

SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 6. marca 2007*

V zadevi C-292/04,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Finanzgericht Köln (Nemčija) z odločbo z dne 24. junija 2004, ki je na Sodišče prispela 9. julija 2004, v postopku

Wienand Meilicke,

Heidi Christa Weyde,

Marina Stöffler

proti

Finanzamt Bonn-Innenstadt,

* Jezik postopka: nemščina.

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi V. Skouris, predsednik, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts, R. Schintgen in J. Klučka, predsedniki senatov, J. N. Cunha Rodrigues, sodnik, R. Silva de Lapuerta, sodnica, M. Ilešič, J. Malenovský, U. Löhmus in E. Levits (poročevalec), sodniki,

generalni pravobranilec: A. Tizzano, nato C. Stix-Hackl, generalna pravobranilka, sodna tajnika: B. Fülöp, administrator, in K. Sztranc-Sławiczek, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 8. septembra 2005,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za W. Meilickeja, H. C. Weyde in M. Stöffler W. Meilicke in R. Portner, odvetniki,

- za nemško vlado C. Quassowski, A. Tiemann in R. Stotz, zastopniki, skupaj s K.-T. Stoppom, odvetnikom,
- za vlado Združenega kraljestva T. Ward, barrister,
- za Komisijo Evropskih skupnosti K. Gross in R. Lyal, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca A. Tizzana na obravnavi 10. novembra 2005,

na podlagi sklepa o ponovnem odprtju ustnega postopka z dne 7. aprila 2006 in obravnave z dne 30. maja 2006,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za W. Meilickeja, H. C. Weyde in M. Stöffler W. Meilicke in D. E. Rabbac, odvetniki,

- za nemško vlado M. Lumma, R. Stotz in V. Rietmeyer, zastopniki,
- za češko vlado T. Boček, zastopnik,
- za dansko vlado J. Molde, zastopnik,
- za grško vlado K. Georgiadi, zastopnik,
- za špansko vlado J. M. Rodríguez Cárcamo, zastopnik,
- za francosko vlado J.-C. Gracia, zastopnik,
- za madžarsko vlado R. Somssich in A. Müller, zastopnici,

- za nizozemsko vlado M. de Grave, zastopnik,
- za avstrijsko vlado H. Dossi, zastopnik,
- za švedsko vlado K. Wistrand in A. Falk, zastopnici,
- za vlado Združenega kraljestva P. Baker, QC,
- za Komisijo Evropskih skupnosti L. Gross in R. Lyal, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke C. Stix-Hackl na obravnavi 5. oktobra 2006

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 56 ES in 58 ES.
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med W. Meilickejem, H. C. Weyde in M. Stöffler, dediči H. Meilickeja, preminulega 3. maja 1997, in Finanzamt Bonn-Innenstadt (v nadaljevanju: Finanzamt) glede obdavčitve dividend, ki so jih preminulemu v letih od 1995 do 1997 izplačale družbe, ki imajo sedež na Danskem in na Nizozemskem.

Pravni okvir

Pravo Skupnosti

- 3 V poglavju 4, naslovljenem „Kapital in plačila“, iz naslova III – „Prosti pretok oseb, storitev in kapitala“ tretjega dela Pogodbe ES, ki govori o politikah Skupnosti, člen 56(1) ES določa:

„V okviru določb tega poglavja so prepovedane vse omejitve pretoka kapitala med državami članicami ter med državami članicami in tretjimi državami.“

4 Člen 58(1) ES določa:

„Določbe člena 56 ne posegajo v pravice držav članic, da:

- a) uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so različno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital;

[...]“

5 Člen 58(3) ES določa:

„Ukrepi in postopki iz odstavkov 1 in 2 ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil iz člena 56.“

Nemško pravo, ki se je uporabljalo v letih od 1995 do 1997

- 6 V skladu s členi 1, 2 in 20 zakona o dohodnini (Einkommensteuergesetz) z dne 7. septembra 1990 (BGBl. 1990 I, str. 1898), kot je bil spremenjen z zakonom z dne 13. septembra 1993 (BGBl. 1993 I, str. 1569, v nadaljevanju: EStG), so dividende, do katerih je upravičena oseba, ki ima stalno prebivališče in je torej neomejeno davčno zavezana v Nemčiji, v tej državi obdavčljive kot dobiček iz kapitala.
- 7 V skladu s členom 27(1) zakona o davku na dohodek pravnih oseb (Körperschaftsteuergesetz) z dne 11. marca 1991 (BGBl. 1991 I, str. 638), kot je bil spremenjen z zakonom z dne 13. septembra 1993 (BGBl. 1993 I, str. 1569), so dividende, ki so jih izplačale kapitalske družbe, ki so neomejeno davčno zavezane v Nemčiji, iz naslova tega davka obdavčene v višini 30 %. To dejstvo se izkaže z izplačilom 70 % dobička pred obdavčitvijo in davčnim odbitkom 30/70, kar je 3/7 prejetih dividend.
- 8 Na podlagi člena 36(2), točka 3, EStG se ta davčni odbitek uporablja le za dividende, ki jih izplačajo kapitalske družbe, ki so neomejeno davčno zavezane v Nemčiji. Zato imajo neomejeni davčni zavezanci za davek od dohodka v Nemčiji pravico do tega davčnega odbitka, če jim dividende izplačajo nemške družbe, ne pa, če jim jih izplačajo tuje družbe.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

- 9 Pokojni H. Meilicke, ki je imel stalno prebivališče v Nemčiji, je bil lastnik delnic družb, ki imajo sedež na Nizozemskem in na Danskem. V letih od 1995 do 1997 je iz tega naslova prejel dividende v višini 39 631,32 DEM, kar je 20 263,17 EUR.
- 10 Tožeče stranke v postopku v glavni stvari so z dopisom z dne 30. oktobra 2000 od Finanzamta zahtevale davčni odbitek v višini 3/7 teh dividend, ki ga je treba odbiti od dohodnine, odmerjene pokojnemu H. Meilickeju.
- 11 Finanzamt je ta predlog zavrnil, češ da se le davek od dohodka pravnih oseb, ki je naložen družbi, ki je neomejeno davčno zavezana v Nemčiji, lahko odbije od dohodnine.
- 12 Tožeče stranke v postopku v glavni stvari so zoper to odločbo vložile tožbo na Finanzgericht Köln.

- 13 Finanzgericht Köln je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je člen 36(2), točka 3, [EStG], v skladu s katerim se od dohodnine v višini 3/7 dohodka v smislu člena 20(1), točka 1 ali 2, EStG odbije le davek od dohodka pravnih oseb neomejeno davčno zavezane gospodarske družbe ali združenja, združljiv s členoma 56(1) ter 58(1)(a) in (3) ES?“

Vprašanje za predhodno odločanje

Utemeljenost

- 14 Kot so poudarile tožeče stranke v postopku v glavni stvari, je Finanzgericht Köln vložilo predlog za sprejetje predhodne odločbe, preden je bila izdana sodba z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen (C-319/02, ZOdl., str. I-7477).
- 15 Sodišče je v točki 54 te sodbe sklenilo, da je treba pri izračunu odbitka davka za delničarja, neomejeno zavezanega na Finskem, ki je prejel dividende od družbe s sedežem na Švedskem, upoštevati davek, ki ga je dejansko plačala družba s sedežem v drugi

državi članici, kot izhaja iz splošnih pravil o izračunu osnove za odmero davka in iz davčne stopnje od dohodkov pravnih oseb v zadnji državi članici.

- ¹⁶ Iz spisa, predloženega Sodišču, izhaja, da je bila med zadevnimi leti davčna stopnja od dohodkov pravnih oseb na Danskem 34 % in na Nizozemskem 35 %. V stališčih, predloženih Sodišču, so tožeče stranke v postopku v glavni stvari trdile, da bi bilo treba zahtevo, ki je bila vložena na nemški davčni urad, razumeti kot zahtevo za davčni odbitek, ki ni 3/7 dohodka v smislu člena 20(1), točki 1 ali 2, EStG, ampak 34/66 tega dohodka za danske dividende in 35/65 za nizozemske dividende.
- ¹⁷ Nemška vlada ob tem, da trdi, da zgoraj navedene sodbe Manninen v postopku v glavni stvari ni mogoče uporabiti, podrobno navaja, da v okviru celotnega sistema vračunanja, ki ga nemška zakonodaja določa za izplačilo nacionalnih dividend, pri delu 3/7 dividend, ki jih predpisuje ta zakonodaja, ne gre za pavšalno vračunanje, ampak je vezan na davčno stopnjo iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb v višini 30 % v primeru izplačila dividend. V primeru izplačila tujih dividend torej ne bi mogli predpisati davčnega odbitka v višini 3/7 prejetih dividend, ki naj ne bi bil vezan na davčno stopnjo, ki se uporablja za dobiček, izplačan v skladu z zakonodajo o davku od dohodkov pravnih oseb države članice na ozemlju, kjer ima pravna oseba, ki je izplačala te dividende, sedež.
- ¹⁸ V teh okoliščinah je treba šteti, da želi predložitveno sodišče s predhodnim vprašanjem dejansko vedeti, ali je treba člena 56 ES in 58 ES razlagati tako, da nasprotujeta davčni ureditvi, na podlagi katere ima pri izplačilu dividend kapitalske družbe delničar, ki je neomejeno davčno zavezan v državi članici, pravico do davčnega odbitka,

izračunanega na podlagi stopnje davka od dohodkov pravnih oseb, ki velja za razdeljeni dobiček, le če ima družba, ki izplača dividende, sedež v tej državi članici, ne pa, če ima ta družba sedež v drugi državi članici.

¹⁹ Čeprav v skladu z ustaljeno sodno prakso neposredni davki spadajo v pristojnost držav članic, morajo te svojo pristojnost izvrševati ob spoštovanju prava Skupnosti (sodba z dne 29. aprila 1999 v zadevi Royal Bank of Scotland, C-311/97, Recueil, str. I-2651, točka 19, in zgoraj navedena sodba Manninen, točka 19).

²⁰ Vendar pa taka davčna ureditev, kot je ta v postopku v glavni stvari, pomeni omejitvev v smislu člena 56 ES.

²¹ Dejansko je treba ugotoviti, da je namen odbitka davka, predvidenega v nemški zakonodaji iz postopka v glavni stvari, enak kot tisti, ki je predviden v finski zakonodaji, opisan v zgoraj navedeni sodbi Manninen, in sicer preprečevanje dvojne obdavčitve dobička nemških družb, izplačanih delničarjem, s tem, da se davek od dohodkov pravnih oseb, ki ga dolguje družba, ki je izplačala dividende, odbije od davka na dobiček iz kapitala, ki ga dolguje delničar. Končna posledica takega sistema je, da so dividende

obdavčene pri delničarju le, če niso bile že iz naslova dobička, ki ga je izplačala družba (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Manninen, točka 20).

- 22 Ker odbitek davka velja zgolj za dividende, ki so jih izplačale družbe s sedežem v Nemčiji, omenjena zakonodaja postavlja osebe, ki so neomejeno zavezane za plačilo dohodnine v tej državi članici, ki prejemajo dividende od družb s sedežem v drugih državah članicah, v slabši položaj. Dejansko so te osebe obdavčene, ne da bi imele ugodnost, da se jim davek od dohodka pravnih oseb, ki je tem družbam naložen v državi, kjer imajo sedež, odbije od davka na dobiček iz kapitala (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Manninen, točka 20).
- 23 Iz tega izhaja, da lahko zadevna davčna ureditev iz postopka v glavni stvari osebe, ki so v Nemčiji neomejeno zavezane za plačilo dohodnine, odvrne od kapitalskih naložb v družbe s sedežem v drugih državah članicah.
- 24 Obratno ta zakonodaja učinkuje omejevalno proti tem družbam, ker jih ovira pri pridobivanju kapitala v Nemčiji. Ker so dividende, ki niso nemškega porekla, davčno manj ugodno obravnavane od dividend, ki jih izplačajo družbe, ustanovljene v Nemčiji, so delnice družb, ustanovljenih v drugih državah članicah, za investitorje, ki prebivajo v Nemčiji, manj privlačne od delnic družb, ki imajo sedež v tej državi članici (glej sodbo z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen, C-35/98, Recueil, str. I-4071,

točka 35; zgoraj navedeno sodbo Manninen, točka 23, in sodbo z dne 12. decembra 2006 v zadevi *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, ZOdl., str. I-11753, točka 64).

- 25 Nemška vlada, sklicujoč se na sodbi z dne 28. januarja 1992 v zadevi *Bachmann* (C-204/90, Recueil, str. I-249) in v zadevi *Komisija proti Belgiji* (C-300/90, Recueil, str. I-305), trdi, da zadevno zakonodajo v postopku v glavni stvari utemeljuje nujnost zagotavljanja doslednosti nacionalnega davčnega sistema.
- 26 V zvezi s tem je treba spomniti, da se lahko v skladu s sodno prakso po eni strani trditev, ki se opira na tako utemeljitev, sprejme samo, če je izkazana neposredna povezava med zadevno davčno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določenim davkom (zgoraj navedena sodba Manninen, točka 42).
- 27 Po drugi strani je treba trditev, ki se opira na nujnost zagotavljanja doslednosti davčne zakonodaje, preučiti ob upoštevanju cilja, ki ga zasleduje sporna davčna zakonodaja (zgoraj navedena sodba Manninen, točka 43).
- 28 Čeprav nemška davčna zakonodaja temelji na povezavi med davčno ugodnostjo in dopolnilnim davkom, ob tem, da se odbitek davka, odobren delničarju, ki je neomejeno davčno zavezan v Nemčiji, izračuna na podlagi davka od dohodkov pravnih oseb,

ki ga je družba s sedežem v tej državi članici dolžna plačati od razdeljenega dobička, taka ureditev ni nujna za ohranitev doslednosti nemškega davčnega sistema (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Manninen, točka 45).

- ²⁹ Dejansko je cilj, ki ga zasleduje nemška davčna zakonodaja, odpraviti dvojno obdavčitev dobička družb, izplačanega v obliki dividend. Glede na ta cilj ostane doslednost davčnega sistema zagotovljena, dokler obstaja povezava med davčno ugodnostjo, odobreno delničarju, in davkom od dohodkov pravnih oseb, ki ga je dolžna plačati družba. Torej v takem primeru, kot je ta v postopku v glavni stvari, dodelitev davčnega odbitka delničarju, ki je v Nemčiji neomejeno zavezan za plačilo dohodnine in ima delnice družbe s sedežem v drugi državi članici, pri čemer bi se ta odbitek davka izračunal na podlagi davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga dolguje ta družba v zadnji državi članici, ne bi postavila pod vprašaj doslednosti nemškega davčnega sistema in bi pomenila manjšo omejitev za prosti pretok kapitala od ukrepov, predvidenih v nemški davčni zakonodaji (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo Manninen, točka 46).

- ³⁰ Res je, da dodelitev odbitka davka za davek od dohodkov pravnih oseb, naložen v drugi državi članici, lahko privede do tega, da bi se davčni prihodki Zvezne republike Nemčije glede dividend, ki jih izplačajo družbe s sedežem v drugih državah članicah, zmanjšali. V skladu z ustaljeno sodno prakso pa zmanjšanja davčnih prihodkov ni mogoče šteti za nujen razlog v javnem interesu, na katerega se je mogoče sklicevati za utemeljevanje ukrepa, ki načeloma nasprotuje temeljni svoboščini (zgoraj navedeni sodbi Verkoijen, točka 59, in Manninen, točka 49).

- ³¹ Glede na zgoraj navedene okoliščine je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člena 56 ES in 58 ES razlagati tako, da nasprotujeta davčni ureditvi, na podlagi katere ima pri izplačilu dividend kapitalske družbe delničar, ki je neomejeno davčno zavezan v državi članici, pravico do davčnega odbitka, izračunanega na podlagi stopnje davka od dohodkov pravnih oseb, ki velja za razdeljeni dobiček, le če ima družba, ki izplača dividende, sedež v isti državi članici, ne pa, če ima ta družba sedež v drugi državi članici.

Časovno omejeni učinki te sodbe

- ³² Nemška vlada se v svojih stališčih sklicuje na možnost, da Sodišče, če bi ugotovilo, da nacionalna ureditev, kot je ta v postopku v glavni stvari, ni v skladu s členoma 56 ES in 58 ES, učinke te sodbe časovno omeji.
- ³³ Ta vlada je v podporo svoje zahteve po eni strani pritegnila pozornost Sodišča glede hudih finančnih posledic, ki bi jih imela sodba s tako ugotovitvijo. Po drugi strani je navedla, da je lahko Zvezna republika Nemčija, preden je bila izdana zgoraj navedena sodba Verkooijen, sklepala, da je bila sporna ureditev v skladu s pravom Skupnosti.

34 V zvezi s tem je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso razlaga posameznega pravila prava Skupnosti, ki jo Sodišče poda pri izvrševanju pristojnosti iz člena 234 ES, pojasnjuje in natančneje določa pomen in obseg tega pravila, kot bi se moralo razumeti in uporabljati vse od začetka njegove veljave. Iz tega izhaja, da sodišče pravilo, ki je bilo predmet take razlage, lahko in mora uporabiti tudi za pravna razmerja, nastala in oblikovana, preden je Sodišče odločilo o predlogu za sprejetje predhodne odločbe, če so sicer izpolnjeni pogoji za predložitev spora o uporabi omenjenega pravila pristojnemu sodišču (glej zlasti sodbi z dne 3. oktobra 2002 v zadevi Barreira Pérez, C-347/00, Recueil, str. I-8191, točka 44, in z dne 17. februarja 2005 v združenih zadevah Linneweber in Akritidis, C-453/02 in C-462/02, ZOdl., str. I-1131, točka 41).

35 Sodišče lahko na podlagi splošnega načela pravne varnosti, ki je sestavni del pravnega reda Skupnosti, zadevnim osebam zgolj izjemoma omeji možnost sklicevanja na določbo, o kateri je Sodišče sprejelo razlago, da bi izpodbijale pravna razmerja, nastala v dobri veri (glej zlasti sodbo z dne 23. maja 2000 v zadevi Buchner in drugi, C-104/98, Recueil, str. I-3625, točka 39, ter zgoraj navedeno sodbo Linneweber in Akritidis, točka 42).

36 Poleg tega se lahko taka omejitev v skladu s sodno prakso Sodišča dovoli le v isti sodbi, s katero se odloči o zahtevani razlagi (sodbi z dne 2. februarja 1988 v zadevi Barra, 309/85, Recueil, str. 355, točka 13, in v zadevi Blaizot, 24/86, Recueil, str. 379, točka 28; sodbe z dne 16. julija 1992 v zadevi Legros in drugi, C-163/90, Recueil, str. I-4625, točka 30; z dne 15. decembra 1995 v zadevi Bosman in drugi, C-415/93, Recueil, str. I-4921, točka 142, in z dne 9. marca 2000 v zadevi EKW in Wein & Co., C-437/97, Recueil, str. I-1157, točka 57).

- 37 Nujno je namreč potreben enotni trenutek določitve časovnih učinkov zahtevane razlage, ki jo da Sodišče glede določbe prava Skupnosti. Zato načelo, da se omejitve lahko dovoli le v isti sodbi, s katero odloči o zahtevani razlagi, zagotavlja enakost obravnavanja držav članic in drugih zadevnih oseb ter izpolnjuje zahteve, ki izhajajo iz načela pravne varnosti.
- 38 Razlaga, ki se zahteva s tem predlogom za sprejetje predhodne odločbe, se nanaša na davčno obravnavanje, ki ga mora zagotoviti država članica v okviru nacionalne ureditve, ki želi preprečiti ali zmanjšati dvojno gospodarsko obdavčevanje dividend, ki jih je izplačala družba s sedežem v drugi državi članici. Glede tega iz točke 62 zgoraj navedene sodbe Verkooijen izhaja, da pravo Skupnosti nasprotuje zakonski določbi države članice, ki odobritev oprostitve davka na dohodek, kateremu so podvržene dividende, izplačane delničarjem, ki so fizične osebe, pogojuje s tem, da te dividende izplačajo družbe s sedežem v tej državi članici.
- 39 Treba pa je ugotoviti, da Sodišče učinkov te sodbe ni časovno omejilo.
- 40 Poleg tega so bila načela iz zgoraj navedene sodbe Verkooijen, ki so torej razjasnila zahteve, ki izhajajo iz načela prostega pretoka kapitala glede dividend, ki jih družbe nerezidentke izplačajo rezidentom, potrjena v sodbi z dne 15. julija 2004 v zadevi Lenz (C-315/02, ZOdl, str. I-7063) in v zgoraj navedeni sodbi Manninen (glej tudi zgoraj navedeno sodbo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točka 215).

41 Zato učinkov te sodbe ni treba časovno omejiti.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

Člena 56 ES in 58 ES je treba razlagati tako, da nasprotujeta davčni ureditvi, na podlagi katere ima pri izplačilu dividend kapitalske družbe delničar, ki je neomejeno davčno zavezan v državi članici, pravico do davčnega odbitka, izračunana na podlagi stopnje davka od dohodkov pravnih oseb, ki velja za razdeljeni dobiček, le če ima družba, ki izplača dividende, sedež v isti državi članici, ne pa, če ima ta družba sedež v drugi državi članici.

Podpisi