

SODBA SODIŠ?A (peti senat)

z dne 13. marca 2014(*)

„Predlog za sprejetje predhodne odlo?be – ?len 63 PDEU – Prosti pretok kapitala – ?len 49 PDEU – Svoboda ustanavljanja – Dohodnina – Zgornja meja neposrednih davkov glede na dohodek – Dvostranska konvencija o izogibanju dvojnega obdav?evanja – Obdav?itev dividend, ki jih izpla?a družba s sede?em v drugi državi ?lanici in ki so bile predmet dav?nega odtegljaja pri viru – Neupoštevanje ali delno upoštevanje davka, pla?anega v tej drugi državi ?lanici, za izra?un zgornje meje davka – ?len 65 PDEU – Omejitev – Utemeljitev“

V zadevi C?375/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo tribunal administratif de Grenoble (Francija) z odlo?bo z dne 26. julija 2012, ki je prispela na Sodiš?e 6. avgusta 2012, v postopku

Margaretha Bouanich

proti

Directeur des services fiscaux de la Drôme,

SODIŠ?E (peti senat),

v sestavi T. von Danwitz, predsednik senata, E. Juhász, A. Rosas (poro?evalec), D. Šváby in C. Vajda, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Wathelet,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za M. Bouanich A. Jouanjan in S. Fouquet-Chabert, odvetnika,
- za francosko vlado D. Colas in J.?S. Pilczer, agenta,
- za vlado Združenega kraljestva J. Beeko, agentka, skupaj z R. Hillom, barrister,
- za Evropsko komisijo W. Roels in C. Soulay, agenta,
- za Nadzorni organ EFTA X. Lewis, G. Mathisen, in A. Steinarsdóttir, agenti,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 49 PDEU, 63 PDEU in 65 PDEU.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med M. Bouanich in directeur des services fiscaux de la Drôme (direktor davčnih služb departmaja Drôme, v nadaljevanju: davčni organ), ker ta davčnega odtegljaja, ki ga je M. Bouanich plačala na Švedskem, ni vključil v skupni znesek neposrednih davkov, ki se upošteva pri izračunu zgornje meje davkov glede na dohodek.

Pravni okvir

Francosko pravo

3 Člen 1 code général des impôts (splošni davčni zakonik, v nadaljevanju: CGI) je v različici, ki izhaja iz člena 74 zakona št. 2005-1719 z dne 30. decembra 2005 (JORF z dne 31. decembra 2005, str. 20597), ki se uporablja za davke, plačane leta 2006 glede dohodkov iz leta 2005, določal, da neposredni davki, ki jih je plačal davčni zavezanec, ne morejo biti višji od 60 % njegovih dohodkov.

4 Člen 1 CGI je bil spremenjen s členom 11 zakona št. 2007-1223 z dne 21. avgusta 2007 za delo, zaposlovanje in kupno moč (JORF z dne 22. avgusta 2007, str. 13945), ki se uporablja za davke, plačane v letih 2007 in 2008 za dohodke iz let 2006 in 2007, tako da od tedaj neposredni davki, ki jih je plačal davčni zavezanec, niso mogli presegati 50 % njegovih dohodkov.

5 Pogoji za uporabo te zgornje meje neposrednih davkov so določeni v členu 1649-0 A CGI in med drugim vključujejo pravico do vračila davka, ki presega mejo, določeno v členu 1 CGI (v nadaljevanju: davni ščit).

6 Člen 1649-0 A, od (1) do (5), CGI, kakor je bil spremenjen z zakonom št. 2005-1719 in ki se uporablja za pravico do vračila, nastalo leta 2007 glede dohodkov iz leta 2005, je določal:

„1. Pravico do vračila dela davkov, ki presega mejo, navedeno v členu 1, pridobi zavezanec 1. januarja po letu, v katerem so bili plačani davki, za katere je zavezan.

[...]

2. S pridržkom, da jih ni mogoče odbiti od kategorije dohodka, ki spada pod dohodnino, in da so bili plačani v Franciji ter, kar zadeva davke, navedene v točkah (a) in (b), da so bili pravilno prijavljeni, so davki, ki jih je treba upoštevati pri določitvi pravice do vračila, naslednji:

(a) dohodnina;

(b) davek na premoženje;

(c) zemljiški davek na pozidana zemljišča in zemljiški davek na nepozidana zemljišča, ki se nanašata na glavno prebivališče davčnega zavezanca [...];

(d) stanovanjski davek, ki se pobira v korist teritorialnih skupnosti [...].

3. Davki, navedeni v odstavku 2, se zmanjšajo za prejeta vračila dohodnine ali olajšave, pridobljene v letu, ko si bili ti davki plačani.

[...]

4. Dohodek, ki ga je treba upoštevati za določitev pravice do vračila, pomeni dohodek, ki ga je zavezanec ustvaril v letu pred letom, v katerem je treba plačati davke, razen dohodkov v naravi, ki niso obdavčljivi z dohodnino na podlagi odstavka II člena 15. Ta dohodek vključuje:

- (a) dohodke, ki so predmet dohodnine brez poslovnih stroškov [...];
- (b) dohodke, dokončno obdavčene z davčnim odtegljajem;
- (c) dohodke, oproščene dohodnine, ustvarjene v istem letu v Franciji ali zunaj Francije [...]

5. Dohodek iz odstavka 4 se zmanjša za:

- (a) kategorije izgub, ki se smejo odbiti na podlagi člena 156(I);
- (b) znesek preživnin, odbit na podlagi člena 156(II)(2);
- (c) prispevke in premije, odbite na podlagi člena 163v.“

7 Člen 1649⁰ A, od (1) do (5), CGI je v različici, ki izhaja iz zakona št. 2008⁷⁷⁶ z dne 4. avgusta 2008 o posodobitvi sistema (JORF z dne 5. avgusta 2008, str. 12471), ki se uporablja za pravico do vračila, nastalo leta 2008 in 2009 glede na dohodke iz leta 2006 oziroma leta 2007, določal:

„1. Pravico do vračila dela davkov, ki presega mejo, navedeno v členu 1, pridobi zavezanec 1. januarja drugega leta po letu, v katerem so bili ustvarjeni dohodki, navedeni v odstavku 4.

[...]

2. S pridržkom, da so bili plačani v Franciji ter, po eni strani, kar zadeva davke, ki niso navedeni v točkah (e) in (f), da jih ni mogoče odbiti od kategorije dohodka, ki spada pod dohodnino, in po drugi, kar zadeva davke, navedene v točkah (a), (b) in (e), da so bili pravilno prijavljeni, so davki, ki jih je treba upoštevati pri določitvi pravice do vračila, naslednji:

- (a) dohodnina od dohodkov, navedenih v odstavku 4;
- (b) davek na premoženje, določen za leto po letu, v katerem so bili ustvarjeni dohodki, navedeni v odstavku 4;
- (c) zemljiški davek [...];
- (d) stanovanjski davek [...];
- (e) prispevki in plačila iz členov [...] zakonika o socialni varnosti [...];
- (f) prispevki in plačila iz členov [...] zakonika o socialni varnosti [...].

3. Davki, navedeni v odstavku 2, se zmanjšajo za prejeta vračila dohodnine ali olajšave, pridobljene v letu po letu, v katerem so bili ustvarjeni dohodki, navedeni v odstavku 4.

[...]

4. Dohodek, ki ga je treba upoštevati za določitev pravice do vračila, pomeni dohodek, ki ga je

ustvaril zavezanec, razen dohodkov v naravi, ki niso obdavčljivi z dohodnino na podlagi odstavka II člena 15. Ta dohodek vključuje:

- (a) neto dohodke, obdavčljive z dohodnino [...];
- (b) dohodke, dokončno obdavčene z davčnim odtegljajem;
- (c) dohodke, oproščene dohodnine, ustvarjene v istem letu v Franciji ali zunaj Francije [...].

5. Dohodek, naveden v odstavku 4, se zmanjša:

[...]

(d) za davke, enakovredne davkom, navedenim v točkah (a), (e) in (f) odstavka 2, kadar so bili ti plačani v tujini.“

Francosko-švedska konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja

8 Člen 10(1) in (2) konvencije med Francosko republiko in Kraljevino Švedsko o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj na področju davkov od dohodka in davka na premoženje, podpisane 27. novembra 1990 v Stockholmu (v nadaljevanju: francosko-švedska konvencija), določa:

„1. Dividende, ki jih plača družba, ki je rezident države pogodbenice, rezidentu druge države pogodbenice, so obdavčljive v tej drugi državi.

2. Te dividende so obdavčljive tudi v državi pogodbenici, katere rezident je družba, ki izplača dividende, v skladu z zakonodajo te države, vendar če je oseba, ki dobi izplačane dividende, dejanski upravičenec, tako določen davek ne more preseči 15 % bruto zneska dividend. [...]“

9 Člen 23 te konvencije določa:

„Dvojno obdavčevanje se preprečuje tako:

1. Kar zadeva Francijo:

(a) dohodki, ki izvirajo iz Švedske in so obdavčljivi v tej državi ali samo v tej državi v skladu z določbami konvencije, se upoštevajo za izražun francoskega davka, če je njihov prejemnik rezident Francije in če niso oproščeni davka od dohodkov pravnih oseb na podlagi francoske zakonodaje. V tem primeru se švedski davek ne odbije od teh dohodkov, ampak je prejemnik upravičen do odbitka davka od francoskega davka. Ta odbitek davka je enak:

[...]

ii) za dohodke, navedene v odstavku 2 člena 10 [...], znesku davka, plačanega na Švedskem, v skladu z določbami teh členov; ta odbitek pa ne sme preseči zneska francoskega davka, ki ustreza tem dohodkom.

[...]“

10 Določba o davčnem štitu je bila razveljavljena s 1. januarjem 2013 na podlagi člena 30 zakona št. 2011-900 z dne 29. julija 2011 o rebalansu proračuna za leto 2011 (JORF z dne 30. julija 2011, str. 12969).

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 11 V času nastanka dejstev v postopku v glavni stvari je bila M. Bouanich, davčna rezidentka Francije, delničarka Ratosa AB, družbe, ki kotira na borzi in ima sedež na Švedskem.
- 12 M. Bouanich je za leta 2005, 2006 in 2007 prijavila dohodke iz kapitala v bruto zneskih 812.148 EUR, 3.303.998 EUR oziroma 677.082 EUR. Iz predložitvene odločbe je razvidno, da ti dohodki izvirajo predvsem iz dividend, ki jih je izplačala družba Ratosa AB.
- 13 Na podlagi člena 10 francosko-švedske konvencije so bile te dividende predmet davčnega odtegljaja na Švedskem, v višini 121.426 EUR za leto 2005, 692.296 EUR za leto 2006 in 119.130 EUR za leto 2007.
- 14 V skladu s členom 23(1) francosko-švedske konvencije je francoski davčni organ za izračun dohodnine, za katere plačilo je bila M. Bouanich zavezana v Franciji, v davčno osnovo za leta 2005, 2006 in 2007 vključil dividende iz Švedske.
- 15 Davčni organ je po izračunu bruto zneska dohodnine z uporabo progresivne lestvice za davčno osnovo na podlagi člena 23(1)(a)(ii) francosko-švedske konvencije od tega bruto zneska odšteli odbitek davka, enak davčnemu odtegljaju pri viru, za katerega je bila M. Bouanich zavezana na Švedskem.
- 16 Po tem odbitku in različnih drugih znižanjih davka je M. Bouanich morala plačati neto dohodnino v višini 19.730 EUR za leto 2005 in 48.130 EUR za leto 2006, medtem ko ji za leto 2007 ni bilo treba plačati nobenega davka več.
- 17 M. Bouanich je nato uveljavljala pravico do vračila, ki izhaja iz uporabe davčnega štita.
- 18 M. Bouanich je v prošnjah za vračilo davka v davke, ki jih je treba upoštevati za uporabo davčnega štita, vključila znesek davčnega odbitka, ki ustreza davčnemu odtegljaju, plačanemu za dividende z virom na Švedskem. Vendar je davčni organ to metodo izračuna zavrnil z obrazložitvijo, da ne gre za davek, plačan v Franciji.
- 19 M. Bouanich je pri tribunal administratif de Grenoble vložila tri zaporedne tožbe, ki so se nanašale na izračun glede pravice do vračila, nastale v letih 2007, 2008 in 2009 na podlagi davčnega štita za leta 2005, 2006 oziroma 2007, da bi se v skupni znesek davkov, ki se upošteva pri izračunu zgornje meje davka glede na dohodke, vključil znesek, ki ustreza davčnemu odtegljaju, plačanemu za dividende z virom na Švedskem, in sicer 121.426 EUR, 265.069 EUR oziroma 59.565 EUR.
- 20 M. Bouanich meni, da je davčni organ zaradi členov 1 in 1649-0 A CGI v različici, ki se uporablja za pravico do vračila, nastalo leta 2007 glede dohodkov iz leta 2005, izračuna zgornje meje izključil celotni znesek davčnega odtegljaja, plačane za te dohodke na Švedskem. Isti določbi, kakor sta bili spremenjeni z zakonom št. 2008-776 in sta se uporabljali za pravico do vračila, nastalo v letih 2008 in 2009, s tem, da omogočata, da se davčni odtegljaj odšteje od dohodkov, upoštevanih za pravico do vračila, naj bi, namesto, da bi se ta odtegljaj prištel k skupnemu znesku davkov, vključenemu v izračun, omejevali nastalo davčno ugodnost na polovico tega, kolikor bi znašala, če bi dividende izplačala družba s sedežem v Franciji.
- 21 M. Bouanich je pred predložitvenim sodiščem navedla, da francoska zakonodaja ovira svobodo ustanavljanja in prosti pretok kapitala, ki ju zagotavlja Pogodba DEU.
- 22 V teh okoliščinah je tribunal administratif de Grenoble, potem ko je združilo tri tožbe M.

Bouanich, prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanja:

„1. Ali členi [49 PDEU, 63 PDEU in 65 PDEU] nasprotujejo zakonodaji, kot je ta v postopku v glavni stvari, na podlagi katere se – kadar rezident države članice Evropske unije, ki je delničar družbe s sedežem v drugi državi članici Unije, prejme dividende, obdavčene v obeh državah, in je dvojno obdavčenje urejeno tako, da se v državi, katere rezident je, odbije davek, katerega znesek je enak znesku davka, ki je bil plačan v državi družbe, ki je izplačala dividende – v mehanizmu zgornje meje davkov v višini 60 % ali 50 % dohodkov, prejetih med letom, davek, plačan v drugi državi, ne upošteva ali se upošteva samo delno?

2. Če je odgovor pritrdilen, ali je mogoče tako omejitev upravičiti, bodisi s potrebo po ohranitvi doslednosti davčnega sistema, bodisi z enakomerno razdelitvijo pristojnosti za obdavčitev med državami članicami, bodisi s kakršnim koli drugim nujnim razlogom v splošnem interesu?“

Vprašanja za predhodno odločanje

23 Predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali členi 49 PDEU, 63 PDEU in 65 PDEU nasprotujejo zakonodaji države članice, na podlagi katere se – kadar rezident te države članice, ki je delničar družbe s sedežem v drugi državi članici, prejme dividende, obdavčene v obeh državah, in je dvojno obdavčenje urejeno tako, da se v državi, katere rezident je, odbije davek, katerega znesek je enak znesku davka, ki je bil plačan v državi družbe, ki je izplačala dividende – v mehanizmu zgornje meje različnih neposrednih davkov v določenem odstotku dohodkov, prejetih med letom, davek, plačan v državi družbe, ki je izplačala dividende, ne upošteva ali se upošteva samo delno.

Zadevna svoboščina

24 Ker sta bili vprašanja za predhodno odločanje postavljeni glede členov 49 PDEU, 63 PDEU in 65 PDEU, je treba ugotoviti, ali spada nacionalna zakonodaja na področje uporabe svobode ustanavljanja ali prostega pretoka kapitala oziroma obeh svoboščin.

25 M. Bouanich, francoska vlada in vlada Združenega kraljestva ter Evropska komisija menijo, da je svoboščina v sporu o glavni stvari prosti pretok kapitala, določena v členu 63 PDEU. Nadzorni organ EFTA meni, da spadajo sporne določbe, ker se sporna nacionalna zakonodaja uporablja ne glede na velikost udeležbe v kapitalu, na podlagi katerega se izplačajo dividende, in ne glede na vprašanje, ali je ta udeležba taka, da odločilno vpliva na odločitve družbe in delničarjem omogoča, da določijo njene dejavnosti, hkrati na področje uporabe členov 49 PDEU in 63 PDEU. Njuno uporabo bi bilo torej treba preučiti hkrati.

26 V zvezi s tem je treba opozoriti, da za davčno obravnavo dividend lahko veljata člena 49 PDEU v zvezi s svobodo ustanavljanja in 63 PDEU v zvezi s prostim pretokom kapitala (glej sodbe z dne 10. februarja 2011 v združenih zadevah Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen, C-436/08 in C-437/08, ZOdl., str. I-305, točka 33; z dne 13. novembra 2012 v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, točka 89, in z dne 28. februarja 2013 v zadevi Beker, C-168/11, točka 23).

27 Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je treba za ugotovitev, ali se za neko zakonodajo uporablja ena ali druga svoboščina o prostem pretoku, upoštevati namen zadevne zakonodaje (zgoraj navedeni sodbi Test Claimants in the FII Group Litigation, točka 90 in navedena sodna praksa, in Beker, točka 24).

28 V zvezi s tem je že bilo razsojeno, da spada nacionalna zakonodaja, ki se uporablja samo za udeležbo, ki omogoča odločilen vpliv na odločitve družbe in na določitev njenih dejavnosti, na

podro?je uporabe ?lena 49 PDEU o svobodi ustanavljanja (glej sodbo z dne 25. oktobra 2012 v zadevi Komisija proti Belgiji, C?387/11, to?ka 34; ter zgoraj navedeni sodbi Test Claimants in the FII Group Litigation, to?ka 91 in navedena sodna praksa, in Beker, to?ka 25). Nasprotno pa je treba nacionalne predpise, ki se uporabljajo za dele?e, pridobljene izklju?no kot denarna nalo?ba brez namena vplivati na upravljanje in nadzor podjetja, preu?iti izklju?no glede na prosti pretok kapitala (glej zgoraj navedene sodbe Komisija proti Belgiji, to?ka 34; Test Claimants in the FII Group Litigation, to?ka 92 in navedena sodna praksa, in Beker, to?ka 26).

29 V obravnavani zadevi se nacionalna zakonodaja iz postopka v glavni stvari uporablja ne glede na vi?ino dele?a v dru?bi. Kot je poudarila francoska vlada, uporaba te zakonodaje ni odvisna od velikosti dele?ev v dru?bi nerezidentki in ni omejena na polo?aje, v katerih lahko imetnik dele?ev odlo?ilno vpliva na odlo?itve zadevne dru?be in dolo?a njene dejavnosti.

30 Ker se ta zakonodaja nana?a na dividende z virom v dr?avi ?lanici, na podlagi cilja navedene zakonodaje zato ni mogo?e ugotoviti, ali ta spada prete?no na podro?je uporabe ?lenov 49 PDEU ali 63 PDEU. Sodiš?e v teh okoliš?inah upošteva dejstva v obravnavani zadevi, da bi ugotovilo, ali spada polo?aj, na katerega se nana?a spor v postopku v glavni stvari, na eno od podro?ij uporabe navedenih dolo?b (zgoraj navedeni sodbi Test Claimants in the FII Group Litigation, to?ki 93 in 94 in navedena sodna praksa, ter Beker, to?ki 27 in 28).

31 Vendar niti v predložitveni odlo?bi niti v spisu, predloženem Sodiš?u, ni nobene navedbe v zvezi s tem. Zato je treba ugotoviti, da nacionalna zakonodaja, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, lahko vpliva na prosti pretok kapitala in na svobodo ustanavljanja in jo je zato treba preu?iti glede na ?lene 63 PDEU, 65 PDEU in 49 PDEU.

Obstoj omejitve prostega pretoka kapitala

32 M. Bouanich, Nadzorni organ EFTA in Komisija menijo, da dav?ni š?it sankcionira dohodke iz dividend, ki jih izpla?ajo dru?be s sede?em v dr?avi ?lanici, ki ni Francoska republika (dividende „iz tujine“), v primerjavi z dohodki iz dividend, ki jih izpla?ajo dru?be s sede?em v Franciji.

33 Ker namre? dav?ni odtegljaj, pla?an zunaj Francije, ni oziroma je samo delno upoštevan pri izra?unu dohodnine, ki jo je mogo?e vrniti dav?nemu zavezancu, za katerega se lahko uporabi dav?ni š?it, naj bi bil znesek dav?nega odtegljaja v tujini pravzaprav njemu v breme, kar naj bi sistemati?no pove?evalo dav?no breme pri dividendah iz tujine v primerjavi z dav?nim bremenom pri dividendah z virom v Franciji.

34 Taka neugodna dav?na obravnava dividend iz tujine naj bi povzro?ila, da so za fizi?ne osebe, rezidente Francije, nalo?be v dru?be s sede?em v dr?avi ?lanici, ki ni Francoska republika, manj privla?ne od nalo?b v francoske dru?be.

35 Francoska vlada in vlada Združenega kraljestva pa menita, da francoska zakonodaja o dav?nem š?itu ni povzro?ila omejitve prostega pretoka kapitala, saj Francoska republika dav?ne pristojnosti ni izvajala diskriminatorno.

36 Ti vladi menita, da je zavrnitev Francoske republike, da bi v skupni znesek neposrednih davkov, ki jih pla?a dav?ni zavezanec, vklju?ila dav?ni odtegljaj, pla?an na Švedskem, le pomanjkljivost, ki izhaja iz hkratnega izvajanja dav?nih pristojnosti Kraljevine Švedske in Francoske republike. Prosti pretok kapitala naj dr?avi ?lanici ne bi nalagal, da prepre?i pravno dvojno obdav?enje dividend, ki izhaja iz dvostranske konvencije, kadar imata obe dr?avi, podpisnici konvencije, pravico obdav?iti zadevni dohodek. Vlada Združenega kraljestva s sklicevanjem na sodbo z dne 14. novembra 2006 v zadevi Kerckhaert in Morres (C?513/04, ZOdl., str. I?10967) trdi, da razli?no obravnavanje zaradi hkratnega zakonitega izvajanja dav?ne

pristojnosti obeh držav članic, če to izvajanje ni diskriminatorno, ne pomeni omejitve temeljnih svoboščin.

37 V zvezi s tem je najprej treba poudariti, da se postopek v glavni stvari ne nanaša na preprečevanje dvojnega obdavčevanja, temveč na nacionalno davčno obravnavo dividend, ki jih je izplačala družba s sedežem na Švedskem, v Franciji, za uporabo mehanizma zgornje meje različnih neposrednih davkov.

38 Ta zadeva se namreč nanaša na različno obravnavanje – glede uporabe davčnega štita – davčnega zavezanca, rezidenta države članice Unije, ki bi prejme dividende od družbe s sedežem v isti državi, in davčnega zavezanca, rezidenta iste države članice in delničarja družbe s sedežem v drugi državi članici, ki prejme dividende, ki so obdavčene v obeh državah, pri čemer je dvojno obdavčenje urejeno tako, da se v državi rezidentstva odšteje odbitek davka v istem znesku, kot je davek, plačan v državi družbe, ki je izplačala dividende.

39 Zato se postopek v glavni stvari razlikuje od postopka v glavni stvari iz zgoraj navedene sodbe Kerckhaert in Morres. Nacionalna zakonodaja v zadevi, v kateri je bila izdana zadnjenavedena sodba, namreč ni razlikovala med dividendami delnic družb s sedežem na ozemlju zadevne države in dividendami delnic družb s sedežem v drugi državi članici, ki so bile predmet davka, plačnega v obliki davčnega odtegljaja v tej drugi državi članici, ker je bila s to zakonodajo za dividende v okviru dohodnine določena enotna davčna stopnja (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Kerckhaert in Morres, točka 17). V teh okoliščinah je Sodišče razsodilo, da neugodne posledice, ki bi lahko izhajale iz uporabe sistema obdavčitve dohodka, kakršen je ta v zadevi, v kateri je bila izdana navedena sodba, izhajajo iz hkratnega izvajanja davčnih pristojnosti dveh držav članic (zgoraj navedena sodba Kerckhaert in Morres, točka 20).

40 Za odgovor na prvo vprašanje je treba razlikovati med odobritvijo odbitka davka, ki izhaja iz francosko-švedske konvencije, in uporabo davčnega štita iz postopka v glavni stvari, ker gre za različni davčni ugodnosti.

41 Odobritev – v Franciji – odbitka davka za davčne odtegljaje, plačane na Švedskem, namreč izhaja iz francosko-švedske konvencije in spada v okvir hkratne obdavčitve dohodkov iz švedskih vrednostnih papirjev s strani Kraljevine Švedske in Francoske republike. Francoska republika si pridržuje pravico do obdavčitve dohodkov z virom na Švedskem in zagotavlja odbitek davka za omejitev ali celo preprečitev dvojnega obdavčenja.

42 Mehanizem, kot je davčni ščit, pa ni povezan s hkratnim izvajanjem davčnih pristojnosti in se nanaša le na davčno pristojnost Francoske republike. Cilj in posledica tega davčnega mehanizma je znižanje obdavčitve dohodkov, v zvezi s katerimi ta država članica izvaja svojo davčno pristojnost.

43 Iz ustaljene sodne prakse je razvidno, da ukrepi, ki so v skladu s členom 63(1) PDEU prepovedani, ker omejujejo pretok kapitala, obsegajo vse take ukrepe, ki bi lahko odvračali nerezidente od naložb v državi članici ali bi lahko odvračali rezidente te države članice od naložb v drugih državah (sodba z dne 10. maja 2012 v združenih zadevah Santander Asset Management SGIIC in drugi, od C-338/11 do C-347/11, točka 15 in navedena sodna praksa).

44 Zato je treba preučiti, ali je davčna zakonodaja iz postopka v glavni stvari zaradi različnega obravnavanja davčnih zavezancev, ki prejmejo dividende družbe s sedežem v Franciji, in davčnih zavezancev, ki prejmejo dividende družbe s sedežem v drugi državi članici, diskriminatorna in lahko zadnjenavedene zavezance odvrača od uresničevanja pravice do prostega pretoka kapitala.

45 V skladu z ustaljeno sodno prakso diskriminacijo na davčnem področju lahko povzroči le

uporaba različnih pravil v primerljivih položajih ali uporaba istega pravila v različnih položajih (glej sodbe z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker, C-279/93, Recueil, str. I-225, točka 30; z dne 22. marca 2007 v zadevi Talotta, C-383/05, ZOdl., str. I-2555, točka 18, in z dne 18. julija 2007 v zadevi Lakebrink in Peters-Lakebrink, C-182/06, ZOdl., str. I-6705, točka 27). Zato je različno obravnavanje med dvema kategorijama davčnih zavezancev mogoče opredeliti kot diskriminacijo v smislu Pogodbe, kadar so položaji teh kategorij davčnih zavezancev primerljivi glede na zadevna davčna pravila (sodba z dne 1. decembra 2011 v zadevi Komisija proti Madžarski, C-253/09, ZOdl., str. I-12391, točka 51).

46 Zato je treba preučiti, ali različno obravnavanje delničarja, davčnega zavezanca v Franciji, ki prejme dividende družbe s sedežem v tej državi članici, in drugega delničarja, ki je enako zavezan za plačilo davka v Franciji, vendar dividende prejme od družbe s sedežem v drugi državi članici, v obravnavani zadevi na Švedskem, zadeva položaja, ki sta objektivno primerljiva.

47 Kot sta poudarila Nadzorni organ EFTA in Komisija, dejstvo, da Francoska republika obdavči dividende iz tujine, ki jih je prejela M. Bouanich, na podlagi členov 10(1) in 23 francosko-švedske konvencije in te dividende vključi v davčno osnovo M. Bouanich v Franciji za izračun njene dohodnine na eni strani in upošteva te dividende za uporabo zgornje meje obdavčitve iz členov 1 in 1649-0 A CGI na drugi, postavlja davčnega zavezanca v enak položaj kot davčnega zavezanca, ki dividende prejme od družbe s sedežem v Franciji.

48 Zato so osebe, ki prejmejo dividende od družbe s sedežem v Franciji, in osebe, ki prejmejo dividende od družbe s sedežem na Švedskem, glede njihovih davčnih obveznosti v objektivno primerljivem položaju.

49 Različno obravnavanje pri uporabi davčnega ščita glede dividend, ki jih delničar, rezident Francije, prejme od družbe s sedežem v drugi državi članici, kot je Kraljevina Švedska, in ki so predmet davčnega odtegljaja pri viru v tej drugi državi članici ter so vključene v davčno osnovo v Franciji, pomeni, da izračun glede pravice do vračila zneska neposrednih davkov, ki presega zgornjo mejo davkov, ne upošteva davčnega odtegljaja, plačanega na Švedskem. To neupoštevanje je popolno v okviru davčnega ščita v različici, ki se uporablja za leto 2007 glede dohodkov iz leta 2005 in samo delno v okviru tega mehanizma, kakor je bil spremenjen z zakonom št. 2008-776, ki se je uporabljal za leti 2008 in 2009 glede dohodkov iz let 2006 in 2007.

50 Kot je razvidno iz spisa, predloženega Sodišču, se pravica do vračila zneska davkov, ki presega zgornjo mejo, določeno v členu 1 CGI, določi na podlagi ulomka, pri katerem je števec znesek neposrednih davkov, ki jih mora plačati davčni zavezanec, imenovalec pa znesek dohodkov, ki jih je isti davčni zavezanec prejel v letu pred tem, v katerem so bili plačani navedeni davki.

51 V postopku v glavni stvari glede davčnega ščita, ki se je uporabil za leto 2007, davek, ki ga je M. Bouanich plačal na Švedskem, nikakor ni bil upoštevan pri izračunu zgornje meje neposrednih davkov v višini 60 % dohodkov, ki jih je ta prejela leta 2005. Prvi, znesek neposrednih davkov, ki je bil upoštevan, ni vključeval zneska odbitka davka, ki je ustrezal davnemu odtegljaju v Kraljevini Švedski. Drugi, dohodki, ki so bili upoštevani, so zajemali bruto znesek dividend, ki jih je prejela M. Bouanich, pri čemer je bil tako vključen ta odtegljaj pri viru.

52 Ta dvojna operacija je povzročila znižanje števca in povišanje imenovalca v razmerju, ki ga je treba določiti med neposrednimi davki in dohodki za uporabo davčnega ščita, in tako znižanje ali celo izničenje zneska neposrednih davkov, ki presega zgornjo mejo 60 % za davčne zavezance, rezidente Francije, ki kot M. Bouanich prejmejo dividende iz tujine.

53 Kot je navedla Komisija, je bila z mehanizmom zgornje meje davkov, kot izhaja iz zakona št.

2008?776, ki se uporablja od leta 2008 za dohodke, prejete leta 2006, odpravljena omejitev prostega pretoka kapitala, ?e se je ta nanašala na dohodke, ki so bili upoštevani za izra?un zgornje meje. Nato so bile namre? za znesek obdav?ljivih dohodkov v imenovalcu ulomka za izra?un dav?nega š?ita upoštevane le neto dividende, ne glede na njihov vir. Dav?ni odtegljaj na Švedskem pa še vedno ni bil vklju?en v znesek davkov, ki je v števcu tega ulomka in ki daje pravico do vra?ila davka na podlagi ?lenov 1 in 1649?0 A CGI.

54 Dejstvo, da je davek, pla?an na Švedskem, izklju?en iz davkov, upoštevanih za uporabo dav?nega š?ita, pomeni manj ugodno dav?no obravnavanje dav?nih zavezancev, kot je M. Bouanich, ki so rezidenti Francije in prejmejo dividende od družb s sedežem na Švedskem.

55 V okoliš?inah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, lahko tako manj ugodno dav?no obravnavanje fizi?ne osebe, ki so pla?ilu davka primarno zavezane v Franciji, odvrne od vlaganja njihovega kapitala v družbe s sedežem v drugi državi ?lanici. Ker so pogoji za uporabo dav?nega š?ita za francoske dav?ne zavezance, ki so svoj kapital naložili v drugi državi ?lanici, strožji od pogojev, ki veljajo v nacionalnem položaju, lahko to prav tako povzro?i omejujo? u?inek za družbe s sedežem v drugi državi ?lanici, ki ni Francoska republika, ker za njih ustvarja oviro za zbiranje kapitala v Franciji.

56 V teh okoliš?inah je treba ugotoviti, da zakonodaja, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, zaradi razli?nega obravnavanja dav?nih zavezancev, glede na to, ali dividende prejmejo od družbe s sedežem na nacionalnem ozemlju ali od družbe s sedežem v drugi državi ?lanici, pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, ki je s ?lenom 63 PDEU na?eloma prepovedana.

Obstoj omejitve svobode ustanavljanja

57 ?len 49 PDEU dolo?a odpravo omejitev svobode ustanavljanja. ?eprev je v skladu z besedilom dolo?b Pogodbe v zvezi s svobodo ustanavljanja njihov namen zagotoviti nacionalno obravnavo v državi ?lanici gostiteljici, hkrati nasprotujejo temu, da bi mati?na država ?lanica pri ustanavljanju v drugi državi ?lanici ovirala svojega državljana ali družbo, ustanovljeno v skladu z njeno zakonodajo (glej sodbi z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer, C?446/03, ZOdl., str. I?10837, to?ka 31, in z dne 29. novembra 2011 v zadevi National Grid Indus, C?371/10, ZOdl., str. I?12273, to?ka 35).

58 Iz ustaljene sodne prakse prav tako izhaja, da je treba kot omejitve te svobode obravnavati vse ukrepe, ki prepovedujejo, motijo ali zmanjšujejo privla?nost uresni?evanja te svobode (glej sodbo z dne 6. septembra 2012 v zadevi DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C?380/11, to?ka 33).

59 Razli?no dav?no obravnavanje dividend, ki jih prejmejo dav?ni zavezanci, rezidenti države ?lanice, glede na kraj sedeža družbe, ki izpla?a dividende, kakršno je to, ki izhaja iz zakonodaje iz postopka v glavni stvari in je opisano v to?kah 49, 51 in 52 te sodbe, lahko pomeni omejitev svobode ustanavljanja, ki je s ?lenom 49 PDEU na?eloma prepovedana, ker za državljana prve države ?lanice zmanjšuje privla?nost ustanavljanja v drugi državi ?lanici.

60 Iz tega sledi, da zakonodaja, kakršna je ta v sporu o glavni stvari, prav tako pomeni omejitev, ki je s ?lenom 49 PDEU na?eloma prepovedana.

Obstoj utemeljitve

61 Člen 65(1)(a) PDEU določa, da člen 63 PDEU ne posega v pravice držav članic, da uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so različno obravnavani davčniki zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na kraj, v katerem je naložen njihov kapital.

62 Vendar je treba poudariti, da je odstopanje iz člena 65(1)(a) PDEU, ki ga je treba razlagati ozko, tudi samo omejeno s členom 65(3) PDEU, ki določa, da nacionalne določbe iz odstavka 1 tega člena „ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil iz člena 63 [PDEU]“ (glej sodbi z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen, C-319/02, ZOdl., str. I-7477, točka 28, in z dne 20. maja 2008 v zadevi Orange European Smallcap Fund, C-194/06, ZOdl., str. I-3747, točka 58).

63 Razlikovati je torej treba med dovoljenim neenakim obravnavanjem iz člena 65(1)(a) PDEU in diskriminacijo, ki je prepovedana z odstavkom 3 istega člena. Iz sodne prakse Sodišča pa izhaja, da se nacionalno davčno zakonodajo, ki davčne zavezance razlikuje glede na to, kje je naložen njihov kapital, lahko šteje za skladno z določbami Pogodbe o prostem pretoku kapitala, če se različno obravnavanje nanaša na primere, ki objektivno niso primerljivi, ali je utemeljeno z nujnim razlogom v splošnem interesu (glej v tem smislu sodbo z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen, C-35/98, Recueil, str. I-4071, točka 43; ter zgoraj navedeni sodbi Manninen, točka 29, in Orange European Smallcap Fund, točka 59).

64 V točkah 47 in 48 te sodbe je že bilo ugotovljeno, da se različno davčno obravnavanje v francoski zakonodaji iz postopka v glavni stvari glede dividend družb s sedežem v drugih državah članicah nanaša na položaje, ki so tudi objektivno primerljivi.

65 V teh okoliščinah omejitev prostega pretoka kapitala ali svobode ustanavljanja, kakršna je ta, ki izhaja iz zakonodaje iz postopka v glavni stvari, ni dovoljena, razen če je utemeljena z nujnim razlogom v splošnem interesu. V takem primeru mora biti tudi primerna za zagotavljanje uresničitve zadevnega cilja in ne sme presegati tega, kar je nujno za doseg tega cilja (glej zgoraj navedeno sodbo National Grid Indus, točka 42; sodbo z dne 1. decembra 2011 v zadevi Komisija proti Belgiji, C-250/08, ZOdl., str. I-12341, točka 51, in v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Test Claimants in the FII Group Litigation, točki 54 in 55).

66 Zato je treba preučiti, ali je lahko omejitev iz postopka v glavni stvari utemeljena z nujnimi razlogi v splošnem interesu, na katere se sklicujejo vlade, ki so Sodišču predložile stališča, in ki se nanašajo na nujnost ohranitve doslednosti francoskega davčnega sistema in zagotavljanja enakomerne razdelitve davčne pristojnosti med Francosko republiko in Kraljevino Švedsko.

Nujnost ohranitve doslednosti davčnega sistema

67 Francoska vlada trdi, da davčniki ščit preprečuje, da bi imeli neposredni davki naravo zaplembe ali pa bi za neko kategorijo davčnih zavezancev pomenili pretirano breme glede na njihove plačilne zmožnosti. Glede na ta cilj naj bi na eni strani obstajala neposredna zveza med dovoljeno davčno ugodnostjo, to je vračilom dela davkov, plačanih v Franciji, ki presega zgornjo mejo, določeno v členu 1 CGI, davčnemu zavezancu, in izravnavo te ugodnosti z neposrednimi davki, ki jih je davčni zavezanec plačal v Franciji, na drugi.

68 Po mnenju te vlade pa ni nobene neposredne zveze med davkom, plačanim v tujini, in vračilom tega davka od francoske države.

69 V zvezi s tem je treba poudariti, da je Sodišče res že razsodilo, da lahko nujnost ohranitve doslednosti davčnega sistema upraviči zakonodajo, ki lahko omejuje temeljne svoboščine (glej zgoraj navedeno sodbo Test Claimants in the FII Group Litigation, točka 57 in navedena sodna

praksa). Vendar je treba, da bi bilo mogoče sprejeti trditev, ki temelji na takem razlogu, dokazati obstoj neposredne zveze med zadevno davčno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določeno davčno dajatvijo (glej zgoraj navedeni sodbi Manninen, točka 42, in Santander Asset Management SGIIC in drugi, točka 51 in navedena sodna praksa), pri čemer je treba neposrednost te zveze presojati glede na cilj zadevne ureditve (glej v tem smislu sodbi z dne 27. novembra 2008 v zadevi Papillon, C-418/07, ZOdl., str. I-8947, točka 44, in z dne 18. junija 2009 v zadevi Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, ZOdl., str. I-5145, točka 72, ter zgoraj navedeno sodbo Test Claimants in the FII Group Litigation, točka 58).

70 Kot je poudarila Komisija, je treba za preučitev morebitne utemeljitve zakonodaje iz postopka v glavni stvari razlikovati med odobritvijo odbitka davka, ki izhaja iz francosko-švedske konvencije, in odobritvijo pravice do vračila davka na podlagi davčnega ščita.

71 Glede odbitka davka, ki izhaja iz francosko-švedske konvencije, obstaja neposredna zveza med dovoljeno davčno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določeno dajatvijo, ki jo pobere Kraljevina Švedska z davčnim odtegljajem na dohodek iz vrednostnih papirjev z virom na Švedskem.

72 Pri davčnem ščitu pa ni nobene zveze med davčno ugodnostjo, to je vračilom davka, ki ga ta mehanizem lahko povzroči v korist davčnega zavezanca, in izravnavo te ugodnosti z določeno dajatvijo.

73 Davčna ugodnost, odobrena na podlagi davčnega ščita, namreč ni izravnana z nobeno dajatvijo, ker je cilj in posledica tega davčnega mehanizma le znižanje davka na dohodke, v zvezi s katerimi Francoska republika izvaja davčno pristojnost.

74 Kot je poudaril Nadzorni organ EFTA, je znesek davka, vrnjenega na podlagi davčnega ščita, odvisen od celotnega zneska neposrednih davkov, ki jih je plačal davčni zavezanec, in od tega, ali ta znesek presega zgornjo mejo, določeno s CGI. Davčna ugodnost iz postopka v glavni stvari ni odobrena v sorazmerju s pobranim davkom, temveč le takrat, kadar znesek, plačan iz naslova vseh zadevnih davkov, presega določen odstotek letnih dohodkov davčnega zavezanca. Iz tega sledi, da ni mogoče dokazati nobene neposredne zveze med zadevno davčno ugodnostjo in določeno davčno dajatvijo.

Nujnost ohranitve enakomerne razdelitve davčne pristojnosti med državami članicami

75 Francoska vlada glede nujnosti ohranitve enakomerne razdelitve davčne pristojnosti med državami članicami trdi, da se v okviru francosko-švedske konvencije vsaka od obeh držav podpisnic odpove delu davka, ki bi ga lahko pobrala, če je ne bi zavezovala ta konvencija. Kraljevina Švedska naj bi privolila v določitev zgolj 15-odstotne stopnje davčnega odtegljaja pri viru za dividende, izplačane francoskemu davčnemu rezidentu. Francoska republika pa naj bi se zavezala, da bo preprečila dvojno obdavčitev teh dividend tako, da bo za francoski davek priznala odbitek davka v višini davčnega odtegljaja na Švedskem.

76 Ta vlada meni, da davčni ščit udejanja posledice te konvencijske ureditve in odprave dvojne obdavčitve, za katero se je zavezala Francoska republika kot država rezidentstva davčnega zavezanca. Tako je pri izračunu davkov, pri katerih je mogoče določiti zgornjo mejo, upoštevan le znesek neposrednih davkov, plačanih v Franciji, po odobritvi odbitka davka v višini davčnega odtegljaja na Švedskem.

77 Cilj davčnega ščita naj bi bil po naravi omejiti izvajanje davčne pristojnosti Francoske republike, s tem da se določi zgornja meja skupnega zneska neposrednih davkov, ki jih mora v tej državi članici teoretično plačati davčni zavezanec za del (60 % ali 50 %) dohodkov, ki jih ima. Ker

spada ta mehanizem le v pristojnost navedene države članice, bi bilo pri izražunu vračila, do katerega je lahko upravičen davčni zavezanec, primerno upoštevati le davke, plačane v Franciji.

78 Francoska vlada meni, da naj bi upoštevanje davkov, plačanih v tujini, pri tem izražunu državo rezidentstva davnega zavezanca nasprotno zavezovalo, da nosi breme vračila davka, ki ni bil plačan v njen proračun, ampak v proračun druge države članice, ki je država, iz katere izhajajo dohodki.

79 Tudi Združeno kraljestvo meni, da enakomerna razdelitev davne pristojnosti med državami članicami vključuje pravico države članice, da izvaja pristojnost obdavčitve dejavnosti, ki se opravljajo na njenem ozemlju, ne da bi ji bilo treba upoštevati izvajanje davne pristojnosti druge države članice. Po mnenju te vlade naj bi to, da se Francosko republiko zaveže, da za določitev zgornje meje obdavčitve, določene v členu 1 CGI, v skupni znesek neposrednih davkov, ki jih davni zavezanec plača v Franciji, vključi morebiten davni odtegljaj na Švedskem, zahtevalo, da Francoska republika upošteva izvajanje davne pristojnosti Kraljevine Švedske, in davnemu zavezancu nadomesti vse davne odtegljaje na Švedskem.

80 Vendar take utemeljitve ni mogoče sprejeti.

81 Utemeljitev nujnosti, da se zagotovi enakomerna razdelitev davne pristojnosti med državami članicami je mogoče sprejeti med drugim takrat, kadar se želi z zadevno davno ureditvijo preprečiti ravnanja, ki bi lahko ogrozila pravico države članice, da izvaja davno pristojnost glede dejavnosti, ki se opravljajo na njenem ozemlju (glej sodbe z dne 29. marca 2007 v zadevi Rewe Zentralfinanz, C-347/04, ZOdl., str. I-2647, točka 42; z dne 18. julija 2007 v zadevi Oy AA, C-231/05, ZOdl., str. I-6373, točka 54; z dne 18. junija 2009 v zadevi Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, ZOdl., str. I-5145, točka 66, in z dne 20. oktobra 2011 v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-284/09, ZOdl., str. I-9879, točka 77).

82 V obravnavani zadevi je bilo vprašanje razdelitve davne pristojnosti med Francosko republiko in Kraljevino Švedsko urejeno v francosko-švedski konvenciji, ki za vsako od teh držav določa pravico obdavčitve dividend, pridobljenih in prejetih na njenem ozemlju. Francoska republika je v tem okviru ohranila pravico obdavčitve dohodkov iz vrednostnih papirjev z virom na Švedskem in se zavezala, da bo odobrila odbitek davka, ki je namenjen zmanjšanju uinkov te dvojne obdavčitve v korist davnih zavezancev, rezidentov Francije. Ta država članica je torej svobodno privolila v razdelitev davne pristojnosti, kakor izhaja iz samih določb francosko-švedske konvencije.

83 Ta mehanizem razdelitve obdavčitve, ki ga določa francosko-švedska konvencija, kljub temu ne more utemeljiti omejitve, ki izhaja iz uporabe zakonodaje v zvezi z davnim ščitom.

84 V zvezi s tem je treba opozoriti, da čeprav države članice v skladu z ustaljeno sodno prakso v okviru dvostranskih konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja prosto določajo navezne okoliščine za razdelitev davne pristojnosti, jim ta razdelitev davne pristojnosti vseeno ne dovoljuje uporabe ukrepov, ki so v nasprotju s prostim pretokom, zagotovljenim s Pogodbo. Pri izvajanju davnih pristojnosti, kot so razdeljene v dvostranskih konvencijah o preprečevanju dvojnega obdavčevanja, so države članice namreč zavezane spoštovati pravila Unije (glej v tem smislu sodbe z dne 12. decembra 2002 v zadevi de Groot, C-385/00, Recueil, str. I-11819, točki 93 in 94; z dne 19. januarja 2006 v zadevi Bouanich, C-265/04, ZOdl., str. I-923, točki 49 in 50, in z dne 12. decembra 2013 v zadevi Imfeld in Garcet, C-303/12, točki 41 in 42).

85 Vračilo davka, odobreno na podlagi davnega štita, je davna ugodnost, določena s francosko zakonodajo, ki davno breme davnih zavezancev omejuje z uporabo sistema zgornje meje, ki zagotavlja vračilo davka, ki je bil plačan v višini, ki presega določen odstotek. Tak

mehanizem zgornje meje davka ne vpliva na možnost Francoske republike, da obdavči dejavnosti, ki se opravljajo na njenem ozemlju, in ne ovira možnosti te države članice, da obdavči dohodke, pridobljene v drugi državi članici.

86 Zato se glede pogojev uporabe tega davčnega mehanizma vprašanje kakršnekoli razdelitve davčne pristojnosti med državami članicami ne postavlja.

87 V teh okoliščinah omejitve prostega pretoka kapitala in svobode ustanavljanja, ki jo določa nacionalna zakonodaja, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ni mogoče utemeljiti niti z nujnostjo zagotovitve doslednosti nacionalne davčne ureditve niti z nujnostjo ohranitve razdelitve davčne pristojnosti med državami članicami.

88 Zato je treba na vprašanji odgovoriti, da je treba člene 49 PDEU, 63 PDEU in 65 PDEU razlagati tako, da nasprotujejo zakonodaji države članice, na podlagi katere se – kadar rezident te države članice, ki je delničar družbe s sedežem v drugi državi članici, prejme dividende, obdavčene v obeh državah, in je dvojno obdavčene urejeno tako, da se v državi, katere rezident je, odbije davek, katerega znesek je enak znesku davka, ki je bil plačan v državi družbe, ki je izplačala dividende – v mehanizmu zgornje meje različnih neposrednih davkov v določenem odstotku dohodkov, prejetih med letom, davek, plačan v državi družbe, ki je izplačala dividende, ne upošteva ali se upošteva samo delno.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

Člene 49 PDEU, 63 PDEU in 65 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotujejo zakonodaji države članice, na podlagi katere se – kadar rezident te države članice, ki je delničar družbe s sedežem v drugi državi članici, prejme dividende, obdavčene v obeh državah, in je dvojno obdavčene urejeno tako, da se v državi, katere rezident je, odbije davek, katerega znesek je enak znesku davka, ki je bil plačan v državi družbe, ki je izplačala dividende – v mehanizmu zgornje meje različnih neposrednih davkov v določenem odstotku dohodkov, prejetih med letom, davek, plačan v državi družbe, ki je izplačala dividende, ne upošteva ali se upošteva samo delno.

Podpisi

* Jezik postopka: francoščina.