

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 20. septembra 2018(*)

„Predhodno odločanje – Členi od 63 do 65 PDEU – Prosti pretok kapitala – Odbitek obdavčljivega dobička – Udeležba matične družbe v kapitalski družbi z upravo in sedežem v tretji državi – Dividende, izplačane matični družbi – Davčna olajšava, za katero veljajo strožji pogoji kot za odbitek dobička od udeležbe v kapitalski družbi, ustanovljeni po nacionalnem pravu, ki ni oproščena“

V zadevi C-685/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Finanzgericht Münster (finančno sodišče v Münstru, Nemčija) z odločbo z dne 20. septembra 2016, ki je prispela na Sodišče 27. decembra 2016, v postopku

EV

proti

Finanzamt Lippstadt,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi J. L. da Cruz Vilaça, predsednik senata, E. Levits (poročevalec), A. Borg Barthet, sodnika, M. Berger, sodnica, in F. Biltgen, sodnik,

generalni pravobranilec: M. Wathelet,

sodni tajnik: M. Aleksejev, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 30. novembra 2017,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za družbo EV U. Hohage, Rechtsanwalt,
- za Finanzamt Lippstadt H.-J. Sellmann, agent,
- za nemško vlado T. Henze in R. Kanitz, agenta,
- za Evropsko komisijo M. Wasmeier, W. Roels in R. Lyal, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 7. februarja 2018

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov od 63 do 65 PDEU.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo EV, komanditno delniško družbo nemškega prava, in Finanzamt Lippstadt (finančni urad Lippstadt, Nemčija, v nadaljevanju: finančni urad) v zvezi z obdavčitvijo iz naslova dohodka iz dejavnosti, katere predmet je.

Nemško pravo

3 Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) (zakon o obdavčitvi v primeru povezav s tujino) z dne 8. septembra 1972 (BGBl. 1972 I, str. 1713, v nadaljevanju: AStG) v členu 8(1), točke od 1 do 6, določa te dejavnosti:

1. kmetijstvo in gozdarstvo,
2. izdelava, obdelava, predelava ali montaža predmetov, dejavnosti pridobivanja energije in raziskovanje ali izkoriščanje naravnih virov,
3. poslovanje kreditnih institucij ali zavarovalnic, ki za svoje transakcije uporabljajo gospodarsko enoto (z izjemami),
4. trgovina (z izjemami),
5. storitve (z izjemami),
6. lizing in dajanje v najem (z izjemami).

4 Gewerbesteuerengesetz (zakon o davku od dohodka iz dejavnosti) iz leta 2002 v različici, ki izhaja iz davčnega zakona za leto 2008 z dne 20. decembra 2007 (BGBl. 2007 I, str. 3150, v nadaljevanju: GewStG 2002), v členu 2 določa:

„(1) Zavežanci za plačilo davka od dohodka iz dejavnosti so vsa industrijska ali trgovska podjetja, ki poslujejo v Nemčiji. [...] 3 Za industrijsko ali trgovsko podjetje se šteje, da posluje v Nemčiji, če ima na nemškem ozemlju [...] stalno poslovno enoto.

(2) 1 Dejavnost, ki jo opravljajo kapitalske družbe (zlasti evropske družbe, delniške družbe, komanditne delniške družbe in družbe z omejeno odgovornostjo) [...] se vedno in v celoti enači z industrijskim ali trgovskim podjetjem. 2 Če je kapitalska družba integrirana družba [*Organgesellschaft*] v smislu členov 14, 17 ali 18 Körperschaftsteuergesetz [(zakon o davku od dohodka pravnih oseb, v nadaljevanju: KStG)], se šteje za stalno poslovno enoto nosilke integrirane skupine.“

5 V skladu s členom 6 GewStG 2002 je davčna osnova za davek od dohodka iz dejavnosti industrijski ali trgovski dobiček, in sicer, v skladu s členom 7, prvi stavek GewStG 2002, dobiček, ustvarjen z industrijsko ali trgovsko dejavnostjo, izračunan na podlagi določb Einkommensteuergesetz (zakon o dohodnini, v nadaljevanju: EStG) ali KStG, ki se poveča ali zmanjša za zneske iz členov 8 in 9 GewStG 2002.

6 Člen 8 GewStG 2002 z naslovom „Vključitve“ določa:

„Dobičku iz industrijske ali trgovske dejavnosti (člen 7) se ponovno prištejejo ti zneski, če so bili odbiti ob izračunu tega dobička:

[...]

5. presežek deležev dobička (dividende), ki ni bil upoštevan na podlagi uporabe člena 3, točka 40, [EStG] ali člena 8b(1) [KStG], ter podobni dohodki in prejemki, ki izhajajo iz udeležbe v družbi, združenju oseb ali premoženju v smislu [KStG], če ne izpolnjujejo pogojev iz člena 9, točki 2a ali 7, po odbitku stroškov iz poslovanja, ki so ekonomsko povezani s temi prihodki [...];

[...]"

7 Člen 9 GewStG 2002 ureja olajšave in znižanja v zvezi z dobički od udeležbe v nacionalni družbi ali v družbi, ustanovljeni v drugi državi članici ali v tretji državi.

8 Prvič, člen 9, točka 2a, GewStG 2002 določa, da se znesek dobička in vključitev zmanjša za dobiček od udeležbe v kapitalski družbi, ustanovljeni po nacionalnem pravu, ki ni oproščen v smislu člena 2(2) tega zakona, če je delež na začetku obdobja prejemanja enak vsaj 15 % ustanovnega kapitala ali osnovnega kapitala in če se ta del dobička upošteva pri izračunu dobička v skladu s členom 7 navedenega zakona. V skladu s členom 9, točka 2a, tretji stavek, GewStG 2002 stroški, neposredno povezani z udeležbo v dobičku, zmanjšajo znesek olajšav, če so upoštevani ustrezni prihodki od udeležbe.

9 Člen 9, točka 3, GewStG 2002 poleg tega določa, da se znesek dobička in vključitev zmanjša za del dohodka iz dejavnosti nacionalne družbe, ki ga je dosegla poslovna enota te družbe v tujini.

10 Drugič, kar zadeva dobiček od udeležbe v družbi s sedežem v drugi državi članici, ki izpolnjuje pogoje, določene z Direktivo Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve maternih družb in hčerinskih družb iz različnih držav članic (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 147), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2006/98/ES z dne 20. novembra 2006 (UL 2006, L 363, str. 129), se v skladu s členom 9, točka 7, prvi stavek, drugi del stavka, GewStG 2002 odbitek lahko izvede, če udeležba ustreza najmanj desetini osnovnega kapitala na začetku obdobja poročanja.

11 Tretjič, v skladu s členom 9, točka 7, prvi stavek, prvi del stavka, GewStG 2002 se znesek dobička in vključitev zmanjša:

„za dobiček od udeležbe v kapitalski družbi s sedežem in centralnim organom upravljanja in nadzora zunaj ozemlja, za katero se uporablja ta zakon, v osnovnem kapitalu katere ima podjetje od začetka referenčnega obdobja neprekinjeno vsaj 15 % (hčerinska družba) in ki svoje bruto prejemke pridobiva izključno ali skoraj izključno iz dejavnosti iz člena 8(1), točke od 1 do 6, [AStG], ter od udeležbe v družbah, v katerih ima podjetje neposredno vsaj četrtino osnovnega kapitala, če ta udeležba obstaja neprekinjeno vsaj dvanajst mesecev pred obračunom za namene določitve dobička in če podjetje dokaže,

1. da imajo te družbe svoj centralni organ upravljanja in nadzora in svoj sedež v isti državi kot hčerinska družba ter da njihovi bruto prejemki izvirajo izključno ali skoraj izključno iz dejavnosti iz člena 8(1), točke od 1 do 6, [AStG] ali

2. da je udeležba hčerinske družbe gospodarsko povezana z lastnimi dejavnostmi iz člena 8(1), točke od 1 do 6, in da bruto prejemki družbe, v kateri je udeležena, izhajajo izključno ali skoraj izključno iz takih dejavnosti,

če so bili deleži dobička obračunani v dobičku (člen 7); [...]"

12 V zvezi s tem se §len 9, točka 2a, tretji stavek, GewStG 2002 uporablja po analogiji, v skladu s §lenom 9, točka 7, drugi stavek, tega zakona.

13 Iz predloga za sprejetje predhodne odločbe in iz stališča nemške vlade izhaja, da „nacionalni holding“ pomeni hčerinsko družbo, ki izpolnjuje pogoje iz §lena 9, točka 7, prvi stavek, prvi del stavka, točka 1, GewStG 2002, in da se „holding moderator“ nanaša na hčerinsko družbo, ki izpolnjuje pogoje iz §lena 9, točka 7, prvi stavek, prvi del stavka, točka 2, GewStG 2002.

14 §len 9, točka 7, stavki od četrtega do sedmega, GewStG 2002 ureja izplačila, ki so jih družbe vnukinje, ki imajo centralni organ upravljanja in nadzora ter sedež zunaj ozemlja uporabe navedenega zakona, določa:

„4Če podjetje, ki ima posredno, prek hčerinske družbe, vsaj 15%odstotni delež v kapitalski družbi, ki ima centralni organ upravljanja in nadzora ter sedež zunaj ozemlja, za katero se uporablja ta zakon (družba vnukinja), v poslovnem letu ustvari dobiček od udeležbe v hčerinski družbi in če v tem poslovnem letu družba vnukinja izplača dobiček hčerinski družbi, se na zahtevo tega podjetja uporablja isto pravilo za del dobička, ki ga to podjetje prejme in ki ustreza izplačilu družbe vnukinje, pri čemer ta prejme dobiček zaradi svoje posredne udeležbe. 5Če je v zadevnem poslovnem letu hčerinska družba poleg deležev pri dobičku družbe vnukinje imela druge prejeme, se četrty stavek uporablja le za del izplačila, ki ga je prejela hčerinska družba in ki ustreza sorazmerju teh deležev pri dobičku v vsoti tega dobička in drugih prejemkov, v okviru zneska teh deležev pri dobičku. 6Pri uporabi četrtega stavka se predpostavlja,

1. da bruto prejemki družbe vnukinje v poslovnem letu, v katerem je izplačala dobiček, izhajajo izključno ali skoraj izključno iz dejavnosti iz §lena 8(1), točke od 1 do 6, [AStG] ali iz udeležbe iz prvega stavka, točka 1, in

2. da hčerinska družba izpolnjuje pogoje, ki jih določa prvi stavek v zvezi z udeležbo v kapitalu družbe vnukinje.

7Uporaba zgornjih določb pomeni, da podjetje predloži vse dokaze, zlasti da

1. s predložitvijo ustreznih dokumentov dokaže, da bruto prejemki hčerinske družbe izhajajo izključno ali skoraj izključno iz dejavnosti iz §lena 8(1), točke od 1 do 6, [AStG] ali iz udeležbe iz prvega stavka, točki 1 in 2,

2. s predložitvijo ustreznih dokumentov dokaže, da bruto prejemki družbe vnukinje izhajajo izključno ali skoraj izključno iz dejavnosti iz §lena 8(1), točke od 1 do 6, [AStG] ali iz udeležbe iz prvega stavka, točka 1,

3. s predložitvijo bilanc in izkazov poslovnega izida dokaže izplačljivi dobiček hčerinske družbe ali družbe vnukinje; ti dokumenti morajo biti na zahtevo predloženi s potrdilom, ki je predpisano ali se običajno uporablja v državi uprave ali sedeža in ga izda uradno priznan nadzorni organ ali ekvivalenten organ.“

15 V skladu s §lenom 8b(1) KStG o deležih v lastniškem kapitalu drugih družb in združenj se plače, v smislu med drugim §lena 20(1), točka 1, EStG, ne upoštevajo za določanje dohodkov.

16 V zvezi z izračunom dohodka za davčno enoto (*Organschaft*) §len 15, prvi stavek, točka 2, KStG določa, da se z odstopanjem od splošnih pravil §len 8b, od (1) do (6), KStG ne uporablja za integrirano družbo (*Organgesellschaft*).

17 §len 20(1), točka 1, EStG določa, da med dohodke iz kapitala spadajo med drugim deleži

dobiška (dividende) iz dejavnosti, ki podeljujejo pravico do udeležbe v dobišku in do izkupiška likvidacije družbe.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

18 Družba EV proizvaja avtomobilske dele in je matična družba v svetovnem koncernu. Njene hčerinske družbe so udeležene v kapitalu več drugih družb.

19 V davčnem obdobju za leto 2009 sta družba EV kot nosilka integrirane skupine in družba Reinhold Poersch GmbH (v nadaljevanju: R GmbH) za izračun davka od dohodka iz dejavnosti tvorili davčno enoto v smislu nemške davčne zakonodaje. Družba EV je imela v lasti 100 % kapitala družbe R GmbH.

20 Družba R GmbH pa je imela v lasti 100 % kapitala družbe Hella Asia Pacific Pty Ltd (v nadaljevanju: HAP Ltd), kapitalske družbe avstralskega prava s sedežem v Avstraliji. V letu 2009 je družba HAP Ltd od svoje hčerinske družbe Hella Philippinen Inc. (v nadaljevanju: H Inc.) prejela dividende v znesku 556.000 avstralskih dolarjev (AUD) (približno 337.584 EUR).

21 Istega leta je družba HAP Ltd svoji delničarki, družbi R GmbH, izplačala znesek v višini 45.287.000 AUD (približno 27.496.685 EUR). Izplačani znesek je zajemal preneseni dobišek iz več preteklih let in izplačilo dobiška iz prejšnje točke, ki ga je družba HAP Ltd prejela od družbe H Inc.

22 V letu 2012 je bil pri družbi R GmbH opravljen davčni nadzor za davčna leta od 2006 do 2009. Inšpektorji so ugotovili, da bi morale biti dividende, ki jih je prejela družba R GmbH, na podlagi člena 8, točka 1, KStG oproščene davka na ravni družbe EV, pri čemer bi morale biti 5 % poslovnega izida pavšalno vključenega v dohodek družbe v skladu s členom 8b, točka 5, istega zakona kot stroški iz poslovanja, ki se ne odbijejo.

23 Finančni urad se je strinjal z ugotovitvami inšpektorjev in je menil, da je treba v skladu s členom 8, točka 5, GewStG 2002 v poslovni izid družbe EV vključiti dividende, ki jih je družba HAP Ltd izplačala družbi R GmbH, po odbitku dobiška, ki ga je družba H Inc. izplačala družbi HAP Ltd.

24 Po mnenju finančnega urada izplačilo dobiška, ki ga je opravila družba HAP Ltd, namreč ni v zadostnem obsegu izpolnjevalo pogojev iz člena 9, točka 7, prvi stavek, GewStG 2002, da bi za to družbo veljala izjema od načela vključevanja.

25 Prvič, finančni urad je menil, da je družba HAP Ltd kot hčerinska družba holdinška družba, ki nima dohodkov iz lastne dejavnosti v smislu člena 8(1), točke od 1 do 6, AStG, tako da se ne more šteti za „holding moderator“ iz člena 9, točka 7, prvi stavek, prvi del stavka, točka 2, GewStG 2002. Drugič, ni je mogoče opredeliti niti kot „nacionalni holding“, ki se obravnava ugodneje v skladu s členom 9, točka 7, prvi stavek, prvi del stavka, točka 1, GewStG 2002, saj ima deleže v družbah vnukinjah s sedežem zunaj ozemlja Avstralije.

26 Po drugi strani pa je finančni urad menil, da znesek, ki ga je družba H Inc. izplačala družbi HAP Ltd in ga je slednja nato izplačala družbi R GmbH, spada pod člen 9, točka 7, stavek 4 in naslednji, GewStG 2002 in zanj velja privilegirana ureditev za družbe vnukinje. Te dividende, ki jih je izplačala družba H Inc., zato niso bile vključene v dobišek družbe R GmbH.

27 Na podlagi teh ugotovitev je finančni urad izdal odločbo o odmeri davka z dne 13. novembra 2012, v kateri so bile dividende, ki jih je družba HAP Ltd izplačala družbi R GmbH – zmanjšane za dividende, ki jih je družba H Inc. izplačala družbi PAH Ltd – v skladu z GewStG 2002 v višini 95 % vključene v poslovni izid družbe EV kot nosilke integrirane skupine. Ugovor, ki ga je družba DV

vložila zoper to odločbo o odmeri davka, je bil zavržen z odločbo z dne 8. novembra 2013.

28 V teh okoliščinah je družba EV je pri predložitvenem sodišču, Finanzgericht Münster (finančno sodišče v Münstru, Nemčija), vložila tožbo, v kateri je zatrjevala zlasti, da so bile dividende iz tujine v nasprotju s pravom Unije obravnavane diskriminatorno in da bi bilo treba dividende, ki jih je družba HAP Ltd izplačala družbi R GmbH, v celoti odšteti od dohodka iz dejavnosti družbe EV.

29 V teh okoliščinah je Finanzgericht Münster (finančno sodišče v Münstru) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba določbe o prostem pretoku kapitala in plačilih v členu 63 in naslednjih Pogodbe o delovanju Evropske unije razlagati tako, da nasprotujejo členu 9, točka 7, [GewStG 2002] v delu, v katerem ta za odbitek dobička v okviru davka od dohodka iz dejavnosti in za prištetje dobička iz naslova udeležbe v kapitalni družbi z upravo in sedežem zunaj Zvezne republike Nemčije določa strožje pogoje kot za odbitek dobička in prištetje dobičkov iz naslova udeležbe v kapitalni družbi nacionalnega prava, ki ni oproščena plačila davka, ali dela dohodka iz dejavnosti družbe nacionalnega prava, ki se pripiše stalni poslovni enoti s sedežem v tujini?“

Vprašanje za predhodno odločanje

Uvodne ugotovitve

30 Najprej je treba poudariti, da čeprav besedilo vprašanja za predhodno odločanje vključuje vse kapitalne družbe, ki imajo upravo in sedež zunaj nemškega ozemlja, ni sporno, da se spor o glavni stvari nanaša na obravnavanje dobička, prejetega od družbe, ki ima upravo in sedež v tretji državi, in sicer v Avstraliji.

31 V teh okoliščinah je treba vprašanje za predhodno odločanje razumeti tako, da se nanaša samo na obravnavanje dobičkov, ki jih izplačajo družbe, ki imajo upravo in sedež v tretjih državah, ne nanaša pa se na primere, v katerih dobičke izplačajo družbe z upravo in sedežem v drugi državi članici.

32 Dalje, preučiti je treba, ali se je v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, ki se nanaša na različno obravnavanje dobičkov, ki jih družbi rezidentki izplača hčerinska družba s sedežem v tretji državi, v primerjavi z obravnavanjem dobičkov, ki jih izplačajo družbe rezidentke, ki so hčerinske družbe družbe rezidentke, mogoče sklicevati na člen 63 PDEU.

33 V zvezi s tem iz sodne prakse Sodišča izhaja, da lahko za davčno obravnavanje dividend veljata člen 49 PDEU o svobodi ustanavljanja in člen 63 PDEU o prostem pretoku kapitala. Glede vprašanja, ali se za neko nacionalno zakonodajo uporablja ena ali druga svoboščina o prostem pretoku, je treba upoštevati namen zadevne zakonodaje (sodba z dne 24. novembra 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, točka 31 in navedena sodna praksa).

34 Nacionalna zakonodaja, ki se uporablja samo za udeležbo, ki imetniku omogoča zanesljivo vplivanje na odločitve družbe in odločanje o njenih dejavnostih, spada na področje uporabe člena 49 PDEU o svobodi ustanavljanja (sodba z dne 24. novembra 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, točka 32 in navedena sodna praksa).

35 Nasprotno pa je treba nacionalne predpise, ki se uporabljajo za udeležbo, opravljeno izključno kot denarno naložbo, brez namena vplivati na upravljanje in nadzor podjetja, preužiti izključno glede na prosti pretok kapitala (sodba z dne 24. novembra 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, točka 33 in navedena sodna praksa).

36 Sodišče je presodilo, da v okoliščinah, ki se nanašajo na davčno obravnavanje dividend iz tretje države, preužitev predmeta nacionalne zakonodaje zadostuje za presojo, ali davčno obravnavanje takih dividend spada na področje določb Pogodbe o prostem pretoku kapitala (sodba z dne 24. novembra 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, točka 34 in navedena sodna praksa).

37 Glede tega je Sodišče pojasnilo, da je treba nacionalno zakonodajo v zvezi z davčnim obravnavanjem dividend, ki se ne uporablja izključno za položaje, v katerih matična družba izvršuje odločilen vpliv na družbo, ki izplačuje dividende, preužiti glede na člen 63 PDEU. Družba s sedežem v državi članici se lahko torej ne glede na obseg udeležbe, ki jo ima v družbi izplačevalki dividend, ustanovljeni v tretji državi, sklicuje na to določbo, da bi izpodbijala zakonitost take zakonodaje (sodba z dne 24. novembra 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, točka 35 in navedena sodna praksa).

38 V obravnavani zadevi člen 9, točka 7, GewStG 2002 pogojuje odbitek dividend, ki jih družbe rezidentke prejmejo od svojih hčerinskih družb s sedežem v tretjih državah, s tem, da je delež, ki ga ima družba rezidentka v hčerinski družbi, od začetka referenčnega obdobja neprekinjeno najmanj 15 odstoten.

39 V zvezi s tem predložitveno sodišče in nemška vlada poudarjata, da taka udeležba v višini 15 % v skladu z nemškim pravom družb omogoča izvrševanje nekaterih pravic manjšinskih delničarjev. Vendar ta okoliščina ne more voditi do ugotovitve, da se člen 9, točka 7, GewStG 2002 nanaša samo na udeležbo, ki omogoča zanesljiv vpliv na odločitve družbe, ki izplačuje dividende.

40 Sodišče je namreč že presodilo, da udeležba najmanj 15 odstotnega deleža osnovnega kapitala hčerinske družbe ne pomeni nujno, da ima družba, imetnica tega deleža, zanesljiv vpliv na odločitve družbe, ki izplačuje dividende (glej v tem smislu sodbo z dne 20. decembra 2017, Deister Holding in Juhler Holding, C-504/16 in C-613/16, EU:C:2017:1009, točki 79 in 80 ter navedena sodna praksa).

41 Zato je treba šteti, da se člen 9, točka 7, GewStG 2002 ne uporablja izključno za primere, v katerih ima matična družba deleže, ki ji lahko omogočajo izvajanje zanesljivega vpliva na odločitve njene hčerinske družbe in odločanje o njenih dejavnostih.

42 Tako zakonodajo je zato treba presojati v skladu s členom 63 PDEU.

43 Seveda je v obravnavani zadevi v skladu s členom 9, točka 7, GewStG 2002 za to, da je matična družba lahko upravičena do odbitka dividend, ki jih je izplačala njena hčerinska družba s sedežem zunaj nemškega ozemlja, poleg zgoraj navedenega 15 odstotnega praga potrebno tudi to, da ima ta hčerinska družba svoje bruto prihodke izključno ali skoraj izključno od dejavnosti iz člena 8(1), točke od 1 do 6, AStG ali od udeležbe v družbah vnukinjah, v katerih ima navedena hčerinska družba vsaj 25 % kapitala, če so izpolnjeni nekateri drugi pogoji.

44 Obstoj tega sekundarnega praga v višini 25 %, ki se nanaša na udeležbo hčerinske družbe v osnovnem kapitalu družbe vnukinje, pa ne vpliva na ugotovitve iz točke 41 te sodbe.

45 Namre?, prvi?, kot je razvidno iz sodne prakse, navedene v to?kah 34 in 35 te sodbe, je treba, zato da bi se ugotovilo, ali zadevna nacionalna zakonodaja spada v okvir svobode ustanavljanja ali prostega pretoka kapitala, preu?iti naravo udele?be mati?ne dru?be v h?erinski dru?bi izpla?evalki, za katero se ta zakonodaja lahko uporablja.

46 Drugi?, sekundarni prag v vi?ini 25 % kapitala, dolo?en v ?lenu 9, to?ka 7, GewStG 2002, je dolo?en v okviru enega od alternativnih pogojev v zvezi z dohodki, ki jih h?erinska dru?ba izpla?a mati?ni dru?bi. Ta prag se namre? ne uporablja v polo?aju, v katerem ne gre za strukture dru?b na ve? ravneh, ali v polo?aju, v katerem ima mati?na dru?ba najmanj 15 % kapitala h?erinske dru?be in slednja svoj bruto prihodek prejema izklju?no ali skoraj izklju?no za dejavnosti iz ?lena 8(1), to?ke od 1 do 6, AStG. Zato ta prag, ?eprav ga je treba upo?tevati pri presoji iz to?ke 45 te sodbe, ni tak, da bi povzro?il dvom o dejstvu, da se ?len 9, to?ka 7, GewStG 2002 ne uporablja izklju?no za polo?aje, v katerih ima mati?na dru?ba dele?e, ki ji lahko omogo?ajo izvajanje zanesljivega vpliva na odlo?itve njene h?erinske dru?be in odlo?anje o njenih dejavnostih.

47 Zato se je v polo?aju, kakr?en je ta v postopku v glavni stvari, ki se nana?a na razli?no obravnavanje dobi?kov, ki jih dru?bi rezidentki izpla?a h?erinska dru?ba s sede?em v tretji dr?avi, v primerjavi z obravnavanjem dobi?kov, ki jih izpla?ajo dru?be rezidentke, ki so h?erinske dru?be rezidentke, mogo?e sklicevati na ?len 63 PDEU.

48 Nazadnje je treba poudariti, da se zastavljeno vpra?anje nana?a na primerjavo med obravnavanjem dobi?kov, ki jih mati?nim dru?bam rezidentkam izpla?ajo h?erinske dru?be s sede?em v tretjih dr?avah, in obravnavanjem dobi?kov, ki jih dru?bam rezidentkam izpla?ajo h?erinske dru?be rezidentke, pa tudi obravnavanjem dobi?ka iz dejavnosti dru?be rezidentke, povezane s stalno poslovno enoto zunaj nacionalnega ozemlja.

49 Primerjava dav?nega obravnavanja na eni strani dobi?kov, ki jih mati?nim dru?bam rezidentkam izpla?ajo njihove h?erinske dru?be s sede?em v tretjih dr?avah, in na drugi strani dobi?ka iz dejavnosti dru?be rezidentke, ki odpade na stalno poslovno enoto zunaj nacionalnega ozemlja, bi privedla do presoje, ali zakonodaja, kot je ta iz postopka v glavni stvari, uvaja razli?no obravnavanje, ki dru?bo rezidentko odvrne od tega, da bi svojo dejavnost zunaj dr?ave rezidentstva opravljala prek h?erinske dru?be namesto prek stalne poslovne enote.

50 V zvezi s tem je treba spomniti, da imajo dru?be s statutarnim sede?em, glavno upravo ali glavnim krajem poslovanja v Uniji, na podlagi ?lena 49 PDEU, ki se nana?a na svobodo ustanavljanja in se za te dru?be uporablja v skladu s ?lenom 54 PDEU, in ne na podlagi ?lena 63 PDEU, ki se nana?a na prosti pretok kapitala, pravico, da svojo dejavnost opravljajo v drugih dr?avah ?lanicah prek h?erinske dru?be, podru?nice ali agencije.

51 Sodi?e je presodilo, da ?eprav je namen dolo?b prava Unije v zvezi s svobodo ustanavljanja, kot izhaja iz njihovega besedila, zagotoviti nacionalno obravnavo v dr?avi ?lanici gostiteljici, te obenem tudi prepovedujejo, da bi mati?na dr?ava ?lanica svojega dr?avljanca ali dru?bo, ustanovljeno v skladu z njeno zakonodajo, ovirala pri ustanavljanju v drugi dr?avi ?lanici (sodbi z dne 23. novembra 2017, A, C?292/16, EU:C:2017:888, to?ka 24, in z dne 12. junija 2018, Bevola in Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, to?ka 16).

52 Vendar poglavje Pogodbe o svobodi ustanavljanja ne vsebuje nobene dolo?be, ki ?iri podro?je uporabe teh dolo?b na primere, ki zadevajo ustanovitev dru?be dr?ave ?lanice v tretji dr?avi ali ustanovitev dru?be tretje dr?ave v dr?avi ?lanici (glej v tem smislu sodbo z dne 13. novembra 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C?35/11, EU:C:2012:707, to?ka 97 in navedena sodna praksa).

53 Zato se niti člen 63 PDEU niti člen 49 PDEU ne uporabita za položaj, v katerem nacionalna ureditev določa različno davčno obravnavanje dobička iz dejavnosti družbe rezidentke, ki odpade na stalno poslovno enoto zunaj nacionalnega ozemlja, in dobičkov hčerinske družbe, ki je v tretji državi.

54 Zato je treba v nadaljevanju preizkusiti le, ali je člen od 63 do 65 PDEU treba razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni zakonodaji, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki za odbitek dobičkov od udeležbe v kapitalski družbi, ki ima upravo in sedež v tretji državi, določa strožje pogoje kot za odbitek dobičkov od udeležbe v kapitalski družbi nacionalnega prava, ki ni oproščena.

Obstoj omejitve

55 Iz ustaljene sodne prakse Sodišča je razvidno, da ukrepi, ki so v skladu s členom 63(1) PDEU prepovedani, ker omejujejo pretok kapitala, obsegajo ukrepe, ki bi nerezidente lahko odvračali od naložb v državi članici ali bi lahko rezidente te države članice odvračali od naložb v drugih državah (sodba z dne 2. junija 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, točka 27 in navedena sodna praksa).

56 V tem primeru zakonodaja iz postopka v glavni stvari določa različno obravnavanje dividend, ki jih izplača družba rezidentka, in dividend, ki jih izplača družba s sedežem v tretji državi.

57 Kot navaja predložitveno sodišče, člen 9, točka 2a, prvi stavek, GewStG 2002 namreč določa, da kadar družba rezidentka prejema obdavčljive dividende druge družbe rezidentke, je za znižanje davka od dohodka iz dejavnosti potrebno le posedovanje najmanj 15 % osnovnega kapitala družbe izplačevalke na začetku davčnega obdobja in prištetje dobička iz teh deležev pri ugotavljanju obdavčljivega dobička.

58 Kar pa zadeva izplačila, ki jih opravi družba s sedežem v tretji državi, se v skladu s členom 9, točka 7, prvi stavek, GewStG 2002 zahteva najmanj 15 odstotni delež neprekinjeno od začetka referenčnega obdobja in to, da poleg tega bruto prihodki izvirajo iz nekaterih aktivnih dohodkov, in sicer samo tistih, ki izhajajo iz dejavnosti iz člena 8(1), točke od 1 do 6, AStG, ali da se dokaže, da gre za dohodek družb vnukinj, v katerih ima hčerinska družba najmanj 25 % kapitala, da je hčerinska družba nacionalni holding ali holding moderator in da družba vnukinja vsekakor svoje bruto prejemke pridobiva skoraj izključno iz gospodarskih dejavnosti iz člena 8(1), točke od 1 do 6, AStG.

59 Kot je priznala tudi nemška vlada v svojem pisnem stališču, za odbitek, določen v členu 9, točka 7, GewStG 2002, veljajo strožji pogoji kot za odbitek iz člena 9, točka 2a, tega zakona.

60 Vendar po mnenju te vlade člen 9, točka 7, GewStG 2002 ne pomeni omejitve prostega pretoka kapitala, temveč, nasprotno, zagotavlja enako obravnavanje dohodkov, ki jih opredeljuje kot „obveznosti“, to je na splošno dohodkov od upravljanja premoženja, ki niso obdavčeni z davkom od dohodka iz dejavnosti in zato tudi ne omogočajo pravice do odbitka. V tem obsegu naj bi ta določba določala, da se za nekatere dejavnosti upravljanja premoženja družbe s sedežem v tretji državi ne more uveljavljati taka pravica do odbitka. Nasprotno, to bi pomenilo, da bi pri nekaterih tako imenovanih „aktivnih“ dejavnostih – to je trgovskih dejavnostih in torej na deloma dejavnostih, obdavčenih z davkom od dohodka iz dejavnosti – tuje družbe prišlo do odbitka.

61 Vendar je treba v zvezi s tem poudariti, da po eni strani nemška vlada sama priznava, da za dividende, ki so jih izplačale družbe rezidentke, odbitek ni odvisen od vrste dejavnosti, ki jo opravlja kapitalska družba, izplačevalka teh dividend.

62 Po drugi strani člen 9, točka 7, GewStG 2002 določa drugačne, strožje pogoje za družbe rezidentke glede izplačila dividend, ki izvirajo iz hčerinskih družb s sedežem v tretjih državah, na primer obveznost, da morajo imeti v referenčnem obdobju neprekinjeno najmanj 15-odstotni delež v družbi izplačevalki s sedežem v tretji državi, in ne samo na začetku istega obdobja, ter pogoje za družbe vnukinje, ki izplačujejo dividende hčerinskim družbam.

63 Zato je treba šteti, da zakonodaja v postopku v glavni stvari lahko s tem, da za to, da se dividende, ki so jih izplačale hčerinske družbe s sedežem v tretjih državah, lahko davčno odbijejo, določa strožje pogoje od tistih, ki veljajo za dividende, ki jih izplačajo hčerinske družbe rezidentke, odvrta matične družbe rezidentke od vlaganja njihovega kapitala v hčerinske družbe s sedežem v tretjih državah. Ker je dohodek iz kapitala, ki izvira iz tretjih držav, davčno manj ugodno obravnavan kot dividende, ki jih razdelijo družbe rezidentke, so delnice družb s sedežem v tretjih državah manj privlačne kot delnice družb rezidentk (glej po analogiji sodbo z dne 24. novembra 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, točka 50 in navedena sodna praksa).

64 Taka zakonodaja zato pomeni omejitev prostega pretoka kapitala med državami članicami in tretjimi državami, ki je na celoma prepovedana s členom 63 PDEU.

Uporaba člena 64(1) ES

65 Finančni urad in nemška vlada kljub temu navajata, da lahko Zvezna republika Nemčija tako omejitev utemeljeno ohrani na podlagi člena 64(1) PDEU.

66 Na podlagi člena 64(1) PDEU določbe člena 63 PDEU ne posegajo v uporabo omejitev za tretje države, ki so v skladu s notranjim pravom ali pravom Unije na dan 31. decembra 1993 veljale za pretok kapitala v tretje države ali iz njih, če so pomenile neposredne naložbe, vključno z naložbami v nepremičnine, ustanavljanjem, opravljanjem finančnih storitev ali sprejetjem vrednostnih papirjev na trge kapitala.

67 Prav Pogodba ne opredeljuje pojma „neposredne naložbe“, pa je bil ta opredeljen v nomenklaturi glede pretoka kapitala v Prilogi I k Direktivi Sveta 88/361/EGS z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe (člen, ki je bil razveljavljen z Amsterdamsko pogodbo) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 10, zvezek 1, str. 10). Iz naštevanja „neposrednih naložb“ v prvem delu te nomenklature in s tem povezanih pojasnil izhaja, da se ta pojem nanaša na naložbe vseh vrst fizičnih ali pravnih oseb, ki so namenjene vzpostavitvi ali ohranjanju trajnih in neposrednih povezav med osebo, ki je zagotovila kapital, in podjetjem, ki je kapital dobilo na razpolago za izvajanje gospodarske dejavnosti (sodba z dne 24. novembra 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, točka 75 in navedena sodna praksa).

68 Kot je potrjeno s pojasnili, navedenimi v prejšnji točki te sodbe, glede udeležbe v novih ali obstoječih podjetjih, ustanovljenih kot delniške družbe, cilj vzpostavitve ali ohranjanja trajnih gospodarskih povezav predpostavlja, da delnice imetniku teh delnic dajejo bodisi na podlagi določb nacionalne zakonodaje, ki se nanaša na delniške družbe, bodisi drugače možnost, da učinkovito sodeluje pri upravljanju te družbe ali njenem nadzoru (sodba z dne 24. novembra 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, točka 76 in navedena sodna praksa).

69 Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da omejitve pretoka kapitala, ki vključujejo ustanavljanje ali neposredne naložbe, v smislu člena 64(1) PDEU ne zajemajo le nacionalnih ukrepov, ki – kadar

se uporabljajo za pretok kapitala v tretje države ali iz njih – omejujejo ustanavljanje ali naložbe, ampak tudi tiste, ki omejujejo izplačila dividend, ki iz njih izhajajo (sodba z dne 24. novembra 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, točka 77 in navedena sodna praksa).

70 Iz tega izhaja, da se za omejitev pretoka kapitala, kot je manj ugodno davčno obravnavanje tujih dividend, uporablja člen 64(1) PDEU, ker se omejitev nanaša na deleže, ki so bili pridobljeni za vzpostavitev ali ohranjanje trajnih in neposrednih gospodarskih povezav med delničarjem in zadevno družbo ter ki delničarju omogočajo, da učinkovito sodeluje pri upravljanju te družbe ali njenem nadzoru (sodba z dne 24. novembra 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, točka 78 in navedena sodna praksa).

71 V zvezi s tem je Sodišče presodilo, da okoliščina, da se nacionalna zakonodaja, ki vsebuje omejitev pretoka kapitala, ki se nanaša na neposredne naložbe, lahko uporabi tudi v drugih položajih, ne ovira uporabe člena 64(1) PDEU v okoliščinah, na katere se nanaša (glej v tem smislu sodbo z dne 15. februarja 2017, X, C-317/15, EU:C:2017:119, točka 21).

72 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da se zadeva v glavni stvari nanaša na davčno obravnavanje dividend, ki jih je prejela družba EV kot nosilka integrirane skupine iz 100-odstotnih deležev, ki jih je imela v prvi družbi nemškega prava, ki je imela v lasti 100-odstotni delež družbe HAP Ltd, iz katere so izvirala izplačila, ki morajo biti po mnenju finančnega urada vključena. S tako udeležbo ima delničar možnost učinkovitega sodelovanja pri upravljanju družbe izplačevalke ali njenem nadzoru in je zato to udeležbo mogoče šteti za neposredno naložbo.

73 V zvezi s splošnim merilom, določenim v členu 64(1) PDEU, iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da praviloma naloga nacionalnega sodišča, da opredeli vsebino zakonodaje, ki je veljala na dan, ki ga določa akt Unije, je naloga Sodišča, da poda elemente za razlago pojma prava Unije, na katerega se je mogoče sklicevati pri uporabi odstopanja, določenega v tem pravu, glede nacionalne zakonodaje, ki je „veljala“ na določen dan (sodba z dne 10. aprila 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, točka 47 in navedena sodna praksa).

74 Pojem „omejitve [...], ki veljajo [...] na dan 31. decembra 1993“ v smislu člena 64(1) PDEU predpostavlja, da je bil pravni okvir, v katerega spada zadevna omejitev, od tega dne neprekinjeno del pravnega reda zadevne države članice. Če bi bilo drugače, bi namreč lahko država članica kadar koli ponovno uvedla omejitve pretoka kapitala v tretje države ali iz njih, ki so v nacionalnem pravnem redu veljale na dan 31. decembra 1993, vendar niso bile ohranjene (sodba z dne 5. maja 2011, Prunus in Polonium, C-384/09, EU:C:2011:276, točka 34 in navedena sodna praksa).

75 V tem okviru je Sodišče že razsodilo, da vsak nacionalni ukrep, ki je bil sprejet po tako določenem datumu, ni samo zaradi tega samodejno izključen iz odstopanja, ki je bilo uvedeno z zadevnim aktom Unije. Za določbo, ki je v bistvu enaka kot v prejšnji zakonodaji ali ki samo zmanjšuje ali odstranjuje oviro za izvrševanje pravic in svoboščin v skladu s pravom Unije ter ki je bila določena v prejšnji zakonodaji, namreč odstopanje velja. Nasprotno pa zakonodaje, ki temelji na drugačni logiki od prejšnje in uvaja nove postopke, ni mogoče izenačiti z zakonodajo, ki je veljala na dan, določen v zadevnem aktu Unije (sodba z dne 10. aprila 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, točka 48 in navedena sodna praksa).

76 V obravnavanem primeru iz predložitvene odločbe izhaja, najprej, da je nacionalni zakonodajalec ob reformi obdavčitve pravnih oseb, izvedeni 14. avgusta 2007, prag udeležbe za odbitek na podlagi člena 9, točka 7, GewStG 2002 zvišal z 10 na 15 %.

77 Tako je bil torej eden od pogojev za uporabo odbitka spremenjen, kot je navedel generalni

pravobranilec v točki 89 sklepnih predlogov, z zmanjšanjem podrožja uporabe odbitka, določenega v členu 9, točka 7, GewStG 2002.

78 Dalje, iz predloga za sprejetje predhodne odločbe izhaja – in to je priznala nemška vlada – da je nemški zakonodajalec po 31. decembru 1993 spremenil obseg odobrenega odbitka tako, da ta ni bil več izražun na podlagi bruto dividende, temveč na podlagi neto dividende. Zato se je prav tako zmanjšal obseg odbitka.

79 Nazadnje predložitveno sodišče navaja, da je bil celoten zakonodajni okvir, v katerega je umeščen člen 9, točka 7, GewStG 2002, bistveno spremenjen z Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung der steuersenkungsgesetz (Steuersenkungsgesetz) (zakon o znižanju davčnih stopenj in o spremembi obdavčenja podjetij (zakon o znižanju davkov)) z dne 23. oktobra 2000 (BGBl. 2000 I, str. 1433). Uvedba sheme pavšalnega odbitka v višini 50 % dohodkov iz tega zakona naj bi namreč povzročila, da so dividende, izplačane v okviru nove sheme, naeloma oprošene davka od dohodka iz dejavnosti, če izpolnjujejo pogoje iz člena 9, točka 7, GewStG 2002, medtem ko so bile v skladu s prejšnjo ureditvijo dividende, ki so jih prejele pravne osebe, naeloma obdavčene, in da je člen 9, točka 7, GewStG 2002 pomenil izjemo.

80 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je treba člen 64(1) PDEU kot izjemo od temeljnega načela prostega pretoka kapitala razlagati ozko (sodba z dne 17. oktobra 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, točka 29).

81 Zato je treba ozko razlagati tudi pogoje, ki jih mora nacionalna zakonodaja izpolnjevati, da bi se štela za „obstoječo“ na dan 31. decembra 1993, ne glede na spremembo nacionalnega pravnega okvira po tem datumu.

82 Omejitev tako osebnega kot stvarnega podrožja uporabe odbitka iz člena 9, točka 7, GewStG 2002 v povezavi s spremembo splošnega zakonodajnega okvira, omenjenega v točki 79 te sodbe, je namreč v nasprotju s stališčem nemške vlade, da je nacionalna zakonodaja iz postopka v glavni stvari v bistvu ostala enaka, čeprav je prišlo do zakonodajne spremembe med 31. decembrom 1993 in sprejetjem te določbe nacionalnega prava.

83 Zato se omejitev prostega pretoka kapitala, kot je ta, ki jo uvaja člen 9, točka 7, GewStG 2002, ne more izogniti pravilu iz člena 63(1) PDEU na podlagi člena 64(1) PDEU.

84 Kljub temu je treba preučiti, ali je ta omejitev glede na ostale določbe Pogodbe lahko upravičena.

Obstoj utemeljitve

85 Na podlagi člena 65(1)(a) PDEU člen 63 PDEU ne posega v pravice držav članic, da uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so različno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital.

86 To določbo je treba glede na to, da pomeni izjemo od temeljnega načela prostega pretoka kapitala, razlagati ozko. Zato je ni mogoče razlagati tako, da je vsaka davčna zakonodaja, ki različno obravnava davčne zavezance glede na kraj prebivališča ali glede na državo, v katero vlagajo svoj kapital, avtomatično združljiva s PDEU. Izjema, določena v členu 65(1)(a) PDEU, je namreč omejena s členom 65(3) PDEU, ki določa, da nacionalne določbe, navedene v členu 65(1) PDEU, „ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil iz člena 63 [PDEU]“ (sodba z dne 10. aprila 2014, Emerging Markets

Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, točki 55 in 56 ter navedena sodna praksa).

87 Zato je treba razlikovati med različnim obravnavanjem, ki ga člen 65(1)(a) PDEU dopušča, in diskriminacijo, ki je s členom 65(3) PDEU prepovedana. Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da se mora različno obravnavanje – da bi bilo mogoče nacionalno davčno zakonodajo, kakršna je obravnavana v postopku v glavni stvari, šteti za združljivo z določbami Pogodbe o prostem pretoku kapitala – nanašati na položaje, ki niso objektivno primerljivi, ali pa mora biti upravičeno z nujnim razlogom v splošnem interesu (sodba z dne 10. maja 2012, Santander Asset Management SGIIC in drugi, od C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, točka 23 in navedena sodna praksa).

Objektivna primerljivost položajev

88 Iz sodne prakse Sodišča na eni strani izhaja, da je treba primerljivost omejenega položaja z notranjim položajem preučiti ob upoštevanju cilja zadevnih nacionalnih določb ter njihovega predmeta in vsebine (sodba z dne 2. junija 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, točka 48 in navedena sodna praksa).

89 Na drugi strani je treba pri presoji, ali je različno obravnavanje, ki izhaja iz zadevne zakonodaje, izraz tega, da so položaji objektivno različni, upoštevati le upoštevna razlikovalna merila, ki jih določa ta zakonodaja (sodbi z dne 10. maja 2012, Santander Asset Management SGIIC in drugi, od C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, točka 28, in z dne 2. junija 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, točka 49).

90 Kot je bilo že pojasnjeno v točkah od 56 do 58 te sodbe, zadevna nacionalna zakonodaja v postopku v glavni stvari vzpostavlja različno obravnavanje dividend glede na to, ali jih izplača družba rezidentka ali družba s sedežem v tretji državi.

91 Nemška vlada trdi, da dohodki od udeležbe v tuji družbi naenkrat niso obdavčeni z davkom od dohodka iz dejavnosti, za razliko od tistih iz družbe rezidentke.

92 Vendar je ob upoštevanju nacionalne zakonodaje, kot je ta iz postopka v glavni stvari, katere namen je izogibanje dvojnemu obdavčevanju z odobritvijo odbitka dividend od udeležbe v eni ali več kapitalskih družbah od davčne osnove za davek od dohodka iz dejavnosti, položaj družbe, ki prejema dividende, ki jih razdelijo družbe rezidentke, primerljiv s položajem družbe, ki prejema dohodke od udeležbe v družbah nerezidentkah (glej po analogiji sodbi z dne 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, točka 62, in z dne 10. februarja 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen, C-436/08 in C-437/08, EU:C:2011:61, točka 113).

93 V teh okoliščinah iz navedenega izhaja, da so družbe, ki prejemajo dividende, ki jih izplačajo družbe s sedežem v isti državi članici, ob upoštevanju nacionalne zakonodaje iz postopka v glavni stvari v položaju, primerljivem s položajem družb, ki prejemajo dividende od družb s sedežem v tretji državi.

Obstoj nujnega razloga v splošnem interesu

94 Nemška vlada navaja, da je nacionalna zakonodaja v postopku v glavni stvari namenjena boju proti davčnim zlorabam. Odbitek iz člena 9, točka 7, GewStG 2002 naj bi namreč veljal le za dejanska izplačila in naj bi preprečil izpeljavo odbitkov prek navideznih družb.

95 V teh okoliščinah je treba opozoriti, da mora biti za to, da bi se za nacionalno zakonodajo štelo, da je njen namen preprečitev davčnih utaj in zlorab, njen poseben namen preprečevanje

ravnanj, ki ustvarjajo povsem umetne konstrukte brez gospodarske resničnosti, katerih cilj je neupravičena pridobitev davčne ugodnosti (sodbi z dne 5. julija 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, točka 40, in z dne 7. septembra 2017, Egiom in Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, točka 30 in navedena sodna praksa).

96 Tako splošna domneva o davčni utaji ne bi smela upravičevati ukrepa, ki posega v izvajanje temeljne svoboščine, ki jo zagotavlja Pogodba, in zgolj okoliščina, da je družba izplačevalka dividend v tretji državi, ne bi smela biti podlaga za splošno domnevo o davčni utaji (glej v tem smislu sodbo z dne 19. julija 2012, A, C-48/11, EU:C:2012:485, točka 32 in navedena sodna praksa).

97 V obravnavanem primeru natančna opredelitev tipa zlorabe, ki se želi preprečiti z davčno zakonodajo v postopku v glavni stvari, ne izhaja niti iz spisa, predloženega Sodišču, niti iz pojasnil nemške vlade.

98 V vsakem primeru pogoji za uporabo odbitka iz člena 9, točka 7, GewStG 2002, v skladu s katerimi je treba glede hčerinskih družb s funkcijo holdinga upoštevati dejavnosti njihovih družb vnukinj v tem smislu, da mora biti mogoče hčerinsko družbo opredeliti kot „holding moderator“ ali „nacionalni holding“ v smislu iz točke 13 te sodbe, v zvezi z družbami s sedežem v tretjih državah vzpostavljajo neizpodbojno domnevo zlorabe.

99 Te zakonodaje zato ni mogoče utemeljiti z nujnostjo preprečevanja zlorab in davčnih utaj.

100 Glede na zgornje preudarke je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je člene od 63 do 65 PDEU treba razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni zakonodaji, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki za odbitek dobičkov od udeležbe v kapitalski družbi, ki ima upravo in sedež v tretji državi, določa strožje pogoje kot za odbitek dobičkov od udeležbe v kapitalski družbi nacionalnega prava, ki ni oproščena.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

Člene od 63 do 65 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni zakonodaji, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki za odbitek dobičkov od udeležbe v kapitalski družbi, ki ima upravo in sedež v tretji državi, določa strožje pogoje kot za odbitek dobičkov od udeležbe v kapitalski družbi nacionalnega prava, ki ni oproščena.

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.