeru, v katerem gre za to, ali prosti pretok kapitala pri dividendah iz portfeljev iz tretjih držav dopušča vsaj možnost odbitka predhodne obdavčitve z davkom od dohodkov pravnih oseb v tujini, bi velikodušnejša obravnava ne nazadnje ponovno odprla vprašanje, ali se zavrnitev odbitka lahko utemelji z zmanjšanjem pobranih davkov. Če se z vidika uravnotežene delitve davčne pristojnosti uveljavlja tudi zahteva po vzajemnosti, bom to obravnavala šele v okviru preizkusa navedenega dejavnika utemeljitve.

123. Nedvomno lahko odbitek davka od dohodkov pravnih oseb, dolgovanega v tretji državi, vodi k zmanjšanju domačih davčnih prihodkov.

67 – V opombi 66 navedena sodba Oy AA, točka 54, ter sodbi z dne 17. septembra 2009 v zadevi Glaxo Wellcome (C-182/08, ZOdl., str. I-8591, točka 82) in z dne 21. januarja 2010 v zadevi SGI (C-311/08, ZOdl., str. I-487, točka 60).

124. Po ustaljeni sodni praksi pa se zmanjšanje davčnih prihodkov ne more obravnavati kot nujni razlog v splošnem interesu, na katerega se da sklicevati za utemeljevanje ukrepa, ki načeloma nasprotuje temeljni svobščini.⁶⁸ Na vprašanje, ali to velja tudi v razmerju do tretjih držav, Sodišče do zdaj še ni odgovorilo⁶⁹.

deležih iz tretjih držav lahko zavrnilo zlasti vse davčne ugodnosti, ki so priznane za domače deleže, čeprav se položaj imetnika z vidika cilja predpisov, na katerih temeljijo, ne razlikuje.

125. Čeprav se zdi upravičeno, da se vprašamo o namenu in cilju prostega pretoka kapitala v tretje države in iz njih, ki ga enostransko jamči Evropska unija, ostaja neizpodbitno, da so se države članice v členu 56(1) ES zanj nedvoumno opredelile. Na podlagi tega jasnega priznanja prostega pretoka kapitala s tretjimi državami bi bilo le težko združljivo, če bi se omejevanje tega pretoka kapitala, ki izhaja iz nacionalne davčne zakonodaje, že zato štelo kot dopustno, ker bi se davčni prihodki lahko zmanjšali. V končni fazi bi namreč tako razumevanje pomenilo, da je davčna zakonodaja popolnoma izvzeta s področja uporabe predpisov prostega pretoka kapitala. S tem ne bi bilo le izjemoma, temveč sistematično in ob neupoštevanju posebnih predpisov iz člena 57 ES in naslednjih omogočeno omejevanje tega pretoka kapitala, s tem da bi se pri

126. Zavrnitve uporabe metode odbitka pri dividendah iz portfeljev iz tretjih držav torej ni mogoče utemeljiti ne z zmanjšanjem davčnih prihodkov ne z nujnostjo ohranitve uravnotežene delitve davčne pristoynosti med državami članicami in tretjimi državami.

ii) Vzajemnost

127. Avstrijska, nemška, nizozemska in finska vlada še trdijo, da obveznost držav članic, da morajo družbe zadevne druge države glede davčnih ugodnosti obravnavati enako kot domače družbe, temelji na vzajemnosti. V razmerju do tretjih držav pa take vzajemnosti ni. Če bi kljub vsemu obstajala obveznost, da se dividende iz tretjih držav obravnavajo enako kot domače dividende, bi bile države članice v razmerju do tretjih držav v slabšem

68 – V opombi 16 navedena sodba Manninen, točka 49; sodba z dne 14. septembra 2006 v zadevi Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, ZOdl., str. I-8203, točka 59) in v opombi 67 navedena sodba Glaxo Wellcome, točka 82.

69 – Sodba Orange European Smallcap Fund, navedena v opombi 60, točka 95.

pogajalskem položaju pri sklenitvi sporazumov o preprečevanju dvojnega obdavčevanja, katerih namen je ne le zagotoviti uravnoteženo delitev davčnih pristojnosti, temveč tudi boj proti sivi ekonomiji in kriminalu.

ki jih je navedla avstrijska vlada. V zvezi z neobstojem instrumenta za približevanje zakonodaje v razmerju do tretjih držav pa je treba poleg tega opozoriti, da na ravni Unije tak instrument že obstaja, vendar za obdavčitev deležev iz portfeljev doslej še ni bil uporabljen.

128. Avstrijska vlada poleg tega trdi, da pri varstvu pobiranja davkov ne gre le za gospodarske motive, temveč tudi za zagotavljanje mednarodne davčne nevtralnosti na notranjem trgu. V nasprotju z drugimi državami članicami tretje države niso zavezane k temu, da dopustijo primerljivo izgubo davčne osnove. Poleg tega v razmerju do tretjih držav ni vzpostavljenih mehanizmov za ohranitev finančne politične uravnoteženosti, kot jo med drugim predvideva Pogodba EU z možnostjo približevanja zakonodaje.

iii) Davčni nadzor

129. Priznanje zahteve po vzajemnosti v razmerju do tretjih držav se zdi vabljivo, vendar nasprotuje besedilu in sistematiki člena 56 ES in naslednjih. Države članice so se namreč izrecno dogovorile, da pretok kapitala v tretje države in iz njih enostransko liberalizirajo, s tem pa so se že odpovedale vzajemnosti. Če bi nazadnje na ravni utemeljevanja le priznali zahtevo po vzajemnosti, bi bilo to težko združljivo z enostransko liberalizacijo. Iz istega razloga je treba zavrnilo tudi druge argumente,

130. Kar končno zadeva nujnost, ki jo priznava sodna praksa, za zagotovitev učinkovitega davčnega nadzora, je bilo pri prvem vprašanju za predhodno odločanje⁷⁰ pojasnjeno, da se v razmerju do tretjih držav metoda odbitka lahko povezuje z zahtevo, da je bil z zadevno tretjo državo sklenjen sporazum o medsebojni upravni pomoči, na podlagi katere lahko davčni organi zadevne države članice preverijo, ali so dejansko izpolnjeni pogoji za priznanje davčne ugodnosti, ki temelji na odbitku. V tem smislu pogajalski položaj zadevne države članice s tem, ko je po členu 56(1) ES lahko zavezana, da načeloma omogoči odbitek

⁷⁰ – Glej točko 92 in naslednje zgoraj.

tujega davka od dohodkov pravnih oseb, ni okrnjen.

dohodkov pravnih oseb, kadar gre za deleže v portfeljih, medtem ko so domače dividende iz portfeljev oproščene davka.

131. Nujnost zagotavljanja učinkovitosti davčnega nadzora se v tem primeru že zato ne more obravnavati kot dejavnik utemeljitve, ker se v skladu s KStG pri dividendah iz portfeljev iz tretjih držav odbitek predhodne obdavčitve z davkom od dohodkov pravnih oseb v tujini zavrne neodvisno od obstoja sporazuma o medsebojni upravni pomoči.

D – Četrto vprašanje ter prvo in drugo podvprašanje četrtega vprašanja za predhodno odločanje v zadevi Haribo

c) Predlog

132. Ker nobeden od navedenih razlogov ne more utemeljiti, zakaj za dividende iz portfeljev iz tretjih držav ni predvidena možnost odbitka predhodne obdavčitve z davkom od dohodkov pravnih oseb, gre za kršitev člena 56(1) ES.

134. Predložitveno sodišče želi s četrtem vprašanjem ter s prvim in z drugim podvprašanjem četrtega vprašanja v zadevi Haribo izvedeti, ali morajo pristojni nacionalni organi ali sodišča ekonomsko dvojno obdavčevanje dividend iz portfeljev iz tretjih držav, ki je v nasprotju s členom 56(1) ES, preprečiti z uporabo oprostitve, ki je predvidena za druge dividende, ali pa v tem smislu zadostuje odbitek predhodne obdavčitve z davkom od dohodkov pravnih oseb v tujini. Poleg tega želi izvedeti, ali se ustrezno izbrana metoda – ker tega nacionalna zakonodaja tudi pri mednarodni manjšinski udeležbi v tretjih državah ne zahteva – uporabi samo takrat, ko ni medsebojne upravne pomoči in pomoči pri izvršbi.

133. Odgovor na tretje vprašanje za predhodno odločanje v zadevi Haribo se torej glasi, da je v nasprotju s členom 56(1) EG, če za dividende iz deležev iz tretjih držav ni predviden odbitek v tujini plačanega davka od

135. Odgovor na ta vprašanja večinoma izhaja iz odgovorov na prva tri vprašanja za predhodno odločanje v zadevi Haribo.

136. Iz preučitve drugega vprašanja za predhodno odločanje izhaja, da je upravičeno metodo oprostitve omejiti na domače dividende, pri tujih dividendah pa le predvideti možnost odbitka v tujini plačanega davka od dohodkov pravnih oseb. To velja celo takrat, ko predložitev dokazov o predhodni obdavčitvi ni mogoča ali pa je povezana z nesorazmernimi stroški. Iz preučitve tretjega vprašanja izhaja, da ni upravičeno, če za dividende iz deležev iz tretjih držav ni predviden odbitek v tujini plačanega davka od dohodkov pravnih oseb, kadar gre za deleže v portfeljih, medtem ko so domače dividende iz portfeljev oproščene davka.

137. Ekonomsko dvojno obdavčevanje dividend iz portfeljev iz tretjih držav, ki je v nasprotju s členom 56(1) ES, je torej načeloma mogoče preprečiti tako, da se njihovim imetnikom prizna možnost odbitka predhodne obdavčitve z davkom od dohodkov pravnih oseb v tujini.

138. Tudi pri tem je treba upoštevati novejšo sodno prakso, po kateri je nacionalna zakonodaja, ki omejuje temeljne svoboščine, sorazmerna samo takrat, ko resnično zagotavlja, da se cilj, ki mu sledi, doseže vsebinsko

usklajeno in sistematično.⁷¹ To mora veljati tudi za rešitev, ki jo pristojni nacionalni organi in sodišča uporabijo za preprečevanje ekonomskega dvojnega obdavčevanja dividend iz portfeljev iz tretjih držav, ki je v nasprotju s pravom Unije.

139. Če nacionalna zakonodaja, kot v obravnavanih primerih, za istovrstne dividende iz portfeljev iz tujine EU/EGP ne predvidi le odbitka predhodne obdavčitve z davkom od dohodkov pravnih oseb v tujini, temveč tudi uporabo pogojne metode oprostitve z morebitnim prehodom na metodo odbitka, potem ne bi bilo sorazmerno niti dosledno, da se pri dividendah iz portfeljev iz tretjih držav uporabi izključno metoda odbitka.

140. Kar zadeva zahtevo po medsebojni upravni pomoči in pomoči pri izvršbi, je bilo pri odgovoru na prvo⁷² vprašanje za predhodno odločanje v zadevi Haribo v zvezi z dividendami iz portfeljev iz EGP ugotovljeno, da je taka zahteva ni sorazmerna: pomoč pri izvršbi ni potrebna, ker gre za obdavčitev družb rezidentk, zahteva po upravni pomoči

71 – Glej točko 63 in naslednje zgoraj.

72 – Glej točko 89 in naslednje zgoraj.

pa ni vsebinsko skladna, ker se pri mednarodni kvalificirani manjšinski udeležbi ne uporablja.

141. Te ugotovitve se lahko brez pomisleka prenesejo na dividende iz portfeljev iz tretjih držav. Niti v tem primeru niti pri dividendah iz portfeljev iz EGP pomoč pri izvršbi ni potrebna. V nasprotju s tem je sicer načeloma upravičeno, da se davčna ugodnost, ki izhaja iz pogojne oprostitve in/ali odbitka, veže na pogoj, da je bil z državo, v kateri je družba izplačevalka dividend rezidentka, sklenjen sporazum o medsebojni upravni pomoči. Ker po avstrijski zakonodaji pri dividendah iz kvalificirane manjšinske udeležbe v tretjih državah take zahteve ni, ne bi bilo vsebinsko usklajeno in s tem sorazmerno to zahtevati pri dividendah iz portfeljev iz tretjih držav.

oprostitve z morebitnim prehodom na metodo odbitka, ne bi bilo sorazmerno, če bi se pri dividendah iz portfeljev iz tretjih držav uporabljala izključno metoda odbitka. Načeloma se odbitek ali pogojna oprostitve lahko veže na pogoj, da je bil z zadevno tretjo državo sklenjen sporazum o medsebojni upravni pomoči. Če pa se pri dividendah iz kvalificirane manjšinske udeležbe v tretjih državah, kadar se zanje prav tako priznata samo odbitek ali pogojna oprostitve, ne uporablja zahteva po upravni pomoči, ne bi bilo sorazmerno to zahtevati pri dividendah iz portfeljev iz tretjih držav.

E – Obe vprašanji za predhodno odločanje v zadevi Österreichische Salinen

142. Odgovori na četrto vprašanje ter prvo in drugo podvprašanje četrtega vprašanja za predhodno odločanje v zadevi Haribo se torej glasijo, da nacionalni organi ali sodišča načeloma lahko preprečijo sistematično ekonomsko dvojno obdavčevanje dividend iz portfeljev iz tretjih držav, ki je v nasprotju s členom 56(1) ES, s tem, da njihovim imetnikom priznajo možnost odbitka predhodne obdavčitve z davkom od dohodkov pravnih oseb v tujini. Če pa nacionalna zakonodaja za istovrstne dividende iz portfeljev iz tujine EU/EGP vendarle predvidi pogojno metodo

143. Predložitevno sodišče želi z obema vprašanjema v zadevi Österreichische Salinen izvedeti, ali je v nasprotju s členom 56(1) ES, da metoda odbitka za tuje dividende iz portfeljev v letu negativnega poslovnega izida vendarle vodi k dvojnemu obdavčevanju, ker zmanjša

morebiten prenos izgube na naslednja leta in ker odbitnega davka od dohodkov pravnih oseb in pri viru odtegnjenega davka tudi ni mogoče prenesti ali kako drugače upoštevati, medtem ko so domače dividende iz portfeljev vedno oproščene davka od dohodkov pravnih oseb.

dividende z uporabo metode odbitka brez prenosa odbitka ob negativnem poslovnem izidu ne nazadnje kljub vsemu podvržene dvojni obdavčitvi. S tega vidika ne moremo trditi, da vprašanja za predhodno odločanje očitno nista pomembni za odločanje o sporu v postopku v glavni stvari.

146. Obe vprašanja za predhodno odločanje sta torej dopustni.

1. Dopustnost vprašanj

144. Avstrijska vlada meni, da vprašanja za predhodno odločanje nista dopustni, saj očitno nista pomembni za odločanje o sporu v postopku v glavni stvari. To, ali se bo za naslednje leto priznal prenos odbitka, ne vpliva na odločbo o odmeri davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2002, ki je predmet postopka v glavni stvari.

145. Predložitveno sodišče pa ne želi samo izvedeti, ali se za leta, ki sledijo letu 2002 z negativnim poslovnim izidom, lahko prizna prenos odbitka. Iz predloga za sprejetje predhodne odločbe namreč izhaja, da predložitveno sodišče tudi zato dvomi o enakovrednosti metod oprostitve in odbitka, ker so tuje

2. Odgovora na vprašanja za predhodno odločanje

147. Kar zadeva pri viru odtegnjeni davek, na katerega se nanašata vprašanja za predhodno odločanje, je treba spomniti, da njegova obdavčitev ne more voditi k ekonomskemu, temveč k pravnemu dvojnemu obdavčevanju. To nastane zato, ker različne države izvajajo svojo davčno pristojnost v odnosu do imetnika deleža – na eni strani država, v kateri je družba izplačevalka dividend rezidentka, v obliki pri viru odtegnjenega davka, ki ga družba zadrži, in na drugi strani država, v kateri je imetnik deleža rezident, v obliki davka od dohodkov pravnih ali fizičnih oseb.

148. Pravo Unije, kakršno se trenutno uporablja, pa ne vsebuje nobene splošne prepovedi

pravnega dvojnega obdavčevanja.⁷³ Zato iz prava Unije tudi ni mogoče izpeljati nobene splošne obveznosti države članice, v kateri je imetnik deleža rezident, za preprečevanje takega pravnega dvojnega obdavčevanja z odbitkom tujega pri viru odtegnjenega davka.⁷⁴ Če pa pravo Unije ne zahteva odbitka pri viru odtegnjenega davka, iz tega tudi ni mogoče izpeljati nobene obveznosti, da se učinki te obdavčitve namesto v določenem davčnem letu, v katerem jih zaradi negativnega poslovnega izida ni mogoče odpraviti z odbitkom, na podlagi priznanja prenosa odbitka odpravijo v naslednjem letu ali kako drugače.

149. Vprašani za predhodno odločanje je torej treba preučiti samo z vidika odbitnega davka od dohodkov pravnih oseb.

150. Če je neka domača družba v določenem davčnem letu ustvarila izgubo in so tuje dividende v okviru metode odbitka vključene v osnovo za odmero, se izguba zmanjša za znesek dividend. Če nacionalna zakonodaja, kot v obravnavanem primeru, predvidi

možnost prenosa izgube na naslednja leta, se zato tudi morebiten prenos izgube zmanjša v ustreznem obsegu. Ker se v enem od naslednjih let, v katerih je dosežen dobiček, lahko od obdavčljivega dobička odbijejo samo izgube iz leta negativnega poslovnega izida, zmanjšane za tuje dividende, se zneski dividend zato kažejo v osnovi za odmero v letu dobička in vodijo k ustrezno povečanemu davku od dohodkov pravnih oseb.

151. Če se predhodna obdavčitev z davkom od dohodkov pravnih oseb v tujini, ki temelji na tujih dividendah, v navedenem naslednjem letu ne bi mogla več odbiti ali kako drugače upoštevati, bi ne nazadnje kljub vsemu sledilo dvojno obdavčevanje, ki se, kot navaja predložitevno sodišče, poskuša preprečiti prav z metodo odbitka.

152. Po drugi strani je pri domačih dividendah ekonomsko dvojno obdavčevanje popolnoma onemogočeno. Ker zanje velja oprostitve davka od dohodkov pravnih oseb, torej niso vključene v osnovo za odmero, zato v letih izgube ne vodijo k zmanjšanju izgube. Izgube se lahko torej v celoti prenesejo na naslednja leta.

73 – Sodbi z dne 14. novembra 2006 v zadevi Kerckhaert und Morres (C-513/04, ZOdl., str. I-10967, točke od 20 do 24) in z dne 16. julija 2009 v zadevi Damseaux (C-128/08, ZOdl., str. I-6823, točka 25 in naslednje) ter zgoraj v opombi 16 navedena sodba Komisija proti Španiji, točka 56. V zvezi z obdavčitvijo pri viru odtegnjenega davka pri kvalificirani manjšinski udeležbi glej tudi člen 5(1) Direktive 90/435 (navedena v opombi 39).

74 – Glej sodbo Damseaux, navedena v opombi 73, točka 32 in naslednje.

153. Strinjam se s stališčem, ki so ga izrazile družba Haribo, nizozemska vlada in Komisija, da tako slabše obravnavanje tujih dividend iz portfeljev ni združljivo s členom 56(1) ES. Uporaba metode odbitka za te dividende v letih negativnega poslovnega izida vodi k nesorazmernemu omejevanju prostega pretoka kapitala, če vzporedno z možnostjo prenosa izgube ni možnosti, da se predhodna obdavčitev z davkom od dohodkov pravnih oseb v tujini na podlagi prenosa odbitka ali kako drugače v potrebnem obsegu upošteva pri znižanju davka.

154. Avstrijska vlada se pri stališču, da prenos odbitka oziroma davčni odbitek nista potrebna, opira na točko 52 sodbe *Test Claimants in the FII Group Litigation*⁷⁵, po kateri se mora davčni odbitek deliti le v mejah zneska davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga mora plačati družba prejemnica dividend. Če zaradi negativnega poslovnega izida sploh ni treba plačati nobenega domačega davka, se tudi tuja obdavčitev ne sme odbiti oziroma davčni odbitek ne sme deliti.

155. Ta trditev ne upošteva dejstva, da je Sodišče v zadevnem navedku le izrazilo, da se pri preprečevanju ekonomskega dvojnega

obdavčevanja z metodo odbitka ne sme iti tako daleč, da država članica, v kateri je družba prejemnica dividend rezidentka, prejemniku vrne višji davek od tistega, ki je bil pobran v tujini. Ta država članica ni zavezana k temu, da celotno obdavčitev dividend z davkom od dohodkov pravnih oseb zniža na raven domače obdavčitve. Ekonomsko dvojno obdavčevanje se mora preprečiti le v višini domače ravni obdavčitve.

156. To pa ni doseženo, če se v nekem letu negativnega poslovnega izida, ki ga ustvari domača družba prejemnica dividend, odbitek izloči, ker ni nobene domače obdavčitve, od katere bi se lahko odbil, prenos izgube pa se zmanjša do višine tujih dividend, s čimer so te dividende v naslednjih letih posredno obdavčene z domačim davkom od dohodkov pravnih oseb.

157. V zvezi z Direktivo 90/435/EGS⁷⁶ je Sodišče že obravnavalo podobno problematiko. V sodbi *Cobelfret*⁷⁷ in sklepu *KBC-Bank*⁷⁸ je bila obravnavana belgijska ureditev, katere posledica je bila, da se izguba matične družbe zmanjša do višine prejetih dividend, če matična družba v zadevnem davčnem obdobju ni ustvarila drugih obdavčljivih dobičkov. Ker

⁷⁶ – Navedena v opombi 72.

⁷⁷ – Sodba z dne 12. februarja 2009 (C-138/07, ZOdl., str. I-731, točke od 37 do 45).

⁷⁸ – Sklep z dne 4. junija 2009 (C-439/07 in C-499/07; ZOdl., str. I-4409, točka 39 in 40).

⁷⁵ – Navedena v opombi 2.

so belgijski davčni predpisi omogočali prenos izgube, je lahko zmanjšanje prenosljive izgube matične družbe, tudi če dividende, ki jih ta prejme v davčnem letu, v katerem so bile te razdeljene, niso podvržene davku od dohodkov pravnih oseb, učinkovalo tako, da je navedena matična družba za te dividende posredno obdavčena v naslednjih davčnih letih, če je bil njen poslovni izid pozitiven. Sodišče je v zvezi s tem ugotovilo, da v takem primeru cilj preprečevanja ekonomskega dvojnega obdavčevanja ni dosežen.

158. Torej se argument avstrijske vlade zavrne.

159. Italijanska vlada zagovarja stališče, da ni mogoče že vnaprej izključiti, da se v okviru skupine podjetij, h kateri spadata družba prejemnica dividend in družba izplačevalka dividend, ki ni rezidentka, uveljavi praksa prenosa dividend na družbo, ki je ustvarila izgubo, da se s tem izključi obdavčitev te družbe zaradi izgube, davčna oprostitve za dividende pa se ohrani tudi v naslednjih letih (na podlagi prenosa odbitka). Iz sodbe Glaxo

Wellcome⁷⁹ po analogiji izhaja, da se z neko ureditvijo, v kateri tako kot v tem primeru ni predviden prenos odbitka, ne presega tistega, kar je nujno za ohranitev uravnotežene delitve davčne pristojnosti med državami članicami in za preprečevanje popolnoma umetnih tvorb brez gospodarske resničnosti, katerih edini namen je pridobitev nezakonite davčne ugodnosti. Ne nazadnje mora o tem presoditi predložitveno sodišče.

160. Ta argument v obravnavanem kontekstu že zato ni prepričljiv, ker ne gre za izplačila dividend v okviru skupine podjetij, temveč za dividende iz deležev v portfeljih, ki se vodijo prek domačega investicijskega sklada v obliki solastništva z drugimi vlagatelji. Zdi se, da so popolnoma umetne tvorbe, na katere se sklicuje italijanska vlada, v tem primeru izključene.

161. Na koncu bi želela v pojasnitev opozoriti, da prej navedene trditve brez razlik veljajo za dividende iz portfeljev iz držav EU/EGP in tretjih držav. Kot izhaja iz odgovora na tretje vprašanje za predhodno odločanje v zadevi Haribo, je treba namreč tudi pri dividendah iz portfeljev iz tretjih držav priznati najmanj možnost odbitka, če je namen oprostitve za domače dividende iz portfeljev preprečevanje

79 – Navedena v opombi 67.

ekonomskega dvojnega obdavčevanja. Ob negativnem poslovnem izidu družbe prejemnice dividend torej ta opisana problematika ni odvisna od natančnega izvora tujih dividend iz portfeljev.

162. Odgovor na obe vprašanji za predhodno odločanje v zadevi *Österreichische Salinen* se torej glasi, da je v nasprotju s členom 56(1) ES,

če metoda odbitka za tuje dividende iz portfeljev v letu negativnega poslovnega izida vendarle vodi k dvojnemu obdavčevanju, ker se s tem zmanjša morebiten prenos izgube na naslednja leta in ker odbitnega davka od dohodkov pravnih oseb in pri viru odtegnjenega davka tudi ni mogoče prenesti ali kako drugače upoštevati, medtem ko so domače dividende iz portfeljev vedno oproščene davka od dohodkov pravnih oseb.

V – Predlog

163. Na podlagi zgoraj navedenega predlagam, naj se na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je predložilo *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz*, v zadevi C-436/08 (*Haribo*) odgovori:

1. Ni v nasprotju s členom 56(1) ES, če morajo domače družbe od dividend iz portfeljev iz drugih držav EU/EGP praviloma plačati davek od dohodkov pravnih oseb, ker ne morejo pridobiti oziroma komaj lahko pridobijo podatke o predhodni obdavčitvi z davkom od dohodkov pravnih oseb v tujini, ki se zahtevajo

za oprostitev ali vsaj za odbitek, medtem ko so domače dividende iz portfeljev vedno oproščene.

2. V nasprotju s členom 56(1) ES je, če so dividende iz portfeljev iz države EGP, ki ne spada v Evropsko unijo, oproščene davka od dohodkov pravnih oseb samo, če obstajata upravna pomoč in pomoč pri izvršbi, čeprav se to za dividende iz kvalificirane manjšinske udeležbe v tujini ne zahteva.

3. V nasprotju s členom 56(1) ES je, da za dividende iz deležev iz tretjih držav ni predviden odbitek v tujini plačanega davka od dohodkov pravnih oseb, kadar gre za deleže v portfeljih, medtem ko so domače dividende iz portfeljev oproščene davka.

4. Nacionalni organi ali sodišča lahko sistematično ekonomsko obdavčevanje dividend iz portfeljev v tretjih državah, ki je v nasprotju s členom 56(1) ES, načeloma preprečijo s tem, da njihovim imetnikom priznajo možnost odbitka predhodne obdavčitve z davkom od dohodkov pravnih oseb v tujini. Če nacionalna zakonodaja za istovrstne dividende iz portfeljev iz tujine EU/EGP vendarle predvidi pogojno metodo oprostitve z morebitnim prehodom na metodo odbitka, ne bi bilo sorazmerno, če bi se pri dividendah iz portfeljev iz tretjih držav uporabila izključno metoda odbitka. Načeloma se lahko odbitek ali pogojna oprostitev vežeta na pogoj, da je bil z zadevno tretjo državo sklenjen sporazum o medsebojni upravni pomoči. Če pa se pri dividendah iz kvalificirane manjšinske udeležbe v tretjih državah, kadar se zanje prav tako prizna samo odbitek ali pogojna

oprostitev, ne uporablja zahteva po upravni pomoči, ne bi bilo sorazmerno to zahtevati pri dividendah iz portfeljev v tretjih državah.

164. Predlagam še, naj se na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je predložilo Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, v zadevi C-437/08 (Österreichische Salinen), odgovori:

V nasprotju s členom 56(1) ES je, da metoda odbitka za tuje dividende iz portfeljev v letu negativnega poslovnega izida vendarle vodi k dvojnemu obdavčevanju, ker se s tem zmanjša morebiten prenos izgube na naslednja leta in ker odbitnega davka od dohodkov pravnih oseb in pri viru odtegnjenega davka tudi ni mogoče prenesti ali kako drugače upoštevati, medtem ko so domače dividende iz portfeljev vedno oproščene davka od dohodkov pravnih oseb.