

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 10. februarja 2011\*

V združenih zadevah C-436/08 in C-437/08,

katerih predmet sta predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ju je vložilo Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Avstrija), z odločbama z dne 29. septembra 2008, ki sta prispeli na Sodišče 3. oktobra 2008 in ki ju je nacionalno sodišče 30. oktobra 2009 preoblikovalo, v postopkih

**Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH (C-436/08),**

**Österreichische Salinen AG (C-437/08)**

proti

**Finanzamt Linz,**

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi K. Lenaerts (poročevalec), predsednik senata, D. Šváby, sodnik, R. Silva de Lapuerta, sodnica, J. Malenovský in T. von Danwitz, sodnika,

\* Jezik postopka: nemščina.

generalna pravobranilka: J. Kokott,  
sodni tajnik: K. Malacek, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 15. septembra 2010,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH R. Leitner, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, G. Gahleitner, Steuerberater, in B. Prechtl,
- za avstrijsko vlado J. Bauer in C. Pesendorfer, zastopnika,
- za nemško vlado J. Möller in C. Blaschke, zastopnika,
- za italijansko vlado G. Palmieri, zastopnica, skupaj s P. Gentilijem, avvocato dello Stato,
- za nizozemsko vlado J. Langer, C. Wissels, M. Noort in B. Koopman, zastopniki,
- za finsko vlado J. Heliskoski, zastopnik,

- za vlado Združenega kraljestva sprva V. Jackson, nato S. Hathaway in L. Seeboruth, zastopniki, skupaj z R. Hillom, barrister,
  
- za Evropsko komisijo R. Lyal in W. Mölls, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 11. novembra 2010

izreka naslednjo

### **Sodbo**

- 1 Predloga za sprejetje predhodne odločbe se nanašata na razlago prava Unije.
  
- 2 Vložena sta bila v okviru spora med Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH (v nadaljevanju: Haribo), družbo z omejeno odgovornostjo avstrijskega prava, in Österreichische Salinen AG (v nadaljevanju: Salinen), delniško družbo avstrijskega prava, na eni strani ter Finanzamt Linz (davčni urad Linz) na drugi strani v zvezi z obdavčitvijo dividend v Avstriji, ki jih prejmejo družbe s sedežem v drugih državah članicah in v tretjih državah.

## I – Nacionalni pravni okvir

- 3 Avstrijska davčna zakonodaja za izogibanje dvojnega ekonomskega obdavčevanja dividend, ki jih izplača domača ali tuja družba in jih prejme domača družba, pod določenimi pogoji določa, da se zanje uporabi ali „metoda oprostitve“, kar pomeni, da se za dividende, ki jih prejme družba prejemnica, prizna oprostitev davka od dohodkov pravnih oseb, ali „metoda odbitka“, kar pomeni, da se davek od dohodkov pravnih oseb, obračunan od dobička, ki je bil podlaga za razdeljene dividende, odbije od davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga mora družba prejemnica dividend plačati v Avstriji.
  
- 4 Člen 10 avstrijskega zakona o davku od dohodkov pravnih oseb iz leta 1988 (Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl. 401/1988), kakor je bil spremenjen z zakonom o izva-janju proračuna iz leta 2009 (BGBl. I, 52/2009, v nadaljevanju: KStG) in ki se v skladu s členom 26c, točka 16(b), KStG uporablja za vse tekoče postopke odmere davka, 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 [...] iz udeležbe v tuji družbi, ki izpolnjuje pogoje iz člena 2 Direktive Sveta št. 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 [o davčni ureditvi, ki se uporablja za matične in odvisne družbe iz različnih držav članic] (UL L 255, str. 6), in za katero ne velja točka 7;
  
6. deleži pri dobičku [...] iz udeležbe v družbi iz [tretje] države Evropskega gospodarskega prostora [z dne 2. maja 1992 (UL 1994, L 1, str. 1, v nadaljevanju: sporazum EGP)], kadar država, v kateri je domača družba, omogoča obsežno medsebojno upravno pomoč in pomoč pri izvršbi, če zanjo ne velja točka 7;
  
7. vse vrste deležev pri dobičku iz mednarodne kvalificirane manjšinske udeležbe (v nadaljevanju: mednarodna udeležba) v smislu odstavka 2 [zgoraj].

(2) Za mednarodno kvalificirano manjšinsko udeležbo gre, če so bili davčni zavezan-ci [...] z najmanj 10-odstotnim kapitalskim deležem neprekinjeno najmanj eno leto dokazano udeleženi [v tuji družbi]:

[...]

(4) Z odstopanjem od odstavka 1, točka 7, deleži pri dobičku [...] iz mednarodne kvalificirane manjšinske udeležbe v smislu odstavka 2 v skladu z naslednjimi določbami niso oproščeni davka od dohodkov pravnih oseb, če obstajajo razlogi, iz katerih

zvezni finančni minister z odredbo prepreči utajo davkov in zlorabe (člen 22 zveznega davčnega zakonika). Šteje se, da tovrstni razlogi obstajajo zlasti takrat:

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

(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.
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 [...].

3. Za tujo družbo se v tujini uporablja obsežna osebna ali stvarna oprostitvev. [...]

(6) V primerih iz odstavkov 4 in 5 se v zvezi z deleži pri dobičku znižanje tujega davka, ki ustreza [avstrijskemu] davku od dohodkov pravnih oseb, izvede po tem postopku: tuji davek, ki se obravnava kot predhodna obdavčitev iz naslova razdelitve [dobička], 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.“

- 5 Bundesministerium für Finanzen (zvezno ministrstvo za finance) je 13. junija 2008 – po odločbah Verwaltungsgerichtshof z dne 17. aprila 2008, predstavljenih v točki 13 te sodbe – objavilo obvestilo v zvezi s členom 10(2) KStG v različici, ki je veljala pred zakonom o izvajanju proračuna iz leta 2009 (BMF-010216/0090-VI/6/2008). Po tej določbi so bili prihodki iz deležev v domačih družbah oproščeni davka od dohodkov pravnih oseb, medtem ko so bili prihodki iz deležev v tujih družbah oproščeni tega davka le, če je bila udeležba prejemnika teh dohodkov v kapitalu družbe izplačevalke vsaj 25%.
- 6 Za dividende iz udeležbe v tujih kapitalskih družbah, ki je manjša od 25%, je v obvestilu z dne 13. junija 2008 določeno, da se od nacionalnega davka od dohodkov pravnih oseb odbijeta tako davek od dohodkov pravnih oseb, ki bremeni dobiček, razdeljen v državi, v kateri ima sedež družba izplačevalka, kot pri viru odtegnjeni davek, ki se obračuna v tej državi v skladu z upoštevničim dvostranskim sporazumom o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

- 7 V zvezi s tem je v navedenem obvestilu navedeno, da mora davčni zavezanec, ki zaprosi za odbitek tujega davka od davka, ki ga mora plačati v Avstriji, predložiti te podatke:
- natančno navedbo 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 zneska davka od dohodkov pravnih oseb v tujini, obračunanega za njen delež na podlagi zgornjih parametrov;
  
  - natančno navedbo stopnje dejansko pobranega pri viru odtegnjenega davka, omejena s stopnjo pri viru odtegnjenega davka iz sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja;
  
  - izračun odbitnega davka.



- 8 Predložitveno sodišče meni, da obvestilo z dne 13. junija 2008 ostaja v veljavi kljub zakonodajnim spremembam iz leta 2009.

## II – Spora o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 9 Družba Haribo je v davčnem obdobju 2001 prejela prihodke iz udeležbe v investicijskem skladu v obliki dividend, ki so jih izplačale kapitalske družbe s sedežem v drugih državah članicah kot v Republiki Avstriji in v tretjih državah. Družba Salinen je podobne prihodke prejela v davčnem obdobju 2002. V tem davčnem obdobju je zadnjenavedena družba imela izgubo v prihodku od dejavnosti.
- 10 Potem ko je Finanzamt Linz zavrnil zahteve družb Haribo in Salinen, naj se dividende iz tujih kapitalskih družb oprostito davka, sta ti pri predložitvenem sodišču vložili tožbi.
- 11 Predložitveno sodišče je v sodbah z dne 13. januarja 2005 menilo, da je bil člen 10(2) KStG v različici, ki je bila v veljavi pred zakonom o izvajanju proračuna iz leta 2009, v nasprotju z načelom prostega pretoka kapitala, ker je za dividende iz tujih družb, vključno z dividendami družb s sedežem v tretjih državah, določal manj ugodno obdavčitev od tiste, ki je veljala za dividende iz domačih družb, ne da bi bilo to različno obravnavanje utemeljeno. Navedeno sodišče je s tem, da je po analogiji uporabilo davčno ureditev, določeno v členu 10(1) KStG za dividende iz nacionalnih kapitalskih družb, dividende, ki so jih prejele kapitalske družbe s sedežem v drugih

državah članicah ali v tretjih državah, obravnavalo kot proizvode, ki so oproščeni davka.

- 12 Finanzamt Linz je zoper ti sodbi pri Verwaltungsgerichtshof (upravno sodišče) vložilo pritožbi, pri čemer je med drugim trdilo, da se za udeležbo v nacionalnih investicijskih skladih ne uporablja člen 63 PDEU.
  
- 13 Navedeno sodišče je s sodbo z dne 17. aprila 2008 najprej presodilo, da se za pridobitev in lastništvo deležev v tujih družbah, ki ne omogočajo velikega vplivanja na te družbe – tudi takrat, ko so deleži v lasti prek investicijskih skladov – uporablja člen 63 PDEU.
  
- 14 Tako kot predložitveno sodišče je nato tudi Verwaltungsgerichtshof menilo, da je bilo z določbami člena 10(2) KStG v različici, ki je bila v veljavi pred zakonom o izvajanju proračuna iz leta 2009, kršeno načelo prostega pretoka kapitala in jih je zato mogoče uporabiti le na način, ki bi bil v skladu s pravom Unije. Menilo je, da je treba, kadar obstaja več pristopov, ki so v skladu s pravom Unije, uporabiti tistega, ki kar najbolj omogoča ohranitev volje nacionalnega zakonodajalca.
  
- 15 Verwaltungsgerichtshof je v zvezi s tem menilo, da se za odpravo manj ugodnega davčnega obravnavanja, ki velja za dividende iz tujih družb, v katerih ima delničar v lasti manj kot 25 % kapitala, v primerjavi z obravnavanjem dividend iz domačih družb ne uporabi metoda oprostive, temveč metoda odbitka davka, obračunanega

na dividende v državi sedeža družbe izplačevalke dividend, od davka, ki ga je treba plačati v Avstriji.

- 16 Nazadnje, Verwaltungsgerichtshof meni, da bi metoda odbitka bolj ustrezala pristopu, ki ga je izbral avstrijski zakonodajalec, kot pa metoda oprostitve. Če namreč država, v kateri ima družba izplačevalka sedež, obdavči dividende z enakim ali višjim davkom od davka, ki ga je uporabila država sedeža delničarja, bi metoda obdavčitve in metoda oprostitve vodili do enakega rezultata. Vendar če je raven obdavčitve, ki se uporablja v prvi državi, nižja kot v državi sedeža delničarja, bi zgolj metoda odbitka v slednji državi povzročila obdavčitev enakega zneska, kot je tisti, ki se uporabi za domače dividende.
- 17 Glede na to, da sta bili zato, ker se je po analogiji uporabila metoda oprostitve, določena v členu 10(2) KStG, v različici, ki je bila v veljavi pred zakonom o izvajanju proračuna iz leta 2009, odločitvi predložitvenega sodišča nezakoniti, ju je Verwaltungsgerichtshof razveljavilo in zadevi vrnilo v odločanje istemu sodišču.
- 18 Z odločbama, ki sta prispeli na Sodišče 3. oktobra 2008, predložitveno sodišče sprašuje Sodišče, ali se lahko metodi oprostitve in odbitka ob upoštevanju prava Unije štejeta za enakovredni.
- 19 Prvotna različica člena 10 KStG je bila retroaktivno spremenjena z zakonom o izvajanju proračuna iz leta 2009. Ker ta nova določba uporabo metode oprostitve pod določenimi pogoji določa tudi za dividende, ki jih je domača družba prejela od tujih družb, je Sodišče 8. oktobra 2009 na predložitveno sodišče v skladu

s členom 104(5) Poslovnika Sodišča naslovilo zahtevo za pojasnila. Predložitveno sodišče je bilo pozvano, naj pojasni učinek nastale zakonodajne spremembe na besedilo vprašanj za predhodno odločanje.

20 Predložitveno sodišče je v odgovoru na to zahtevo za pojasnila z dne 30. oktobra 2009 preoblikovalo vprašanja, ki jih je zastavilo v vsaki od zadev.

21 Predložitveno sodišče v zadevi C-436/08 najprej pojasnjuje, da KStG oprostitev dividend iz udeležbe, nižje od 10% v kapitalu družbe izplačevalke, in sicer dividende iz portfeljev, ki jih prejme družba s sedežem v tretji državi, podpisnici Sporazuma EGP, pogojuje z obstojem obsežne medsebojne upravne pomoči in pomoči pri izvršbi med Republiko Avstrijo in zadevno tretjo državo. Ta pogoj naj ne bi bil določen za mednarodno udeležbo v smislu člena 10(2) KStG.

22 Dalje poudarja, da se oprostitev davka za tuje dividende iz portfeljev, prejete od tujih družb s sedežem v drugih državah članicah kot v Republiki Avstriji ali v tretji državi, podpisnici Sporazuma EGP, tako ali tako v večini primerov ne uporablja zaradi podatkov, ki jih mora davčni zavezanec predložiti davčni upravi, da bi bil upravičen do te davčne ugodnosti. Davčni zavezanec mora namreč predložiti dokaz, da pogoji, določeni v členu 10(5) KStG, niso izpolnjeni. Tako bi moral davčni zavezanec primerjati davke (člen 10(5), točka 1 KStG), določiti davčno stopnjo, ki se uporabi (člen 10(5), točka 2, KStG), ter osebne in stvarne oprostitve tuje pravne osebe (člen 10(5), točka 3,

KStG), si zagotoviti ustrezna dokazila in jih imeti na voljo za morebitni pregled davčne uprave. Zlasti kar zadeva udeležbe v investicijskih skladih, bi bilo praktično nemogoče dokazati, da pogoji, določeni v členu 10(5) KStG, niso izpolnjeni.

<sup>23</sup> S stališčem, da je treba metodo oprostitve in metodo odbitka vedno šteti za enakovredni, ki ga je Verwaltungsgerichtshof izrazilo v odločbah z dne 17. aprila 2008, se predložitveno sodišče ne strinja.

<sup>24</sup> Nazadnje, predložitveno sodišče opozarja, da zakonodajalec v členu 10 KStG ni določil davčne ugodnosti v korist dividend od manj kot 10-odstotne udeležbe v kapitalu pravnih oseb s sedežem v tretjih državah, kar je prag, do katerega se ta ugodnost ne prizna in ki je bil predhodno določen na 25 %. Če bi bilo s to ureditvijo kršeno pravo Unije, bi moralo predložitveno sodišče v skladu s sodbo Verwaltungsgerichtshof z dne 17. aprila 2008 običajno uporabiti metodo odbitka.

<sup>25</sup> V teh okoliščinah je Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, prekinilo odločanje in Sodišču v zadevi C-436/08 v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja, kakor so bila preoblikovana:

„1. Ali pravo [Unije] nasprotuje temu, da za portfeljske deleže iz držav podpisnic Sporazuma o EGP velja oprostitev davka samo ob obstoječi upravni pomoči in pomoči pri izvršbi, čeprav ta oprostitev 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 [Unije] nasprotuje temu, da je treba za tuje dividende iz portfeljev iz držav [Evropske] unije ali držav podpisnic Sporazuma o EGP uporabiti 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?
  
3. Ali pravo [Unije] nasprotuje temu, da se v zakonu za prihodke iz udeležbe v družbah iz tretjih držav ne odobri niti oprostitev 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 oprostitev davka neodvisno od velikosti deleža?
  
4. a) Če je odgovor na tretje vprašanje pritrdilen: Ali pravo [Unije] 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 Verwaltungsgerichtshof 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?

- b) Če je odgovor na četrto vprašanje, točka a, pritrdilen: Ali pravo [Unije] 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 obsežne upravne pomoči in pomoči pri izvršbi?
- c) Če je odgovor na četrto vprašanje, točka a, nikalen: Ali pravo [Unije] nasprotuje temu, da se za prihodke iz udeležbe v družbah iz tretjih držav ne prizna odbitek tujih davkov od dohodkov pravnih oseb, če je 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 obsežne upravne pomoči in pomoči pri izvršbi?“

<sup>26</sup> V zadevi C-437/08 predložitveno sodišče opozarja, da je v odločbi Verwaltungsgerichtshof z dne 17. aprila 2008 ostalo odprto vprašanje, ali davek, ki ga je treba odbiti, ne zajema le davka od dohodkov pravnih oseb, plačan v državi članici, v kateri ima družba izplačevalka sedež, ampak tudi davek, ki se v skladu z upoštevним dvostranskim sporazumom o preprečevanju dvojnega obdavčevanja odtegne pri viru v isti državi.

27 Poleg tega se v zvezi z davčnim obdobjem, v katerem je domači družbi prejemnici dividend nastala izguba v prihodku od dejavnosti, postavlja vprašanje, ali ne bi smela davčna uprava zato, da bi se izognila diskriminaciji, povezani z različnim obravnavanjem dividend iz tujih družb v primerjavi z dividendami iz domačih družb, prenesti odbitka davka, plačanega v tujini, na poznejša davčna obdobja.

28 V teh okoliščinah je Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, prekinilo odločanje in Sodišču v zadevi C-437/08 v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji, kakor sta bili preoblikovani:

„1. Ali pravo [Unije] 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 davčna obdobja ali odbitek v davčnem obdobju izgube?

2. Ali pravo [Unije] nasprotuje temu, da je treba za dividende iz tretjih držav uporabiti metodo odbitka, ker je ta izid v skladu z odločbo Verwaltungsgerichtshof najbližji (hipotetični) volji zakonodajalca, vendar pa se hkrati ne dopusti prenos odbitka ali odbitek v davčnem obdobju izgube?“

29 S sklepom predsednika Sodišča z dne 16. januarja 2009 sta bili zadevi C-436/08 in C-437/08 združeni za pisni in ustni postopek ter izdajo sodbe.



- 30 Sodišče je poleg tega glede na preoblikovana vprašanja za predhodno odločanje v odgovoru predložitvenega sodišča z dne 30. oktobra 2009 na zahtevo za pojasnila, naslovljeno nanj, 18. novembra 2009 odločilo, da znova začne pisni postopek v teh zadevah.

### III – Vprašanja za predhodno odločanje

#### A – Zadevna svoboščina v postopkih v glavni stvari

- 31 Ugotoviti je treba, da v vprašanih, zastavljenih v posameznih zadevah, ni natančno navedena nobena določba PDEU, katere razlaga bi bila nujna za to, da se predložitvenemu sodišču omogoči izdaja sodbe v sporu o glavni stvari. Navedena vprašanja se splošno nanašajo zgolj na pravo Unije.
- 32 V skladu z ustaljeno sodno prakso lahko Sodišče, kadar gre za nenatančno oblikovana vprašanja, iz vseh elementov, ki jih je predložilo nacionalno sodišče, in zlasti iz obrazložitve aktov, na katere se sklicuje, izlušči elemente prava Unije, ki zahtevajo razlago ob upoštevanju predmeta spora (sodbi z dne 18. novembra 1999 v zadevi Teckal, C-107/98, Recueil, str. I-8121, točka 34, in z dne 23. januarja 2003 v zadevi Makedoniko Metro in Michaniki, C-57/01, Recueil, str. I-1091, točka 56).

- 33 V zvezi s tem je treba spomniti, da za davčno obravnavo dividend lahko veljata člen 49 PDEU v zvezi s svobodo ustanavljanja in člen 63 PDEU v zvezi s prostim pretokom kapitala (glej v tem smislu sodbo z dne 12. decembra 2006 v zadevi *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, ZOdl., str. I-11753, točka 36).
- 34 V skladu z zdaj že dobro ustaljeno sodno prakso je treba za ugotovitev, ali se za neko zakonodajo uporablja ena ali druga svoboščina o prostem pretoku, upoštevati namen zadevne zakonodaje (glej v tem smislu sodbe z dne 12. septembra 2006 v zadevi *Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, ZOdl., str. I-7995, točke od 31 do 33; z dne 3. oktobra 2006 v zadevi *Fidium Finanz*, C-452/04, ZOdl., str. I-9521, točke 34 in od 44 do 49, in z dne 12. decembra 2006 v zadevi *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, ZOdl., str. I-11673, točki 37 in 38, zgoraj navedeno sodbo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točka 36, in sodbo z dne 13. marca 2007 v zadevi *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, ZOdl., str. I-2107, točke od 26 do 34).
- 35 V zvezi s tem je že bilo presojeno, da se za nacionalno zakonodajo, ki se uporabi samo za deleže, ki imetniku omogočajo vplivanje na odločitve družbe in odločanje o njenih dejavnostih, uporabljajo določb Pogodbe v zvezi s svobodo ustanavljanja (glej zgoraj navedeno sodbo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točka 37, in sodbo z dne 21. oktobra 2010 v zadevi *Idryma Typou*, C-81/09, ZOdl., str. I-10161, točka 47). Nasprotno pa je treba nacionalne predpise, ki se uporabljajo za udeležbo, opravljeno izključno kot denarno naložbo, brez namena vplivati na upravljanje in nadzor podjetja, preučiti izključno glede na prosti pretok kapitala (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točka 38, in sodbo z dne 17. septembra 2009 v zadevi *Glaxo Wellcome*, C-182/08, ZOdl., str. I-8591, točke 40 in od 45 do 52).

36 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, prvič, da se oba spora o glavni stvari nanašata na obdavčitev dividend v Avstriji, ki jih prejmejo domače družbe na podlagi deležev, ki jih imajo v tujih družbah in ki so manjši od 10 % kapitala teh družb. Vendar tolikšna udeležba ne daje možnosti gotovega vpliva na odločitve zadevnih družb in določanja njihovih dejavnosti.

37 Drugič, ugotoviti je treba, da nacionalna davčna zakonodaja iz postopka v glavni stvari razlikuje med tem, ali gre za domače ali za tuje dividende, če te prihajajo iz udeležbe, manjše od 10 % kapitala družbe izplačevalke dividend. Dividende iz portfeljev so namreč v skladu s členom 10(1), točka 1, KStG vedno oproščene davka od dohodkov pravnih oseb, če gre za udeležbo v domačih družbah. Nasprotno pa dividende iz portfeljev niso niti oproščene niti upravičene do odbitka davka, obračunanega od dobička, ki je bil podlaga za razdeljene dividende, če gre za udeležbo v družbah s sedežem v tretji državi, podpisnici Sporazuma EGS, s katero ni sporazuma o medsebojni upravni pomoči in pomoči pri izvršbi, kot določa člen 10(1), točka 6, KStG, ali v družbah s sedežem v tretjih državah. Za dividende iz drugih držav članic ali iz držav podpisnic Sporazuma EGP, s katerimi je bil sklenjen splošen sporazum o medsebojni upravni pomoči in pomoči pri izvršbi, velja metoda odbitka, in ne metoda oprostitve, saj v bistvu dohodki družbe izplačevalke v državi, v kateri ima ta družba sedež, dejansko niso bili obdavčeni z davkom od dohodkov pravnih oseb, ki bi bil primerljiv s tistim, ki se v skladu s členom 10(5) KStG obračuna v Avstriji.

38 V teh okoliščinah je treba šteti, da se za zakonodajo, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, uporabljajo le določbe PDEU, ki se nanašajo na prosti pretok kapitala.

B – Vprašanja v zadevi C-436/08

1. Prvo vprašanje

- <sup>39</sup> Predložitveno sodišče s tem vprašanjem v bistvu želi izvedeti, ali člen 63 PDEU nasprotuje nacionalni zakonodaji, ki davčno oprostitev dividend iz portfeljev, ki jih prejmejo družbe s sedežem v državah podpisnicah Sporazuma EGP, pogojuje z obstojem splošnega sporazuma o medsebojni upravni pomoči in pomoči pri izvršbi, medtem ko za „mednarodno udeležbo“ ni določen podoben pogoj.

a) Dopustnost

- <sup>40</sup> Avstrijska vlada meni, da vprašanje ni dopustno. Poudarja, da je tožeča stranka iz postopka v glavni stvari glede na dejansko stanje, predstavljeno v predložitvenem sklepu, udeležena v kapitalskih skladih, katerih premoženje naj ne bi sestavljali deleži v družbah s sedežem v tretji državi podpisnici Sporazuma EGS. Vprašanje naj se torej ne bi nikakor nanašalo na predmet spora o glavni stvari.
- <sup>41</sup> Glede tega je treba opozoriti, da v postopku, določenem v členu 267 PDEU, ki temelji na jasni delitvi nalog med nacionalnimi sodišči in Sodiščem, presoja dejanskega stanja spada v pristojnost nacionalnega sodišča. Le nacionalno sodišče, ki odloča o sporu in ki mora prevzeti odgovornost za sodno odločitev, ob upoštevanju posebnosti zadeve

presodi potrebo po izdaji predhodne odločbe, da bi lahko izdalo sodbo, in tudi ustreznost vprašanj, ki jih predloži Sodišču. Zato je Sodišče, kadar se predložena vprašanja nanašajo na razlago prava Unije, načeloma dolžno odločiti (glej zlasti sodbo z dne 22. oktobra 2009 v združenih zadevah Zurita García in Choque Cabrera, C-261/08 in C-348/08, ZOdl., str. I-10143, točka 34 in navedena sodna praksa).

- 42 Sprejetje predhodne odločbe o vprašanju, ki ga postavi nacionalno sodišče, je mogoče zavrniti le, kadar je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nikakršne zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora v glavni stvari, kadar gre za hipotetičen problem ali kadar Sodišče nima na voljo potrebnih dejanskih in pravnih elementov, da bi lahko koristno odgovorilo na postavljena vprašanja (glej zlasti sodbi z dne 13. marca 2001 v zadevi PreussenElektra, C-379/98, Recueil, str. I-2099, točka 39, in z dne 22. januarja 2002 v zadevi Canal Satélite Digital, C-390/99, Recueil, str. I-607, točka 19, ter zgoraj navedeno sodbo v združenih zadevah Zurita García in Choque Cabrera, točka 35).
- 43 V predložitvenem sklepu je pojasnjeno, da je tožeča stranka v postopku v glavni stvari v upoštevnem davčnem obdobju prejela dividende iz portfeljev od kapitalskih družb, ki imajo sedež v drugih državah članicah kot v Republiki Avstriji in v tretjih državah. Vendar je mogoče šteti, da je predložitveno sodišče, ko se je sklicevalo na udeležbo v družbah s sedežem v „tretjih državah“, uporabilo ta izraz kot nasprotje izrazu „države članice“. V teh okoliščinah je treba sklicevanje na tretje države razumeti kot države podpisnice Sporazuma EGP.
- 44 Ker, prvič, predložitveno sodišče dvomi o skladnosti nacionalne zakonodaje, ki se uporablja za dividende iz portfeljev v družbah s sedežem v državah podpisnicah Sporazuma EGP, in ker, drugič, v predložitvenem sklepu ni nobene navedbe v zvezi z dejstvom, da tožeča stranka iz postopka v glavni stvari ni udeležena v teh družbah, ni

očitno, da predlagana razlaga prava Unije ni pomembna za odločitev, ki naj jo sprejme predložitveno sodišče.

<sup>45</sup> Prvo vprašanje je zato treba šteti za dopustno.

## b) Utemeljenost

### i) Uvodne ugotovitve

<sup>46</sup> Opozoriti je treba, da se s členom 63(1) PDEU uresničuje liberalizacija pretoka kapitala med državami članicami ter med državami članicami in tretjimi državami. Zato ta člen določa, da so v okviru poglavja PDEU z naslovom „Kapital in plačila“ prepovedane vse omejitve pretoka kapitala med državami članicami ter med državami članicami in tretjimi državami.

<sup>47</sup> Predložitveno sodišče se s svojim vprašanjem sprašuje o razlagi člena 63 PDEU za presojo, ali je s to določbo skladna ureditev iz postopka v glavni stvari, s katero se dividendam iz „mednarodnih udeležb“, in sicer iz vsaj 10-odstotnih deležev v kapitalu tujih družb, priznava ugodnejša davčna obravnava od obravnave, ki velja za dividende iz portfeljev iz družb v državah podpisnicah Sporazuma EGP.

48 Vendar kot poudarjajo avstrijska, nemška in nizozemska vlada ter Evropska komisija, je treba v primeru, kakršen je ta v zadevi v glavni stvari, primerjati, prvič, davčno obravnavo dividend iz portfeljev, prejetih od domačih družb, in drugič, davčno obravnavo dividend iz portfeljev, prejetih od družb s sedežem v državah podpisnicah Sporazuma EGP. Člen 63 PDEU namreč načeloma nasprotuje temu, da se v državi članici različno obravnavajo dividende iz družb s sedežem v tretji državi v primerjavi z dividendami iz družb s sedežem v navedeni državi članici (glej sklep z dne 4. junija 2009 v združenih zadevah KBC Bank in Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 in C-499/07, ZODL., str. I-4409, točka 71). Nasprotno pa se navedeni predpis ne nanaša na različno obravnavanje dohodkov iz ene tretje države v primerjavi z dohodki iz druge tretje države.

49 V okviru tega vprašanja je torej treba preveriti, ali je treba člen 63 PDEU razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji, ki določa, da so dividende iz portfeljev iz udeležbe v domačih družbah v skladu s členom 10(1), točka 1, KStG vedno oproščene davka od dohodkov pravnih oseb, medtem ko v skladu s členom 10(1), točka 6, KStG za dividende iz portfeljev iz udeležbe v družbah s sedežem v tretji državi podpisnici Sporazuma EGP ta oprostitev velja le, če sta Republika Avstrija in zadevna tretja država sklenili splošni sporazum o medsebojni upravni pomoči in pomoči pri izvršbi.

## ii) Obstoj omejitve pretoka kapitala

50 Iz ustaljene sodne prakse je razvidno, da ukrepi, ki so v skladu s členom 63(1) PDEU prepovedani, ker omejujejo pretok kapitala, obsegajo vse take ukrepe, ki bi lahko odvracali naložbe nerezidentov v državi članici ali bi lahko odvracali rezidente te države

članice, da to storijo v drugih državah članicah (sodbi z dne 25. januarja 2007 v zadevi Festersen, C-370/05, ZOdl., str. I-1129, točka 24, in z dne 18. decembra 2007 v zadevi A, C-101/05, ZOdl., str. I-11531, točka 40).

51 V zvezi z vprašanjem, ali nacionalna zakonodaja, kot je ta v postopku v glavni stvari, pomeni omejitev pretoka kapitala, je treba ugotoviti, da morajo, zato da bi bile lahko upravičene do oprostitve davka od dohodkov pravnih oseb, domače družbe, ki prejmejo dividende iz portfeljev v družbi s sedežem v tretji državi podpisnici Sporazuma EGP, drugače kot domače družbe, ki prejmejo dividende iz portfeljev v domači družbi, izpolniti dodatni pogoj, in sicer pogoj, vezan na obstoj splošnega sporazuma o medsebojni upravni pomoči in pomoči pri izvršbi, sklenjenega med Republiko Avstrijo in zadevno tretjo državo. Vendar ob upoštevanju tega, da se le same zadevne države odločijo, ali se bodo zavezale s tem sporazumom, je jasno, da pogoj, vezan na obstoj splošnega sporazuma o medsebojni upravni pomoči in pomoči pri izvršbi, lahko za dividende iz portfeljev iz družbe s sedežem v tretji državi podpisnici Sporazuma EGP dejansko povzroči trajen režim neoprostitve davka od dohodkov pravnih oseb (glej po analogiji sodbo z dne 28. oktobra 2010 v zadevi Établissements Rimbaud, C-72/09, ZOdl., str. I-10659, točka 25).

52 Iz tega je razvidno, da je zaradi pogojev, določenih v ureditvi iz postopka v glavni stvari, za oprostitvev davka od dohodkov pravnih oseb v Avstriji za dividende iz portfeljev v družbah s sedežem v državah podpisnicah Sporazuma EGP, ki jih prejmejo družbe s sedežem v Avstriji, vlaganje v prve družbe, ki bi ga lahko opravile druge, manj privlačno kot vlaganje v družbo s sedežem v Avstriji ali v drugi državi članici. Tako različno obravnavanje lahko odvrne družbe s sedežem v Avstriji od pridobitve delnic v družbah s sedežem v državah podpisnicah Sporazuma EGP.



53 Zato navedena ureditev pomeni omejitvev prostega pretoka kapitala med državo članico in nekaterimi tretjimi državami, ki je načeloma prepovedana s členom 63 PDEU.

54 Vendar je treba preučiti, ali je ta omejitev prostega pretoka kapitala lahko utemeljena glede na določbe Pogodbe, ki se nanašajo na prosti pretok kapitala.

### iii) Morebitne utemeljitve ukrepa

55 V skladu s členom 65(1)(a) PDEU „[d]oločbe člena 63 [PDEU] ne posegajo v pravice držav članic, da [...] 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“.

56 To določbo je glede na to, da pomeni izjemo od temeljnega načela prostega pretoka kapitala, treba razlagati ozko. Zato je ni mogoče razlagati tako, da bi bila vsaka davčna zakonodaja, ki davčne zavezance obravnava različno glede na kraj prebivališča ali glede na državo članico, v katero vlagajo svoj kapital, avtomatično v skladu s Pogodbo (glej sodbi z dne 11. septembra 2008 v zadevi Eckelkamp in drugi, C-11/07, ZOdl., str. I-6845, točka 57, in z dne 22. aprila 2010 v zadevi Mattner, C-510/08, ZOdl., str. I-3553, točka 32).

- 57 Izjema, določena v navedenem členu, je namreč omejena s členom 65(3) PDEU, ki določa, da nacionalne določbe, navedene v odstavku 1 tega člena, „ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil iz člena 63“.
- 58 Razlike pri obravnavanju, ki so dovoljene s členom 65(1)(a) PDEU, je torej treba razlikovati od diskriminacije, prepovedane z odstavkom 3 tega člena. Iz ustaljene sodne prakse pa izhaja, da se mora razlika v obravnavanju – da bi se nacionalna davčna ureditev, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, lahko štela za združljivo z določbami Pogodbe v zvezi s prostim pretokom kapitala – med dividendami iz portfeljev iz domačih družb in tistimi iz družb s sedežem v tretji državi podpisnici Sporazuma EGP, nanašati na položaje, ki objektivno niso primerljivi, ali pa mora biti upravičena z nujnim razlogom splošnega interesa (glej sodbe z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen, C-35/98, Recueil, str. I-4071, točka 43; 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 19. novembra 2009 v zadevi Komisija proti Italiji, C-540/07, ZOdl., str. I-10983, točka 49).
- 59 Poudariti je treba, da je, kar zadeva davčno pravilo, kot je to iz postopka v glavni stvari, katerega namen je preprečevanje dvojnega obdavčenja razdeljenega dobička, položaj družbe delničarke, ki prejme tuje dividende, primerljiv s položajem družbe delničarke, ki prejme domače dividende, ker je v obeh primerih ustvarjeni dobiček načeloma lahko predmet verižnega obdavčevanja (glej zgoraj navedeno sodbo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točka 62).
- 60 V teh okoliščinah člen 63 PDEU nalaga državi članici, ki pozna sistem preprečevanja dvojnega ekonomskega obdavčevanja dividend, ki jih domačim družbam izplačajo druge domače družbe, naj enakovredno obravnava dividende, ki jih domačim

družbam izplačajo družbe s sedežem v državah podpisnicah Sporazuma EGP (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točka 72).

- 61 Vendar nacionalna zakonodaja iz postopka v glavni stvari ne določa take enakovredne obravnave. Namreč, medtem ko ta zakonodaja sistematično preprečuje dvojno ekonomsko obdavčevanje domačih dividend iz portfeljev, ki jih prejme domača družba, z njo ni niti odpravljeno niti zmanjšano takšno dvojno obdavčevanje, kadar domača družba prejme dividende iz portfeljev iz družbe s sedežem v tretji državi podpisnici Sporazuma EGP, s katero Republika Avstrija ni sklenila splošnega sporazuma o medsebojni upravni pomoči in pomoči pri izvršbi. Ob zadnji predpostavki navedena nacionalna zakonodaja ne določa niti davčne oprostitev za prejete dividende niti odbitka davka, plačanega na tako razdeljene dohodke v zadevnih tretjih državah, čeprav je potreba, da se prepreči ekonomsko dvojno obdavčevanje, enaka pri domačih družbah, ne glede na to, ali prejmejo dividende od domačih družb ali od družb s sedežem v tretjih državah podpisnicah Sporazuma EGP.
- 62 Iz tega je razvidno, da tega, da se v zvezi z davkom od dohodkov pravnih oseb domače dividende in dividende iz družbe s sedežem v tretji državi podpisnici Sporazuma EGP obravnavajo različno, ni mogoče utemeljiti z razliko v okoliščinah, vezano na kraj, v katerem je bil vložen kapital.
- 63 Preveriti je treba tudi, ali je omejitev iz nacionalne ureditve, kot je ta v postopku v glavni stvari, utemeljena z nujnimi razlogi v splošnem interesu (glej sodbo z dne 11. oktobra 2007 v zadevi *ELISA*, C-451/05, ZOdl., str. I-8251, točka 79).

- 64 Avstrijska, nemška, italijanska in nizozemska vlada ter vlada Združenega kraljestva glede tega pojasnjujejo, da ker ni sodelovanja med zadevnimi pristojnimi organi, katerega podlaga je Direktiva Sveta 77/799/ES z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih oblasti držav članic na področju neposrednega in posrednega obdavčevanja (UL L 336, str. 15), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 (UL L 76, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva 77/799), lahko držav članica pogojuje pravico do oprostitev dividend iz portfeljev, prejetih od družb s sedežem v državi podpisnici Sporazuma EGP, z obstojem sporazuma o medsebojni pomoči z zadevno državo članico. Preučitev davka, ki ga je na dividende plačala družba izplačevalka, bi namreč predpostavljala izmenjavo informacij z davčno upravo države, v kateri ima navedena družba sedež.
- 65 Opozoriti je treba, da sodne prakse, ki se nanaša na omejitve pri uresničevanju prostega pretoka v Uniji, ni mogoče v celoti prenesti na pretok kapitala med državami članicami in tretjimi državami, saj se tak pretok dogaja v drugačnih pravnih okoliščinah (glej zgoraj navedeni sodbi A, točka 60, in Komisija proti Italiji, točka 69).
- 66 Glede tega je treba poudariti, da okvir sodelovanja med pristojnimi organi držav članic, ki je bil določen z Direktivo 77/799, ne obstaja med njimi in pristojnimi organi tretjih držav, če te niso sklenile dogovora o medsebojni pomoči (zgoraj navedeni sodbi Komisija proti Italiji, točka 70, in Établissements Rimbaud, točka 41).
- 67 Torej, kadar je dodelitev davčne ugodnosti v ureditvi države članice odvisna od izpolnitve pogojev, kar se lahko preveri le s pridobitvijo podatkov od pristojnih organov tretje države podpisnice Sporazuma EGP, lahko ta država članica načeloma legitimno zavrne dodelitev te ugodnosti, če se pridobitev podatkov iz te države izkaže za

nemogočo, predvsem ker za to tretjo državo ni obveznosti iz sporazuma, da mora predložiti podatke (zgoraj navedena sodba *Établissements Rimbaud*, točka 44).

- 68 Iz ureditve iz postopka v glavni stvari je razvidno, da člen 10(5) KStG izključuje oprostitve dividend iz portfeljev iz družb s sedežem v tretji članici podpisnici Sporazuma EGP, kadar v bistvu dohodki družbe izplačevalke v zadevni tretji državi niso bili dejansko obdavčeni z davkom od dohodkov pravnih oseb, ki bi bil primerljiv z davkom, ki se obračuna v Avstriji. Tako je mogoče šteti, da zadevna država članica ne more preveriti pogojev za uporabo davčne oprostitve, če ni sporazuma, s katerim bi bila tretja država zavezana predložiti določene podatke davčnim organom navedene države članice.
- 69 Torej se lahko ureditev države članice, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki pogojuje oprostitve dividend, prejetih od družb s sedežem v tretji državi podpisnici Sporazuma EGP, z obstojem sporazuma o medsebojnem sodelovanju, sklenjenega z zadevno tretjo državo, upraviči z nujnimi razlogi splošnega interesa, povezanimi z učinkovitostjo davčnega nadzora in bojem proti davčnim goljufijam.
- 70 Omejitev svoboščine prostega pretoka, tudi če je primerna za dosego zelenega cilja, ne sme presegati tistega, kar je nujno potrebno za njegovo dosego (glej zgoraj navedeno sodbo *ELISA*, točka 82 in navedena sodna praksa). Preveriti je torej treba, ali omejitev, ki izhaja iz ureditve, kot je ta v postopku v glavni stvari, spoštuje načelo sorazmernosti.
- 71 V zvezi s tem je treba šteti, prvič, da glede na navedeno država članica oprostitve dividend iz družb s sedežem v tretji državi podpisnici Sporazuma EGP načeloma

lahko pogojuje z obstojem sporazuma o medsebojni pomoči, sklenjenega s to državo. Tako sorazmernost take ureditve ni vprašljiva le zato, ker država članica ne določi take zahteve za oprostitev dividend iz udeležbe, ki ne presega 10 % kapitala družbe izplačevalke.

- 72 Drugič, ugotoviti je treba, da ureditev iz postopka v glavni stvari oprostitve dividend iz portfeljev iz družb s sedežem v tretji državi podpisnici Sporazuma EGP pogojuje s tem, da je s to državo sklenjen sporazum o vzajemni pomoči ne zgolj na upravnem področju, temveč tudi na področju izvršbe.
- 73 Vendar je mogoče samo obstoj sporazuma o medsebojnem sodelovanju na upravnem področju šteti za nujen, da bi se zadevni državi članici omogočila preučitev ravni dejanske obdavčitve tuje družbe izplačevalke dividend. Zadevno nacionalno pravilo se namreč nanaša na obdavčitev dohodkov, ki jih domače družbe prejmejo v Avstriji, z davkom od dohodkov pravnih oseb v Avstriji. Zato da bi avstrijski organi izterjali te davke, pa ni mogoče zahtevati pomoči organov tretjih držav.
- 74 Trditev, ki jo je avstrijska vlada podala na obravnavi, da je pomoč na področju izterjave nujna ob odselitvi davčnega zavezanca, je treba zavrnila. Kot je generalna pravobranilka poudarila v točki 90 sklepnih predlogov, je namreč odselitev preveč oddaljena hipoteza, s katero bi se lahko utemeljilo, zakaj se preprečevanje ekonomskega dvojnega obdavčevanja dividend iz portfeljev iz držav podpisnic Sporazuma EGP brez izjeme veže na obstoj sporazuma o pomoči pri izvršbi.

- 75 Zato je treba na prvo zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 63 PDEU razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji države članice, ki določa oprostitev davka od dohodkov pravnih oseb za dividende iz portfeljev od deležev, ki so v lasti domačih družb, in ki tako oprostitev za dividende iz portfeljev iz družb s sedežem v tretjih državah podpisnicah Sporazuma EGP pogojuje z obstojem splošnega sporazuma o medsebojni upravni pomoči in pomoči pri izvršbi, sklenjenega med državo članico in zadevno tretjo državo, ker se za dosegajo ciljev zadevne zakonodaje zahteva le sporazum o medsebojni pomoči na upravnem področju.

## 2. Drugo vprašanje

### a) Uvodne ugotovitve

- 76 Predložitveno sodišče poudarja, da v skladu s členom 10 KStG za dividende iz portfeljev iz domačih družb, iz družb s sedežem v drugih državah članicah in iz družb s sedežem v tretjih državah podpisnicah Sporazuma EGP velja davčna oprostitev, če obstaja splošni sporazum o medsebojni pomoči. Vendar pa po mnenju predložitvenega sodišča davčna oprostitev dividend, prejetih od tujih družb, ne velja v večini primerov zaradi podatkov, ki jih mora družba, ki je upravičena do te ugodnosti, predložiti davčni upravi, da bi se ji ta ugodnost priznala. Metoda odbitka bi bila torej splošno veljavna za dividende iz tujih družb. Po mnenju predložitvenega sodišča davčni zavezanec le stežka predloži dokaze v zvezi s tujim davkom, ki ga je treba upoštevati.

- 77 Predložitveno sodišče tako z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali člen 63 PDEU nasprotuje nacionalni ureditvi, kot je ta v postopku v glavni stvari, v kateri se uporablja metodo odbitka za dividende iz portfeljev, ki jih izplačajo družbe s sedežem v drugih državah članicah in v tretjih državah podpisnicah Sporazuma EGP, če ni ugotovljeno, da so izpolnjeni pogoji za davčno oprostitev, čeprav je za delničarja zelo težko ali celo nemogoče bodisi dokazati, da so pogoji, in sicer primerljiva obdavčitev, stopnja obdavčitve v tujini in neobstoj osebnih ali stvarnih oprostitev tuje pravne osebe, izpolnjeni, bodisi predložiti podatke, potrebne za odbitek tujega davka od dohodkov pravnih oseb.
- 78 Odgovor Sodišča bo moral predložitvenemu sodišču omogočiti, da presodi, ali sta s členom 63 PDEU skladna, prvič, „prehod“ metode oprostitve na metodo odbitka, določena z nacionalno zakonodajo iz postopka v glavni stvari, ko prejemnik dividend iz tujih družb nima nekaterih dokazov, in drugič, uporaba metode odbitka, ki naj bi za navedenega prejemnika pomenila velike ali celo pretirane upravne stroške.

#### b) Obstoj omejitve pretoka kapitala

- 79 Poudariti je treba, da so v skladu s členom 10(1), točka 1, KStG od davka od dohodkov pravnih oseb oproščene dividende iz portfeljev, ki jih prejmejo družbe s sedežem v Republiki Avstriji. Na podlagi člena 10(1), točki 5 in 6, in (5) KStG do dvojne ekonomske obdavčitve dividend, prejetih od družb s sedežem v drugih državah članicah kot v Republiki Avstriji ali v tretjih državah podpisnicah Sporazuma EGP, zaradi metode davčne oprostitve ali davčnega odbitka ni le takrat, kadar ima upravičenec do



navedenih dividend na voljo dokaze v zvezi s stopnjo obdavčitve, po kateri so obdavčene družbe izplačevalke teh dividend v državi njihovega sedeža.

- 80 Toda posledica različnega obravnavanja dividend iz portfeljev je, da družbe s sedežem v Avstriji odvrtača od vlaganja kapitala v družbe s sedežem v drugih državah članicah in v tretjih državah podpisnicah Sporazuma EGP. Ker so namreč dividende, ki jih izplačajo družbe s sedežem v drugih državah članicah in v tretjih državah podpisnicah Sporazuma EGP, davčno manj ugodno obravnavane od dividend, ki jih izplačajo družbe s sedežem v Avstriji, so za vlagatelje s sedežem v Avstriji delnice prvih manj privlačne od delnic družb, ki imajo sedež v tej državi članici.
- 81 Ureditev, kot je ta v postopku v glavni stvari, pomeni torej omejitev pretoka kapitala med državami članicami in med državami članicami in tretjimi državami, ki jo člen 63(1) PDEU načeloma prepoveduje.
- 82 Treba je preučiti, ali je ta omejitev prostega pretoka kapitala lahko utemeljena glede na določbe Pogodbe, ki se nanašajo na prosti pretok kapitala.

### c) Morebitne utemeljitve ukrepa

- 83 Iz sodne prakse, navedene v točki 58 te sodbe izhaja, da se mora razlika v obravnavanju, da bi se nacionalna davčna ureditev, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, lahko štela za združljivo z določbami Pogodbe v zvezi s prostim pretokom kapitala,

nanašati na položaje, ki objektivno niso primerljivi, ali pa mora biti upravičena z nujnim razlogom splošnega interesa.

- 84 V zvezi s tem je najprej treba poudariti, da je, kar zadeva davčni predpis, kot je ta iz postopka v glavni stvari, katerega namen je preprečevanje dvojnega ekonomskega obdavčevanja razdeljenega dobička, položaj družbe delničarke, ki je prejela tuje dividende, s položajem družbe delničarke, ki je prejela domače dividende, primerljiv glede tega, da je v obeh primerih ustvarjeni dobiček načeloma lahko predmet verižnega obdavčevanja (glej zgoraj navedeno sodbo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točka 62).
- 85 V teh okoliščinah člen 63 PDEU državi članici nalaga, ki pozna sistem preprečevanja dvojnega ekonomskega obdavčevanja dividend, ki jih domačim družbam izplačajo druge domače družbe, da enakovredno obravnava dividende, ki jih domačim družbam izplačajo tuje družbe (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točka 72).
- 86 Vendar je bilo presojeno, da pravo Unije ne prepoveduje, da država članica prepreči verižno obdavčevanje dividend, ki jih prejme domača družba, z uporabo pravil, na podlagi katerih so te dividende oproščene davka, če jih izplača domača družba, medtem ko se z metodo odbitka prepreči verižno obdavčenje navedenih dividend, če jih izplača tuja družba, če stopnja davka na tuje dividende ni višja od davčne stopnje, ki se uporablja za domače dividende, in če je davčni odbitek najmanj enak znesku, ki je bil plačan v državi članici družbe izplačevalke dividend, in največ tak kot znesek obdavčitve, ki se uporablja v državi članici družbe prejemnice dividend (glej zgoraj navedeno sodbo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točki 48 in 57, in sklep z dne 23. aprila 2008 v zadevi *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, C-201/05, ZOdl., str. I-2875, točka 39).

- 87 Kadar je torej dobiček, ki je podlaga za tuje dividende, v državi družbe izplačevalke dividend obdavčen z davkom, ki je manjši od davka, ki ga pobere država članica družbe prejemnice dividend, mora ta druga država priznati celotni davčni odbitek, ki je enak davku, ki ga je plačala družba izplačevalka dividend v državi, v kateri je rezidentka (zgoraj navedena sodba *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točka 51).
- 88 Kadar pa je, nasprotno, za ta dobiček v državi družbe izplačevalke dividend določen večji davek od davka, ki ga je pobrala država članica družbe prejemnice dividend, je ta druga država dolžna priznati davčni odbitek le v mejah zneska davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga mora plačati družba prejemnica dividend. Ta država ni dolžna vrniti razlike, to je zneska, ki je bil plačan v državi družbe izplačevalke dividend, ki presega znesek davka, ki se plača v državi članici družbe prejemnice dividend (glej zgoraj navedeno sodbo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točka 52).
- 89 Metoda odbitka v teh okoliščinah omogoča, da se dividendam iz tujih družb prizna enakovredno obravnavanje kot tisto, ki se z metodo oprostitve prizna dividendam, ki jih izplačajo domače družbe. Uporaba metode odbitka za dividende iz tujih družb namreč omogoča, da se zagotovi, da imajo tuje in domače dividende iz portfeljev enako davčno obremenitev, zlasti kadar država, iz katere dividende prihajajo, v okviru davka od dohodkov pravnih oseb uporabi nižjo davčno stopnjo od tiste, ki se uporablja v državi članici, v kateri ima sedež družba prejemnica dividend. V takem primeru bi oprostitve dividend iz tujih družb dajala prednost davčnim zavezancem, ki so sredstva vložili v tuje deleže, v primerjavi z davčnimi zavezanci, ki so sredstva vložili v domače deleže.
- 90 Glede na enakovrednost metod oprostitve in odbitka težave, ki bi jih lahko davčni zavezanec imel pri dokazovanju, da so izpolnjeni pogoji za davčno oprostitve dividend, prejetih od tujih družb, načeloma ne vplivajo na presojo, ali člen 63 PDEU nasprotuje zakonodaji, kot je ta v postopku v glavni stvari. Posledica teh težav, celo nezmožnosti,

da bi davčni zavezanec predložil zahtevane dokaze, bo namreč edino to, da se bo metoda odbitka, enakovredna metodi oprostitev, uporabila za dividende, ki jih davčni zavezanec prejme od tujih družb.

- 91 Glede upravnega bremena, naloženega davčnemu zavezancu, zato da bi lahko uporabil metodo odbitka, je že bilo presojeno, da samo dejstva, da sistem odbitka v primerjavi s sistemom oprostitev davčnim zavezancem nalaga dodatna upravna bremena, ni mogoče šteti za različno obravnavanje, ki je v nasprotju s prostim pretokom kapitala (glej zgoraj navedeno sodbo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točka 53).
- 92 Predložitveno sodišče meni, da bi se upravno breme, ki je z nacionalno ureditvijo iz postopka v glavni stvari tako naloženo družbi prejemnici dividend iz portfeljev, lahko kljub temu izkazalo za pretirano.
- 93 Družba Haribo glede tega pojasnjuje, da so – drugače kot davka oproščene dividende iz portfeljev, ki jih izplačajo domače družbe – dividende iz portfeljev, ki jih v Avstriji izplačajo družbe s sedežem v drugi državi članici ali v tretji državi podpisnici Sporazuma EGP in ki so izplačane prek investicijskega sklada, zaradi pretiranega upravnega bremena, ki je naloženo davčnemu zavezancu, v Avstriji običajno obdavčene s 25-odstotnim davkom od dohodkov pravnih oseb. Družba Haribo meni, da bi bili metodi oprostitev in odbitka enakovredni le, če bi bilo dokaz o davku od dohodkov pravnih oseb, ki je bil plačan v tujini, dejansko mogoče predložiti ali bi ga bilo mogoče predložiti brez nesorazmernega truda.

- 94 Nasprotno pa avstrijska, nemška, italijanska in nizozemska vlada, vlada Združenega kraljestva ter Komisija menijo, da upravno breme, naloženo družbi prejemnici dividend iz portfeljev, ni pretirano. Avstrijska vlada glede tega vztraja pri tem, da je obvestilo z dne 13. junija 2008 bistveno poenostavilo dokaze, ki jih je treba predložiti za doseg odbitka tujega davka.
- 95 V zvezi s tem je treba poudariti, da lahko davčni organi neke države članice od davčnega zavezanca zahtevajo dokaze, o katerih menijo, da so nujni za presojo, ali so izpolnjeni pogoji za davčno ugodnost, določeno v obravnavani zakonodaji, in ali je zato treba navedeno davčno ugodnost priznati (glej v tem smislu sodbe z dne 3. oktobra 2002 v zadevi Danner, C-136/00, Recueil, str. I-8147, točka 50; z dne 26. junija 2003 v zadevi Skandia in Ramstedt, C-422/01, Recueil, str. I-6817, točka 43, in z dne 27. januarja 2009 v zadevi Persche, C-318/07, ZOdl., str. I-359, točka 54).
- 96 Če bi se izkazalo, da družbe prejemnice dividend iz portfeljev, ki jih izplačajo družbe s sedežem v drugih državah članicah kot v Avstriji in v tretjih državah podpisnicah Sporazuma EGP, zaradi pretiranega upravnega bremena dejansko ne morejo uveljavljati metode odbitka, taka zakonodaja ne bi omogočala izogibanja niti zmanjšanja dvojnega ekonomskega obdavčevanja teh dividend. V teh okoliščinah ne bi bilo mogoče šteti, da metoda odbitka in metoda oprostitve – pri čemer druga omogoča izogibanje verižnega obdavčevanja izplačanih dividend – vodita do enakega rezultata.
- 97 Vendar ker se država članica lahko načeloma prosto izogne verižnemu obdavčevanju dividend iz portfeljev, ki jih prejme domača družba, tako, da izbere metodo oprostitve, kadar dividende izplača domača družba, in metodo odbitka, kadar jih izplača tuja družba s sedežem v drugi državi članici ali v tretji državi podpisnici Sporazuma EGP, so dodatna upravna bremena, ki so naložena domači družbi – zlasti to, da nacionalna

davčna uprava zahteva podatke v zvezi z davkom, ki je bil dejansko obračunan od dohodkov družbe izplačevalke dividend v državi, v kateri ima ta družba sedež – povezana s samim delovanjem metode odbitka in jih ni mogoče šteti za pretirana (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točki 48 in 53). Brez teh podatkov namreč davčni organi države članice, v kateri ima sedež družba prejemnica tujih dividend, načeloma ne morejo določiti zneska davka od dohodkov pravnih oseb, ki je bil plačan v državi družbe izplačevalke, ki ga je treba odbiti od zneska davka, ki ga mora plačati družba prejemnica dividend.

<sup>98</sup> Čeprav družba prejemnica dividend sama nima vseh podatkov v zvezi z davkom od dohodkov pravnih oseb, ki je bil obračunan za dividende, ki jih je izplačala družba s sedežem v drugi državi članici ali v tretji državi podpisnici Sporazuma EGP, te podatke zadnjenavedena družba vsekakor pozna. Vendar v teh okoliščinah kakršne koli težave, ki bi jih imela družba prejemnica pri predložitvi zahtevanih podatkov v zvezi z davkom, ki ga je plačala družba izplačevalka dividend, niso vezane na notranjo zapletenost teh podatkov, temveč na morebitno nesodelovanje družbe, ki ima te podatke na voljo. Kot je poudarila generalna pravobranilka v točki 58 sklepnih predlogov, neobstoj pretoka informacij za vlagatelja ni težava, ki bi jo morala reševati zadevna država članica.

<sup>99</sup> Poleg tega je treba ugotoviti, kot je poudarila avstrijska vlada, da je obvestilo z dne 13. junija 2008 poenostavilo dokaze, ki so potrebni za doseg odbitka tujega davka, tako da se za izračun davka, plačanega v tujini, upošteva naslednja formula. Dohodek družbe izplačevalke dividend je treba pomnožiti z nominalno davčno stopnjo davka od dohodkov pravnih oseb, ki se uporablja v državi, v kateri ima ta družba sedež, in z deležem kapitala družbe izplačevalke, ki ga ima v lasti družba prejemnica dividend. Toda tak izračun zahteva le omejeno sodelovanje družbe izplačevalke dividend ali investicijskih skladov, kadar je zadevna udeležba izvedena prek teh.

- 100 Nazadnje, kot poudarjajo avstrijska, nemška in nizozemska vlada, vlada Združenega kraljestva ter Komisija, to, da lahko za dividende, ki jih izplačajo družbe s sedežem v drugih državah članicah kot pa v Avstriji, davčna uprava te države članice uporabi mehanizem medsebojne pomoči, določen v Direktivi 77/799, ne pomeni, da bi bila dolžna družbo prejemnico dividend razrešiti obveznosti, da ji predloži dokaz o davku, ki ga je družba izplačevalka plačala v drugi državi članici.
- 101 Ker namreč Direktiva 77/799 predvideva možnost, da nacionalne davčne uprave zahtevajo informacije, ki jih ne morejo pridobiti same, je Sodišče opozorilo, da sklicevanje v členu 2(1) Direktive 77/799 na izraz „lahko“ kaže na to, da čeprav imajo navedene uprave sicer možnost zahtevati informacije od pristojnega organa druge države članice, taka zahteva nikakor ne pomeni obveznosti. Vsaka država članica mora sama presoditi posebne primere, v katerih ni informacij, ki se nanašajo na transakcije, ki so jih opravili davčni zavezanci s sedežem na njenem ozemlju, in odločiti, ali ti primeri utemeljujejo predložitev zahteve za informacije drugi državi članici (sodba z dne 27. septembra 2007 v zadevi Twoh International, C-184/05, ZOdl., str. I-7897, točka 32, in zgoraj navedena sodba Persche, točka 65).
- 102 Zato se z Direktivo 77/799 od države članice, v kateri ima sedež družba prejemnica dividend, ne zahteva, da vselej uporabi sistem medsebojne pomoči, ki je določen s to direktivo, ko informacije, ki jih je predložila ta družba, ne zadoščajo za preveritev, ali ta izpolnjuje pogoje, ki jih nacionalna zakonodaja določa za uporabo metode odbitka.
- 103 Iz istih razlogov naj morebiten obstoj sporazuma o medsebojni pomoči, sklenjenega med Republiko Avstrijo in tretjo državo podpisnico Sporazuma EGP, ki bi določal možnost, da ta država članica od organov zadevne tretje države zahteva podatke, upoštevne za namene uporabe metode odbitka, ne bi pomenil, da je upravno breme,

naloženo družbi prejemnici dividend v zvezi z dokazom davka, plačanega v zadevni tretji državi, pretirano.

- 104 Zato je treba glede na vse navedeno na drugo zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 63 PDEU razlagati tako, da ne nasprotuje zakonodaji države članice, v skladu s katero so davka od dohodkov pravnih oseb oproščene dividende iz portfeljev, ki jih domača družba prejme od druge domače družbe, medtem ko se ta davek obračuna za dividende iz portfeljev, ki jih domača družba prejme od družbe s sedežem v drugi državi članici ali v tretji državi podpisnici Sporazuma EGP, če se davek, plačan v državi sedeža zadnjenavedene družbe, odbije od davka, ki ga je treba plačati v državi članici družbe prejemnice dividend, in če upravna bremena, naložena družbi prejemnici dividend za uveljavljanje takega odbitka, niso pretirana. Podatki, ki jih zahteva nacionalna davčna uprava od družbe prejemnice dividend in se nanašajo na davek, ki je bil dejansko obračunan od dohodkov družbe izplačevalke dividend v državi, v kateri ima ta družba sedež, so povezani s samim delovanjem metode odbitka in jih ni mogoče šteti za pretirano upravno breme.

### 3. Tretje vprašanje

#### a) Uvodne ugotovitve

- 105 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem sprašuje, ali člen 63 PDEU nasprotuje nacionalni zakonodaji, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki izključuje tako oprostitve davka od dohodkov pravnih oseb kot odbitek davka od dohodkov pravnih oseb,



plačanega v tujini, za dividende od udeležbe v družbah s sedežem v tretjih državah, kadar je delež družbe prejemnice dividend manjši od 10 % – prej 25 % – kapitala družbe izplačevalke, medtem ko so dividende iz udeležbe v domačih družbah oproščene ne glede na velikost deleža.

<sup>106</sup> V zvezi s tem je treba ugotoviti, da se prag 25 %, na katerega se v svojem vprašanju sklicuje predložitveno sodišče, nanaša na člen 10 KStG v različici pred zakonodajno spremembo leta 2009. Vendar je iz Sodišču predloženega spisa razvidno, da člen 10(1), točka 7, (2) in (4) KStG, ki se retroaktivno uporablja za spora o glavni stvari, določa, da so dividende od udeležbe v družbi s sedežem v tretji državi bodisi oproščene davka od dohodkov pravnih oseb v Avstriji bodisi upravičene do odbitka davka, plačanega v tujini, kadar zadevni delež pomeni vsaj 10 % kapitala te zadnje družbe.

<sup>107</sup> Glede udeležbe, ki ne dosega tega praga, nacionalna zakonodaja iz postopka v glavni stvari za dividende iz portfeljev iz družb s sedežem v tretjih državah razlikuje med državami podpisnicami Sporazuma EGP in tretjimi državami. Medtem ko je za dividende iz portfeljev iz družb s sedežem v tretji državi podpisnici Sporazuma EGP, s katero je Republika Avstrija sklenila splošen sporazum o medsebojni upravni pomoči in pomoči pri izvršbi, določena oprostitev davka od dohodkov pravnih oseb ali odbitek davka, plačanega v zadevni tretji državi podpisnici Sporazuma EGP, v kateri ima sedež družba izplačevalka dividend, to ne velja za dividende iz portfeljev iz družb s sedežem v drugih tretjih državah.

<sup>108</sup> Ker je davčno obravnavanje dividend iz družb s sedežem v državah podpisnicah Sporazuma EGP predmet prvega zastavljenega vprašanja, je treba šteti, da predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem želi izvedeti, ali člen 63 PDEU nasprotuje ureditvi, kot

je ta v postopku v glavni stvari, ki določa, da za dividende iz portfeljev od udeležbe v družbah s sedežem v tretjih državah, ki niso države podpisnice Sporazuma EGP, ne velja niti oprostitev niti sistem odbitka plačanega tujega davka, medtem ko za dividende od podobne udeležbe v domačih družbah vedno velja oprostitev.

b) Obstoj omejitve pretoka kapitala

- <sup>109</sup> Ugotoviti je treba, da je posledica zakonodaje, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, da družbe s sedežem v Avstriji odvrta od vlaganja kapitala v družbe s sedežem v tretjih državah, ki niso države podpisnice Sporazuma EGP. Ker so namreč dividende, ki jih zadnje izplačajo družbam s sedežem v Avstriji, davčno manj ugodno obravnavane od tistih, ki jim jih izplačajo družbe s sedežem v tej državi članici, so za investitorje, ki so rezidenti v Avstriji, delnice družb s sedežem v tretjih državah manj privlačne od delnic družb, ki imajo sedež v Avstriji (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točka 166, in A, točka 42).
- <sup>110</sup> Ureditev, kot je v postopku v glavni stvari, pomeni torej omejitev pretoka kapitala med državami članicami in zadevnimi tretjimi državami, ki jo člen 63(1) PDEU načeloma prepoveduje.
- <sup>111</sup> Vendar je treba preučiti, ali je mogoče to omejitev prostega pretoka kapitala utemeljiti ob upoštevanju določb Pogodbe, ki se nanašajo na prosti pretok kapitala.

## c) Morebitne utemeljitve ukrepa

- 112 Kot je bilo poudarjeno v točkah 58 in 83 te sodbe, se mora razlika v obravnavanju – da bi se nacionalna davčna ureditev, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, lahko štela za združljivo z določbami Pogodbe o prostem pretoku kapitala – nanašati na položaje, ki objektivno niso primerljivi, ali pa mora biti upravičena z nujnim razlogom splošnega interesa.
- 113 Vendar je glede davčnega predpisa, kot je ta iz postopka v glavni stvari, katerega namen je izogibanje dvojnega ekonomskega obdavčevanja razdeljenega dobička, položaj družbe delničarke, ki je prejela dividende iz tretje države, primerljiv s položajem družbe delničarke, ki je prejela domače dividende, ker je v obeh primerih ustvarjeni dobiček načeloma lahko predmet verižnega obdavčevanja (zgoraj navedena sodba *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točka 62).
- 114 V teh okoliščinah člen 63 PDEU nalaga državi članici, ki pozna sistem izogibanja dvojnega ekonomskega obdavčevanja dividend, ki jih domačim družbam izplačajo druge domače družbe, priznanje enakovrednega obravnavanja dividend, ki jih domačim družbam izplačajo družbe s sedežem v tretji državi, ki ni država podpisnica Sporazuma EGP (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točka 72).
- 115 Toda nacionalna zakonodaja iz postopka v glavni stvari ne določa take enakovredne obravnave. Medtem ko namreč ta zakonodaja sistematično preprečuje dvojno ekonomsko obdavčevanje domačih dividend iz portfeljev, ki jih prejme domača družba, z njo ni niti odpravljeno niti zmanjšano takšno dvojno obdavčevanje, kadar domača družba prejme dividende iz portfeljev od družbe s sedežem v tretji državi, ki ni država podpisnica Sporazuma EGP.

- 116 Iz tega je razvidno, da to, da se glede davka od dohodkov pravnih oseb različno obravnavajo dividende, ki jih prejmejo domače družbe, na podlagi njihovega izvora, ne more biti utemeljeno z razliko v položaju, vezano na kraj, v katerem so sredstva vložena.
- 117 Preučiti je še treba, ali je omejitev, razvidna iz ureditve, kot je ta v postopku v glavni stvari, utemeljena iz nujnih razlogov splošnega interesa (glej zgoraj navedeno sodbo ELISA, točka 79).
- 118 Po mnenju avstrijske, nemške, italijanske, finske in nizozemske vlade, čeprav je omejitev pretoka kapitala iz tretjih držav mogoče utemeljiti, to ne velja, če se ta omejitev nanaša na pretok kapitala med državami članicami (glej zgoraj navedeni sodbi *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točka 171, in *A*, točka 37). Te vlade menijo, da nujnost ohranitve uravnotežene razdelitve davčne pristojnosti v odnosih med državami članicami in tretjimi državami, ki niso države podpisnice Sporazuma EGP, lahko pomeni nujen razlog splošnega interesa, ki države članice razreši obveznosti, da dividende iz navedenih tretjih držav enako davčno obravnavajo kot dividende iz domačih družb. Pojasnjujejo, da medtem ko morajo države članice družbi s sedežem v drugi državi članici priznati enake davčne ugodnosti, kot jih priznajo družbam s sedežem na njihovem ozemlju, ta obveznost med državami članicami Unije in tretjimi državami glede družb s sedežem na njihovem ozemlju ne obstaja. Če bi bilo treba člen 63 PDEU razlagati tako, da državi članici nalaga obveznost, da dividende iz tretjih držav, ki niso države podpisnice Sporazuma EGP, obravnava enako kot dividende, ki jih izplačajo domače družbe, države članice praktično ne bi imele več manevrskega prostora, da se pogajajo glede davčnih sporazumov in si tako zagotovijo uravnotežene razdelitve davčne pristojnosti v njihovih odnosih s tretjimi državami.

- 119 V zvezi s tem je treba opozoriti, da sodne prakse, ki se nanaša na omejitve pri uresničevanju prostega pretoka v Uniji, ni mogoče v celoti prenesti na pretok kapitala med državami članicami in tretjimi državami, saj se tak pretok dogaja v drugačnih pravnih okoliščinah (zgoraj navedena sodba *Établissements Rimbaud*, točka 40 in navedena sodna praksa).
- 120 V teh okoliščinah ni mogoče izključiti, da bo država članica lahko dokazala, da je omejevanje pretoka kapitala v tretje države ali iz njih upravičeno iz razloga, danega v okoliščinah, v katerih ta razlog ne bi pomenil veljavne utemeljitve za omejevanje pretoka kapitala med državami članicami (zgoraj navedena sodba A, točki 36 in 37, ter zgoraj navedena sklepa *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, točka 93, in *KBC Bank in Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, točka 73).
- 121 Priznано je že bilo, da je omejitev izvrševanja svoboščine prostega pretoka znotraj Unije mogoče utemeljiti zaradi ohranitve razdelitve davčne pristojnosti med državami članicami (glej v tem smislu sodbe z dne 13. decembra 2005 v zadevi *Marks & Spencer*, C-446/03, ZOdl., str. I-10837, točka 45; z dne 18. julija 2007 v zadevi *Oy AA*, C-231/05, ZOdl., str. I-6373, točka 51, in z dne 15. maja 2008 v zadevi *Lidl Belgium*, C-414/06, ZOdl., str. I-3601, točka 42). Tako utemeljitev, ki pomeni nujen razlog splošnega interesa, je mogoče *a fortiori* priznati v odnosih med državami članicami in tretjimi državami.
- 122 Vendar da bi bilo mogoče razliko v obravnavanju med dividendami domačega izvora in dividendami iz tretje države, ki ni država podpisnica Sporazuma EGP, upravičiti s takim nujnim razlogom splošnega interesa, mora biti tako različno obravnavanje primerno, da se zagotovi uresničitev navedenega cilja, in ne sme presegati tistega, kar je nujno za doseg tega cilja (glej sodbi z dne 15. maja 1997 v zadevi *Futura Participations in Singer*, C-250/95, Recueil, str. I-2471, točka 26, in z dne 11. marca 2004 v zadevi *De Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Recueil, str. I-2409, točka 49, ter zgoraj navedeno sodbo *Marks & Spencer*, točka 35).

- 123 Pojasniti je treba, da enako obravnavanje dividend iz portfeljev, ki jih prejme domača družba, ne glede na to, ali jih je izplačala druga domača družba ali družba s sedežem v tretji državi, ki ni država podpisnica Sporazuma EGP, ne bi povzročilo, da bi bili dohodki, ki so običajno obdavčljivi v državi članici, v kateri ima sedež družba prejemnica, preneseni v zadevno tretjo državo (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Glaxo Wellcome, točka 87). Kot poudarja generalna pravobranilka v točki 120 sklepnih predlogov, v vprašanju v zadevi v glavni stvari ne gre za davčno pristojnost za gospodarske dejavnosti, ki se opravljajo na domačem ozemlju, temveč za obdavčitev prihodkov iz tujine.
- 124 V teh okoliščinah različnega obravnavanja dividend iz portfeljev glede na njihov domač ali tuj izvor ni mogoče utemeljiti glede na potrebo po ohranitvi razdelitve davčne pristojnosti med državami članicami in tretjimi državami, ki niso države podpisnice Sporazuma EGP.
- 125 Brez dvoma bi oprostitev dividend iz portfeljev, ki jih izplačajo družbe s sedežem v tretji državi, ki ni država podpisnica Sporazuma EGP, ali odbitek davka, plačanega v zadnji državi, za Republiko Avstrijo povzročila zmanjšanje njenih davčnih prihodkov iz davka od dohodkov pravnih oseb.
- 126 V skladu z ustaljeno sodno prakso pa se zmanjšanja davčnih prihodkov ne morejo šteti za nujen razlog v javnem interesu, na katerega se je mogoče sklicevati za utemeljevanje ukrepa, ki načeloma nasprotuje temeljni svoboščini (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Manninen, točka 49, in sodbo z dne 14. septembra 2006 v zadevi Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, ZOdl., str. I-8203 točka 59).

- 127 V zvezi z neobstojem vzajemnosti pri odnosih med državami članicami in tretjimi državami je treba opozoriti, da so države članice, ko je člen 56(1) ES – postal člen 63(1) PDEU – razširil načelo prostega pretoka kapitala na pretok kapitala med tretjimi državami in državami članicami, odločile za potrditev tega načela v istem členu in z istimi besedami za pretok kapitala v Uniji in pretok kapitala, ki zadeva razmerja s tretjimi državami (zgoraj navedena sodba A, točka 31).
- 128 V teh okoliščinah neobstoj vzajemnosti pri odnosih med državami članicami in tretjimi državami, ki niso podpisnice Sporazuma EGP, ne more upravičiti omejitve pretoka kapitala med državami članicami in navedenimi tretjimi državami.
- 129 Avstrijska vlada nato trdi, da je njena davčna ureditev utemeljena s potrebo po zagotovitvi učinkovitosti davčnega nadzora, saj upoštevni sporazumi o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjeni s tretjimi državami, ne zagotavljajo enake ravni izmenjave podatkov s pristojnimi organi zadevnih držav, ki se med organi držav članic zahteva z Direktivo 77/799.
- 130 V zvezi s tem je treba poudariti, da okvir sodelovanja med pristojnimi organi držav članic, ki je bil določen z Direktivo 77/799, ne obstaja med njimi in pristojnimi organi tretjih držav, če te niso sklenile dogovora o medsebojni pomoči (glej zgoraj navedeni sodbi Komisija proti Italiji, točka 70, in *Établissements Rimbaud*, točka 41).
- 131 Iz tega sledi, da kadar je dodelitev davčne ugodnosti v ureditvi države članice odvisna od izpolnitve pogojev, kar se lahko preveri le s pridobitvijo podatkov od pristojnih organov tretje države, ki ni država podpisnica Sporazuma EGP, lahko ta država članica

načeloma legitimno zavrne dodelitev te ugodnosti, če se pridobitev podatkov iz te države izkaže za nemogočo, predvsem ker za to tretjo državo ne obstaja obveznost iz sporazuma, da mora predložiti podatke (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo *Établissements Rimbaud*, točka 44).

- <sup>132</sup> V obravnavanem primeru pa je treba ugotoviti, da nacionalna zakonodaja iz postopka v glavni stvari morebitne oprostitve dividend iz portfeljev, ki jih prejme od družbe s sedežem v tretji državi, ki ni podpisnica Sporazuma EGP, ali morebitnega odbitka davka, plačanega v tej tretji državi, ne pogojuje z obstojem sporazuma o medsebojni pomoči, sklenjenega med državo članico in zadevno tretjo državo. Na podlagi člena 10 KStG se namreč za dividende iz portfeljev iz tretjih držav, ki niso podpisnice Sporazuma EGP, vedno obračuna davek od dohodkov pravnih oseb v Avstriji, ne da bi obravnavana nacionalna zakonodaja določala kakršno koli davčno ugodnost v korist teh dividend za izogibanje dvojnega ekonomskega obdavčevanja.
- <sup>133</sup> V teh okoliščinah razlika glede sodelovanja med davčnimi organi med položajem, ki prevladuje med državami članicami v okviru Unije na eni strani in med državami članicami in tretjimi državami na drugi strani, ne more upravičiti različnega davčnega obravnavanja domačih dividend iz portfeljev in tistih iz tretjih držav, ki niso podpisnice Sporazuma EGP.
- <sup>134</sup> Nazadnje, avstrijska vlada poudarja, da če bi bila zakonodaja iz postopka v glavni stvari v nasprotju s prostim pretokom kapitala, bi bilo treba preveriti, ali udeležbe v družbah s sedežem v tretjih državah ne bi bilo treba opredeliti kot neposredne naložbe v smislu člena 64(1) PDEU, saj bi v tem primeru za nacionalno ureditev lahko šteli, da je že obstajala 31. decembra 1993. Za to ureditev bi v tem primeru tako lahko šteli, da je utemeljena s klavzulo „stand-still“ iz navedenega člena PDEU.



- 135 V zvezi s tem je treba poudariti, da člen 64(1) PDEU določa, da člen 63 PDEU ne posega v uporabo tistih omejitev za tretje države, ki veljajo po notranjem pravu ali pravu Unije na dan 31. decembra 1993 in so bile sprejete glede pretoka kapitala v tretje države ali iz njih, nanašajo pa se na neposredne naložbe.
- 136 Iz tega sledi, da če je država članica pred 31. decembrom 1993 sprejela zakonodajo, ki vsebuje omejitve pretoka kapitala v tretje države ali iz njih, ki jih prepoveduje člen 63 PDEU, in po tem datumu sprejme ukrepe, ki so, čeprav tudi pomenijo omejitve navedenega pretoka, v bistvu enaki kot v prejšnji zakonodaji ali samo zmanjšujejo ali odstranjujejo oviro za izvrševanje pravic in svoboščin Unije, ki je bila določena v prejšnji zakonodaji, člen 63 PDEU ne nasprotuje temu, da se ti ukrepi uporabljajo za tretje države, kadar se uporabljajo za pretok kapitala, ki se nanaša na neposredne naložbe (zgoraj navedena sodba *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točka 196).
- 137 Sodišče je že presodilo, da za neposredne naložbe ni mogoče šteti udeležbe v družbi, ki se ne upošteva za vzpostavitev in ohranjanje trajnih in neposrednih gospodarskih vezi med delničarjem in to družbo in ki delničarju ne omogoča dejanskega sodelovanja pri upravljanju te družbe ali pri njenem nadzoru (zgoraj navedena sodba *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točka 196). Ker se zakonodaja, preučena v okviru tega vprašanja, nanaša le na udeležbo, manjšo od 10 % kapitala družbe izplačevalke, je treba šteti, da ne spada na stvarno področje uporabe člena 64(1) PDEU.
- 138 Glede na navedeno je torej treba na tretje zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 63 PDEU razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji, na podlagi katere so zaradi izogibanja dvojnega ekonomskega obdavčevanja davka od dohodkov pravnih oseb oproščene dividende iz portfeljev, ki jih domača družba prejme od druge

domače družbe, in na podlagi katere za dividende, ki jih izplača družba s sedežem v tretji državi, ki ni podpisnica Sporazuma EGP, ni določena niti oprostitve dividend niti sistem odbitka davka, ki ga je družba izplačevalka plačala v državi, v kateri ima sedež.

#### 4. Četrto vprašanje

<sup>139</sup> Predložitveno sodišče želi s četrnim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali člen 63 PDEU nasprotuje temu, da nacionalna uprava za dividende iz portfeljev iz družb s sedežem v tretji državi podpisnici Sporazuma EGP, s katero Republika Avstrija ni sklenila splošnega sporazuma o medsebojni upravni pomoči in pomoči pri izvršbi, ali v drugi tretji državi, uporablja metodo odbitka, čeprav naj bi ta za prejemnika dividend pomenila domnevno pretirano upravno breme, ker naj bi uporaba metode odbitka v skladu z odločbo Verwaltungsgerichtshof še najbolj ustrezala volji zakonodajalca, medtem ko naj bi nemožnost uporabe 10-odstotnega praga udeležbe vodila do davčne oprostitve in torej do samodejnega izogibanja dvojnega ekonomskega obdavčevanja dividend iz portfeljev iz družb s sedežem v tretjih državah.

<sup>140</sup> V zvezi s tem je treba poudariti, da je Verwaltungsgerichtshof menilo, da bi bilo treba za odpravo manj ugodnega davčnega obravnavanja, ki velja za dividende iz tujih družb, v primerjavi z obravnavanjem dividend iz domačih družb za prve uporabiti metodo odbitka, in ne metodo oprostitve, tako da se od davka, ki ga je treba plačati v Avstriji, odbije obračunan davek na dividende v državi sedeža družbe izplačevalke dividend.

<sup>141</sup> Kot je bilo opozorjeno v točki 86 te sodbe, pravo Unije ne prepoveduje, da bi se država članica izognila verižnemu obdavčevanju dividend, ki jih prejme domača družba, z uporabo pravil, na podlagi katerih so te dividende oproščene davka, če jih izplača domača družba, medtem ko se s sistemom odbitka prepreči verižno obdavčenje navedenih dividend, kadar jih izplača tuja družba, če stopnja davka na tuje dividende ni višja od davčne stopnje, ki se uporablja za domače dividende, in če je davčni odbitek najmanj enak znesku, ki je bil plačan v državi članici družbe izplačevalke dividend, in največ tak kot znesek obdavčitve, ki se uporablja v državi članici družbe prejemnice dividend.

<sup>142</sup> Poleg tega je načeloma naloga držav članic, da ob uvedbi mehanizmov za preprečevanje ali zmanjšanje verižnega obdavčevanja razdeljenega dobička določijo kategorijo davčnih zavezancev, ki lahko uporabljajo te mehanizme, in v ta namen uvedejo pragove, na podlagi deleža, ki ga imajo ti davčni zavezanci v zadevnih družbah izplačevalkah dividend (zgoraj navedena sodba *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točka 67).

<sup>143</sup> Člen 63 PDEU torej ne nasprotuje praksi nacionalnega davčnega organa, ki za dividende iz nekaterih tretjih držav uporablja metodo odbitka pod določenim pragom udeležbe družbe prejemnice dividend v kapitalu družbe izplačevalke dividend in metodo oprostitve nad navedenim pragom, medtem ko sistematično uporablja metodo oprostitve za domače dividende, vendar le, če zadevni mehanizmi, katerih namen je izogibanje ali zmanjšanje verižnega obdavčevanja, vodijo do enakovrednega rezultata.

- 144 Domnevno pretirano upravno breme, ki zahteva uporabo metode odbitka, je že bilo preučeno v točkah od 92 do 99 in 104 te sodbe.
- 145 Predložitveno sodišče s četrtem vprašanjem, točki b in c, Sodišče sprašuje tudi, ali člen 63 PDEU nasprotuje nacionalni zakonodaji ali praksi, ki uporabo metode odbitka za dividende iz portfeljev, ki jih izplača družba s sedežem v tretji državi, ki ni država podpisnica Sporazuma EGP, pogojuje z obstojem sporazuma o medsebojni pomoči, sklenjenega z zadevno tretjo državo.
- 146 Toda tako vprašanje je povsem hipotetično in zato nedopustno (glej sodbo z dne 22. junija 2010 v združenih zadevah Melki, C-188/10 in C-189/10, ZOdl., str. I-5667, točka 27 in navedena sodna praksa).
- 147 Na četrto vprašanje je torej treba odgovoriti, da člen 63 PDEU ne nasprotuje praksi nacionalnega davčnega organa, ki za dividende iz nekaterih tretjih držav uporablja metodo odbitka pod določenim pragom udeležbe družbe prejemnice dividend v kapitalu družbe izplačevalke dividend in metodo oprostitve nad navedenim pragom, medtem ko sistematično uporablja metodo oprostitve za domače dividende, vendar le, če zadevni mehanizmi, katerih namen je izogibanje ali zmanjšanje verižnega obdavčevanja, vodijo do enakovrednega rezultata. To, da nacionalna davčna uprava od družbe prejemnice dividend zahteva podatke v zvezi z davkom, ki je bil dejansko obračunan od dohodkov družbe izplačevalke dividend v tretji državi, v kateri ima zadnja sedež, je povezano s samim delovanjem metode odbitka in kot tako ne vpliva na enakovrednost metod oprostitve in odbitka.

## C – Vprašanja v zadevi C-437/08

- 148 Predložitveno sodišče z vprašanjema v zadevi C-437/08 v bistvu sprašuje, prvič, ali člen 63 PDEU nasprotuje nacionalni zakonodaji, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki določa, da se pod določenimi pogoji za dividende iz družbe s sedežem v drugi državi članici ali v tretji državi uporablja metoda odbitka, medtem ko so domače dividende vedno oproščene davka od dohodkov pravnih oseb, in ki za davčna leta, v katerih je družba prejemnica dividend izkazala izgubo od prihodkov iz dejavnosti, ne določa nobenega prenosa odbitka na poznejša obdobja.
- 149 Drugič, predložitveno sodišče želi izvedeti, ali so na podlagi člena 63 PDEU države članice za namene uporabe metode odbitka za tuje dividende dolžne upoštevati ne le davek od dohodkov pravnih oseb, plačan v državi, v kateri ima sedež družba izplačevalka dividend, temveč tudi pri viru odtegnjeni davek v tej državi članici.

## 1. Dopustnost

- 150 Avstrijska vlada meni, da vprašanja niso povezana s sporom v glavni stvari, saj se ta nanaša le na davčno obdobje 2002, to je na davčno obdobje, v katerem je izkazala izgubo od prihodkov iz dejavnosti. Morebiten prenos odbitka davka, plačanega v tujini, bi se lahko nanašal le na poznejša davčna obdobja.

151 To utemeljitev je treba zavrni.

152 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da čeprav se zadeva v glavni stvari nanaša le na obdavčitev v davčnem obdobju 2002, to je v letu, v katerem je družba Salinen izkazala izgubo, predložitveno sodišče z vprašanjema želi izvedeti, ali se uporaba metode odbitka za dividende, ki jih družba prejme od tuje družbe, v tem davčnem obdobju lahko šteje za enakovredno davčni oprostitvi navedenih dividend. Sprašuje tudi, ali je ta uporaba v skladu s členom 63 PDEU, če navedena metoda družbi prejemnici ne dopušča prenosa davka, plačanega v državi sedeža družbe izplačevalke dividend, na poznejša davčna obdobja.

153 V teh okoliščinah sta vprašanji, zastavljeni v zadevi C-437/08, dopustni.

## 2. Utemeljenost

154 Glede na vprašanji, ki ju je zastavilo predložitveno sodišče, je treba preveriti, prvič, ali člen 63 PDEU zavezuje državo članico, ki uporablja metodo odbitka za dividende, ki jih izplačajo tuje družbe, in metodo oprostitve za dividende, ki jih izplačajo domače družbe, da določijo prenos odbitka plačanega davka, kadar za davčno obdobje, med katerim družba prejemnica prejme dividende, ta izkaže izgubo od prihodkov iz dejavnosti.

- 155 Avstrijska vlada meni, da ji člen 63 PDEU ne nalaga določitve takega prenosa. Če bi bil namreč za dobiček v državi sedeža družbe izplačevalke dividend določen večji davek od davka, ki ga je pobrala država družbe prejemnice dividend, je ta druga država dolžna priznati davčni odbitek le v mejah zneska davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga mora plačati družba prejemnica dividend (zgoraj navedena sodba *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točka 52). Prav tako naj – kadar se zaradi izgube, ki jo izkaže družba prejemnica dividend v letu izplačila dividend, na izgubljene dividende ne plača noben nacionalni davek – država družbe prejemnice dividend ne bi bila dolžna priznati davčnega odbitka niti za davčno obdobje, ki ustreza temu letu, niti *a fortiori* za poznejša davčna obdobja.
- 156 V zvezi s tem je treba opozoriti, da člen 63 PDEU državi članici, ki pozna sistem izogibanja dvojnega ekonomskega obdavčevanja dividend, ki jih domačim družbam izplačajo druge domače družbe, nalaga priznanje enakovrednega obravnavanja dividend, ki jih domačim družbam izplačajo tuje družbe (glej zgoraj navedeno sodbo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točka 72).
- 157 V zadevi v glavni stvari je iz člena 10(6) KStG razvidno, da so v okviru zadevnega sistema odbitka dividende, ki jih izplačajo tuje družbe, vključene v obdavčljivo osnovo družbe prejemnice dividend, s čimer zmanjšajo – če je za zadevno davčno obdobje izkazana izguba – znesek te osnove do višine prejetih dividend. Znesek izgube, ki ga je mogoče prenesti na poznejša davčna obdobja, je tako zmanjšan v enakem obsegu. Nasprotno pa dividende iz domačih družb, ki so oproščene davka, nikakor ne vplivajo na obdavčljivo osnovo družbe prejemnice dividend in zato niti na njene morebitno prenesene izgube.
- 158 Iz tega sledi, da čeprav se za dividende, ki jih izplača tuja družba in jih prejme domača družba, davek od dohodkov pravnih oseb v državi članici, v kateri ima ta družba sedež, ne plača za davčno obdobje, med katerim so bile te dividende prejete, lahko

zmanjšanje izgub družbe prejemnice zanjo družbo povzroči – če ne more prenesti odbitka davka, ki ga je plačala družba izplačevalka – dvojno ekonomsko obdavčevanje teh dividend v poznejših davčnih obdobjih, če je njen poslovni izid pozitiven (glej v tem smislu sodbo z dne 12. februarja 2009 v zadevi Cobelfret, C-138/07, ZOdl., str. I-731, točki 39 in 40, in zgoraj navedeni sklep KBC-Bank in Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, točki 39 in 40). Nasprotno pa za dividende domačega izvora ni nobene tveganja dvojnega ekonomskega obdavčevanja, ker se v zvezi z njimi uporablja metoda oprostitve.

- 159 Ker nacionalna zakonodaja, kot je ta v postopku v glavni stvari, ne določa prenosa odbitka davka od dohodkov pravnih oseb, ki je bil plačan v državi sedeža družbe izplačevalke dividend, za tuje dividende v sistemu, kot je ta v postopku v glavni stvari, velja višje obdavčevanje od tistega, ki izhaja iz uporabe metode oprostitve za domače dividende.
- 160 Glede na navedeno v točki 156 te sodbe je treba šteti, da člen 63 PDEU nasprotuje taki zakonodaji.
- 161 V nasprotju s trditvami avstrijske vlade zakonodaje, kot je ta v postopku v glavni stvari, ni mogoče upravičiti s tem, da je v okviru uporabe metode odbitka določena država članica dolžna priznati davčni odbitek le v mejah zneska davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga morajo plačati družbe prejemnice dividend (glej zgoraj navedeno sodbo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točki 50 in 52).
- 162 Iz sodne prakse je sicer razvidno, da za enakovrednost metod oprostitve in odbitka ni potrebno, da se v okviru zadnje metode prizna davčni odbitek za dividende iz tujih



družb, ki bi bil večji od nacionalne ravni obdavčitve (glej zgoraj navedeno sodbo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točki 50 in 52). Priznanje davčnega odbitka v mejah zneska davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga morajo plačati družbe prejemnice dividend, namreč zadošča za odpravo dvojnega ekonomskega obdavčevanja izplačanih dividend.

<sup>163</sup> Vendar kot je razvidno iz točke 158 te sodbe, nacionalna zakonodaja, ki za dividende iz tujih družb ne dopušča prenosa odbitka davka, plačanega v tujini, medtem ko določa oprostitev davka od dohodkov pravnih oseb za domače dividende, ne prepreči dvojnega ekonomskega obdavčevanja tujih dividend.

<sup>164</sup> Ker pa je glede davčnega pravila za preprečevanje ali zmanjšanje dvojnega obdavčenja razdeljenega dobička položaj družbe delničarke, ki je prejela tuje dividende, primerljiv s položajem družbe, ki je prejela domače dividende, ker je v obeh primerih ustvarjeni dobiček načeloma lahko predmet verižnega obdavčevanja (glej zgoraj navedeno sodbo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točka 62), različnega obravnavanja domačih in tujih dividend kot v postopku v glavni stvari ni mogoče upravičiti z razliko v položaju, vezano na kraj, v katerem so sredstva vložena.

<sup>165</sup> Nazadnje, v nasprotju s trditvami italijanske vlade različnega obravnavanja iz postopka v glavni stvari ni mogoče upravičiti s potrebo izogniti se temu, da bi bile znotraj skupine družb, ki bi ji pripadali družba prejemnica dividend in tuja družba izplačevalka dividend, ustvarjene umetne tvorbe z namenom spremembe izvora dividend le zaradi pridobitve davčnih ugodnosti. Glede tega zadostuje ugotovitev, da se nacionalni ukrep iz postopka v glavni stvari, ki omejuje prosti pretok kapitala, ne nanaša posebej na povsem umetne tvorbe, ki bi bile brez ekonomske resničnosti in katerih edini cilj

bi bila pridobitev davčne ugodnosti (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Glaxo Wellcome, točka 89 in navedena sodna praksa). Poleg tega se, kot poudarja generalna pravobranilka v točki 160 sklepnih predlogov, obstoj povsem umetnih tvorb znotraj skupine družb zdi izključen v primeru, kot je ta v postopku v glavni stvari, saj je družba Salinen prejela dividende, ki izhajajo iz manj kot 10-odstotne udeležbe v kapitalu družbe izplačevalke in katerih solastnica z drugimi vlagatelji je prek domačega investicijskega sklada.

<sup>166</sup> Drugič, glede vprašanja, ali je treba v okviru uporabe metode odbitka upoštevati pri viru odtegnjeni davek v državi družbe izplačevalke, je treba opozoriti, da tak davek ustvarja, če ni odbit v državi, v kateri ima sedež družba prejemnica zadevnih dividend, pogoje za dvojno pravno obdavčevanje.

<sup>167</sup> V zvezi s tem je treba opozoriti, da je naloga vsake države članice, da ob upoštevanju prava Unije uredi svoj sistem obdavčevanja razdeljenega dobička ter v tem okviru opredeli davčno osnovo in davčno stopnjo, ki se uporabljata za delničarja, ki prejme dobiček (glej zlasti zgoraj navedeni sodbi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, točka 50, in Test Claimants in the FII Group Litigation, točka 47, ter sodbo z dne 20. maja 2008 v zadevi Orange European Smallcap Fund, C-194/06, ZOdl., str. I-3747, točka 30).

<sup>168</sup> Iz tega je po eni strani razvidno, da so lahko dividende, ki jih družba s sedežem v eni državi članici izplača delničarju, ki je rezident druge države članice, predmet pravnega dvojnega obdavčevanja, če se obe državi članici odločita izvrševati svojo davčno pristojnost in navedene dividende obdavčiti z davkom v breme delničarja (sodba z dne 16. julija 2009 v zadevi Damseaux, C-128/08, ZOdl., str. I-6823, točka 26).

- 169 Po drugi strani je Sodišče že razsodilo, da neugodnosti, ki jih lahko povzroči vzporedno izvrševanje davčne pristojnosti različnih držav članic, ne pomenijo omejitev, ki so prepovedane s Pogodbo, če to izvrševanje ni diskriminatorno (sodba z dne 3. junija 2010 v zadevi Komisija proti Španiji, C-487/08, ZOdl., str. I-4843, točka 56 in navedena sodna praksa).
- 170 Ker pravo Unije v sedanjem stanju razvoja ne predpisuje splošnih meril za porazdelitev pristojnosti med državami članicami glede odprave dvojnega obdavčevanja v Uniji, to, da lahko navedene dividende obdavči tako država članica, iz katere dividende izvirajo, kot država članica, katere rezident je delničar, ne pomeni, da je dolžnost zadnjenavedene, da v skladu s pravom Unije prepreči neugodnosti, ki jih lahko povzroči izvrševanje tako razdeljene pristojnosti med državama članicama (glej zgoraj navedeno sodbo Damseaux, točki 30 in 34, in sodbo z dne 15. aprila 2010 v zadevi CIBA, C-96/08, ZOdl., str. I-2911, točki 27 in 28).
- 171 V teh okoliščinah člena 63 PDEU ni mogoče razlagati tako, da državo članico zavezuje, da v davčni zakonodaji določi odbitek davka, plačanega na dividende prek pri viru odtegnjenega davka v drugi državi članici, zaradi izogibanja dvojnega pravnega obdavčevanja dividend, ki jih prejme družba s sedežem v prvi državi članici, pri čemer je obdavčitev rezultat vzporednega izvrševanja davčnih pristojnosti zadevnih držav članic (glej v tem smislu sodbo z dne 14. novembra 2006 v zadevi Kerckhaert in Morres, C-513/04, ZOdl., str. I-10967, točke od 22 do 24).
- 172 Enako ugotovitev je treba sprejeti še toliko bolj, kadar dvojno pravno obdavčevanje izhaja iz vzporednega izvrševanja davčnih pristojnosti države članice in tretje države, kot je razvidno iz točk 119 in 120 te sodbe.

173 Glede na vse navedeno je treba na zastavljena vprašanja odgovoriti, da je treba člen 63 PDEU razlagati tako, da:

- nasprotuje nacionalni ureditvi, ki domačim družbam priznava možnost prenosa izgub, nastalih v nekem davčnem obdobju, na poznejša davčna obdobja in preprečuje dvojno ekonomsko obdavčevanje dividend z uporabo metode oprostitve za domače dividende, medtem ko za dividende, ki jih izplačajo družbe s sedežem v drugi državi članici ali v tretji državi, uporablja metodo odbitka, kadar taka ureitev ob uporabi metode odbitka ne dopušča prenosa odbitka davka od dohodkov pravnih oseb, plačanega v državi, v kateri ima sedež družba izplačevalka dividend, na poznejša davčna obdobja, če je v davčnem obdobju, v katerem je družba prejemnica dividend prejela tuje dividende, ta družba izkazala izgubo od prihodkov iz dejavnosti, in
  
- ne zavezuje države članice, da v svoji davčni zakonodaji določi odbitek davka, plačanega na dividende prek pri viru odtegnjenega davka v drugi državi članici ali v tretji državi, zaradi izogibanja dvojnega pravnega obdavčevanja dividend, ki jih prejme družba s sedežem v prvi državi članici, pri čemer je obdavčitev rezultat vzporednega izvrševanja davčnih pristojnosti zadevnih držav članic.

#### **IV – Stroški**

174 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 (tretji senat) razsodilo:

1. Člen 63 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji države članice, ki določa oprostitev davka od dohodkov pravnih oseb za dividende iz portfeljev od deležev, ki so v lasti domačih družb, in ki tako oprostitev za dividende iz portfeljev iz družb s sedežem v tretjih državah podpisnicah Sporazuma o enotnem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 pogojuje z obstojem splošnega sporazuma o medsebojni upravni pomoči in pomoči pri izvršbi, sklenjenega med državo članico in zadevno tretjo državo, ker se za doseg ciljev zadevne zakonodaje zahteva le sporazum o medsebojni pomoči na upravnem področju.
  
2. Člen 63 PDEU je treba razlagati tako, da ne nasprotuje zakonodaji države članice, v skladu s katero so davka od dohodkov pravnih oseb oproščene dividende iz portfeljev, ki jih domača družba prejme od druge domače družbe, medtem ko se ta davek obračuna za dividende iz portfeljev, ki jih domača družba prejme od družbe s sedežem v drugi državi članici ali v tretji državi podpisnici Sporazuma o enotnem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992, če se davek, plačan v državi sedeža zadnjenavedene družbe, odbije od davka, ki ga je treba plačati v državi članici družbe prejemnice dividend, in če upravna bremena, naložena družbi prejemnici dividend za uveljavljanje takega odbitka, niso pretirana. Podatki, ki jih zahteva nacionalna davčna uprava od družbe prejemnice dividend in se nanašajo na davek, ki je bil dejansko obračunan od dohodkov družbe izplačevalke dividend v državi, v kateri ima ta družba sedež, so povezani s samim delovanjem metode odbitka in jih ni mogoče šteti za pretirano upravno breme.

3. Člen 63 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji, na podlagi katere so zaradi izogibanja dvojnega ekonomskega obdavčevanja davka od dohodkov pravnih oseb oproščene dividende iz portfeljev, ki jih domača družba prejme od druge domače družbe, in na podlagi katere za dividende, ki jih izplača družba s sedežem v tretji državi, ki ni podpisnica Sporazuma o enotnem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992, ni določena niti oprostitev dividend niti sistem odbitka davka, ki ga je družba izplačevalka plačala v državi, v kateri ima sedež.
  
4. Člen 63 PDEU ne nasprotuje praksi nacionalnega davčnega organa, ki za dividende iz nekaterih tretjih držav uporablja metodo odbitka pod določenim pragom udeležbe družbe prejemnice dividend v kapitalu družbe izplačevalke dividend in metodo oprostitve nad navedenim pragom, medtem ko sistematično uporablja metodo oprostitve za domače dividende, vendar le, če zadevni mehanizmi, katerih namen je izogibanje ali zmanjšanje verižnega obdavčevanja, vodijo do enakovrednega rezultata. To, da nacionalna davčna uprava od družbe prejemnice dividend zahteva podatke v zvezi z davkom, ki je bil dejansko obračunan od dohodkov družbe izplačevalke dividend v tretji državi, v kateri ima zadnja sedež, je povezano s samim delovanjem metode odbitka in kot tako ne vpliva na enakovrednost metod oprostitve in odbitka.
  
5. Člen 63 PDEU je treba razlagati tako, da:
  - nasprotuje nacionalni ureditvi, ki domačim družbam priznava možnost prenosa izgub, nastalih v nekem davčnem obdobju, na poznejša davčna obdobja in preprečuje dvojno ekonomsko obdavčevanje dividend z uporabo metode oprostitve za domače dividende, medtem ko za dividende, ki jih izplačajo družbe s sedežem v drugi državi članici ali v tretji

**državi, uporablja metodo odbitka, kadar taka ureditev ob uporabi metode odbitka ne dopušča prenosa odbitka davka od dohodkov pravnih oseb, plačanega v državi, v kateri ima sedež družba izplačevalka dividend, na poznejša davčna obdobja, če je v davčnem obdobju, v katerem je družba prejemnica dividend prejela tuje dividende, ta družba izkazala izgubo od prihodkov iz dejavnosti, in**

- **ne zavezuje države članice, da v svoji davčni zakonodaji določi odbitek davka, plačanega na dividende prek pri viru odtegnjenega davka v drugi državi članici ali v tretji državi, zaradi izogibanja dvojnega pravnega obdavčevanja dividend, ki jih prejme družba s sedežem v prvi državi članici, pri čemer je obdavčitev rezultat vzporednega izvrševanja davčnih pristojnosti zadevnih držav članic.**

Podpisi