Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 13. novembra 2012*

„Člena 49 PDEU in 63 PDEU — Razdeljevanje dividend — Davek od dohodkov pravnih oseb — Zadeva C-446/04 — Test Claimants in the FII Group Litigation — Razlaga sodbe — Preprečevanje dvojnega ekonomskega obdavčevanja — Enakovrednost metode oprostitev plačila davka in metode odbitkov — Pojma ‚davčna stopnja' in ‚različna raven obdavčitve' — Dividende, prejete iz tretjih držav"

V zadevi C-35/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Združeno kraljestvo), z odločbo z dne 20. decembra 2010, ki je prispela na Sodišče 21. januarja 2011, v postopku

Test Claimants in the FII Group Litigation

proti

Commissioners of Inland Revenue,

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi V. Skouris, predsednik, K. Lenaerts (poročevalec), podpredsednik, A. Tizzano, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, A. Rosas, predsedniki senatov, U. Lõhmus, E. Levits, A. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot in A. Arabadžiev, sodniki,

generalni pravobranilec: N. Jääskinen,

sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 7. februarja 2012,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za Test Claimants in the FII Group Litigation G. Aaronson, QC, in P. Farmer, barrister,

— za vlado Združenega kraljestva S. Ossowski, zastopnik, skupaj s K. Bacon, barrister,

— za nemško vlado T. Henze in K. Petersen, agenta,

— za Irsko D. O'Hagan, agent, ob sodelovanju z A. Collinsom, SC, in N. McNicholasom, BL,

* Jezik postopka: angleščina.

— za francosko vlado G. de Bergues in N. Rouam, agenta,

— za nizozemsko vlado C. Wissels in B. Koopman, agentki,

— za Evropsko komisijo R. Lyal in W. Mölls, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 19. julija 2012

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 49 PDEU in 63 PDEU.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru uporabe sodbe z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, ZOdl., str. I-11753) in se nanaša na pojasnitev več točk navedene sodbe.

Pravni okvir Združenega kraljestva

3 Na podlagi veljavne davčne zakonodaje Združenega kraljestva je treba od dobička, ki ga med obračunskim letom ustvari vsaka družba rezidentka države članice in vsaka družba, ki ni rezidentka, ampak v njej opravlja komercialno dejavnost prek podružnice ali poslovne enote, plačati davek od dohodkov pravnih oseb v navedeni državi.

4 Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska od leta 1973 uporablja davčni sistem, imenovan „sistem delnega odbitka“, v skladu s katerim se, kadar družba rezidentka razdeli dobiček – da se prepreči ekonomsko dvojno obdavčevanje – del davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga je plačala ta družba, odbije od obveznosti njenih delničarjev. Ta sistem je do 6. aprila 1999 temeljil, prvič, na akontaciji davka od dohodkov pravnih oseb, ki jo je plačala družba razdeljevalka dividend, in drugič, na dobropisu davka, podeljenem delničarjem prejemnikom dividend, ter – kar zadeva družbe prejemnice dividend, rezidentke Združenega kraljestva – na oprostitvi davka od dohodkov pravnih oseb od dividend, prejetih od družbe, ki je tudi rezidentka te države članice.

Akontacija davka od dohodkov pravnih oseb

5 Družba rezidentka Združenega kraljestva, ki svojim delničarjem izplača dividende, je v skladu s členom 14 Income and Corporation Taxes Act 1988 (zakon iz leta 1988 o dohodnini in o davkih od dohodkov pravnih oseb, v nadaljevanju: ICTA) v različici, ki se je uporabljala v obdobju dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, dolžna plačati akontacijo davka od dohodkov pravnih oseb („advance corporation tax“, v nadaljevanju: ACT), ki se izračuna od zneska ali vrednosti opravljene razdelitve.

6 Družba ima pravico, da v določenem obsegu odbije ACT, ki je bila plačana iz naslova razdelitve, opravljene v danem obračunskem letu, od zneska, ki ga je dolžna plačati iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb („mainstream corporation tax“) v tem obračunskem letu. Če davčni dolg družbe iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb ne zadostuje za to, da bi se ACT odbila v celoti, se lahko presežek ACT prenese bodisi na prejšnje ali poznejše obračunsko leto bodisi na od te družbe odvisne družbe, ki ga lahko odbijejo od zneska, ki so ga same dolžne plačati iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb. Odvisne družbe, na katere se lahko prenese presežna ACT, so lahko le odvisne družbe rezidentke Združenega kraljestva.

7 Skupina družb, ki imajo sedež v tej državi članici, se lahko odloči tudi za sistem obdavčenja skupine, ki družbam pripadnicam te skupine omogoča, da plačilo ACT odložijo do takrat, ko začne obvladujoča družba te skupine razdeljevati dividende.

Položaj delničarjev rezidentov, ki prejemajo dividende družb rezidentk

8 Člen 208 ICTA določa, da kadar družba rezidentka Združenega kraljestva prejme dividende družbe, ki je tudi rezidentka te države članice, iz naslova teh dividend ni zavezana za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb.

9 Poleg tega ima v skladu s členom 231(1) ICTA na podlagi vsake razdelitve dividend ene družbe rezidentke drugi družbi rezidentki, od katere je treba plačati ACT, ta druga družba rezidentka pravico do dobropisa davka, ki je enak deležu zneska ACT, ki ga je plačala prva družba.

10 V skladu s členom 238(1) ICTA sestavljata pri družbi prejemnici dividend prejete dividende in dobropis davka skupaj „oproščeni dohodek iz naložb“ („franked investment income“ ali „FII“).

11 Družba rezidentka Združenega kraljestva, ki je od druge družbe rezidentke prejela dividende, zaradi razdelitve katerih je imela pravico do dobropisa davka, lahko prevzame znesek ACT, ki ga je plačala ta druga družba, in ga odbije od zneska ACT, ki ga mora plačati sama, ko svojim delničarjem razdeli dividende, tako da plača ACT samo za presežek.

Položaj delničarjev rezidentov, ki prejemajo dividende družb rezidentk

12 Kadar prejme družba rezidentka Združenega kraljestva dividende družbe nerezidentke, je iz naslova teh dividend zavezana za davek od dohodkov pravnih oseb.

13 V takem primeru družba prejemnica navedenih dividend nima pravice do dobropisa davka, prejete dividende pa niso opredeljene kot oproščeni dohodki iz naložb. Vendar pa je v skladu s členoma 788 in 790 ICTA upravičena do olajšave iz naslova davka, ki ga je plačala družba razdeljevalka dividend v državi, v kateri je rezidentka, to je olajšave, ki se prizna bodisi na podlagi zakonodaje, ki velja v Združenem kraljestvu, bodisi na podlagi sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki ga je Združeno kraljestvo sklenilo s to drugo državo.

14 Nacionalna zakonodaja tako omogoča, da se od davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga mora plačati družba rezidentka prejemnica dividend, odbijejo pri viru odtegnjeni davki od dividend, ki jih je razdelila družba nerezidentka. Če navedena družba rezidentka prejemnica neposredno ali posredno obvladuje – ali če je odvisna družba družbe, ki neposredno ali posredno obvladuje – 10 % ali več glasovalnih pravic družbe razdeljevalke dividend, se olajšava razširi na tuji temeljni davek od dohodkov pravnih oseb, ki se plača od dobička, iz katerega so izplačane dividende. Ta davek, ki je plačan v tujini, je lahko predmet olajšave samo do višine zneska, ki ga je iz naslova davka od zadevnih dohodkov pravnih oseb treba plačati v Združenem kraljestvu.

15 Enake določbe se uporabljajo na podlagi sporazumov o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki jih je sklenilo Združeno kraljestvo.

16 Ko začne družba rezidentka razdeljevati dividende svojim delničarjem, je dolžna plačati ACT.

17 Kar zadeva možnost odbitja ACT, ki je bila plačana iz naslova take razdelitve, od zneska, ki ga je iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb dolžna plačati navedena družba rezidentka, je lahko posledica dejstva, da prejme taka družba rezidentka dividende družbe nerezidentke, presežek ACT, predvsem

zato, ker – kot je bilo navedeno v točki 13 te sodbe – razdelitev dividend, ki jo izvede družba nerezidentka, ne povzroči nastanka dobropisa davka, ki ga je mogoče odbiti od zneska ACT, ki ga mora družba rezidentka plačati ob razdelitvi dividend svojim delničarjem.

Ureditev dividend od tujega dohodka

18 Od 1. julija 1994 se lahko družba rezidentka, ki je prejela dividende družbe nerezidentke, ob razdelitvi dividend svojim delničarjem odloči, da bo te dividende opredelila kot dividende od tujega dohodka („foreign income dividend“, v nadaljevanju: FID), od katerih se plača ACT, vendar pa tej družbi omogočajo, da lahko takrat, ko FID dosežejo raven prejetih tujih dividend, zahteva vračilo presežka ACT.

19 Medtem ko je treba ACT plačati v štirinajstih dneh po trimesečnem obdobju, v katerem so bile dividende izplačane, je mogoče zahtevati vračilo presežka ACT takrat, ko je družba rezidentka dolžna plačati davek od dohodkov pravnih oseb, to je devet mesecev po koncu obračunskega obdobja.

20 Sistem ACT, ki vključuje tudi sistem FID, je bil odpravljen za dividende, ki so bile razdeljene od 6. aprila 1999 dalje.

Dejansko stanje spora o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

21 Prvič, High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, želi pojasnitev točke 56 in točke 1 izreka zgoraj navedene sodbe Test Claimants in the FII Group Litigation. Opozarja, da je Sodišče v točkah od 48 do 53, 57 in 60 te sodbe odločilo, da nacionalna zakonodaja, v skladu s katero se za domače dividende uporablja metoda oprostitev, za tuje dividende pa metoda odbitkov, ni v nasprotju s členoma 49 PDEU in 63 PDEU, če davčna stopnja za tuje dividende ni višja od davčne stopnje, ki se uporablja za domače dividende, in če je dobropis davka najmanj enak znesku, ki je bil plačan v državi članici družbe razdeljevalke dividend, in največ tak kot znesek obdavčitve, ki se uporablja v državi članici družbe prejemnice dividend.

22 Tožeče stranke v postopku v glavni stvari pred Sodiščem opozarjajo, da so, kot je razvidno iz točke 54 zgoraj navedene sodbe Test Claimants in the FII Group Litigation, „na podlagi v Združenem kraljestvu veljavne zakonodaje v primeru razdelitve domačih dividend te pri družbi prejemnici dividend oproščene davka od dohodkov pravnih oseb, ne glede na davek, ki ga je plačala družba razdeljevalka dividend, to je tudi takrat, ko zaradi olajšav, ki jih uživa, ta družba ne dolguje davka ali plača davek od dohodkov pravnih oseb, nižji od nominalne stopnje, ki se uporablja v Združenem kraljestvu“. V zvezi s tem je Sodišče v točkah 55 in 56 navedene sodbe ugotovilo:

„55 Vlada Združenega kraljestva tega ni izpodbijala, trdi pa, da se uporabi različna raven obdavčitve družbe razdeljevalke dividend in družbe prejemnice dividend samo v izjemnih okoliščinah, ki v postopku v glavni stvari niso podane.

56 Glede tega mora predložitveno sodišče preveriti, ali je davčna stopnja enaka in ali gre za različne ravni obdavčitve samo v nekaterih primerih zaradi spremembe obdavčljive osnove zaradi nekaterih izjemnih olajšav.“

23 Po izreku zgoraj navedene sodbe Test Claimants in the FII Group Litigation so tožeče stranke v postopku v glavni strani pred High Court of Justice (England in Wales), Chancery Division, predložile mnenja izvedencev, da bi dokazale, da je bila v večini primerov dejanska stopnja obdavčitve dobička družb rezidentk nižja od nominalne davčne stopnje in da torej tega primera ni mogoče opredeliti kot izjemnega.

24 Toženi stranki v postopku v glavni stvari nista nasprotovali dokazom tožeče stranke glede dejanskih stopenj obdavčitve družb rezidentk. Nasprotno, menili sta, da preverjanje, ki ga mora opraviti nacionalno sodišče na podlagi točke 56 zgoraj navedene sodbe Test Claimants in the FII Group Litigation, ni bilo povezano z dejanskimi stopnjami obdavčitve. Toženi stranki sta glede dejstva, da je Združeno kraljestvo v pisnih stališčih Sodišču omenilo olajšavo, ki jo določa nacionalna zakonodaja v korist malih podjetij, zatrjevali, da mora predložitveno sodišče preučiti le, ali do različnih nominalnih davčnih stopenj za družbe rezidentke razdeljevalke dividend na eni strani in družbe rezidentke prejemnice dividend na drugi strani pride le v zelo izjemnih okoliščinah.

25 Predložitveno sodišče meni, da mora preveriti dejansko stopnjo obdavčitve, ki se uporablja za dobiček, ki ga razdelijo družbe rezidentke, vendar kljub temu meni, da mora glede tega postaviti vprašanje Sodišču.

26 Drugič, predložitveno sodišče želi pojasnitev točk 2 in 4 izreka zgoraj navedene sodbe Test Claimants in the FII Group Litigation. Sprašuje, ali se ti točki uporabljata le, kadar družba rezidentka Združenega kraljestva neposredno prejme dividende od odvisne družbe nerezidentke, ki je za dobiček, iz katerega se razdelijo dividende, plačala davek od dohodka pravnih oseb v državi članici rezidentstva, ali pa veljata tudi, če sama odvisna družba nerezidentka ni plačala nobenega davka – oziroma je plačala zelo nizek davek – in so bile dividende izplačane iz dobička, ki zajema dividende, ki jih je plačala odvisna družba nižje stopnje, ki je rezidentka države članice, iz dobička, za katerega se je v tej državi plačal davek od dohodka pravnih oseb.

27 Predložitveno sodišče v zvezi s tem pojasnjuje, da odvisna družba nerezidentka v državi članici rezidentstva pogosto ne plača nobenega davka na dobiček, iz katerega se izplačajo dividende obvladujoči družbi rezidentki. To je tako predvsem zato, ker mednarodne skupine na splošno uporabljajo vmesne holdinške družbe, ki plačujejo malo ali pa nič davka na svoj dobiček. Države, v katerih imajo take holdinške družbe sedež, podeljujejo olajšave glede dvojnega obdavčevanja za davek, ki bremeni razdeljeni dobiček.

28 Tretjič, predložitveno sodišče želi izvedeti, ali točka 2 izreka zgoraj navedene sodbe Test Claimants in the FII Group Litigation velja le v primeru, v katerem je družba rezidentka, ki prejema dividende od družbe nerezidentke, sama plačala ACT, ali tudi v primerih, ko je navedena družba rezidentka izbrala sistem obdavčitve skupine. V okviru take ureditve ACT plača družba rezidentka, ki je višje v strukturi skupine. Predložitveno sodišče želi tudi izvedeti, ali je treba v zadnjenavedenem primeru, ki ga je Sodišče v točki 10 zgoraj navedene sodbe Test Claimants in the FII Group Litigation izključilo, ugotoviti kršitev prava Unije, tako da ima družba, ki je višje v strukturi skupine in ki je dejansko plačala ACT, na podlagi načel, ki jih je Sodišče določilo v sodbi z dne 9. novembra 1983 v zadevi San Giorgio (199/82, Recueil, str. 3595), pravico do povračila.

29 Vendar toženi stranki v postopku v glavni stvari menita, da je bila ACT, ki jo je navedena družba plačala v gotovini, upravičeno zahtevana, tako da so izgube, ki jih utrpi ta družba, lahko predmet odškodninske tožbe le, če so izpolnjeni pogoji, ki jih je Sodišče določilo v sodbi z dne 5. marca 1996 v združenih zadevah Brasserie du pêcheur in Factortame (C-46/93 in C-48/93, Recueil, str. I-1029).

30 Četrtič, predložitveno sodišče opozarja, da je bilo prvo vprašanje, postavljeno v zgoraj navedeni sodbi Test Claimants in the FII Group Litigation, omejeno na dividende, prejete od družb rezidentk drugih držav članic. Ko pa se je zadeva vrnila na High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, so tožeče stranke v postopku v glavni stvari trdile, da je bila ob upoštevanju razvoja sodne prakse Sodišča ureditev Združenega kraljestva v nasprotju tudi s členom 63 PDEU v delu, v katerem se uporablja za dividende, prejete od odvisnih družb rezidentk tretjih držav. Tožeče stranke so trdile, da se člen 63 PDEU uporablja, če se zakonodaja Združenega kraljestva uporablja ne glede na obseg udeležbe zadevnega delničarja v družbi razdeljevalki rezidentki tretje države.

31 Vendar toženi stranki menita, da se člen 63 PDEU ne uporablja, če ima družba rezidentka države članice dokončen vpliv na odločitve družbe iz tretje države in lahko določa njene dejavnosti. Predložitveno sodišče meni, da sodbe z dne 24. maja 2007 v zadevi Holböck (C-157/05, ZOdl., str. I-4051), z dne 18. decembra 2007 v zadevi A (C-101/05, ZOdl., str. I-11531) in z dne 17. septembra 2009 v zadevi Glaxo Wellcome (C-182/08, ZOdl., str. I-8591) potrjujejo trditev tožečih strank v postopku v glavni stvari.

32 Petič, predložitveno sodišče želi pojasnitev točke 3 izreka zgoraj navedene sodbe Test Claimants in the FII Group Litigation, ki se nanaša na zakonodajo o ACT, ki je navedena v točki 6 te sodbe in ki omogoča, da obvladujoča družba rezidentka Združenega kraljestva prenese presežek ACT na svoje odvisne družbe rezidentke, tako da se ACT lahko pobota tudi z obveznostjo teh odvisnih družb, da plačajo davek od dohodka pravnih oseb. Tožeče stranke v postopku v glavni stvari so trdile, da je ta zakonodaja nasprotovala členu 49 PDEU, ker je bila ta možnost omejena na odvisne družbe rezidentke Združenega kraljestva. Trdile so, da je bilo Združeno kraljestvo, ker se je odločilo uporabljati taka pravila, dolžno predvideti enakovredno olajšavo, kot je na primer povračilo ACT, ki se lahko pobota z davkom od dohodka pravnih oseb, ki ga plačajo odvisne družbe, ustanovljene v Evropski uniji.

33 Sodišče je v točki 115 zgoraj navedene sodbe Test Claimants in the FII Group Litigation začelo obravnavo tega vprašanja z ugotovitvijo, „[…] da se je pred Sodiščem razpravljalo samo o tem, da družbi rezidentki ni omogočeno, da bi presežno ACT prenesla na odvisne družbe nerezidentke, da bi jo te lahko odbile od davka od dohodkov pravnih oseb, ki so ga dolžne plačati v Združenem kraljestvu za dejavnosti, ki so jih opravljale v tej državi članici“.

34 Odgovor, podan v točki 139 in točki 3 izreka navedene sodbe, se torej ne nanaša na primer, v katerem je družba nerezidentka obdavčena le z davkom od dohodkov pravnih oseb v državi članici, v kateri je rezidentka. Predložitveno sodišče zato želi ugotoviti, ali je odgovor v točki 3 izreka zgoraj navedene sodbe Test Claimants in the FII Group Litigation drugačen, če odvisne družbe nerezidentke, na katere ni mogoče prenesti presežka ACT, niso zavezane plačilu davka v državi članici obvladujoče družbe.

35 V teh okoliščinah je High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali se sklicevanje na ‚davčno stopnjo‘ in ‚različne ravni obdavčitve‘ v točki 56 [zgoraj navedene sodbe Test Claimants in the FII Group Litigation]:

(a) nanaša le na zakonske ali nominalne stopnje davka ali

(b) na dejanske stopnje davka, ki je bil plačan, in na zakonske ali nominalne stopnje davka ali pa

(c) imata navedeni besedni zvezi še kakšen drugačen pomen, in če ga imata, kakšen?

2. Ali se odgovor Sodišča na drugo in četrto vprašanje iz predložitvenega sklepa v zadevi[, v kateri je bila izdana zgoraj navedena sodba Test Claimants in the FII Group Litigation,] spremeni, če:

(a) družba nerezidentka, ki izplačuje dividende družbi rezidentki, ne plača (ali ne plača v celoti) tujega davka od dohodkov pravnih oseb, ampak se te dividende izplača iz dobičkov, ki zajemajo dividende, ki jih je izplačala neposredno ali posredno odvisna družba rezidentka v državi članici, in to iz dobičkov, za katere je bil davek plačan v tej državi, in/ali

(b) [ACT] ne plača družba rezidentka, ki je prejela dividende od družbe nerezidentke, ampak jo plača njena neposredna ali posredna matična družba rezidentka na podlagi nadaljnje distribucije dobičkov družbe prejemnice, ki posredno ali neposredno zajemajo dividende?

3. Ali ima družba, ki plača ACT v okoliščinah, opisanih […] v točki (b) drugega vprašanja, pravico do vračila neupravičeno odmerjenega davka ([zgoraj navedena sodba] San Giorgio) ali pa ima le pravico do odškodnine ([zgoraj navedena sodba] Brasserie du Pêcheur in Factortame)?

4. Če se sporna nacionalna zakonodaja ne uporablja izključno za položaje, v katerih matična družba izvršuje odločujoč vpliv nad družbo, ki izplačuje dividende, ali se lahko družba rezidentka sklicuje na člen 63 PDEU […] v zvezi z dividendami, ki jih je prejela od odvisne družbe, nad katero izvršuje odločujoč vpliv in ki je rezidentka v tretji državi?

5. Ali se odgovor Sodišča na tretje vprašanje v zadevi[, v kateri je bila izdana zgoraj navedena sodba Test Claimants in the FII Group Litigation,] uporablja tudi, če odvisne družbe nerezidentke, na katere ni mogoče prenesti davka, niso zavezane plačilu davka v državi članici matične družbe?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

36 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člena 49 PDEU in 63 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta zakonodaji države članice, v skladu s katero se za domače dividende uporablja metoda oprostitev, za tuje dividende pa metoda odbitkov, če je v navedeni državi članici dejanska stopnja obdavčitve dobička družb na splošno nižja od nominalne davčne stopnje.

37 Poudariti je treba, da je, kar zadeva davčno ureditev, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, katere namen je preprečevanje dvojnega ekonomskega 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 (zgoraj navedena sodba Test Claimants in the FII Group Litigation, točka 62, in sodba z dne 10. februarja 2011 v združenih zadevah Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen, C-436/08 in C-437/08, ZOdl., str. I-305, točka 59).

38 V teh okoliščinah člena 49 PDEU in 63 PDEU nalagata državi članici, ki pozna sistem preprečevanja dvojnega ekonomskega obdavčevanja dividend, ki jih rezidentom izplačajo družbe rezidentke, naj enakovredno obravnava dividende, ki jih rezidentom izplačajo družbe nerezidentke (glej zgoraj navedeni sodbi Test Claimants in the FII Group Litigation, točka 72, ter Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen, točka 60).

39 Dalje, spomniti je treba, da je Sodišče razsodilo, da lahko država članica načeloma prepreči verižno obdavčevanje dividend, ki jih prejme družba rezidentka, z izbiro metode oprostitev, če dividende izplača družba rezidentka, in metode odbitkov, če jih izplača družba nerezidentka. Ti metodi sta namreč enakovredni, če davčna stopnja za tuje dividende ni višja od davčne stopnje, ki se uporablja za domače dividende, ter če je dobropis davka 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 navedeni sodbi Test Claimants in the FII Group Litigation, točki 48 in 57, ter Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen, točka 86; sodbo z dne 15. septembra 2011 v zadevi Accor, C-310/09, ZOdl., str. I-8115, točka 88, 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).

40 V zvezi s tem je treba poudariti, da ker pravo Unije v sedanjem stanju ne predpisuje splošnih meril za porazdelitev pristojnosti med državami članicami glede odprave dvojnega obdavčevanja v Uniji (sodbi z dne 14. novembra 2006 v zadevi Kerckhaert in Morres, C-513/04, ZOdl., str. I-10967, točka 22, in z dne 8. decembra 2011 v zadevi Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, C-157/10, ZOdl., str. I-13023,

točka 31 in navedena sodna praksa), lahko vsaka država članica prosto uredi svoj sistem obdavčenja razdeljenega dobička, vendar pod pogojem, da zadevni sistem ne pomeni diskriminacije, ki je prepovedana s PDEU. Vendar bi obveznost države članice, v kateri ima sedež družba prejemnica dividend, da tuje dividende oprosti davka od dohodkov pravnih oseb, vplivala na pristojnost zadevne države članice, da ob upoštevanju načela prepovedi diskriminacije tako razdeljeni dobiček obdavči po stopnji, določeni v njeni zakonodaji.

41 Kot je razvidno iz točke 54 zgoraj navedene sodbe Test Claimants in the FII Group Litigation, so tožeče stranke v postopku v glavni stvari ugovarjale temu, da sta metoda oprostitev in metoda odbitkov enakovredni, in zatrjevale, da so na podlagi v Združenem kraljestvu veljavne zakonodaje v primeru razdelitve domačih dividend te pri družbi prejemnici dividend oproščene davka od dohodkov pravnih oseb, ne glede na davek, ki ga je plačala družba razdeljevalka dividend, to je tudi takrat, ko zaradi olajšav, ki jih uživa, ta družba ne dolguje davka ali plača davek od dohodkov pravnih oseb, nižji od nominalne davčne stopnje, ki se uporablja v Združenem kraljestvu.

42 Sodišče je v točki 56 zgoraj navedene sodbe Test Claimants in the FII Group Litigation predložitveno sodišče torej pozvalo, naj preveri, ali je davčna stopnja enaka in ali gre za različne ravni obdavčitve samo v nekaterih primerih zaradi spremembe obdavčljive osnove zaradi nekaterih izjemnih olajšav.

43 Zato je treba v bistvu šteti, da bo v smislu sodne prakse, navedene v točki 39 te sodbe, davčna stopnja za tuje dividende višja od davčne stopnje, ki se uporablja za domače dividende, in da bo zato enakovrednost metode oprostitev in metode odbitkov ogrožena v okoliščinah, ki so navedene v nadaljevanju.

44 Prvič, če se za družbo rezidentko razdeljevalko dividend uporablja nominalna davčna stopnja, ki je nižja od nominalne davčne stopnje, ki se uporablja za družbo rezidentko, ki prejme navedene dividende, bo zaradi davčne oprostitve domačih dividend pri zadnjenavedeni družbi obdavčitev razdeljenega dobička nižja, kot je obdavčitev na podlagi uporabe metode odbitkov za tuje dividende, ki jih prejme ista družba rezidentka, vendar v tem primeru od družbe nerezidentke, katere dobiček je prav tako nizko obdavčen med drugim zaradi nižje nominalne davčne stopnje.

45 Zaradi uporabe metode oprostitev se bo pri obdavčitvi razdeljenega dobička iz domačega vira za družbo razdeljevalko dividend uporabljala nižja nominalna davčna stopnja, medtem ko se bo zaradi uporabe metode odbitkov za tuje dividende pri obdavčitvi razdeljenega dobička za družbo prejemnico dividend uporabljala višja nominalna davčna stopnja.

46 Drugič, davčna oprostitev dividend, ki jih je razdelila družba rezidentka, in uporaba metode odbitkov za dividende, ki jih je razdelila družba nerezidentka, ki tako kot ta, določena v ureditvi, ki je predmet postopka v glavni stvari, upošteva dejansko stopnjo obdavčitve dobička v državi članici izvora, prav tako nista več enakovredni, če se za dobiček družbe rezidentke, ki razdeli dividende, v državi članici rezidentki uporablja nižja dejanska stopnja obdavčitve, kot je nominalna davčna stopnja, ki se uporablja.

47 Davčna oprostitev domačih dividend namreč ne povzroči davčne obremenitve družbe rezidentke, ki prejema navedene dividende neodvisno od dejanske stopnje obdavčitve, ki se je uporabljala za dobiček, iz katerega so bile izplačane dividende. Nasprotno, uporaba metode odbitkov za tuje dividende bo povzročila dodatno obremenitev družbe rezidentke prejemnice dividend, če dejanska stopnja obdavčitve, uporabljena za dobiček družbe razdeljevalke dividend, ne doseže nominalne davčne stopnje, ki se uporablja za dobičke družbe rezidentke prejemnice dividend.

48 V nasprotju z metodo oprostitev metoda odbitkov torej ne omogoča prenosa davčne olajšave za temeljni davek od dohodkov pravnih oseb, ki je bila odobrena družbi razdeljevalki dividend, na družbo delničarko.

49 Ob upoštevanju tega se preverjanje, h kateremu je Sodišče v točki 56 zgoraj navedene sodbe Test Claimants in the FII Group Litigation pozvalo predložitveno sodišče, nanaša tako na nominalne davčne stopnje, ki se uporabljajo, kot na dejansko stopnjo obdavčitve. „Davčna stopnja“, na katero se sklicuje v navedeni točki 56, se namreč nanaša na nominalno davčno stopnjo, „različne ravni obdavčitve […] zaradi spremembe obdavčljive osnove“ pa na dejanske stopnje obdavčitve. Predvsem zaradi olajšav, zaradi katerih se obdavčljiva osnova zniža, je lahko dejanska stopnja obdavčitve nižja od nominalne davčne stopnje.

50 Glede morebitne razlike med nominalno davčno stopnjo in dejansko stopnjo obdavčitve, ki se uporablja za družbo rezidentko razdeljevalko dividend, je iz točke 56 zgoraj navedene sodbe Test Claimants in the FII Group Litigation sicer razvidno, da metoda oprostitev in metoda odbitkov ne prenehata biti enakovredni, ko gre za izjemne primere, v katerih so domače dividende oproščene, čeprav se za dobiček, iz katerega so izplačane dividende, ni v celoti uporabila dejanska stopnja obdavčitve, ki ustreza nominalni davčni stopnji. Vendar je Sodišče pojasnilo, da mora predložitveno sodišče preveriti, ali je razlika med dejansko stopnjo obdavčitve in nominalno davčno stopnjo izjemna.

51 Iz odločbe predložitvenega sodišča je razvidno, da je to opravilo preverjanje, h kateremu ga je pozvalo v točki 56 zgoraj navedene sodbe Test Claimants in the FII Group Litigation. Tako je ugotovilo, da se v postopku v glavni stvari tako za dobičke družbe rezidentke razdeljevalke dividend kot za dobičke družbe rezidentke prejemnice dividend uporabljajo enake nominalne davčne stopnje. Vendar je iz predložitvene odločbe razvidno tudi, da okoliščina, na katero se sklicuje v točki 46 te sodbe, obstaja, in to ne kot izjemen primer. V skladu z navedbami predložitvenega sodišča je namreč v Združenem kraljestvu dejanska stopnja obdavčitve dobička družb rezidentk v večini primerov nižja od nominalne davčne stopnje.

52 Iz tega izhaja, da uporaba metode odbitkov za tuje dividende, kot je določena v ureditvi, ki je predmet postopka v glavni stvari, ne zagotavlja davčne obravnave, enakovredne tisti na podlagi uporabe metode oprostitev za domače dividende.

53 Ker je, kar zadeva davčno pravilo, kakršno je to v postopku v glavni stvari, ki se nanaša na preprečevanje dvojnega ekonomskega obdavčevanja razdeljenega dobička, položaj družbe delničarke, ki prejme tuje dividende, primerljiv s položajem družbe delničarke, ki prejme domače dividende, saj je v obeh primerih ustvarjeni dobiček načeloma lahko predmet verižnega obdavčevanja (glej zgoraj navedeni sodbi Test Claimants in the FII Group Litigation, točka 62, in Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen, točka 59), razlika pri davčni obravnavi med obema kategorijama dividend ni upravičena z različnostjo upoštevnih položajev.

54 Zato ureditev, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, pomeni omejitev svobode ustanavljanja in pretoka kapitala, ki je načeloma prepovedana s členoma 49 PDEU in 63 PDEU.

55 Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je taka omejitev dopustna samo, če jo upravičujejo nujni razlogi v splošnem interesu. V takem primeru mora biti tudi primerna za zagotavljanje uresničitve zadevnega cilja in ne sme presegati tega, kar je nujno potrebno za dosego tega cilja (glej sodbi z dne 29. novembra 2011 v zadevi National Grid Indus, C-371/10, ZOdl., str. I-12273, točka 42, in z dne 1. decembra 2011 v zadevi Komisija proti Belgiji, C-250/08, ZOdl., str. I-12341, točka 51).

56 Vlada Združenega kraljestva je v zvezi s tem v zadevi, v kateri je bila izdana zgoraj navedena sodba Test Claimants in the FII Group Litigation, zatrjevala, da je bila ureditev, ki je predmet postopka v glavni stvari, objektivno utemeljena z nujnostjo zagotovitve doslednosti nacionalnega davčnega sistema.

57 Spomniti je treba, da je Sodišče že priznalo, da lahko nujnost ohranitve doslednosti davčnega sistema upravičuje omejitve prostega pretoka, zagotovljenega s Pogodbo (sodbe z dne 28. januarja 1992 v zadevi Bachmann, C-204/90, Recueil, str. I-249, točka 21; z dne 7. septembra 2004 v zadevi

Manninen, C-319/02, ZOdl., str. I-7477, točka 42, in z dne 23. oktobra 2008 v zadevi Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, ZOdl., str. I-8061, točka 43, ter zgoraj navedena sodba Komisija proti Belgiji, točka 70).

58 Vendar je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso dokazati obstoj neposredne povezave med zadevno davčno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določeno davčno dajatvijo (zgoraj navedena sodba Komisija proti Belgiji, točka 71 in navedena sodna praksa), ker je treba neposrednost te povezave presojati glede na cilj zadevne ureditve (sodbi z dne 27. novembra 2008 v zadevi Papillon, C-418/07, ZOdl., str. I-8947, točka 44, in z dne 18. junija 2009 v zadevi Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, ZOdl., str. I-5145, točka 72).

59 Ob upoštevanju cilja, ki ga uresničuje zakonodaja, ki je predmet postopka v glavni stvari, obstaja neposredna povezava med odobreno davčno ugodnostjo, in sicer dobropisom davka v primeru tujih dividend in davčno oprostitvijo domačih dividend, na eni strani in davkom, s katerim je bil razdeljeni dobiček že obdavčen, na drugi strani.

60 Glede sorazmernosti omejitve je treba opozoriti, da čeprav je mogoče uporabo metode odbitkov za tuje dividende in metode oprostitev za domače dividende utemeljiti, zato da se prepreči dvojno ekonomsko obdavčevanje razdeljenega dobička, pa ni nujno, da se zaradi ohranitve doslednosti zadevnega davčnega sistema upošteva dejanska stopnja obdavčitve razdeljenega dobička za izračun davčne ugodnosti v okviru uporabe metode odbitkov na eni strani in sama nominalna davčna stopnja, ki se uporablja za razdeljeni dobiček v okviru metode oprostitev, na drugi strani.

61 Dejansko je oprostitev davka, ki jo uživa družba rezidentka prejemnica domačih dividend, odobrena ne glede na dejansko stopnjo obdavčitve dobička, iz katerega so bile dividende izplačane. Tako je navedena oprostitev v delu, v katerem je njen namen izogibanje dvojnemu ekonomskemu obdavčevanju razdeljenega dobička, utemeljena s predpostavko, da je bil navedeni dobiček pri družbi razdeljevalki dividend obdavčen po nominalni davčni stopnji. Podobna je torej dobropisu davka, izračunanemu ob upoštevanju nominalne davčne stopnje.

62 Za zagotovitev doslednosti zadevnega davčnega sistema bi bila nacionalna ureditev, v kateri se tudi v okviru metode odbitkov upošteva predvsem nominalna davčna stopnja, po kateri je bil obdavčen dobiček, iz katerega so bile razdeljene dividende, primerna za preprečevanje dvojnega ekonomskega obdavčevanja razdeljenih dobičkov in zagotovitev notranje doslednosti davčnega sistema, hkrati pa bi manj posegala v svobodo ustanavljanja in prosti pretok kapitala.

63 V zvezi s tem je treba spomniti, da je Sodišče v točki 99 zgoraj navedene sodbe Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen, potem ko je opozorilo, da je državam članicam načeloma dovoljeno z uporabo metode oprostitev domačih dividend in metode odbitkov za tuje dividende preprečiti verižno obdavčevanje dividend, ki jih prejme družba rezidentka, ugotovilo, da je bila v zadevni nacionalni ureditvi za namene izračuna zneska dobropisa davka v okviru metode odbitkov upoštevana nominalna davčna stopnja, ki se uporablja v državi članici, kjer ima sedež družba razdeljevalka dividend.

64 Res je, da v okviru uporabe metode odbitkov izračun dobropisa davka na podlagi nominalne davčne stopnje, uporabljene za dobiček, iz katerega se razdelijo dividende, lahko še vedno pripelje do manj ugodnega obravnavanja tujih dividend, kar je predvsem posledica obstoja različnih pravil o določitvi davčne osnove za davek od dohodkov pravnih oseb v državah članicah. Vendar je treba šteti, da tako manj ugodno obravnavanje, kadar do njega pride, izhaja iz vzporednega izvajanja davčnih pristojnosti držav članic, ki je združljivo s Pogodbo (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Kerckhaert in Morres, točka 20, in sodbo z dne 15. aprila 2010 v zadevi CIBA, C-96/08, ZOdl., str. I-2911, točka 25).

65 Ob upoštevanju zgoraj navedenega je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člena 49 PDEU in 63 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta zakonodaji države članice, v skladu s katero se za domače dividende uporablja metoda oprostitev, za tuje dividende pa metoda odbitkov, če je dokazano, da je dobropis davka, do katerega je upravičena družba prejemnica dividend v okviru metode odbitkov, enak znesku davka, ki se dejansko plača od dobička, iz katerega se razdelijo dividende, in da je dejanska stopnja obdavčitve dobička družb v zadevni državi članici na splošno nižja od predpisane nominalne davčne stopnje.

Drugo vprašanje

66 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali odgovora na drugo in četrto vprašanje, ki ju je Sodišče podalo v zgoraj navedeni sodbi Test Claimants in the FII Group Litigation, veljata tudi, na eni strani, če davka od dohodkov tujih pravnih oseb, s katerim je bil obdavčen dobiček, iz katerega se razdelijo dividende, ne plača družba nerezidentka, ki je razdelila navedene dividende družbi rezidentki, oziroma ga ne plača v celoti, ampak družba rezidentka ene od držav članic in neposredno ali posredno odvisna družba prve družbe, in na drugi strani, če ACT ne plača družba rezidentka, ki je prejela dividende od družbe nerezidentke, ampak jo plača njena obvladujoča družba rezidentka v okviru sistema obdavčevanja skupine.

67 Sodišče je v zgoraj navedeni sodbi Test Claimants in the FII Group Litigation na drugo in četrto vprašanje odgovorilo tako, da člena 49 PDEU in 63 PDEU nasprotujeta:

— zakonodaji države članice, ki družbi rezidentki, ki je od druge družbe rezidentke prejela dividende, omogoča, da od zneska, ki ga mora kot akontacijo prva družba plačati iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb, odbije znesek navedenega davka, ki ga je druga družba plačala kot akontacijo, medtem ko v primeru družbe rezidentke, ki je prejela dividende družbe nerezidentke, tako odbijanje ni dovoljeno glede davka, ki ustreza razdeljenemu dobičku, ki ga je zadnja plačala v državi, v kateri je rezidentka;

— zakonodaji države članice, ki medtem ko družbe rezidentke, ki delničarjem razdelijo dividende, ki izhajajo iz prejetih domačih dividend, oprosti plačila akontacije davka od dohodkov pravnih oseb, daje družbam rezidentkam, ki delničarjem razdelijo dividende, ki izhajajo iz prejetih tujih dividend, možnost, da se odločijo za ureditev, ki jim omogoča vračilo davka od dohodkov pravnih oseb, plačanega kot akontacijo, vendar na eni strani te družbe zavezuje, da plačajo navedeni davek kot akontacijo in da nato zahtevajo njegovo vračilo, in na drugi strani ne določa odbitka davka za njihove delničarje, medtem ko bi ga ti prejeli v primeru razdelitve, ki bi jo družba rezidentka opravila na podlagi domačih dividend.

68 Prvič, spomniti je treba, da je morala družba rezidentka razdeljevalka dividend na podlagi ureditve, ki je predmet postopka v glavni stvari, kadar so bile dividende razdeljene zunaj sistema obdavčenja skupine, plačati ACT, ki je bila neke vrste akontacija davka od dohodka pravnih oseb. Nato so se razdeljene dividende povzpele v hierarhiji skupine kot oproščeni dohodek iz naložb, tako da je bil odbitek davka od plačanega zneska ACT vezan na dividende. Dobropis davka je bil odbit od obveznosti družb, ki so bile višje v hierarhiji skupine, da pri nadaljnji razdelitvi dividend plačajo ACT svoji neposredno obvladujoči družbi ali zunanjim delničarjem. Tako je bila ACT, če so bile dividende izplačane zunaj sistema obdavčenja skupine, plačana na najnižji ravni družb rezidentk v Združenem kraljestvu.

69 Vlada Združenega kraljestva meni, da ni v nasprotju s členoma 49 PDEU in 63 PDEU, da se davek od dohodkov pravnih oseb, s katerim je bil obdavčen dobiček, iz katerega se razdelijo tuje dividende, ne more odbiti od ACT, ki jo dolguje obvladujoča družba rezidentka Združenega kraljestva, če davka od dohodkov pravnih oseb od razdeljenega dobička ni plačala – oziroma ni plačala v celoti – sama odvisna družba rezidentka druge države članice, ki je izplačala dividende obvladujoči družbi rezidentki Združenega kraljestva, ampak je ta davek plačala neposredno ali posredno odvisna družba prve odvisne

družbe, ki je tudi rezidentka države članice. Ta vlada meni, da če družba nerezidentka, ki je dividende razdelila svoji obvladujoči družbi rezidentki Združenega kraljestva, ni plačala davka od dohodkov pravnih oseb od razdeljenega dobička, ne gre za verižno obdavčevanje čezmejnih dividend, ki bi upravičevalo davčne olajšave.

70 Take razlage ni mogoče sprejeti.

71 Zato je treba spomniti, da je položaj družbe rezidentke, ki prejme tuje dividende, glede cilja preprečevanja dvojnega ekonomskega obdavčevanja, ki ga uresničuje ureditev, ki je predmet postopka v glavni stvari, primerljiv s položajem družbe rezidentke, ki prejme domače dividende. Ob upoštevanju tega cilja je iz odgovorov na drugo in četrto vprašanje v zgoraj navedeni sodbi Test Claimants in the FII Group Litigation razvidno, da člena 49 PDEU in 63 PDEU nasprotujeta zakonodaji države članice, ki samo pri tujih dividendah ne upošteva že plačanega davka od dohodkov pravnih oseb od razdeljenega dobička.

72 Kot je razvidno iz točke 62 te sodbe, je obveznost, ki je z nacionalno ureditvijo, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, naložena družbi rezidentki, in sicer da pri razdelitvi dobička iz tujih dividend plača ACT, v bistvu utemeljena le, če navedena akontacija davka ustreza znesku, ki je predviden za izravnavo nominalne davčne stopnje, po kateri je bil obdavčen dobiček, iz katerega se razdelijo tuje dividende, in ki je nižja od nominalne davčne stopnje, po kateri je bil obdavčen dobiček družbe rezidentke.

73 V zvezi s tem ni pomembno, da je bila družba nerezidentka, ki je izplačala dividende obvladujoči družbi, sama obdavčena z davkom od dohodkov pravnih oseb, če je bil razdeljeni dobiček predmet davka od dohodkov pravnih oseb.

74 Na odgovora na drugo in četrto vprašanje, postavljena v zadevi, v kateri je bila izdana zgoraj navedena sodba Test Claimants in the FII Group Litigation, torej ne vpliva ugotovitev, v skladu s katero davka od dohodka tujih pravnih oseb, s katerim je bil obdavčen dobiček, iz katerega se razdelijo dividende, ni plačala družba nerezidentka, ki je navedene dividende izplačala družbi rezidentki, oziroma ga ni plačala v celoti, ampak ga je plačala družba rezidentka države članice, ki je neposredno ali posredno odvisna družba prve družbe.

75 Drugič, glede sistema obdavčenja skupine, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, je treba spomniti, da kadar je družba rezidentka izplačala dividende v okviru navedenega sistema, od njih ni bilo treba plačati ACT in se niso štele za oproščeni dohodek iz naložb pri družbi rezidentki, ki jih je prejela.

76 To je pomenilo, da če so bile dividende prenesene višje v hierarhiji skupine brez obveznosti plačati ACT, zadnjenavedena obvladujoča družba rezidentka takrat, ko je izplačala dividende zunanjim delničarjem, ni imela nobenega dobropisa davka, ki bi ga lahko odbila od obveznosti plačati ACT, in ga je morala zato plačati. Vendar določbe sistema ACT zadnji obvladujoči družbi omogočajo, da ves svoj presežek ACT prenese na odvisne družbe rezidentke in ga odbije od splošnega davčnega bremena skupine (glej sodbo z dne 8. marca 2001 v združenih zadevah Metallgesellschaft in drugi, C-397/98 in C-410/98, Recueil, str. I-1727, točke od 21 do 25).

77 Po mnenju vlade Združenega kraljestva je nacionalna ureditev v zvezi s sistemom obdavčevanja skupine združljiva s členoma 49 PDEU in 63 PDEU, ker ima družba rezidentka, ki prejme dividende družbe nerezidentke, pravico do oprostitve ACT. Kadar navedena družba rezidentka ne dolguje ACT, sistem ne povzroča dvojnega ekonomskega obdavčevanja.

78 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da je posledica sistema obdavčevanja skupine prenos plačila ACT – in sicer akontacije davka od dohodkov pravnih oseb – višje v hierarhiji skupine. V okviru takega sistema bi lahko predvsem obveznost obvladujoče družbe rezidentke iz skupine, da plača ACT, ko razdeli dividende zunanjim delničarjem, glede dela razdeljenega dobička, ki se nanaša na tuje dividende, povzročila dvojno ekonomsko obdavčevanje.

79 Plačilo ACT od dobička iz tujih dividend s strani najvišje obvladujoče družbe iz skupine namreč, kot poudarjajo tožeče stranke v postopku v glavni stvari in Evropska komisija, povzroči to, da je razdeljeni dobiček drugič obdavčen z davkom od dohodkov pravnih oseb. Tega davka ni mogoče odbiti od davčnega bremena odvisne družbe nerezidentke, razdeljevalke tega dobička. Kadar pa gre za povsem interni položaj, je mogoče presežek ACT, ki ga plača obvladujoča družba rezidentka, prenesti in odbiti od davka od dohodkov pravnih oseb, ki so ga dolžne plačati odvisne družbe rezidentke iz skupine.

80 Ob upoštevanju cilja preprečevanja dvojnega ekonomskega obdavčevanja, ki ga uresničuje ureditev, ki je predmet postopka v glavni stvari, je treba šteti, da člena 49 PDEU in 63 PDEU nasprotujeta tudi ureditvi, kakršna je ta, ki je predmet postopka v glavni stvari, če ta v okviru obdavčenja skupine glede tujih dividend ne upošteva davka od dohodka pravnih oseb, ki je že bil plačan od razdeljenega dobička.

81 Odgovora na drugo in četrto vprašanje, postavljeni v zadevi, v kateri je bila izdana zgoraj navedena sodba Test Claimants in the FII Group Litigation, sta zato enaka, če ACT ne plača družba rezidentka, ki je prejela dividende od družbe nerezidentke, ampak jo plača njena obvladujoča družba rezidentka v okviru sistema obdavčitve skupine.

82 V teh okoliščinah je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da odgovora Sodišča na drugo in četrto vprašanje, ki sta bili postavljeni v zadevi, v kateri je bila izdana zgoraj navedena sodba Test Claimants in the FII Group Litigation, veljata tudi, če:

— davka od dohodkov tujih pravnih oseb, s katerim je bil obdavčen dobiček, iz katerega se razdelijo dividende, ni plačala družba nerezidentka, ki je razdelila navedene dividende družbi rezidentki, oziroma ga ni plačala v celoti, ampak ga je plačala družba rezidentka, ki je neposredno ali posredno odvisna družba prve družbe rezidentke v državi članici,

— ACT ni plačala družba rezidentka, ki je prejela dividende od družbe nerezidentke, ampak jo je plačala njena obvladujoča družba rezidentka v okviru sistema obdavčevanja skupine.

Tretje vprašanje

83 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba pravo Unije razlagati tako, da obvladujoča družba, ki je bila v okviru sistema obdavčevanja skupine v nasprotju s pravnimi pravili Unije prisiljena plačati ACT od dela dobička, ki izhaja iz tujih dividend, lahko vloži tožbo za vračilo neupravičeno odmerjenega davka ali pa le odškodninsko tožbo.

84 V zvezi s tem je treba spomniti na to, da je pravica do vračila dajatev, ki so bile v državi članici odmerjene s kršitvijo pravil prava Unije, posledica in dopolnitev pravic, ki jih posameznikom podeljujejo določbe prava Unije, ki take dajatve prepovedujejo. Država članica je torej načeloma dolžna vrniti dajatve, ki so bile odmerjene v nasprotju s pravom Unije (sodba z dne 6. septembra 2011 v zadevi Lady & Kid in drugi, C-398/09, ZOdl., str. I-7375, točka 17 in navedena sodna praksa).

85 Iz odgovora na drugo vprašanje pa je razvidno, da nacionalna ureditev, kakršna je ta, ki je predmet postopka v glavni stvari, katere namen je preprečevanje dvojnega ekonomskega obdavčenja razdeljenega dobička, ni združljiva s pravom Unije, ker ta ureditev v okviru sistema obdavčevanja skupine v zvezi z dividendami iz drugih držav članic ne upošteva davka od dohodka pravnih oseb, ki je bil že plačan od dobička, iz katerega so bile navedene dividende izplačane.

86 Kot je razvidno iz točk 62 in 72 te sodbe, je obveznost, naložena družbi rezidentki, da pri razdelitvi dobička iz tujih dividend plača ACT, utemeljena le, če navedena akontacija davka ustreza znesku, ki je predviden za izravnavo nominalne davčne stopnje, po kateri je bil obdavčen dobiček, iz katerega se razdelijo tuje dividende, in ki je nižja od nominalne davčne stopnje, po kateri je bil obdavčen dobiček družbe rezidentke.

87 Na tretje vprašanje je torej treba odgovoriti, da je treba pravo Unije razlagati tako, da obvladujoča družba, ki je rezidentka države članice in ki je bila v okviru sistema obdavčevanja skupine, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, v nasprotju s pravnimi pravili Unije prisiljena plačati ACT od dela dobička, ki izhaja iz tujih dividend, lahko vloži tožbo za vračilo tega neupravičeno odmerjenega davka, če je ta višji od dodatne obdavčitve, ki jo je bila država članica upravičena naložiti za izravnavo nominalne davčne stopnje, po kateri je bil obdavčen dobiček, iz katerega se razdelijo tuje dividende, in ki je nižja od nominalne davčne stopnje, po kateri je bil obdavčen dobiček obvladujoče družbe rezidentke.

Četrto vprašanje

88 Predložitveno sodišče s četrtim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba pravo Unije razlagati tako, da se družba rezidentka države članice, ki ima v družbi rezidentki tretje države delež, ki ji omogoča odločilno vplivati na odločitve zadnjenavedene družbe in odločanje o njenih dejavnostih, lahko sklicuje na člen 63 PDEU, zato da bi izpodbijala skladnost zakonodaje navedene države članice o davčnem obravnavanju tujih dividend, ki se ne uporablja izključno za primere, v katerih obvladujoča družba izvršuje odločujoč vpliv na družbo razdeljevalko dividend, s pravom Unije.

89 V zvezi s tem je treba spomniti, da za davčno obravnavo dividend lahko veljata člen 49 PDEU o svobodi ustanavljanja in člen 63 PDEU o prostem pretoku kapitala (zgoraj navedeni sodbi Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen, točka 33, in Accor, točka 30).

90 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 (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 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; 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, ter zgoraj navedeni sodbi Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen, točka 34, in Accor, točka 31).

91 Nacionalna zakonodaja, ki se uporabi samo za udeležbo, ki imetniku omogoča odločilno vplivanje na odločitve družbe in odločanje o njenih dejavnostih, spada na področje uporabe člena 49 PDEU o svobodi ustanavljanja (glej zgoraj navedeno sodbo Test Claimants in the FII Group Litigation, točka 37; sodbo z dne 21. oktobra 2010 v zadevi Idryma Typou, C-81/09, ZOdl., str. I-10161, točka 47; zgoraj navedeno sodbo Accor, točka 32, in sodbo z dne 19. julija 2012 v zadevi Scheunemann, C-31/11, točka 23).

92 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 (zgoraj navedene sodbe Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen, točka 35; Accor, točka 32, in Scheunemann, točka 23).

93 Nacionalna ureditev, ki je predmet postopka v glavni stvari, se ne uporablja le za dividende, ki jih je prejela družba rezidentka na podlagi udeležbe, zaradi katere je imela odločilen vpliv na odločitve družbe razdeljevalke navedenih dividend in ki ji je omogočala, da je odločala o njenih dejavnostih,

temveč tudi za dividende, prejete na podlagi udeležbe, zaradi katere ni imela takega vpliva. V delu, v katerem se nacionalna zakonodaja nanaša na dividende iz države članice, na podlagi namena te zakonodaje torej ni mogoče ugotoviti, ali ta spada pretežno pod člen 49 PDEU ali člen 63 PDEU.

94 Sodišče v teh okoliščinah upošteva dejstva v obravnavani zadevi, da bi ugotovilo, ali spada položaj, na katerega se nanaša spor v postopku v glavni stvari, na eno od področij navedenih določb (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Test Claimants in the FII Group Litigation, točki 37 in 38, ter sodbi z dne 26. junija 2008 v zadevi Burda, C-284/06, ZOdl., str. I-4571, točki 71 in 72, in z dne 21. januarja 2010 v zadevi SGI, C-311/08, ZOdl., str. I-487, točke od 33 do 37).

95 Sodišče je tako v točki 37 zgoraj navedene sodbe Test Claimants in the FII Group Litigation ugotovilo, da so se postopki, ki so bili izbrani za „vzorčne“ v okviru spora pred predložitvenim sodiščem, nanašali na družbe rezidentke Združenega kraljestva, ki so prejele dividende od družb s sedežem v drugih državah članicah, ki so jih 100-odstotno obvladovale. Ker je šlo za udeležbo, ki imetniku omogoča izvajanje določenega vpliva na odločitve družbe razdeljevalke dividend in odločanje o njenih dejavnosti, je Sodišče razsodilo, da je bilo treba za „vzorčne“ postopke uporabiti določbe Pogodbe v zvezi s svobodo ustanavljanja.

96 Vendar je treba v okoliščinah, kot so v postopku v glavni stvari, ki se nanašajo na davčno obravnavanje dividend iz tretje države, upoštevati, da preučitev namena nacionalne zakonodaje zadostuje za presojo, ali davčno obravnavanje dividend iz tretje države spada na področje določb Pogodbe o prostem pretoku kapitala.

97 Ker poglavje Pogodbe o svobodi ustanavljanja ne vsebuje nobene določbe, ki širi področje uporabe teh določb na primere, ki zadevajo ustanovitev družbe države članice v tretji državi ali ustanovitev družbe tretje države v državi članici (glej zgoraj navedeno sodbo Holböck, točka 28; sodbo z dne 3. oktobra 2006 v zadevi Fidium Finanz, C-452/04, ZOdl., str. I-9521, točka 25; zgoraj navedeno sodbo Scheunemann, točka 33; sklep z dne 10. maja 2007 v zadevi A in B, C-102/05, ZOdl., str. I-3871 točka 29, in zgoraj navedeni sklep Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, točka 88), zakonodaja v zvezi z davčnim obravnavanjem dividend iz tretjih držav ne more spadati na področje uporabe člena 49 PDEU.

98 Kadar je iz namena take nacionalne zakonodaje razvidno, da se lahko uporablja samo za naložbe za udeležbe, ki omogočajo izvajanje odločilnega vpliva na odločitve zadevne družbe in določanje njene dejavnosti, se ni mogoče sklicevati niti na člen 49 PDEU niti na člen 63 PDEU (zgoraj navedena sodba Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, točke 33, 34, 101 in 102, in sklep z dne 10. maja 2007 v zadevi Lasertec, C-492/04, ZOdl., str. I-3775, točki 22 in 27; glej tudi zgoraj navedeni sklep A in B, točke 4 in od 25 do 28).

99 Nasprotno, nacionalno ureditev v zvezi z davčnim obravnavanjem dividend tretjih držav, ki se ne uporablja izključno za položaje, v katerih obvladujoča družba izvršuje odločilen vpliv nad družbo, ki razdeljuje dividende, je treba preučiti glede na člen 63 PDEU. Družba rezidentka države članice se lahko torej ne glede na obseg udeležbe, ki jo ima v družbi razdeljevalki dividend, ustanovljeni v tretji državi, sklicuje na to določbo, da bi izpodbijala zakonitost te ureditve (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo A, točki 11 in 27).

100 Ker se s Pogodbo pravica do ustanavljanja ne razširja na tretje države, je treba preprečiti, da bi razlaga člena 63(1) PDEU v zvezi z odnosi s tretjimi državami omogočala, da bi jo izkoristili gospodarski subjekti, ki ne spadajo v krajevno področje uporabe svobode ustanavljanja. Tako tveganje v primeru, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, ne obstaja. Zakonodaja zadevne države članice se namreč ne nanaša na pogoje za dostop družbe navedene države članice na trg v tretji državi ali dostop družbe tretje države na trg v navedeni državi članici. Nanaša se samo na davčno obravnavanje dividend, ki izhajajo iz naložb, ki so jih prejemniki teh dividend izvedli v družbi s sedežem v tretji državi.

101 Dodati je treba, da bi bile posledice trditev vlade Združenega kraljestva ter nemške, francoske in nizozemske vlade, v skladu s katerimi svoboda, ki velja za davčno obravnavanje dividend iz tretjih držav, ni odvisna le od namena zadevne nacionalne zakonodaje, ampak tudi od okoliščin postopka v glavni stvari, nezdružljive s členom 64(1) PDEU.

102 Iz te določbe je namreč razvidno, da na področje uporabe člena 63 PDEU o prostem pretoku kapitala spada načeloma pretok kapitala, ki vključuje ustanavljanje ali neposredne naložbe. Zadnjenavedena pojma se nanašata na obliko udeležbe v podjetju z lastništvom delnic, ki omogoča dejansko sodelovanje pri njegovem upravljanju in nadzoru (glej zgoraj navedeni sodbi Glaxo Welcome, točka 40, in Idryma Typou, točka 48).

103 V skladu s sodno prakso omejitve pretoka kapitala, ki vključuje ustanavljanje ali neposredne naložbe, v smislu člena 64(1) PDEU ne zajemajo le nacionalnih ukrepov, ki – kadar se uporabljajo za pretok kapitala v tretje države ali iz njih – omejujejo naložbe ali ustanavljanje, ampak tudi tiste, ki omejujejo izplačila dividend, ki iz njih izhajajo (zgoraj navedeni sodbi Test Claimants in the FII Group Litigation, točka 183, in Holböck, točka 36).

104 Ob upoštevanju zgoraj navedenega je treba na četrto vprašanje odgovoriti, da je treba pravo Unije razlagati tako, da se družba rezidentka države članice, ki ima v družbi rezidentki tretje države delež, ki ji omogoča odločilno vplivati na odločitve zadnjenavedene družbe in odločanje o njenih dejavnostih, lahko sklicuje na člen 63 PDEU, zato da bi izpodbijala skladnost zakonodaje navedene države članice o davčnem obravnavanju dividend tretjih držav, ki se ne uporablja izključno za primere, v katerih obvladujoča družba izvršuje odločujoč vpliv na družbo razdeljevalko dividend, s to določbo.

Peto vprašanje

105 Predložitveno sodišče s petim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali odgovor, ki ga je Sodišče podalo na tretje vprašanje, postavljeno v zadevi, v kateri je bila izdana zgoraj navedena sodba Test Claimants in the FII Group Litigation, velja tudi, če odvisne družbe, ustanovljene v drugih državah članicah, na katere nikakor ni mogoče prenesti ACT, niso zavezane plačilu davka v državi članici obvladujoče družbe.

106 Spomniti je treba, da je Sodišče v zgoraj navedeni sodbi Test Claimants in the FII Group Litigation v odgovor na tretje vprašanje predložitvenega sodišča razsodilo, da člen 49 PDEU nasprotuje zakonodaji države članice, ki družbi rezidentki omogoča, da na odvisne družbe rezidentke prenese znesek ACT, ki ga ni mogoče odbiti od davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga mora ta prva družba plačati iz naslova danega obračunskega leta oziroma prejšnjih ali poznejših obračunskih let, da bi ga te odvisne družbe lahko odbile od davka od dohodkov pravnih oseb, ki so ga dolžne plačati, družbi rezidentki pa ne omogoča, da bi tak znesek prenesla na odvisne družbe nerezidentke, če bi bile v tej državi članici obdavčene od dobička, ki so ga v njej ustvarile.

107 Tožeče stranke v postopku v glavni stvari trdijo, da odgovor Sodišča velja tudi, kadar dobiček odvisnih družb nerezidentk, v zvezi s katerim presežka ACT ni mogoče prenesti, ni obdavčen v državi članici obvladujoče družbe, v drugih državah članicah pa je. Po njihovem mnenju bi bila omejitev mehanizma prenosa presežka ACT na odvisne družbe, obdavčene v Združenem kraljestvu, v nasprotju s cilji, ki jih uresničuje zadevna nacionalna zakonodaja. Nacionalni sistem, ki je predmet postopka v glavni stvari, naj bi moral določiti možnost, da se ACT, ki jo plača obvladujoča družba, izravna z davkom od dohodka pravnih oseb, ki ga nosi odvisna družba razdeljevalka dividend, in naj bi moral omogočiti vračilo presežka ACT, da bi se preprečilo verižno obdavčevanje družb v skupini.

108 V zvezi s tem je treba, kot poudarja Komisija, razlikovati med ACT, ki jo je zadevna država članica obračunala nezakonito, v nasprotju s svoboščinami iz Pogodbe, in ACT, ki bi lahko bila, kot je razvidno iz točk 62 in 72 te sodbe, zakonito obračunana družbi rezidentki, ki je prejela tuje dividende,

saj je ustrezala dodatni obdavčitvi dohodkov od pravnih oseb za izravnavo nominalne davčne stopnje, po kateri je bil obdavčen dobiček, iz katerega se razdelijo tuje dividende, in ki je nižja od nominalne davčne stopnje, po kateri je bil obdavčen dobiček družbe rezidentke.

109 Iz odgovora na tretje vprašanje te zadeve je razvidno, da je treba nezakonito obračunano ACT vrniti.

110 Nasprotno pa je treba glede ACT, ki ustreza dodatni obdavčitvi dohodkov od pravnih oseb, ki jo je zadevna država članica upravičeno obračunala, spomniti, da je ACT akontacija davka od dohodkov pravnih oseb v Združenem kraljestvu. Pravica prenesti presežek ACT na odvisno družbo zagotavlja, da skupina družb, obdavčenih v Združenem kraljestvu, ne plača – zaradi samega obstoja ACT – več davka, kot je celotni davčni dolg, nastal v Združenem kraljestvu. Razširitev te pravice na družbe nerezidentke, ki v Združenem kraljestvu niso obdavčene, ki bi vodila do povračila presežka ACT, bi Združenemu kraljestvu v bistvu odvzela pravico do obračunavanja dodatne obdavčitve tujih dividend, izplačanih iz dobička, ki je bil obdavčen po nominalni davčni stopnji, ki je nižja od stopnje, ki se uporablja v Združenem kraljestvu, in bi tako ogrozila uravnovešeno delitev davčnih pristojnosti med državami članicami (glej v tem smislu sodbo z dne 30. junija 2011 v zadevi Meilicke in drugi, C-262/09, ZOdl., str. I-5669, točka 33 in navedena sodna praksa).

111 Na peto vprašanje je torej treba odgovoriti, da odgovor, ki ga je Sodišče podalo na tretje vprašanje, postavljeno v zadevi, v kateri je bila izdana zgoraj navedena sodba Test Claimants in the FII Group Litigation, ne velja, če odvisne družbe, ustanovljene v drugih državah članicah, na katere ni mogoče prenesti nobene ACT, niso zavezane za plačilo davka v državi članici obvladujoče družbe.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

1. **Člena 49 PDEU in 63 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotujeta zakonodaji države članice, v skladu s katero se za domače dividende uporablja metoda oprostitev, za tuje dividende pa metoda odbitkov, če je dokazano, da je dobropis davka, do katerega je upravičena družba prejemnica dividend v okviru metode odbitkov, enak znesku davka, ki se dejansko plača od dobička, iz katerega se razdelijo dividende, in da je dejanska stopnja obdavčitve dobička družb v zadevni državi članici na splošno nižja od predpisane nominalne davčne stopnje.**

2. **Odgovora Sodišča na drugo in četrto vprašanje, ki sta bili postavljeni v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04), veljata tudi, če:**

   — **davka od dohodkov tujih pravnih oseb, s katerim je bil obdavčen dobiček, iz katerega se razdelijo dividende, ni plačala družba nerezidentka, ki je razdelila navedene dividende družbi rezidentki, oziroma ga ni plačala v celoti, ampak ga je plačala družba rezidentka, ki je neposredno ali posredno odvisna družba prve družbe rezidentke v državi članici,**

   — **akontacije davka od dohodkov pravnih oseb ni plačala družba rezidentka, ki je prejela dividende od družbe nerezidentke, ampak jo je plačala njena obvladujoča družba rezidentka v okviru sistema obdavčevanja skupine.**

3. **Pravo Unije je treba razlagati tako, da obvladujoča družba, ki je rezidentka države članice in ki je bila v okviru sistema obdavčevanja skupine, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, v nasprotju s pravnimi pravili Unije prisiljena plačati akontacijo davka od dohodkov pravnih oseb od dela dobička, ki izhaja iz tujih dividend, lahko vloži tožbo za vračilo tega neupravičeno odmerjenega davka, če je ta višji od dodatne obdavčitve, ki jo je bila država članica upravičena naložiti za izravnavo nominalne davčne stopnje, po kateri je bil obdavčen dobiček, iz katerega se razdelijo tuje dividende, in ki je nižja od nominalne davčne stopnje, po kateri je bil obdavčen dobiček obvladujoče družbe rezidentke.**

4. **Pravo Unije je treba razlagati tako, da se družba rezidentka države članice, ki ima v družbi rezidentki tretje države delež, ki ji omogoča odločilno vplivati na odločitve zadnjenavedene družbe in odločanje o njenih dejavnostih, lahko sklicuje na člen 63 PDEU, zato da bi izpodbijala skladnost zakonodaje navedene države članice o davčnem obravnavanju dividend tretjih držav, ki se ne uporablja izključno za primere, v katerih obvladujoča družba izvršuje odločujoč vpliv na družbo razdeljevalko dividend, s to določbo.**

5. **Odgovor, ki ga je Sodišče podalo na tretje vprašanje, postavljeno v zadevi, v kateri je bila izdana zgoraj navedena sodba Test Claimants in the FII Group Litigation, ne velja, če odvisne družbe, ustanovljene v drugih državah članicah, na katere ni mogoče prenesti nobene akontacije davka od dohodkov pravnih oseb, niso zavezane za plačilo davka v državi članici obvladujoče družbe.**

Podpisi