

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 11. novembra 2010(1)

Združeni zadevi C-436/08 in C-437/08

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

in

Österreichische Salinen AG (C-437/08)

proti

Finanzamt Linz

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Avstrija))

Stvarno kazalo

I – Uvod

II – Avstrijsko pravo

III – Dejansko stanje in vprašanja za predhodno odločanje

IV – Pravna presoja

A – Drugo vprašanje za predhodno odločanje v zadevi Haribo

1. Uvodne ugotovitve

2. Omejitve

3. Utemeljitev

a) Primerljivost z vidika tveganja ekonomskega dvojnega obdavčevanja

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

4. Sorazmernost

a) Primernost in nujnost

- b) Vmesni predlog
- c) Dosledno sledenje cilju
- 5. Predlog

B – Prvo vprašanje za predhodno odločanje v zadevi Haribo

- 1. Dopustnost vprašanja
- 2. Odgovor na vprašanje
- a) Omejitev
- b) Obrazložitev
- c) Sorazmernost
- d) Predlog

C – Tretje vprašanje za predhodno odločanje v zadevi Haribo

- 1. Omejitev
- 2. Utemeljitev
- a) Posebnosti v razmerju do tretjih držav
- b) Posamezni utemeljitveni razlogi
- i) Delitev davčne pristojnosti
- ii) Vzajemnost
- iii) Davčni nadzor
- c) Predlog

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

E – Obe vprašanji za predhodno odločanje v zadevi Österreichische Salinen

- 1. Dopustnost vprašanj
- 2. Odgovora na vprašanji za predhodno odločanje

V – Predlog

„Prosti pretok kapitala – Deleži v portfeljih ? Davek od dohodkov pravnih oseb –Preprečevanje dvojnega obdavčevanja dividend – Metoda oprostitve pri domačih dividendah ? Pogojna metoda oprostitve z mogočim preходом na metodo odbitka pri dividendah iz tujine EU/EGP ? Težave pri dokazovanju predhodne obdavčitve z davkom od dohodkov pravnih oseb v tujini ? Niti metoda oprostitve niti metoda odbitka pri dividendah iz tretjih držav ? Možnosti utemeljevanja ? Sorazmernost ? Notranje usklajeno in sistematično sledenje navedenemu cilju“

I – Uvod

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

2. Pri dividendah iz portfeljev, ki izvirajo iz drugih držav EU, torej dividendah iz deležev pod 10 %, je očitno, da oprostitvev ali odbitek praviloma ne prideta v poštev, saj prejemniku ne uspe predložiti zahtevanih podatkov o predhodni obdavčitvi s tujim davkom od dohodkov pravnih oseb. V končni fazi v takih primerih kljub vsemu pride do ekonomskega dvojnega obdavčevanja. Če dividenda iz portfelja izvira iz države EGP, ki ne spada v Evropsko unijo, se poleg tega zahtevata še medsebojna upravna pomoč in pomoč pri izvršbi. Za dividende iz portfeljev iz tretjih držav pa preprečevanje ekonomskega dvojnega obdavčevanja sploh ni predvideno. Raziskati je treba, v kolikšnem obsegu je ta posebna obravnava tujih dividend iz portfeljev združljiva s prostim pretokom kapitala. Pri tem se ponovno zastavlja vprašanje o enakovrednosti metode oprostitve in metode odbitka(2), o nekaterih posebnostih pretoka kapitala v tretje države in iz njih(3) in za vprašanje sorazmernosti omejitev, kadar se opirajo na trditve, ki so sicer lahko upravičene, vendar niso dosledno upoštevane(4).

II – Avstrijsko pravo

3. Člen 10 zakona o davku od dohodkov pravnih oseb iz leta 1988 (Körperschaftsteuergesetz(5), v nadaljevanju KStG), kakor je bil spremenjen z zakonom o izvrševanju proračuna iz leta 2009 (Budgetbegleitgesetz(6)), z naslovom „Oprostitvev za prihodke iz deležev in mednarodne kvalificirane manjšinske udeležbe“, ki se v skladu s členom 26c, točka 16(b), KStG uporablja za vse odprte naložbe, določa:

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

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

[...]

5. deleži pri dobičku v pomenu točk od 1 do 4 iz udeležbe v tuji družbi, ki izpolnjuje pogoje iz člena 2 Direktive Sveta št. 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 (UL L 255, str. 6), opredeljene v prilogi 2 k zakonu o dohodnini iz leta 1988 (Einkommensteuergesetz), in za katero ne velja točka 7;

6. deleži pri dobičku v pomenu točk od 1 do 4 iz udeležbe v družbi iz države Evropskega

gospodarskega prostora, ki je primerljiva z doma?imi druŹbami, ki spadajo v ?len 7(3), kadar drŹava, v kateri je druŹba rezidentka, omogo?a medsebojno upravno pomo? in pomo? pri izvrŹbi, ?e zanjo ne velja to?ka 7;

7. vse vrste deleŹev pri dobi?ku iz mednarodne kvalificirane manjšinske udeleŹbe v smislu odstavka 2.

2. Za mednarodno kvalificirano manjšinsko udeleŹbo gre, ?e so bili dav?ni zavezanci, za katere velja ?len 7(3), ali druge neomejeno dav?no zavezane tuje druŹbe, primerljive z doma?imi dav?nimi zavezanci, za katere velja ?len 7(3), z najmanj 10?odstotnim kapitalskim deleŹem neprekinjeno najmanj eno leto dokazano udeleŹeni:

1. v tujih druŹbah, ki so primerljive z doma?o kapitalsko druŹbo;

2. v drugih tujih druŹbah, ki izpolnjujejo pogoje iz ?lena 2 Direktive Sveta Źt. 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 (UL ES L 255, str. 6), opredeljene v prilogi 2 k zakonu o dohodnini iz leta 1988 (Einkommensteuergesetz), v vsakokratno veljavni razli?ici.

Navedeno enoletno obdobje ne velja za deleŹe, ki so bili pridobljeni zaradi dokapitalizacije, ?e se stopnja udeleŹbe s tem ni pove?ala.

[...]

4. Z odstopanjem od odstavka 1, to?ka 7, deleŹi pri dobi?ku, dobi?ki ali izgube zaradi odsvojitve in druge spremembe vrednosti iz mednarodne kvalificirane manjšinske udeleŹbe v smislu odstavka 2 v skladu z naslednjimi dolo?bami niso oproŹeni davka od dohodkov pravnih oseb, ?e obstajajo razlogi, zaradi katerih zvezni finan?ni minister z odredbo prepre?i utajo davkov in zlorabe (?len 22 Bundesabgabenordnung (zvezni dav?ni zakonik)). Źteje se, da tovrstni razlogi obstajajo zlasti takrat:

1. ko je osrednja dejavnost tuje druŹbe neposredno ali posredno povezana z ustvarjanjem prihodkov od obresti, dajanjem na voljo premi?nih materialnih ali nematerialnih sredstev ali odsvojitve deleŹev in

2. ko za prihodke tuje druŹbe v zvezi z izra?unom osnove za odmero oziroma v zvezi dav?nimi stopnjami ni dolo?eno pla?ilo tujega davka, ki je primerljiv z avstrijskim davkom od dohodkov pravnih oseb.

5. Z odstopanjem od odstavka 1, to?ki 5 in 6, deleŹi pri dobi?ku niso oproŹeni davka od dohodkov pravnih oseb, ?e je izpolnjen eden od teh pogojev:

1. Za tujo druŹbo v tujini dejansko neposredno ali posredno ni dolo?eno pla?ilo nobenega davka, ki je primerljiv z avstrijskim davkom od dohodkov pravnih oseb.

2. Za dobi?ke tuje druŹbe se v tujini pla?a davek, ki je primerljiv z avstrijskim davkom od dohodkov pravnih oseb, za katerega se uporablja dav?na stopnja, ki je za ve? kot 10 odstotnih to?k niŹja od avstrijskega davka od dohodkov pravnih oseb v skladu s ?lenom 22(1).

3. Za tujo druŹbo se v tujini uporablja obseŹna osebna ali stvarna oprostitev. Oprostitev v pomenu odstavkov 1 in 3 je zanemarljiva.

6. V primerih iz odstavkov 4 in 5 se v zvezi z deleŹi pri dobi?ku oprostitev tujega davka, ki ustreza davku od dohodkov pravnih oseb, izvede po tem postopku: tuji davek, ki se obravnava kot predhodna obdav?itev iz naslova razdelitve, se na zahtevo odbije od tistega doma?ega davka od

dohodkov pravnih oseb, ki odpade na vse vrste deležev pri dobiťku iz mednarodne kvalificirane manjšinske udeležbe. Odbitni tuji davek se pri izraťunu prihodkov prišteje vsem vrstam deležev pri dobiťku iz mednarodne kvalificirane manjšinske udeležbe.“

4. Predložitveno sodiře meni, da se v okviru metode odbitka za dokazovanje obdavťitve v tujini ře vedno uporablja informacija zveznega finanťnega ministrstva, ki je bila pridobljena v zvezi s prejšnjim pravnim polořajem.(7) Torej bi moral davťni zavezanec, ki zaprosi za odbitek davka od dohodkov pravnih oseb, oddati izjavo, ki vsebuje:

- natanťen opis druřbe izplaťevalke dividend, v kateri ima deleř;
- natanťno navedbo viřine deleřa;
- natanťno navedbo stopnje davka od dohodkov pravnih oseb, ki je za druřbo izplaťevalko dividend doloťena v drřavi, v kateri je rezidentka. ře se za druřbo v drřavi, v kateri je rezidentka, ne uporablja obiťajni reřim obdavťitve (ampak na primer ugodnejřa davťna stopnja, osebna oprostitvev davka ali druge bistvene stvarne oprostitve/zniřanja davka), je treba navesti davťno stopnjo, ki se dejansko uporablja;
- navedbo obdavťitve z davkom od dohodkov pravnih oseb v tujini, izraťunane za njen deleř na podlagi zgornjih parametrov;
- natanťno navedbo stopnje dejansko pobranega pri viru odtegnjenega davka (omejena s stopnjo pri viru odtegnjenega davka iz sporazuma o prepreťevanju dvojnega obdavťenja);
- izraťun odbitnega davka.

III – Dejansko stanje in vprařanja za predhodno odloťanje

5. Österreichische Salinen AG (v nadaljevanju: Österreichische Salinen), kapitalna druřba avstrijskega prava s sedeřem v Avstriji, je v letu 2002 izkazala izgubo od prihodkov iz dejavnosti. V tem letu odmere davka je prek domaťih investicijskih skladov prejela prihodke, sestavljene iz dividend tujih kapitalskih druřb s sedeřem v drřavah řlanicah Evropske unije in tretjih drřavah. V skladu s takrat veljavnim KStG je pristojni Finanzamt (davťni urad) domaťe dividende oprostil plaťila davka, oprostitvev pa je zavrnil za tuje dividende iz deležev, ki niso dosegali 25 %.

6. Unabhängiger Finanzsenat (neodvisni finanťni senat), ki je vložil tořbo („pritořbo“) zoper odloťbo o odmeri davka, je v tem videl neupraviťeno krřitev prostega pretoka kapitala, zato je tuje dividende obravnaval kot davťno oprořene prihodke po analogiji s predpisom, ki se uporablja za domaťe dividende, in sicer brez odbitka pri viru odtegnjenega davka.

7. Upravno sodiře, ki ga je k temu pozval Finanzamt, tega ni upořtevalo. Sicer je upravno sodiře tudi samo v sodbi z dne 17. aprila 2008 dopustilo neupraviťeno omejevanje prostega gibanja kapitala, vendar je treba od številnih reřitev, ki so v skladu s pravom Unije, izbrati tisto, ki najmanj posega v koncept avstrijskega zakonodajalca. To naj bi bila metoda odbitka, ki pri nizki stopnji obdavťitve v tujini edina lahko zagotovi enako visoko obdavťitev kot pri domaťih dividendah. Vrednostno odloťitev v tem smislu je sprejel tudi sam zakonodajalec, ko je za deleře v tujih druřbah, ki ne opravljajo operativne dejavnosti, izrecno predvidel metodo odbitka. Tudi tuji manjšinski deleři prek investicijskega sklada, ki so sporni v tem primeru, niso operativna dejavnost. Namesto metode oprostitve bi bilo torej treba uporabiti metodo odbitka, ki jo Sodiře naťeloma priznava kot enakovredno. Spor je trenutno v fazi nadaljevalnega postopka pred predložitvenim sodiřem.

8. Haribo Lakritzen Hans Riegel Betriebs GmbH (v nadaljevanju: Haribo), prav tako kapitalna

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

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

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

1. Ali pravo Skupnosti nasprotuje temu, da za tuje dividende iz manjšinskih deležev iz držav EGS velja oprostitev davka samo ob obstoju in upravnih pomočih in pomočih 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 Skupnosti nasprotuje temu, da je treba za tuje dividende iz manjšinskih deležev iz držav EU/EGS 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 Skupnosti 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 plačane 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 višine deleža?

4. Če je odgovor na tretje vprašanje pritrdilen: Ali pravo Skupnosti nasprotuje temu, da nacionalni organ za odpravo diskriminacije udeležbe v družbah iz tretjih držav uporabi metodo odbitka, pri čemer dokaza o predhodnem plačilu davka (od dohodkov pravnih oseb) v tujini zaradi neznatnega obsega udeležbe ni mogoče predložiti ali pa je to povezano z nesorazmernimi stroški, ker se ta izid po odločbi avstrijskega upravnega sodišča še najbolj približa (hipotetični) volji zakonodajalca, medtem ko bi le neuporaba diskriminatorne uinkujočega praga udeležbe 10 % (25 %) za dividende iz tretjih držav pomenila, da zanje velja oprostitev davka?

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

4.2 Če je odgovor na četrto vprašanje nikalen: Ali pravo Skupnosti nasprotuje temu, da se za prihodke iz udeležbe v družbah iz tretjih držav ne prizna odbitek tujih davkov od dohodkov pravnih oseb, če je delež manjši od 10 % (25 %), čeprav – za nekatere primere določen – davčni odbitek pri prihodkih iz udeležbe v družbah iz tretjih držav z deležem, ki presega 10 % (25 %), ni odvisen od obstoja medsebojne upravne pomoči in pomoči pri izvršbi?

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

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

2. Ali pravo Skupnosti nasprotuje temu, da je treba za dividende iz tretjih držav uporabiti metodo odbitka, ker je ta izid v skladu z odločbo avstrijskega upravnega sodišča najbližji (hipotetični) volji zakonodajalca, vendar pa se hkrati ne dopusti prenos odbitka ali odbitek v letu izgube?

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

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

IV – Pravna presoja

14. Drugo vprašanje za predhodno odločanje v zadevi Haribo odpira temeljno vprašanje o enakovrednosti metode oprostitve in metode odbitka za preprečevanje ekonomskega dvojnega obdavčevanja dividend. Če bi lahko potrdili obstoj take enakovrednosti ne glede na nezmožnost dokazovanja odbitnega tujega davka od dohodkov pravnih oseb, ni ne bi nasprotovalo temu, da so dividende iz portfeljev iz drugih držav EU/EGP samo pogojno oproščene, drugače pa se zanje uporablja metoda odbitka, medtem ko so domače dividende iz portfeljev vedno oproščene davka od dohodkov pravnih oseb. Ker odgovor na to vprašanje lahko vpliva na to, kakšni bodo odgovori na druga vprašanja za predhodno odločanje, ga je treba preučiti najprej.

A – Drugo vprašanje za predhodno odločanje v zadevi Haribo

15. Predložitveno sodišče želi z drugim vprašanjem v zadevi Haribo izvedeti, ali nasprotuje členu 56(1) ES(8), da morajo domače družbe za dividende iz portfeljev iz drugih držav EU/EGP praviloma plačati davek od dohodkov pravnih oseb, ker ne morejo pridobiti oziroma komaj lahko pridobijo podatke o predhodni obdavčitvi z davkom od dohodkov pravnih oseb v tujini, ki se zahtevajo za oprostitev ali vsaj za odbitek, medtem ko so domače dividende iz portfeljev vedno oproščene.

1. Uvodne ugotovitve

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

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

18. Sodišče je sicer priznalo, da sistem odbitka v primerjavi s sistemom oprostitve davčnim zavezancem nalaga dodatna upravna bremena, ker je treba dokazati znesek dejansko plačane

davka v državi, v kateri je družba izplačevalka dividend rezidentka. To dejstvo pa še ne pomeni nedopustnega razlikovanja obravnavanja, saj so ta posebna upravna bremena povezana z delovanjem sistema davčnega odbitka.(11)

19. Iz sodbe ni mogoče sklepati, na kateri ravni preverjanja je Sodišče dobilo ta rezultat? pri preverjanju, ali sploh gre za omejevanje prostega pretoka kapitala(12), pri preverjanju, ali so položaji primerljivi oziroma ali različno obravnavanje upravičujejo nujni razlogi v splošnem interesu, ali v okviru preizkusa sorazmernosti.

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

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

2. Omejitve

22. Najprej je torej treba preučiti, ali sporna ureditev vodi k omejevanju prostega pretoka kapitala, ki je na deloma prepovedano. Kot je znano, med ukrepe, ki so prepovedani po členu 56(1) ES, ker gre za omejitve pretoka kapitala, spadajo tisti, ki bi lahko odvrnili naložbe nerezidentov v državi članici ali bi lahko odvrnili državljane omenjene države članice, da to storijo v drugih državah.(14)

23. Ker prepoved omejevanja vključuje celo omejitve majhnega obsega ali manjše pomembnosti(15), po mojem mnenju ne gre drugače, kot da na podlagi predstavitve dejanskega stanja, kot ga v tem primeru opisuje predložitveno sodišče, vsekakor privzamemo, da gre za omejevanje prostega pretoka kapitala, ki je po členu 56(1) ES na deloma prepovedano.

24. Kajti v nasprotju z domačimi dividendami iz portfeljev je uporaba metode oprostitve za dividende iz portfeljev iz drugih držav EU/EGP vezana na določene pogoje; šele če ti pogoji niso izpolnjeni, se uporabi metoda odbitka, čeprav imetniki deležev dokazov o izpolnjevanju teh pogojev oziroma podatkov, ki so potrebni za odbitek tujega davka od dohodkov pravnih oseb, ne morejo predložiti oziroma jih komaj lahko predložijo. Ker torej kljub že izvedeni obdavčitvi dobičkov podjetij v tujini praviloma pride do polne obdavčitve tujih dividend doma, je za vlagatelje rezidente manj privlačno, da se namesto v domačem portfelju odločijo pridobiti ali imeti delež v tujem.

3. Utemeljitev

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

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

27. Nacionalna davčna ureditev, kot je sporna v tem primeru, je lahko torej združljiva z določbami o prostem pretoku kapitala le takrat, ko se različno obravnavanje nanaša na položaje, ki med seboj niso objektivno primerljivi, ali kadar jo upravičujejo nujni razlogi v splošnem interesu.(16)

a) Primerljivost z vidika tveganja ekonomskega dvojnega obdavčevanja

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

29. Namen člena 10(1) KStG je preprečiti dvojno obdavčevanje dobičkov družb s tem, da se dividende na ravni družbe prejemnice oprostiti davka od dohodkov pravnih oseb.

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

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

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

32. Toda zastavlja se vprašanje, ali se primerljivost domačih in tujih dividend lahko potrdi tudi v zvezi z metodo, katere namen je preprečevanje ekonomskega dvojnega obdavčevanja.(19)

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

34. V zadevi Manninen(20) je obstajala taka notranja povezava med oprostitvijo na ravni delničarjev in obdavčitvijo na ravni družbe. Za preprečevanje ekonomskega dvojnega obdavčevanja domačih dividend pa se v tem primeru formalno ni uporabila oprostitve, temveč se je določil odbitek davka v višini stopnje davka od dohodka pravnih oseb, ki se uporablja za dobiček družb. Ker pa je bila stopnja davka na dobiček iz kapitala enako visoka, je bil ta sistem izenačen z oprostitvijo dividend. Finski pravni predpisi pa so izrecno predvideli dopolnilni davek, če je bil davek, ki ga je plačala družba izplačevalka dividend, nižji od zneska odbitka davka v korist delničarja. S tem je bilo zagotovljeno, da je bila želena raven obdavčitve pri domačih dividendah tudi dejansko dosežena.

35. V zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation je Sodišče povezavo med oprostitvijo, ki velja za domače dividende, in obdavčitvijo na ravni družbe izplačevalke dividend obravnavalo le obrobno. Tožene stranke v navedenem postopku v glavni stvari so trdile, da se oprostitve domačih

dividend uporablja ne glede na višino davka, ki ga je plačala družba izplačevalka dividend, če sploh.(21)

36. Sodišče je predložitvenemu sodišču zato naložilo, naj preveri, ali je davčna stopnja za družbo izplačevalko dividend in družbo prejemnico zares enaka in ali gre za različne ravni obdavčitve samo v nekaterih primerih zaradi spremembe obdavčitve osnove zaradi določenih izjemnih olajšav.(22) Iz tega sklepam, da Sodišče svojih ugotovitev o enakovrednosti metod oprostitve in odbitka(23) ni več želelo uveljavljati že takrat, ko bi v posameznem primeru lahko prišlo do oprostitve domačih dividend, čeprav dobički, ki so bili podlaga zanje, predhodno niso bili polno obdavčeni z davkom od dohodkov pravnih oseb(24).

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

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

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

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

41. Kar torej zadeva dividende iz tujine, z vidika davčnih organov ostaja sporno, ali so bile te sploh predhodno obdavčene z davkom od dohodkov pravnih oseb, in če so bile, v kolikšni višini. Popolnoma mogoče je, da dobički, ki so bili podlaga za dividende, v tujini sploh niso bili obdavčeni(25) oziroma se je zanje uporabila popolnoma drugačna ali nižja obdavčitev na ravni družbe izplačevalke dividend. Če bi se kljub temu za tuje dividende brezpogojno uporabila metoda oprostitve, potem enkratna obdavčitev ne bi bila zagotovljena. Poleg tega bi bila posledica uporabe metode oprostitve brez razlik ta, da bi bile tuje dividende obravnavane ne le enako, temveč morda celo bolje kot domače dividende.

42. Pri tem je treba spomniti, da ekonomsko dvojno obdavčevanje tujih dividend nastane s tem, ko dve državi vzporedno izvajata svojo pristojnost za obdavčenje dobičkov podjetij, pri čemer ena država z davkom od dohodkov pravnih oseb obdavči družbo izplačevalko in druga družbo prejemnico dividend. Iz prostega pretoka kapitala torej ne izhaja nobeno prednostno razmerje med davčno pristojnostjo različnih držav članic ali tudi tretjih držav.

43. Samo kadar se neka država članica odloči pri domačih dividendah preprečiti ali zmanjšati ekonomsko dvojno obdavčevanje, potem mora ob upoštevanju prostega pretoka kapitala(26) za tuje dividende predvideti enako obravnavanje(27). Pri oblikovanju svojega sistema za

preprečevanje ali zmanjševanje ekonomskega dvojnega obdavčevanja pa lahko neka država članica vztraja pri tem, da se tudi tuje dividende skupno obdavčijo najmanj s tisto stopnjo davka od dohodkov pravnih oseb, ki se uporablja v tej državi članici.(28)

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

4. Sorazmernost

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

a) Primernost in nujnost

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

47. Vseeno pa je vprašljivo, ali ne presega tistega, kar je nujno potrebno. Kajti avstrijska ureditev, ki je predmet obravnave, pri tujih dividendah iz portfeljev iz EU/EGP ne vodi le k povečanju upravnega bremena, temveč praviloma tudi k domači obdavčitvi, saj pogoji za uporabo metode oprostitve ali uspešno uporabo metode odbitka po navedbah predložitvenega sodišča niso izpolnjeni oziroma so komaj lahko izpolnjeni.

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

49. Po ugotovitvah predložitvenega sodišča je v Avstriji kljub načelu uradne dolžnosti ne nazadnje davčni zavezanec tisti, ki nosi breme dokazovanja pogojev za neko oprostitvev ali ugodnost. Vlagatelj mora, da bi lahko izkoristil metodo oprostitve, dokazati primerljivo obdavčitev v tujini, višino tuje davčne stopnje in potrditi, da tuja družba ni bila deležna osebnih ali stvarnih oprostitvev. Če mu to ne uspe in lahko zato uveljavlja samo metodo odbitka, mora predložiti podatke, ki so potrebni za odbitek tujega davka od dohodkov pravnih oseb. Če mu tudi to ne uspe, se tuje dividende iz portfeljev EU/EGP v Avstriji obdavčijo z davkom od dohodkov pravnih oseb.

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

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

52. Poleg tega je Sodišče ugotovilo, da imajo nacionalni davčni organi v skladu z Direktivo 77/799 o medsebojni pomoči(31) sicer možnost, da zahtevajo informacije od pristojnega organa druge države članice, vendar k temu niso zavezani. Vsaka država članica mora sama presoditi, v katerem posamičnem primeru nima informacij, ki se nanašajo na transakcije, ki so jih opravili

davčni zavezanci s sedežem na njenem ozemlju, in odločiti, ali ta primer utemeljuje predložitev zahteve za informacije drugi državi članici.(32)

53. Sicer ni mogoče izključiti, da bi bil lahko nacionalni davčni organ, kot je trdila Komisija(33), v posebnih okoliščinah lahko zavezan, da sam pridobi potrebne informacije, namreč takrat, ko ima v nasprotju z davčnim zavezancem dostop do njih brez večjih težav. Ta obveznost bi lahko vključevala tudi uporabo instrumentov medsebojne pomoči in zlasti Direktive 77/799 o medsebojni pomoči(34). Kot pa je Komisija sama navedla, v zadevi Haribo ni nobene podlage za sklepanje, da gre v tem primeru za tak poseben položaj. Ne nazadnje pa je predložitveno sodišče pristojno, da to preuči.

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

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

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

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

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

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

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

61. Kajti kot je navedeno zgoraj(37), tudi sistem oprostitve, ki se uporablja za domače dividende, ne zagotavlja, da se dividende v vsakem posameznem primeru oprostitjo davka od

dohodkov pravnih oseb samo in natančno do višine njihove predhodne obdavčitve z davkom od dohodkov pravnih oseb. Zato mora tudi metoda odbitka omogočati, da se določene davčne ugodnosti, ki jih izkoristi družba izplačevalka dividend, prenesejo na imetnika deleža. Če ima namreč družba s sedežem v tujini tam znižano stopnjo davka od dohodkov pravnih oseb zaradi raziskovalnih dejavnosti, primerljiva domača družba pa bi imela doma enako ugodnost, bi bilo treba to ugodnost v okviru odbitka zagotoviti tudi prejemniku tujih dividend.

b) Vmesni predlog

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

c) Dosledno sledenje cilju

63. V novejši sodni praksi je Sodišče v okviru preizkusa sorazmernosti ponovno zahtevalo, naj nacionalna zakonodaja, ki vodi k omejitvi temeljne svoboščine, resnično zagotavlja, da se sledeni cilj doseže dosledno in sistematično.⁽³⁸⁾ Če to ne drži, potem Sodišče meni, da nacionalna zakonodaja ni primerna za doseganje ali celo samo za poskus doseganja navedenega cilja.

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

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

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

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

68. Kot je avstrijska vlada na ustni obravnavi odgovorila na posebej zastavljeno vprašanje, naj bi ugodnejše obravnavanje mednarodne kvalificirane manjšinske udeležbe okrepilo aktivno gospodarsko dejavnost avstrijskih podjetij v tujini. Cilju enkratne obdavčitve se torej v tem primeru ne sledi v enakem obsegu kot pri dividendah iz portfeljev iz EU/EGP. To tudi ni potrebno. Samo zato, ker zakonodajalec glede mednarodne kvalificirane manjšinske udeležbe vodi drugačno davčno politiko kot glede dividend iz portfeljev iz EU/EGP, to še ne pomeni, da pogojna metoda oprostitve z morebitnim preходом na metodo odbitka, ki se uporablja za zadnje, ni sorazmerna.

To velja tudi takrat, ko pri dividendah iz portfeljev iz EU/EGP zaradi težav z dokazovanjem v zvezi s tujim položajem obdavčitve v praksi praviloma nastane ekonomsko dvojno obdavčevanje.

69. Ta rezultat temelji tudi na Direktivi 90/435/EGS(39), na katero se je avstrijski zakonodajalec oprl pri določitvi 10%odstotnega praga oziroma prej veljavnega 25%odstotnega praga. Ta direktiva je za matične in odvisne družbe iz različnih držav članic uvedla skupen sistem obdavčitve in s tem olajšala povezovanje družb na ravni Unije. V ta namen je predvidela, da se za dividende, ki jih matična družba prejme od svoje odvisne družbe, prizna oprostitev davka ali odbitek tujega davka. To podkrepi dejstvo, da je lahko legitimno, če se kvalificirana manjšinska udeležba z davčnega vidika obravnava drugače kot deleži v portfeljih.

5. Predlog

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

B – Prvo vprašanje za predhodno odločanje v zadevi Haribo

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

1. Dopustnost vprašanja

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

73. Po ustaljeni sodni praksi mora Sodišče naenkrat presoditi o vprašanjih, ki so mu bila predložena, če se ta nanašajo na razlago prava Unije. Izjemoma lahko med drugim tudi zavrne odločanje, če je jasno, da zahtevana razlaga nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali s predmetom spora v postopku v glavni stvari ali če je problem hipotetičen.(40)

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

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

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

Evropsko unijo. Zakon KStG je namreč v prejšnji različici v zvezi z deleži iz portfeljev razlikoval samo med domačimi in tujimi deleži. Ker sta upravno sodišče v sodbi z dne 17. aprila 2008 in zvezno finančno ministrstvo v informacijah, ki jih je pridobilo v ta namen(41) ? v različnem obsegu ?, dodatno razlikovali med deleži iz EU in deleži iz tretjih držav, je to predložitvenemu sodišču dalo povod, da to razlikovanje upošteva v prvotni predložitveni odločbi.

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

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

2. Odgovor na vprašanje

a) Omejitev

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

80. Najprej je treba pojasniti, da ne glede na oblikovanje vprašanja za predhodno odločanje za presojo, ali je v tem smislu prisotna omejitev prostega pretoka kapitala, ni potrebna primerjava med dividendami iz portfeljev iz EGP(43) z dividendami iz mednarodne kvalificirane manjšinske udeležbe, temveč z domačimi dividendami, kot trdijo tudi avstrijska, nemška in nizozemska vlada ter Komisija. Vlagateljev, ki iščejo možnosti za deleže v portfeljih, od takih naložb v tujini ne odvrača dejstvo, da je tuja kvalificirana manjšinska udeležba doma z davčnega vidika ugodneje obravnavana, temveč dejstvo, da je domači delež v portfeljih z davčnega vidika ugodneje obravnavan. Nasprotno pa ima davčno obravnavanje mednarodne kvalificirane manjšinske udeležbe, kot bo prikazano v nadaljevanju, pomembno vlogo pri obrazložitvi, in sicer pri preizkusu sorazmernosti.

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

82. Uinek take ureditve je, da se družbe s sedežem v Avstriji odvrača od tega, da svoj kapital naložijo v obliki deležev v portfeljih družb s sedežem v državah EGP. To vsekakor velja takrat, ko ni ustreznega sporazuma o medsebojni upravni pomoči in pomoči pri izvršbi, kar po navedbah družbe Haribo velja v razmerju do Islandije in Lihtenštajna. Ker so dividende iz teh deležev z davčnega vidika slabše obravnavane od tistih, ki jih razdelijo domače družbe, so za družbe s sedežem v Avstriji manj privlačne kot domači deleži v portfeljih.(44)

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

b) Obrazložitev

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

85. Pri odgovoru na drugo vprašanje za predhodno odločanje(46) je bilo že ugotovljeno, da domače in tuje dividende z vidika metode, katere namen je preprečevanje ekonomskega dvojnega obdavčevanja, praviloma niso primerljive. Zato je naložena upravičeno, da se za tuje dividende uporabi metoda odbitka oziroma da se uporaba metode oprostitve veže na pogoj dokazovanja predhodne obdavčitve v tujini.

86. Stališče avstrijske vlade je, da sta pri dividendah iz portfeljev iz EGP potrebni medsebojna upravna pomoč in pomoč pri izvršbi, ker je predpogoj za preverjanje, ali se bo v skladu s členom 10(5) KStG namesto metode oprostitve uporabila metoda odbitka, izmenjava informacij z davčno upravo države, v kateri je družba izplačevalka dividend rezidentka. Zahtevajo se na primer informacije o tem, ali je bila družba izplačevalka dividend deležna obsežne osebne ali stvarne oprostitve davka od dohodkov pravnih oseb. Samo s postopkom upravne pomoči je mogoče razjasniti, ali je tuja družba v državi, v kateri je rezidentka, oproščena davka od dohodkov pravnih oseb, na primer kot ladijska družba ali kot nosilka naložbe s tveganim kapitalom. Prav tako je mogoče, da bi bila neka družba EGP z namenom zlorabe vrinjena med družbo tretje države in avstrijsko družbo, da bi se izognili davku od dohodkov pravnih oseb za dividende na ravni avstrijske matične družbe. Brez upravne pomoči in pomoči pri izvršbi ni mogoče pridobiti potrebnih informacij, da se pri zlorabi lahko zavrne davna oprostitve.

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

c) Sorazmernost

88. Torej tudi če ni primerljivosti, mora obravnavani omejevalni ukrep zadostiti načelu sorazmernosti. Ukrep mora biti primeren in ne sme preseči tega, kar je nujno za doseg sledenemu cilju.(47) Poleg tega je treba ponovno razmisliti, ali je mogoče pripisati pomen merilu doslednega in sistematičnega zasledovanja cilja.(48)

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

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

91. Če neka nacionalna ureditev, kot je navedena v členu 10(1), točka 6, KStG poleg upravne pomoči zahteva tudi pomoč pri izvršbi, da bi se za dividende iz portfeljev iz EGP sploh lahko uporabila pogojna davna oprostitve, potem zaradi neprimernosti omejevalnega ukrepa za doseganje sledenemu cilju ni združljiva s členom 56(1) ES.

92. Po drugi strani pa bi bila lahko zahteva po upravni pomoči na?eloma upravi?ena.

93. Tako je Sodiš?e v zvezi z drugimi tretjimi državami, ki niso države EGP, v sodbi A(49) ugotovilo, da je s prostim pretokom združljivo, ?e neka država ?lanica dav?no oprostitev za tuje dividende veže na pogoj, da je bil z zadevno tretjo državo sklenjen dav?ni sporazum, kadar za to oprostitev veljajo pogoji, katerih izpolnjevanje lahko pristojni organi te države ?lanice preverijo le s pridobitvijo informacij od države, v kateri ima sedež družba, ki izpla?a dividende.

94. Švedska ureditev, ki je bila predmet preu?itve v navedeni zadevi, Sodiš?u ni dala nobenih povodov za to, da bi dividende iz držav EGP, ki ne spadajo v Evropsko unijo, obravnavalo lo?eno. Iz sodbe Komisija proti Italiji(50) pa sledi, da velja ugotovitev, navedena v prejšnji to?ki, tudi za take države EGP. Poleg tega iz navedene sodbe izhaja, da zahteva po upravni pomoči ni upravi?ena le izjemoma, temve? da lahko na?eloma obstaja potreba po dodatnem preverjanju.

95. V skladu s tem je generalni pravobranilec Jääskinen v sklepnih predlogih v zadevi Établissements Rimbaud(51) zagovarjal stališ?e, da druga?e kot v razmerjih med državami ?lanicami zaradi razli?nega pravnega okvira v razmerjih med državami ?lanicami in državami EGP predložitev dokazov dav?nega zavezanca ne more nadomestiti mehanizmov sodelovanja med dav?nimi organi. S tem stališ?em se strinjam. Da bi bile informacije, ki jih predloži dav?ni zavezanec, zanesljive, morajo biti tudi preverljive.

96. Sodiš?e je tako v sodbi Établissements Rimbaud(52) potrdilo, da je v razmerju do države EGP na?eloma upravi?eno, da je dav?na ugodnost odvisna od obstoja sporazuma o medsebojni upravni pomoči, ki omogoči u?inkovit preizkus podatkov dav?nih zavezancev.

97. Dav?na oprostitev za dividende iz EGP se torej na?eloma lahko veže na pogoj, da mora biti z državo, v kateri ima sedež družba izpla?evalka dividend, sklenjen sporazum o medsebojni upravni pomoči.

98. Druga?e kot pri drugem vprašanju za predhodno odlo?anje(53) menim, da je pri tem vendarle dopustno in potrebno, da se v okviru sorazmernosti preveri tudi notranja usklajenost nacionalne zakonodaje. Pri zahtevi po upravni pomoči namre? ne gre za možnosti nacionalnega zakonodajalca pri vprašanju, katere prihodke želi obdav?iti do katere stopnje, temve? samo za ukrep, katerega namen je zagotoviti u?inkovitost dav?nega nadzora. Pri tem se vsekakor zastavlja vprašanje, kako resne namene ima zakonodajalec v zvezi s tem.

99. Glede na to je treba ugotoviti, da zahteva po upravni pomoči velja le za dividende iz portfeljev iz EGP, ne pa tudi za dividende iz mednarodnih deležev, torej tudi iz kvalificirane manjšinske udeležbe v EGP. Te so v skladu s ?lenom 10(1), to?ka 7, KStG oproš?ene davka, ?e ne gre za kvalificirano manjšinsko udeležbo v EGP v družbi, ki ne opravlja operativne dejavnosti in je v tujini nižje obdav?ena. Za zadnje se v skladu s ?lenom 10(4) in (6) KStG uporablja metoda odbitka. Toda upravna pomo? se ne zahteva niti za oprostitev niti za odbitek.

100. Sicer je mogo?e, kot trdita nemška vlada in vlada Združenega kraljestva, da je imetnik deleža v kvalificirani manjšinski udeležbi zaradi ve?jega vpliva, ki ga ima na poslovanje tuje družbe, v boljšem položaju, kar zadeva pridobitev vseh potrebnih dokazov. To resni?no pride do izraza šele, ko za imetnika deleža v portfelju, kot navaja predložitveno sodiš?e, pri udeležbi prek investicijskih skladov skoraj ni mogo?e pridobiti ustreznih dokazov.

101. Ni pa razvidno, zakaj bi bilo treba v zvezi s tveganjem, da so bili posredovani napa?ni podatki, razlikovati glede višine deleža.(54) Poleg tega je treba spomniti, da po pravu Unije ne bi bilo dopustno, ?e bi se v zvezi s tujimi deleži v portfeljih na splošno domnevalo, da so bili

pridobljeni ali da se je njihovo lastništvo ohranjalo samo zaradi utaje davkov. Upravičeneje z bojem proti davčnim utajam je namreč lahko sprejeto le, če zakonodaja meri na popolnoma umetne tvorbe, katerih cilj je izogniti se davčni zakonodaji.(55)

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

d) Predlog

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

C – Tretje vprašanje za predhodno odločanje v zadevi Haribo

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

1. Omejitev

105. K ukrepom, ki so prepovedani po členu 56(1) ES, ker gre za omejitve pretoka kapitala, spadajo tisti, ki bi lahko odvrnili naložbe nerezidentov v državi članici ali bi lahko odvrnili državljane omenjene države članice, da to storijo v drugih državah.(56) Sodišče je izrecno zavrnilo, da se pojem omejitve pretoka kapitala v razmerjih med državami članicami in tretjimi državami razlaga drugače kot v razmerjih med državami članicami.(57)

106. Iz preučitve drugega vprašanja za predhodno odločanje izhaja, da je upravičeno omejiti metodo oprostitve na domače dividende, pri tujih dividendah pa le odbiti v tujini plačan davek od dohodkov pravnih oseb(58). Preverjanje, ali gre za omejitev prostega pretoka kapitala, se mora torej osredotočiti na to, da za dividende iz portfeljev iz tretjih držav možnost odbitka ni priznana.

107. Ker v skladu z avstrijskim pravnim položajem pri dividendah iz portfeljev iz tretjih držav kljub že v tujini izvedeni obdavčitvi dobičkov podjetij, ki so bili podlaga za dividende, vedno pride tudi do polne obdavčitve doma, je za vlagatelja rezidenta gotovo manj privlačno, da namesto domačega pridobi ali ima tak tuji delež v portfelju. Torej gre za omejitev prostega pretoka kapitala, ki je po členu 56 (1) ES napoloma prepovedana.

2. Utemeljitev

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

a) Posebnosti v razmerju do tretjih držav

109. Avstrijska, nemška, italijanska, nizozemska in finska vlada ob sklicevanju na sodno prakso Sodišča(59) zagovarjajo stališče, da se v razmerju do tretjih držav lahko določi druga merila kot v razmerju do držav članic.

110. Sodišče je dejansko priznalo, da se z liberalizacijo pretoka kapitala s tretjimi državami lahko sledi drugim ciljem kot v okviru Evropske unije, na primer predvsem zagotovitvi verodostojnosti enotne valute Skupnosti na svetovnih finančnih trgih in ohranitvi finančnih središč svetovnega

pomena v državah članicah.(60) Poleg tega je Sodišče ugotovilo, da pretok kapitala s tretjimi državami poteka v drugačnih pravnih okoliščinah.(61)

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

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

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

114. Vendar iz ubeseditve „ni vedno primerljivo“ in „ni mogoče izključiti“ izhaja, da Sodišče državam članicam ni dovolilo omejiti pretoka kapitala v tretje države in iz njih. Prav tako ne bi bilo niti najmanj dosledno, če bi prepovedi omejevanja iz člena 56(1) ES za pretok kapitala s tretjimi državami najprej pripisali enako pomembnost kot za pretok kapitala znotraj Unije, nato pa bi ji na ravni utemeljevanja to pomembnost zopet odvzeli. Pri tem naj zlasti spomnim, da so države članice posebnosti pretoka kapitala s tretjimi državami upoštevale že s tem, ko so v členih 57, 59 in 60 ES predvidele posebne zaščitne ukrepe in posebne ureditve za pretok kapitala v tretje države in iz njih.(65)

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

b) Posamezni utemeljitveni razlogi

i) Delitev davčne pristojnosti

116. Avstrijska in finska vlada trdita, da bi nujnost „uravnotežene ohranitve delitve davčne pristojnosti med državami članicami in tretjimi državami“ lahko pomenila nujni razlog v splošnem interesu, ki upravičuje, da se dividende iz tretjih držav z davčnega vidika obravnavajo drugače kot domače dividende.

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

118. Tako lahko nujnost ohranitve uravnotežene delitve davčne pristojnosti omejitev upraviči zlasti takrat, ko je namen omejevalnega ukrepa preprečiti ravnanja, ki bi lahko ogrozila pravico držav članic do izvajanja davčnih pristojnosti glede dejavnosti, ki se opravljajo na njihovem ozemlju.(67)

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

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

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

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

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

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

124. Po ustaljeni sodni praksi pa se zmanjšanje davčnih prihodkov ne more obravnavati kot nujni razlog v splošnem interesu, na katerega se da sklicevati za utemeljevanje ukrepa, ki na celoma nasprotuje temeljni svoboščini.⁽⁶⁸⁾ Na vprašanje, ali to velja tudi v razmerju do tretjih držav, Sodišče do zdaj še ni odgovorilo.⁽⁶⁹⁾

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

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

ii) Vzajemnost

127. Avstrijska, nemška, nizozemska in finska vlada še trdijo, da obveznost držav članic, da

morajo družbe zadevne druge države glede davčnih ugodnosti obravnavati enako kot domače družbe, temelji na vzajemnosti. V razmerju do tretjih držav pa take vzajemnosti ni. Če bi kljub vsemu obstajala obveznost, da se dividende iz tretjih držav obravnavajo enako kot domače dividende, bi bile države članice v razmerju do tretjih držav v slabšem pogajalskem položaju pri sklenitvi sporazumov o preprečevanju dvojnega obdavčevanja, katerih namen je ne le zagotoviti uravnoteženo delitev davčnih pristožnosti, temveč tudi boj proti sivi ekonomiji in kriminalu.

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

129. Priznanje zahteve po vzajemnosti v razmerju do tretjih držav se zdi vabljivo, vendar nasprotuje besedilu in sistematiki člena 56 ES in naslednjih. Države članice so se namreč izrecno dogovorile, da pretok kapitala v tretje države in iz njih enostransko liberalizirajo, s tem pa so se že odpovedale vzajemnosti. Če bi nazadnje na ravni utemeljevanja le priznali zahtevo po vzajemnosti, bi bilo to težko združljivo z enostransko liberalizacijo. Iz istega razloga je treba zavrniti tudi druge argumente, ki jih je navedla avstrijska vlada. V zvezi z neobstojem instrumenta za približevanje zakonodaje v razmerju do tretjih držav pa je treba poleg tega opozoriti, da na ravni Unije tak instrument že obstaja, vendar za obdavčitev deležev iz portfeljev doslej še ni bil uporabljen.

iii) Davčni nadzor

130. Kar končno zadeva nujnost, ki jo priznava sodna praksa, za zagotovitev učinkovitega davčnega nadzora, je bilo pri prvem vprašanju za predhodno odločanje(70) pojasnjeno, da se v razmerju do tretjih držav metoda odbitka lahko povezuje z zahtevo, da je bil z zadevno tretjo državo sklenjen sporazum o medsebojni upravni pomoči, na podlagi katere lahko davčni organi zadevne države članice preverijo, ali so dejansko izpolnjeni pogoji za priznanje davčne ugodnosti, ki temelji na odbitku. V tem smislu pogajalski položaj zadevne države članice s tem, ko je po členu 56(1) ES lahko zavezana, da na celoma omogoči odbitek tujega davka od dohodkov pravnih oseb, ni okrnjen.

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

c) Predlog

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

133. Odgovor na tretje vprašanje za predhodno odločanje v zadevi Haribo se torej glasi, da je v nasprotju s členom 56(1) EG, če za dividende iz deležev iz tretjih držav ni predviden odbitek v tujini plačane davka od dohodkov pravnih oseb, kadar gre za deleže v portfeljih, medtem ko so domače dividende iz portfeljev oproščene davka.

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

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

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

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

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

138. Tudi pri tem je treba upoštevati novejšo sodno prakso, po kateri je nacionalna zakonodaja, ki omejuje temeljne svoboščine, sorazmerna samo takrat, ko resnično zagotavlja, da se cilj, ki mu sledi, doseže vsebinsko usklajeno in sistematično.⁽⁷¹⁾ To mora veljati tudi za rešitev, ki jo pristojni nacionalni organi in sodišča uporabijo za preprečevanje ekonomskega dvojne obdavčitve dividend iz portfeljev iz tretjih držav, ki je v nasprotju s pravom Unije.

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

140. Kar zadeva zahtevo po medsebojni upravni pomoči in pomoči pri izvršbi, je bilo pri odgovoru na prvo⁽⁷²⁾ vprašanje za predhodno odločanje v zadevi Haribo v zvezi z dividendami iz portfeljev iz EGP ugotovljeno, da je taka zahteva ni sorazmerna: pomoč pri izvršbi ni potrebna, ker gre za obdavčitev družb rezidentk, zahteva po upravni pomoči pa ni vsebinsko skladna, ker se pri mednarodni kvalificirani manjšinski udeležbi ne uporablja.

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

142. Odgovori na tretje vprašanje ter prvo in drugo podvprašanje tretjega vprašanja za predhodno odločanje v zadevi Haribo se torej glasijo, da nacionalni organi ali sodišča na celoma

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

E – *Obe vprašanji za predhodno odločanje v zadevi Österreichische Salinen*

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

1. Dopustnost vprašanj

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

145. Predložitveno sodišče pa ne želi samo izvedeti, ali se za leta, ki sledijo letu 2002 z negativnim poslovnim izidom, lahko prizna prenos odbitka. Iz predloga za sprejetje predhodne odločbe namreč izhaja, da predložitveno sodišče tudi zato dvomi o enakovrednosti metod oprostitve in odbitka, ker so tuje dividende z uporabo metode odbitka brez prenosa odbitka ob negativnem poslovnem izidu ne nazadnje kljub vsemu podvržene dvojni obdavčitvi. S tega vidika ne moremo trditi, da vprašanji za predhodno odločanje očitno nista pomembni za odločanje o sporu v postopku v glavni stvari.

146. Obe vprašanji za predhodno odločanje sta torej dopustni.

2. Odgovora na vprašanji za predhodno odločanje

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

148. Pravo Unije, kakršno se trenutno uporablja, pa ne vsebuje nobene splošne prepovedi pravnega dvojnega obdavčevanja.⁽⁷³⁾ Zato iz prava Unije tudi ni mogoče izpeljati nobene splošne obveznosti države članice, v kateri je imetnik deleža rezident, za preprečevanje takega pravnega dvojnega obdavčevanja z odbitkom tujega pri viru odtegnjenega davka.⁽⁷⁴⁾ Če pa pravo Unije ne zahteva odbitka pri viru odtegnjenega davka, iz tega tudi ni mogoče izpeljati nobene obveznosti, da se učinki te obdavčitve namesto v določenem davčnem letu, v katerem jih zaradi negativnega

poslovnega izida ni mogoče odpraviti z odbitkom, na podlagi priznanja prenosa odbitka odpravijo v naslednjem letu ali kako drugače.

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

150. Če je neka domača družba v določenem davčnem letu ustvarila izgubo in so tuje dividende v okviru metode odbitka vključene v osnovo za odmero, se izguba zmanjša za znesek dividend. Če nacionalna zakonodaja, kot v obravnavanem primeru, predvidi možnost prenosa izgube na naslednja leta, se zato tudi morebiten prenos izgube zmanjša v ustreznem obsegu. Ker se v enem od naslednjih let, v katerih je dosežen dobiček, lahko od obdavčljivega dobička odbijejo samo izgube iz leta negativnega poslovnega izida, zmanjšane za tuje dividende, se zneski dividend zato kažejo v osnovi za odmero v letu dobička in vodijo k ustrezno povečanemu davku od dohodkov pravnih oseb.

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

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

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

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

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

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

157. V zvezi z Direktivo 90/435/EGS(76) je Sodišče že obravnavalo podobno problematiko. V sodbi *Cobelfret*(77) in sklepu *KBC-Bank*(78) je bila obravnavana belgijska ureditev, katere posledica je bila, da se izguba matične družbe zmanjša do višine prejetih dividend, če matična

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

158. Torej se argument avstrijske vlade zavrne.

159. Italijanska vlada zagovarja stališče, da ni mogoče že vnaprej izključiti, da se v okviru skupine podjetij, h kateri spadata družba prejemnica dividend in družba izplačevalka dividend, ki ni rezidentka, uveljavi praksa prenosa dividend na družbo, ki je ustvarila izgubo, da se s tem izključi obdavčitev te družbe zaradi izgube, davna oprostitve za dividende pa se ohrani tudi v naslednjih letih (na podlagi prenosa odbitka). Iz sodbe Glaxo Wellcome(79) po analogiji izhaja, da se z neko ureditvijo, v kateri tako kot v tem primeru ni predviden prenos odbitka, ne presega tistega, kar je nujno za ohranitev uravnotežene delitve davne pristoynosti med državami članicami in za preprečevanje popolnoma umetnih tvorb brez gospodarske resničnosti, katerih edini namen je pridobitev nezakonite davne ugodnosti. Ne nazadnje mora o tem presoditi predložitveno sodišče.

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

161. Na koncu bi želela v pojasnitev opozoriti, da prej navedene trditve brez razlik veljajo za dividende iz portfeljev iz držav EU/EGP in tretjih držav. Kot izhaja iz odgovora na tretje vprašanje za predhodno odločanje v zadevi Haribo, je treba namreč tudi pri dividendah iz portfeljev iz tretjih držav priznati najmanj možnost odbitka, če je namen oprostitve za domače dividende iz portfeljev preprečevanje ekonomskega dvojnega obdavčevanja. Ob negativnem poslovnem izidu družbe prejemnice dividend torej ta opisana problematika ni odvisna od natančnega izvora tujih dividend iz portfeljev.

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

V – Predlog

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

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

2. V nasprotju s členom 56(1) ES je, če so dividende iz portfeljev iz države EGP, ki ne spada v Evropsko unijo, oproščene davka od dohodkov pravnih oseb samo, če obstajata upravna pomoč

in pomoč pri izvršbi, čeprav se to za dividende iz kvalificirane manjšinske udeležbe v tujini ne zahteva.

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

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

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

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

1 – Jezik izvirnika: nemščina.

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

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

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

5 – BGBl, št. 401.

6 – BGBl. I, št. 52.

7 – BMF-010216/0090-VI/6/2008.

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

9 – Navedena v opombi 2, točka 72.

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

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

12 – Oziroma svobode ustanavljanja.

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

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

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

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

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

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

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

20 – Navedena v opombi 16, točka 44.

21 – Navedena v opombi 2, točka 54.

22 – Navedena v opombi 2, točka 56.

23 – Glej točko 16 in naslednje zgoraj.

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

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

26 – In/ali svobode ustanavljanja.

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

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

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

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

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

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

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

34 – Navedena v opombi 31.

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

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

37 – Točka 33 in naslednje.

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

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

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

41 – BMF-010216/0090-VI/6/2008.

42 – Glej sodno prakso, navedeno v opombi 14.

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

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

- 45 – Glej sodno prakso, navedeno v opombi 16.
- 46 – Glej točko 32 in naslednje zgoraj.
- 47 – Glej sodno prakso, navedeno v opombi 29.
- 48 – Glej sodno prakso, navedeno v opombi 38.
- 49 – Navedena v opombi 3, točka 67.
- 50 – Navedena v opombi 17, točka 57 in naslednje ter točka 68 in naslednje.
- 51 – Sklepni predlogi z dne 29. aprila 2010 v zadevi Établissements Rimbaud (C-72/09, še neobjavljena v ZOdl., točka 53 in naslednje).
- 52 – Sodba z dne 28. oktobra 2010 v zadevi Établissements Rimbaud (C-72/09, še neobjavljena v ZOdl., točka 40 in naslednje).
- 53 – Glej točko 63 in naslednje zgoraj.
- 54 – Glej sodbo z dne 11. junija 2009 v zadevi Komisija proti Nizozemski (C-521/07, ZOdl., str. I-4873, točka 49).
- 55 – Glej sodbi z dne 16. julija 1998 v zadevi ICI (C-264/96, Recueil, str. I-4695, točka 26) in z dne 11. oktobra 2007 v zadevi ELISA (C-451/05, ZOdl., str. I-8251, točka 91) ter v opombi 17 navedeno sodbo Komisija proti Italiji, točka 58.
- 56 – Glej sodno prakso, navedeno v opombi 14.
- 57 – Sodba A, navedena v opombi 3, točke od 28 do 39.
- 58 – Glej točko 62 zgoraj.
- 59 – Sodbi Test Claimants in the FII Group Litigation, navedena v opombi 2, točka 170 in 171, in A, navedena v opombi 3, točka 37.
- 60 – V opombi 3 navedena sodba A, točka 31, sodba in z dne 20. maja 2008 v zadevi Orange European Smallcap Fund (C-194/06, ZOdl., str. I-3747, točka 87).
- 61 – Sodbe A, navedena v opombi 3, točki 32 in 60; Orange European Smallcap Fund, navedena v opombi 59, točka 89, in Komisija proti Italiji, navedena v opombi 17, točka 69.
- 62 – Sodba A, navedena v opombi 3, točka 36.
- 63 – Sodbe Test Claimants in the FII Group Litigation, navedena v opombi 2, točka 170; A, navedena v opombi 3, točka 37, in Orange European Smallcap Fund, navedena v opombi 60 točka 89.
- 64 – Sodbi Test Claimants in the FII Group Litigation, navedena v opombi 2, točka 171, in A, navedena v opombi 3, točka 37.
- 65 – Sodba A, navedena v opombi 3, točka 32 in naslednje.
- 66 – Sodbe z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer (C-446/03, ZOdl., str. I-10837,

tožke od 43 do 51); z dne 18. julija 2007 v zadevi Oy AA (C?231/05, ZOdl., str. I?6373, tožka 51); z dne 15. maja 2008 v zadevi Lidl Belgium (C?414/06, ZOdl., str. I?3601, tožka 42) in z dne 25. februarja 2010 v zadevi X Holding (C?337/08, še neobjavljena v ZOdl., tožka 33).

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

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

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

70 – Glej tožko 92 in naslednje zgoraj.

71 – Glej tožko 63 in naslednje zgoraj.

72 – Glej tožko 89 in naslednje zgoraj.

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

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

75 – Navedena v opombi 2.

76 – Navedena v opombi 72.

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

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

79 – Navedena v opombi 67.