



## Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 14. septembra 2017\*

„Predhodno odločanje – Prosti pretok kapitala – Člen 63 PDEU – Področje uporabe – Davčna zakonodaja države članice – Davek od dohodkov pravnih oseb – Davčni odbitek – Pokojninski skladi – Zavrnitev priznanja davčnega odbitka delničarjem, ki niso zavezanci za davek na dohodek od investicij, za dividende, ki izhajajo iz tujega prihodka – Razlaga sodbe z dne 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774) – Nezakonito obdržani davčni odbitek – Pravna sredstva“

V zadevi C-628/15,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (pritožbeno sodišče (Anglija in Wales) (civilni oddelek), Združeno kraljestvo) z odločbo z dne 11. novembra 2015, ki je na Sodišče prispela 24. novembra 2015, v postopku

**The Trustees of the BT Pension Scheme**

proti

**Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,**

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi M. Ilešič, predsednik senata, A. Prechal, sodnica, A. Rosas (poročevalec), C. Toader, sodnica, in E. Jarašiūnas, sodnik,

generalni pravobranilec: M. Wathelet,

sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 9. novembra 2016,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za The Trustees of the BT Pension Scheme M. Gammie, QC, C. McDonnell, barrister, ter N. Hine in R. Collins, solicitors,
- za vlado Združenega kraljestva S. Simmons, J. Kraehling in D. Robertson, agenti, skupaj z R. Baldryjem, QC,
- za Evropsko komisijo R. Lyal in W. Roels, agenta,

\* Jezik postopka: angleščina.

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 21. decembra 2016

izreka naslednjo

### Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 49 in 63 PDEU.
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med The Trustees of the BT Pension Scheme (v nadaljevanju: Trustees) in Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (davčna in carinska uprava, Združeno kraljestvo) (v nadaljevanju: Commissioners) zaradi zavrnitve priznanja davčnega odbitka pokojninskim skladom, ki niso zavezanci za davek na svoje prihodke od investicij, iz naslova njihovega prejetja dividend, ki predstavljajo prihodke tujega izvora družbe, ki je davčna rezidentka Združenega kraljestva.

### Pravni okvir

#### *Akontacija davka od dohodkov pravnih oseb (advance corporation tax) in pravica do davčnega odbitka*

- 3 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska v obdobju, na katero se nanaša spor o glavni stvari, uporabljalo davčni sistem, imenovan „sistem delnega odbitka“, v skladu s katerim se, kadar družba rezidentka razdeli dobiček – da se prepreči ekonomsko dvojno obdavčevanje – del davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga je ta družba plačala, odbije od obveznosti njenih delničarjev.
- 4 V skladu s tem sistemom delnega odbitka je morala družba rezidentka Združenega kraljestva, kadar je svojim delničarjem razdelila dividende, v skladu s členom 14 Income and Corporation Taxes Act 1988 (zakon o dohodnini in davku od dohodkov pravnih oseb iz leta 1988, v nadaljevanju: ICTA), plačati akontacijo davka od dohodkov pravnih oseb (*advance corporation tax*, v nadaljevanju: ACT), ki je bil izračunan od zneska, ki je enak znesku ali vrednosti izvedene razdelitve.
- 5 Taka družba razdeljevalka je imela pravico, da iz naslova razdelitve, izvedene v danem računovodskem obdobju, plačano ACT odbije od zneska, ki ga je za to obdobje dolgovala iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb (*mainstream corporation tax*), ali pa je plačano ACT glede na okoliščine primera prenesla bodisi v prejšnje ali kasnejše obdobje bodisi na hčerinske družbe te družbe, rezidentke Združenega kraljestva, ki so jo lahko odbile od zneska, ki so ga same dolgovale iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb.
- 6 Poleg plačila ACT od družbe razdeljevalke dividend je bil delničarju, ki je dividende prejel, priznan davčni odbitek.
- 7 Tako je bil v skladu s členom 20 ICTA delničar, ki je bil rezident Združenega kraljestva, zavezanec za davek od dohodka od dividend, ki jih je izplačala družba rezidentka v tej isti državi, če te niso bile izrecno izvzete iz plačila tega davka.
- 8 Kadar so bile dividende, ki jih je izplačala družba rezidentka Združenega kraljestva, predmet ACT, je imel delničar prejemnik, ki je bil rezident te iste države, na podlagi člena 231(1) ICTA pravico do davčnega odbitka, ki je ustrezal znesku ACT, ki jo je plačala družba razdeljevalka.

- 9 V skladu s členom 231(3) ICTA je bilo mogoče ta davčni odbitek odšteti od zneska, ki ga je delničar dolgoval iz naslova davka od dohodka v zvezi z dividendo, oziroma je ta delničar lahko, kadar je znesek tega davčnega odbitka presegal znesek davka od dohodka, ki ga je ta delničar dolgoval, od davčne uprave zahteval, da mu v gotovini izplača znesek, ki ustreza temu davčnemu odbitku.

### ***Ureditev dividend od tujega dohodka (foreign income dividend)***

- 10 Če je pred 1. julijem 1994 družba rezidentka Združenega kraljestva prejela dividende od družbe rezidentke zunaj te države, tako prejete dividende niso bile opredeljene kot oproščeni dohodki od investicij in družba, prejemnica teh dividend, iz naslova teh dividend ni imela pravice do davčnega odbitka. Na podlagi členov 788 in 790 ICTA pa je bila, če so bili izpolnjeni pogoji, upravičena do olajšave iz naslova davka, ki ga je plačala družba razdeljevalka dividend v državi, v kateri je rezidentka, to je olajšave, ki se prizna bodisi na podlagi zakonodaje, ki velja v Združenem kraljestvu, bodisi na podlagi sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki ga je Združeno kraljestvo sklenilo s to drugo državo.
- 11 V skladu z načelom, navedenim v točki 4 te sodbe, je morala družba rezidentka Združenega kraljestva, ki je prejela dividende družbe nerezidentke, pri razdelitvi dividend svojim delničarjem od razdeljenega zneska plačati ACT.
- 12 Vendar je pogosto prišlo do tega, da davek od dohodkov pravnih oseb, ki so ga dolgovale družbe, ki so prejele znatne dividende tujega izvora, ni zadostoval za pokritje zneska ACT, ki jo je plačala ta družba. Kadar je bila ACT, ki jo je dolgovala družba, ki je svojim delničarjem razdelila dividende, višja od davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga je morala plačati družba razdeljevalka, in kadar te ACT ni bilo mogoče prenesti niti v prejšnja ali kasnejša računovodska obdobja družbe razdeljevalke niti na njene hčerinske družbe, je ta družba izkazovala „presežek“ ACT, ki bi lahko pomenil nepovratno finančno breme.
- 13 Da bi se takim družbam omogočilo zmanjšanje učinkov presežnih ACT, je bila s 1. julijem 1994 s členu od 246A do 246Y ICTA uvedena ureditev, imenovana „dividende od tujega dohodka“ (*foreign income dividend*, v nadaljevanju: FID). V skladu s to ureditvijo se je lahko družba rezidentka Združenega kraljestva odločila, da svojim delničarjem izplača dividendo, opredeljeno za FID, od katere je bilo treba plačati ACT, vendar pa je ta družba lahko, ker dividenda, opredeljena za FID, ustreza prejetim prihodkom tujega izvora, zahtevala vračilo presežne ACT (v nadaljevanju: ureditev FID).

### ***Dividende, opredeljene kot FID, ki jih prejme pokojninski sklad, ki ni zavezanec za davek od svojih prihodkov od investicij***

- 14 V skladu s členom 246C ICTA delničar, ki je prejel dividendo, opredeljeno kot FID, nima pravice do davčnega odbitka v zvezi s tako dividendo. Ta člen namreč določa:
- „Člen 231(1) se ne uporabi, če je izplačilo, navedeno v njem, dividenda od tujega dohodka.“
- 15 Vendar je člen 246D ICTA določal, da je treba delničarje, zavezance za plačilo davka, ki so prejeli dividendo, opredeljeno za FID, obravnavati, kot da so prejeli dohodek, ki je bil za zadevno davčno leto že obdavčen po nižji stopnji (20 %). Za take delničarje je bil učinek uporabe te določbe po navedbah predložitvenega sodišča dejansko enak, kot če bi jim bil priznan davčni odbitek na podlagi člena 231 ICTA.
- 16 Člen 246D ICTA pa se ni uporabljal za delničarje, ki niso bili zavezanci za davek od dohodka iz naslova dividend.

- 17 V obdobju, ki je upoštevno v zadevi v glavni stvari, je bil „oproščeni potrjeni pokojninski načrt“ (*exempt approved scheme*) v skladu s členom 592(2) ICTA upravičen do oprostitve davka od dohodkov iz naslova dividend, bodisi nacionalnega bodisi tujega izvora.
- 18 Glede na člen 246C ICTA delničar, ki ni bil zavezanec za davek od dohodkov iz naslova dividend in ki je prejel dividende, opredeljene kot FID, na podlagi člena 231(1) ICTA ni bil deležen niti davčnega odbitka niti *a fortiori* pravice, da od davčne uprave zahteva, da mu v gotovini izplača znesek, ki ustreza morebitnemu davčnemu odbitku, ki presega njegov dolg iz naslova davka od dohodkov.
- 19 Režim ACT in ureditev FID sta za razdeljevanje dividend prenehala veljati po 6. aprilu 1999.

### **Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje**

- 20 BT Pension Scheme je pokojninski sklad z vnaprej določenimi pravicami, v katerega so vključeni zaposleni in nekdanji zaposleni družbe British Telecommunications plc. Upravlja ga družba Trustees, ki je upoštevni davčni subjekt, BT Pension Scheme pa je dejanski imetnik sredstev.
- 21 BT Pension Scheme je v Združenem kraljestvu oproščen davka od dohodkov od svojih naložb. V zadevnem obdobju v postopku v glavni stvari so delnice družb glede na svojo tržno vrednost predstavljale okoli od 70 % do 75 % naložb BT Pension Scheme. Nekateri deleži pokojninskega sklada so bili naložbe v družbah rezidentkah Združenega kraljestva, nekateri pa naložbe v družbah rezidentkah drugih držav članic Evropske unije ali tretjih držav. Velika večina – in sicer okoli 97 % – delniškega portfelja BT Pension Scheme so bile naložbe v velike družbe, ki kotirajo na borzi v Združenem kraljestvu in v tujini. BT Pension Scheme je bil v razmerju do družb, v katere je investiral, pasivni vlagatelj in je na splošno imel v lasti manj kot 2 % kapitala takih družb, vsekakor pa vedno manj kot 5 %.
- 22 Naložbeni portfelj BT Pension Scheme je vseboval delnice družb rezidentk Združenega kraljestva, ki so za izplačilo dividend, ki predstavljajo dohodke tujega izvora, svojim delničarjem izbrale vključitev v ureditev FID. Tako je BT Pension Scheme kot delničar takih družb prejel dividende, opredeljene kot FID. Čeprav družba Trustees v skladu s členom 246C ICTA ni bila upravičena do davčnih odbitkov za te dividende, pa je pravico do takih odbitkov imela za dividende, ki so bile zunaj ureditve FID prejete od družb rezidentk Združenega kraljestva.
- 23 Ker je družba Trustees ocenila, da ta neobstoj pravice do davčnega odbitka za dividende, opredeljene kot FID, ni v skladu s pravom Unije, je zoper Commissioners pri First-tier Tribunal (Tax Chamber) (prvostopenjsko sodišče (davčni oddelek), Združeno kraljestvo) vložila tožbo, da bi med drugim pridobila davčni odbitek za dividende, opredeljene kot FID, ki jih je prejela v zadevnem obdobju. Njeni tožbi je First-tier Tribunal (Tax Chamber) (prvostopenjsko sodišče (davčni oddelek)) ugodilo, sodbo tega sodišča pa je po pritožbi potrdilo Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (višje sodišče (davčni oddelek in oddelek Chancery), Združeno kraljestvo), zato so Commissioners zoper sodbo tega zadnjenavedenega sodišča vložili pritožbo pri Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (pritožbeno sodišče (Anglija in Wales) (civilni oddelek), Združeno kraljestvo).
- 24 Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (pritožbeno sodišče (Anglija in Wales) (civilni oddelek)) v predložitveni odločbi pojasnjuje, da se spor o glavni stvari nanaša le na davčni leti 1997 in 1998, saj je tožba družbe Trustees v preostalem v skladu z nacionalnim pravom zastarala. Predložitveno sodišče ocenjuje, da je za odgovor na vprašanje, ali ima družba Trustees pravico do davčnih odbitkov, potrebna razlaga prava Unije zlasti glede področja uporabe člena 63 PDEU.

- 25 V zvezi s tem opozarja, da je Sodišče v sodbi z dne 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), med drugim odločilo, da člen 63 PDEU nasprotuje nekaterim vidikom zakonodaje Združenega kraljestva, ki se nanaša na ureditev FID. Vendar sprašuje, ali ta določba v okoliščinah postopka v glavni stvari delničarjem, kot je družba Trustees, daje pravice.
- 26 Predložitveno sodišče meni, da razen če ima družba Trustees neposredne pravice iz člena 63 PDEU, nacionalna ureditev ne nalaga neuporabe člena 246C ICTA za položaj te družbe. Če se ta družba lahko sklicuje neposredno na pravo Unije, da se ji prizna davčni odbitek, to sodišče sprašuje, katera pravna sredstva morajo biti na voljo v skladu z nacionalnim pravom, zato da se po potrebi z njimi zagotovi vračilo.
- 27 V teh okoliščinah je Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) (pritožbeno sodišče (Anglija in Wales) (civilni oddelek)) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:
- „1. Ob upoštevanju tega, da je Sodišče v odgovoru na četrto vprašanje v sodbi z dne 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), odločilo, da člena 43 in 56 ES – zdaj člena 49 in 63 PDEU – nasprotujeta zakonodaji države članice, ki daje družbam rezidentkam, ki delničarjem razdelijo dividende, ki izhajajo iz prejetih tujih dividend, možnost, da se odločijo za obdavčitev po ureditvi, ki jim omogoča vračilo davka od dohodkov pravnih oseb, plačanega kot akontacija, vendar na eni strani te družbe zavezuje, da plačajo to akontacijo davka in da nato zahtevajo njeno vračilo, in na drugi strani ne določa davčnega odbitka za njihove delničarje, medtem ko bi ga ti prejeli v primeru izplačila, ki bi ga opravila družba rezidentka na podlagi domačih dividend – ali so tem delničarjem samim dane pravice na podlagi prava Unije, naj bo to na podlagi člena 63 PDEU ali kako drugače, v primerih, v katerih prejmejo dividende, za katere je družba izbrala, da bodo plačane na podlagi te ureditve, predvsem tedaj, kadar je delničar rezident iste države članice kot družba, ki izplačuje dividende?
2. Če delničar iz prvega vprašanja sam nima pravic na podlagi člena 63 PDEU, ali se je upravičen sklicevati na katero koli kršitev pravic, ki jih ima družba, ki izplačuje dividende, na podlagi členov 49 in 63 PDEU?
3. Če je odgovor na prvo ali drugo vprašanje, da ima delničar pravice na podlagi prava Unije ali da se lahko sklicuje na pravo Unije, ali so s pravom Unije naložene zahteve glede pravnega sredstva, ki mora biti delničarju zagotovljeno na podlagi notranjega prava?
4. Ali je za odgovor Sodišča na zgornja vprašanja pomembno:
- (a) da delničar v državi članici ni dolžan plačati davka od dohodka na prejete dividende, kar povzroči, da lahko v primeru izplačila družbe rezidentke zunaj zgoraj navedene ureditve davčni odbitek, do katerega je delničar upravičen na podlagi notranjega prava, vodi do izplačila davčnega odbitka delničarju s strani države članice;
- (b) da je nacionalno sodišče razsodilo, da kršitev prava Unije zaradi sporne nacionalne zakonodaje ni dovolj resna, da bi povzročila odškodninsko odgovornost države članice do družbe, ki izplačuje dividende, na podlagi načel iz sodbe z dne 5. marca 1996, *Brasserie du pêcheur* in *Factortame* (C-46/93 in C-48/93, EU:C:1996:79), ali
- (c) da je v nekaterih – ne pa v vseh – primerih družba, ki izplačuje dividende na podlagi zgoraj navedene ureditve, morda povečala znesek svojih izplačil delničarjem, da bi zagotovila denarno enakovreden znesek tistemu, ki bi ga prejel oproščeni delničar od izplačila dividend zunaj te ureditve?“

## Vprašanja za predhodno odločanje

### *Prvo vprašanje*

- 28 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člena 49 in 63 PDEU razlagati tako, da dajeta pravice delničarju, ki je prejel dividende, opredeljene kot FID, in ki je rezident iste države članice kot družba razdeljevalka teh dividend, zlasti glede na sodbo z dne 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774).
- 29 Najprej je treba poudariti, da je imel BT Pension Scheme v skladu s predložitveno odločbo v upoštevnem obdobju v zadevi v glavni stvari manj kot 5 % delniškega kapitala podjetij, v katere je investiral, in je bil v razmerju do njih le pasivni vlagatelj.
- 30 Iz ustaljene sodne prakse Sodišča je razvidno, da pridobitev vrednostnih papirjev na kapitalskem trgu, ki je izvedena zgolj z namenom realizacije finančne naložbe brez namena vplivanja na vodenje in nadzor podjetja, načeloma spada na področje uporabe člena 63 PDEU, in ne člena 49 PDEU, saj se zadnjenavedeni uporablja le za deleže, ki omogočajo izvrševanje določenega vpliva na odločitve družbe in določitev njenih dejavnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 13. novembra 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, točki 91 in 92 ter navedena sodna praksa).
- 31 Ker v konkretnem primeru deleži BT Pension Scheme v družbah, v katere je ta investiral, ne omogočajo izvrševanja takega vpliva, je treba vprašanje predložitvenega sodišča preučiti zgolj z vidika člena 63 PDEU.
- 32 V zvezi s tako natančneje opredeljenim vprašanjem, in sicer ali člen 63 PDEU v okoliščinah, kakršne so v postopku v glavni stvari, daje pravice delničarju, ki je dobil dividende, opredeljene kot FID, je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča člen 63(1) PDEU na splošno prepoveduje omejitve pretoka kapitala med državami članicami ter med državami članicami in tretjimi državami (glej v tem smislu sodbo z dne 28. septembra 2006, *Komisija/Nizozemska*, C-282/04 in C-283/04, EU:C:2006:608, točka 18 in navedena sodna praksa).
- 33 Sodišče je konkretno glede nacionalne ureditve iz postopka v glavni stvari v točki 173 sodbe z dne 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), že razsodilo, da člen 63 PDEU nasprotuje zakonodaji države članice, ki ob tem, da družbe rezidentke, ki delničarjem razdelijo dividende, ki izhajajo iz prejetih domačih dividend, oprosti plačila ACT, daje družbam rezidentkam, ki delničarjem razdelijo dividende, ki izhajajo iz prejetih tujih dividend, možnost, da se odločijo za ureditev, ki jim omogoča vračilo plačane ACT, vendar ne določa davčnega odbitka za njihove delničarje, medtem ko bi ga ti prejeli v primeru razdelitve, ki bi jo družba rezidentka opravila na podlagi domačih dividend.
- 34 Sodišče je torej zlasti menilo, da davčni sistem Združenega kraljestva, vključno z ureditvijo FID, zato ker delničarjem, ki so prejeli dividende, ni priznal pravice do davčnega odbitka, če so te dividende izhajale iz dobičkov tujega izvora družbe rezidentke – v nasprotju s tem, kar je bilo določeno v primeru dividend, ki so izvirale iz dobičkov nacionalnega izvora družbe rezidentke – vzpostavlja omejitev prostega pretoka kapitala v smislu člena 63 PDEU.
- 35 V obravnavanem primeru je družba Trustees prejela dividende, opredeljene kot FID, ni pa imela pravice do davčnega odbitka v zvezi s temi dividendami.
- 36 Tak neobstoj davčnega odbitka za delničarje, ki niso zavezanci za davek od dohodka iz naslova teh dividend, kot družba Trustees, lahko te delničarje odvrča od vlaganja v družbe rezidentke Združenega kraljestva, ki prejemajo dividende družb, ki so rezidentke zunaj Združenega kraljestva, v korist naložb

v družbe rezidentke Združenega kraljestva, ki prejemajo dividende drugih družb, ki so rezidentke te iste države (glej po analogiji sodbo z dne 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, točka 166).

- 37 Iz tega sledi, da položaj družbe Trustees spada v okvir obravnave iz točke 173 sodbe z dne 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), ki ji člen 63 PDEU nasprotuje. Ta družba se torej lahko sklicuje na ta člen, da se ne bi uporabila nacionalna določba, kot je člen 246C ICTA, ki ji ne priznava davčnega odbitka.
- 38 Vendar Commissioners pred predložitvenim sodiščem in vlada Združenega kraljestva pred Sodiščem zatrjujeta, da se družba Trustees ne more sklicevati na člen 63 PDEU, da se člen 246C ICTA ne bi uporabil, ker naložba kapitala, ki jo ta družba izvede v družbe rezidentke Združenega kraljestva, za katere velja ureditev FID, ne zajema nobenega pretoka kapitala med državami članicami v smislu nomenklature iz Priloge I k Direktivi Sveta z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena [63 PDEU] (88/361/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 10, zvezek 1, str. 10), ki je bila določena kot vodilo pri razlagi tega člena.
- 39 V zvezi s tem je treba opozoriti, da lahko v skladu s sodno prakso Sodišča nacionalna ureditev, ki se brez razlikovanja uporablja za državljane vseh držav članic, na splošno spada pod določbe Pogodbe DEU na področju prostega pretoka kapitala le, če se uporablja za položaje, ki so povezani s trgovino med državami članicami (glej v tem smislu sodbo z dne 5. marca 2002, *Reisch in drugi*, C-515/99, od C-519/99 do C-524/99 in od C-526/99 do C-540/99, EU:C:2002:135, točka 24).
- 40 Določbe Pogodbe DEU na področju prostega pretoka kapitala se namreč ne uporabljajo za položaj, katerega vsi elementi so omejeni na eno državo članico (sodba z dne 20. marca 2014, *Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona*, C-139/12, EU:C:2014:174, točka 42).
- 41 Vendar pa ni razvidno, da bi se zakonodaja, obravnavana v postopku v glavni stvari, nanašala le na položaje, ki nimajo nobene zveze s trgovino med državami članicami, ali da bi bili vsi upoštevni elementi zadeve v glavni stvari omejeni le na Združeno kraljestvo.
- 42 Nasprotno, neugodna davčna obravnava nekaterih delničarjev, ki prejemajo dividende, opredeljene kot FID, in sicer neobstoj davčnega odbitka v skladu s členom 246C ICTA, je ravno posledica dejstva, da te dividende izhajajo iz dobičkov, ki jih je družba razdeljevalka prejela od družbe nerezidentke v Združenem kraljestvu, medtem ko bi imeli ti delničarji v primeru dividend, ki izhajajo iz dobičkov, ki so bili prejeti od družbe rezidentke v Združenem kraljestvu, ob tem da je vse ostalo enako, pravico do takega davčnega odbitka.
- 43 Vlada Združenega kraljestva navaja, da je taka omejitev vsekakor dopustna, saj jo upravičuje potreba po zagotovitvi doslednosti nacionalne davčne ureditve. Vendar v zvezi s tem zadošča poudariti, da zlasti iz točke 163 sodbe z dne 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), izhaja, da po presoji Sodišča omejitve v zvezi s členom 63 PDEU, ugotovljene v tej sodbi, ni mogoče upravičiti s potrebo po ohranitvi doslednosti zadevne davčne ureditve. Kot je v točki 66 sklepnih predlogov navedel generalni pravobranilec, so trditve te vlade v tem postopku vsebinsko enake kot tiste, ki jih je Sodišče že zavrnilo v okviru te zadnjenavedene zadeve. Zato v obravnavanem primeru z njimi ni mogoče utemeljiti omejitve v zvezi s členom 63 PDEU, ugotovljene v točki 36 te sodbe.
- 44 Zato je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 63 PDEU razlagati tako, da v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, daje pravice delničarju, ki je prejel dividende, opredeljene kot FID.

### *Drugo vprašanje*

- 45 Ob upoštevanju odgovora na prvo vprašanje na drugo vprašanje ni treba odgovoriti.

### *Tretje vprašanje*

- 46 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali in – odvisno od primera – v kolikšni meri pravo Unije zahteva, da nacionalno pravo države članice določi pravna sredstva, ki so na voljo delničarjem, ki so v položaju, kot je obravnavan v postopku v glavni stvari, prejeli dividende, opredeljene kot FID, ne da bi za te dividende pridobili davčni odbitek, zato da tem delničarjem omogoči uveljavljanje pravic, ki jim jih daje člen 63 PDEU.
- 47 Najprej je treba poudariti, da morajo države članice zlasti na podlagi načela lojalnega sodelovanja iz člena 4(3), prvi pododstavek, PEU na svojem ozemlju zagotoviti uporabo in spoštovanje prava Unije in da v skladu s členom 4(3), drugi pododstavek, PEU države članice sprejmejo vse splošne in posebne ukrepe, potrebne za zagotovitev izpolnjevanja obveznosti, ki izhajajo iz pogodb ali aktov institucij Unije. Poleg tega člen 19(1), drugi pododstavek, PEU državam članicam nalaga vzpostavitev pravnih sredstev, potrebnih za zagotovitev učinkovitega pravnega varstva na področjih, ki jih ureja pravo Unije.
- 48 V skladu z odgovorom na prvo vprašanje člen 63 PDEU v okoliščinah, kot so obravnavane v postopku v glavni stvari, delničarjem, ki so prejeli dividende, opredeljene kot FID, daje pravico do enakega davčnega obravnavanja teh dividend, kot zanje velja v primeru dividend, ki izhajajo iz dohodkov, ki jih družba razdeljevalka, ki je rezidentka Združenega kraljestva, prejme od družbe, ki je ravno tako rezidentka te države.
- 49 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča se je mogoče na člen 63 PDEU sklicevati pred nacionalnim sodiščem in doseči neuporabo nacionalnih pravil, ki so v nasprotju z njim (glej v tem smislu sodbi z dne 14. decembra 1995, *Sanz de Lera in drugi*, C-163/94, C-165/94 in C-250/94, EU:C:1995:451, točka 48, in z dne 18. decembra 2007, *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, točka 27).
- 50 Prav tako v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je pravica do povračila dajatev, ki jih je država članica pobrala v nasprotju s pravili prava Unije, posledica in dopolnilo pravic, ki jih zadevnim subjektom zagotavljajo predpisi prava Unije, kot jih je razložilo Sodišče. Država članica je torej načeloma dolžna vrniti dajatve, ki jih je pobrala v nasprotju s pravom Unije (glej v tem smislu sodbe z dne 9. novembra 1983, *San Giorgio*, 199/82, EU:C:1983:318, točka 12; z dne 14. januarja 1997, *Comateb in drugi*, od C-192/95 do C-218/95, EU:C:1997:12, točka 20, in z dne 6. septembra 2011, *Lady & Kid in drugi*, C-398/09, EU:C:2011:540, točka 17).
- 51 Vendar po mnenju vlade Združenega kraljestva v obravnavanem primeru ni take pravice do povračila neupravičeno pobranih dajatev, saj družba Trustees, ki ni zavezanka za davek od dohodka iz naslova dividend, ni plačala nobenega davka iz naslova dividend, na katere se nanašajo uveljavljani davčni odbitki.
- 52 Vendar je treba opozoriti, da se pravica do vračila v smislu sodne prakse, navedene v točki 50 te sodbe, nanaša ne le na zneske, ki so bili državi članici plačani iz naslova nezakonitih dajatev, ampak tudi na vse zadržane zneske, katerih vračilo je nujno za ponovno vzpostavitev enakega obravnavanja, ki ga zahtevajo določbe Pogodbe DEU v zvezi s svoboščinami prostega pretoka (glej po analogiji sodbe z dne 8. marca 2001, *Metallgesellschaft in drugi*, C-397/98 in C-410/98, EU:C:2001:134, točka 87; z dne 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, točka 205, in z dne 19. julija 2012, *Littlewoods Retail in drugi*, C-591/10, EU:C:2012:478, točka 25), torej vključno z zneski, ki se posamezniku dolgujejo iz naslova davčnega odbitka, do katerega ni bil upravičen na podlagi nacionalne zakonodaje, ki ji pravo Unije nasprotuje.



- 53 Zato imajo v okoliščinah, kot so obravnavane v postopku v glavni stvari, delničarji, ki niso zavezanci za davek od dohodka iz naslova dividend in ki so prejeli dividende, opredeljene kot FID, ne da bi v zvezi s tem dividendami pridobili davčni odbitek, kot je družba Trustees, pravico do plačila davčnega odbitka, ki jim neupravičeno ni bil priznan na podlagi nacionalne zakonodaje, neskladne s členom 63 PDEU.
- 54 Dalje, treba je opozoriti, da imajo v skladu z ustaljeno sodno prakso upravni organi in nacionalna sodišča, ki v okviru svojih pristojnosti uporabljajo določbe prava Unije, dolžnost zagotoviti polni učinek teh določb, pri čemer po potrebi po uradni dolžnosti odločijo, da ne bodo uporabili nobene neskladne določbe nacionalne zakonodaje, ne da bi bilo treba zahtevati ali čakati predhodno odpravo te določbe po zakonodajni poti ali kakšnem drugem ustavnem postopku (glej v tem smislu v zvezi z upravnimi organi sodbi z dne 22. junija 1989, Costanzo, 103/88, EU:C:1989:256, točka 31, in z dne 29. aprila 1999, Ciola, C-224/97, EU:C:1999:212, točki 26 in 30, ter glede sodišč sodbi z dne 9. marca 1978, Simmenthal, 106/77, EU:C:1978:49, točka 24, in z dne 5. julija 2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, točka 34).
- 55 Poleg tega ta obveznost pristojnim nacionalnim sodiščem ne preprečuje, da med različnimi postopki nacionalnega pravnega reda izberejo tiste, ki so primerni za varstvo individualnih pravic, ki jih daje pravo Unije (glej v tem smislu sodbi z dne 22. oktobra 1998, IN. CO. GE.'90 in drugi, od C-10/97 do C-22/97, EU:C:1998:498, točka 21, in z dne 19. julija 2012, Littlewoods Retail in drugi, C-591/10, EU:C:2012:478, točka 33).
- 56 Iz tega sledi, da mora nacionalno sodišče, zato da zagotovi polni učinek prava Unije, v okviru tožbe, ki so jo vložili delničarji, ki niso zavezanci za davek in ki so prejemniki dividend, opredeljenih kot FID, zaradi plačila zneska davčnega odbitka, ki jim neupravičeno ni bil priznan z nacionalno zakonodajo, obravnavano v postopku v glavni stvari, načeloma zavrniti uporabo določb te zakonodaje, ki je razlog za obravnavo v nasprotju s členom 63 PDEU.
- 57 Nazadnje, kar zadeva procesna pravila za tako pravno sredstvo, Sodišče ni pristojno za pravno kvalifikacijo pravnih sredstev, ki jih je družba Trustees vložila pri predložitvenem sodišču, saj mora ta družba navesti naravo in podlago svoje tožbe, kar preizkusi predložitveno sodišče. Vendar iz sodne prakse Sodišča izhaja, da morajo imeti posamezniki na voljo učinkovita pravna sredstva, ki jim omogočajo pridobitev plačila davčnega odbitka, ki jim neupravičeno ni bil priznan (glej po analogiji sodbo z dne 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, točki 201 in 220).
- 58 Čeprav mora tako ob neobstoju ureditve Unije glede plačila davčnih odbitkov, ki upravičencem neupravičeno niso bili priznani, nacionalni pravni red vsake države članice določiti procesna pravila za pravna sredstva, ki so namenjena zagotovitvi varstva pravic, ki jih posamezniki dobijo po pravu Unije, ta pravila v skladu z načelom enakovrednosti ne smejo biti manj ugodna kot tista, ki se nanašajo na podobna pravna sredstva interne narave (glej v tem smislu sodbe z dne 16. decembra 1976, Rewe-Zentralfinanz in Rewe-Zentral, 33/76, EU:C:1976:188, točka 5; z dne 8. marca 2001, Metallgesellschaft in drugi, C-397/98 in C-410/98, EU:C:2001:134, točka 85; z dne 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, točka 203, in z dne 6. oktobra 2015, Târșia, C-69/14, EU:C:2015:662, točki 26 in 27).
- 59 Poleg tega morajo na podlagi načela učinkovitosti države članice v vsakem primeru zagotoviti učinkovito varstvo pravic, ki jih zagotavlja pravo Unije, in zlasti zagotoviti spoštovanje pravice do učinkovitega pravnega sredstva in dostopa do nepristranskega sodišča iz člena 47(1) Listine Evropske unije o temeljnih pravicah (glej v tem smislu sodbe z dne 15. septembra 2016, Star Storage in drugi, C-439/14 in C-488/14, EU:C:2016:688, točka 46; z dne 8. novembra 2016, Lesoochranárske zoskupenie VLK, C-243/15, EU:C:2016:838, točka 65, in z dne 16. maja 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, točka 44).

- 60 V obravnavanem primeru se mora predložitveno sodišče zlasti prepričati, da imajo delničarji, ki niso zavezanci za davek od dohodkov iz naslova dividend in ki so prejeli dividende, ki izhajajo iz dividend tujega izvora in so opredeljene kot FID, kot je družba Trustees, na voljo pravno sredstvo, ki zagotavlja plačilo davčnega odbitka v zvezi s temi dividendami, ki upravičencem neupravičeno ni bil priznan, v skladu s pravili, ki niso manj ugodna od tistih v zvezi s pravnim sredstvom zaradi plačila takega davčnega odbitka ali primerljive davčne ugodnosti, v položaju, v katerem davčna uprava upravičencem neupravičeno ne bi priznala tega davčnega odbitka ali te davčne ugodnosti pri razdelitvi dividend, ki izhajajo iz dividend, prejetih od družbe rezidentke Združenega kraljestva. Poleg tega se mora to sodišče prepričati, da to pravno sredstvo omogoča zagotavljanje učinkovitega varstva pravic, ki jih takim delničarjem daje člen 63 PDEU.
- 61 Zato je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da pravo Unije zahteva, da se v nacionalnem pravu države članice določijo pravna sredstva, ki so na voljo delničarjem, ki so v položaju, kot je obravnavan v postopku v glavni stvari, prejeli dividende, opredeljene kot FID, ne da bi pridobili davčni odbitek v zvezi z navedenimi dividendami, da bi se tem delničarjem omogočilo uveljavljanje pravic, ki jim jih daje člen 63 PDEU. V zvezi s tem se mora pristojno nacionalno sodišče prepričati, da imajo delničarji, ki niso zavezanci za davek od dohodkov iz naslova dividend ter ki so prejeli dividende, ki izhajajo iz dividend tujega izvora in so opredeljene kot FID, kot je družba Trustees, na voljo pravno sredstvo, ki, prvič, zagotavlja plačilo takega davčnega odbitka, ki upravičencem neupravičeno ni bil priznan, v skladu s pravili, ki niso manj ugodna od tistih v zvezi s pravnim sredstvom zaradi plačila davčnega odbitka ali primerljive davčne ugodnosti, v položaju, v katerem davčna uprava upravičencem neupravičeno ne bi priznala tega davčnega odbitka ali te davčne ugodnosti pri razdelitvi dividend, ki izhajajo iz dividend, prejetih od družbe rezidentke Združenega kraljestva, in drugič, omogoča zagotavljanje učinkovitega varstva pravic, ki jih takim delničarjem daje člen 63 PDEU.

#### *Četrto vprašanje, točka (a)*

- 62 Predložitveno sodišče s četrnim vprašanjem, točka (a), v bistvu sprašuje, ali na odgovore na prva tri vprašanja za predhodno odločanje morda vpliva okoliščina, da družba Trustees v Združenem kraljestvu ni zavezanka za davek od dohodkov iz naslova dividend, ki jih prejme.
- 63 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je kršitev člena 63 PDEU, kot jo je Sodišče ugotovilo v točki 173 sodbe z dne 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), zlasti v različnem obravnavanju dividend, ki jih prejme delničar, kot je družba Trustees, glede na to, ali te dividende izhajajo iz dividend tujega izvora in so opredeljene kot FID ali pa izhajajo iz dividend nacionalnega izvora in niso opredeljene kot FID.
- 64 Ker spoštovanje člena 63 PDEU, kot je v bistvu v točki 88 sklepnih predlogov poudaril generalni pravobranilec, zajema zgolj odpravo različnega davčnega obravnavanja med tema dvema kategorijama dividend, ki jih je prejel delničar, kot je družba Trustees, vprašanje, ali je delničar, ki je prejel dividende, opredeljene kot FID, zavezanec za davek od dohodka iz naslova takih dividend, ni upoštevno.
- 65 Zato je treba na četrto vprašanje, točka (a), odgovoriti, da okoliščina, da družba Trustees ni zavezanka za davek od dohodka iz naslova dividend, ki jih prejme, ne more spremeniti odgovorov na tri prva vprašanja, ki jih je zastavilo predložitveno sodišče.

### ***Četrto vprašanje, točka (b)***

- 66 S četrtem vprašanjem, točka (b), predložitveno sodišče sprašuje, ali na odgovore na prva tri vprašanja za predhodno odločanje morda vpliva dejstvo, da zadevna kršitev prava Unije po njegovem mnenju ni dovolj resna, da bi povzročila nepogodbeno odgovornost zadevne države članice do družbe, ki razdeljuje dividende, opredeljene kot FID, na podlagi načel iz sodbe z dne 5. marca 1996, Brasserie du pêcheur in Factortame (C-46/93 in C-48/93, EU:C:1996:79).
- 67 V konkretnem primeru je iz predložitvene odločbe razvidno, da so tožbo iz naslova nepogodbene odgovornosti zaradi kršitev člena 63 PDEU zoper Združeno kraljestvo vložile družbe razdeljevalke dividend, in ne družba Trustees.
- 68 V zvezi s tem je treba, kot je generalni pravobranilec poudaril v točki 91 sklepnih predlogov, ugotoviti, da so pravice, ki jih zadevnim delničarjem daje člen 63 PDEU, v vsakem primeru neodvisne od pravic, ki jih ta daje družbam razdeljevalkam dividend.
- 69 V teh okoliščinah je treba na četrto vprašanje, točka (b), odgovoriti, da čeprav po mnenju predložitvenega sodišča kršitev prava Unije iz zadeve v glavni stvari ni dovolj resna, da bi povzročila nepogodbeno odgovornost zadevne države članice do družbe razdeljevalke dividend, opredeljenih kot FID, v skladu z načeli, določenimi v sodbi z dne 5. marca 1996, Brasserie du pêcheur in Factortame (C-46/93 in C-48/93, EU:C:1996:79), ta okoliščina ne more spremeniti odgovorov na prva tri vprašanja za predhodno odločanje.

### ***Četrto vprašanje, točka (c)***

- 70 Predložitveno sodišče s četrtem vprašanjem, točka (c), sprašuje, ali na odgovore na prva tri vprašanja za predhodno odločanje morda vpliva dejstvo, da je mogoče, da je v nekaterih primerih delničar, ki je prejel dividende, opredeljene kot FID, prejel povečan znesek dividend od družbe razdeljevalke, zato da bi se omilila posledica tega, da tak delničar ni bil upravičen do davčnega odbitka.
- 71 V točki 207 sodbe z dne 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774), je Sodišče sicer zlasti ocenilo, da se družbe rezidentke, ki so se odločile za ureditev FID, na podlagi prava Unije ne morejo sklicevati na škodo, ki naj bi jo utrpele, ker so morale povečati znesek svojih dividend zaradi nadomestitve izgube davčnega odbitka njihovih delničarjev, saj taka povečanja zneska dividend temeljijo na odločitvah teh družb razdeljevalk in zanje ne pomenijo neizogibne posledice zavrnitve Združenega kraljestva, da tem delničarjem prizna enakovredno obravnavo kot delničarjem, ki so bili deležni razdelitve dividend nacionalnega izvora.
- 72 Vendar položaj delničarjev, ki so prejeli dividende, opredeljene kot FID, in neobstoj davčnega odbitka zanje iz naslova teh dividend nikakor ni posledica njihove odločitve, temveč zakonodaje Združenega kraljestva, ki je veljala v upoštevnem davčnem obdobju.
- 73 Iz tega sledi, da v nasprotju s stališčem vlade Združenega kraljestva okoliščina, da je družba razdeljevalka dividend, opredeljenih kot FID, povečala ali ne znesek dividende, plačane takim delničarjem, ne more privedi do „dvojnega vračila“ družbi Trustees.
- 74 Poleg tega morebitno povečanje zneska dividend, opredeljenih kot FID, ki jih je razdelila družba rezidentka Združenega kraljestva, zaradi omilitve posledic tega, da delničar, prejemnik teh dividend, ni imel davčnega odbitka, ne more privedi do dvojnega vračila davčnega odbitka, ki pripada temu delničarju, saj te razdelitve dividend s strani te družbe ni mogoče enačiti z dodelitvijo davčnega odbitka s strani davčne uprave. Taka razdelitev dobička družbe njenemu delničarju namreč predstavlja le dejanje med družbo in njenim delničarjem, ki ne more vplivati na pravice in obveznosti davčne uprave do navedenega delničarja.

- 75 V teh okoliščinah je treba na četrto vprašanje, točka (c), odgovoriti, da okoliščina, da je družba rezidentka Združenega kraljestva razdelila povečan znesek dividend, opredeljenih kot FID, da bi omilila posledice tega, da delničar, prejemnik teh dividend, ni imel davčnega odbitka, ne more spremeniti odgovorov na prva tri vprašanja predložitvenega sodišča.
- 76 Glede na vse zgoraj navedene preudarke je treba na četrto vprašanje odgovoriti, da niti okoliščina, da družba Trustees ni zavezanka za davek od dohodka iz naslova prejetih dividend, niti okoliščina, da zadevna kršitev prava Unije po mnenju predložitvenega sodišča ni dovolj resna, da bi povzročila nepogodbeno odgovornost zadevne države članice do družbe, ki izplačuje dividende, opredeljene kot FID, na podlagi načel iz sodbe z dne 5. marca 1996, Brasserie du pêcheur in Factortame (C-46/93 in C-48/93, EU:C:1996:79), niti okoliščina, da je družba rezidentka Združenega kraljestva razdelila povečan znesek dividend, opredeljenih kot FID, da bi omilila posledice tega, da delničar, prejemnik teh dividend, ni imel davčnega odbitka, ne morejo spremeniti odgovorov na druga vprašanja, ki jih je zastavilo predložitveno sodišče.

### **Stroški**

- 77 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) rabsodilo:

- 1. Člen 63 PDEU je treba razlagati tako, da v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, daje pravice delničarju, ki je prejel dividende, opredeljene kot „dividende od tujega dohodka“ (*foreign income dividend*).**
- 2. Pravo Unije zahteva, da se v nacionalnem pravu države članice določijo pravna sredstva, ki so na voljo delničarjem, ki so v položaju, kot je obravnavan v postopku v glavni stvari, prejeli dividende, opredeljene kot „dividende od tujega dohodka“, ne da bi pridobili davčni odbitek v zvezi z navedenimi dividendami, da bi se tem delničarjem omogočilo uveljavljanje pravic, ki jim jih daje člen 63 PDEU. V zvezi s tem se mora pristojno nacionalno sodišče prepričati, da imajo delničarji, ki niso zavezanci za davek od dohodkov iz naslova dividend ter ki so prejeli dividende, ki izhajajo iz dividend tujega izvora in so opredeljene kot „dividende od tujega dohodka“, kot je družba The Trustees of the BT Pension Scheme, na voljo pravno sredstvo, ki, prvič, lahko zagotovi plačilo takega davčnega odbitka, ki upravičencem neupravičeno ni bil priznan, v skladu s pravili, ki niso manj ugodna od tistih v zvezi s pravnim sredstvom zaradi plačila davčnega odbitka ali primerljive davčne ugodnosti, v položaju, v katerem davčna uprava upravičencem neupravičeno ne bi priznala tega davčnega odbitka ali te davčne ugodnosti pri razdelitvi dividend, ki izhajajo iz dividend, prejetih od družbe rezidentke Združenega kraljestva, in drugič, omogoča zagotavljanje učinkovitega varstva pravic, ki jih takim delničarjem daje člen 63 PDEU.**
- 3. Niti okoliščina, da družba The Trustees of the BT Pension Scheme ni zavezanka za davek od dohodka iz naslova prejetih dividend, niti okoliščina, da zadevna kršitev prava Unije po mnenju predložitvenega sodišča ni dovolj resna, da bi povzročila nepogodbeno odgovornost zadevne države članice do družbe, ki izplačuje dividende, opredeljene kot „dividende od tujega dohodka“, na podlagi načel iz sodbe z dne 5. marca 1996, Brasserie du pêcheur in Factortame (C-46/93 in C-48/93, EU:C:1996:79), niti okoliščina, da je družba rezidentka Združenega kraljestva razdelila povečan znesek dividend, opredeljenih kot „dividende od tujega dohodka“, da bi omilila posledice tega, da delničar, prejemnik teh dividend, ni imel davčnega odbitka, ne morejo spremeniti odgovorov na druga vprašanja, ki jih je zastavilo predložitveno sodišče.**

Podpisi