

Zadeva C-379/05

Amurta SGPS

proti

Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Gerechtshof te Amsterdam)

„Člena 56 ES in 58 ES – Prosti pretok kapitala – Nacionalna davčna zakonodaja, ki za deleže določa oprostitve davka od dohodkov pravnih oseb – Davek na dividende – Pri viru odtegnjeni davek – Oprostitve pri viru odtegnjenega davka – Uporaba za družbe prejemnice dividend, ki imajo svoj sedež ali stalno poslovno enoto v državi članici, ki določa oprostitve, in katerih deleži so oproščeni davka od dohodkov pravnih oseb – Zavrnitev uporabe oprostitve pri viru odtegnjenega davka za dividende, izplačane družbi prejemnici dividend, ki v navedeni državi članici nima niti svojega sedeža niti stalne poslovne enote“

Sklepni predlogi generalnega pravobranilca P. Mengozzija, predstavljeni 7. junija 2007

Sodba Sodišča (prvi senat) z dne 8. novembra 2007

Povzetek sodbe

1. *Prosti pretok kapitala – Omejitve – Davčna zakonodaja – Davek od dohodka pravnih oseb*

(Člena 56 ES in 58 ES; Direktiva Sveta 90/435, člen 5(1))

2. *Vprašanja za predhodno odločanje – Dopustnost – Omejitve*

(Člen 234 ES)

3. *Prosti pretok kapitala – Omejitve – Davčna zakonodaja – Davek od dohodka pravnih oseb*

(Člen 56 ES)

1. Člena 56 ES in 58 ES nasprotujeta zakonodaji države članice, ki – kadar najnižji prag udeležbe v kapitalu odvisne družbe, ki je določen v členu 5(1) Direktive 90/435 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic, ni dosežen – določa pri viru odtegnjeni davek za dividende, ki jih izplača družba s sedežem v tej državi članici družbi prejemnici s sedežem v drugi državi članici, pri čemer pa ta zakonodaja od tega davka oprošča dividende, izplačane družbi prejemnici dividend, ki je v prvi državi članici zavezana za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb ali ima v tej isti državi članici stalno poslovno enoto, kateri pripadajo deleži družbe izplačevalke dividend.

Takšno neugodno obravnavanje dividend, izplačanih družbam prejemnicam dividend s sedežem v drugi državi članici, v primerjavi z obravnavanjem dividend, izplačanih družbam prejemnicam dividend s sedežem v zadevni državi članici za družbe, lahko namreč družbe s sedežem v drugi državi članici odvrne od vlaganja v zadevni državi članici in posledično pomeni omejitev prostemu pretoku kapitala, ki jo člen 56 Pogodbe na celoma prepoveduje.

Res je, da glede ukrepov, ki jih sprejme država članica, da bi preprečila ali omilila zaporedno obdavčevanje ali dvojno ekonomsko obdavčevanje dohodka, ki ga izplača družba rezidentka, izplačani delničarji rezidenti niso nujno v položaju, ki je primerljiv s položajem izplačanih delničarjev, ki so rezidenti druge države članice. Vendar postane – ko neka država članica enostransko ali s sporazumom za plačilo davka od dohodka zaveže ne le delničarje rezidente, ampak tudi delničarje nerezidente – za dividende, ki jih prejmejo od družbe rezidentke, položaj omenjenih delničarjev nerezidentov primerljiv s položajem delničarjev rezidentov. Zgolj izvajanje davčne pristojnosti te iste države, neodvisno od kakršnega koli obdavčevanja v drugi državi članici, povzroči nevarnost verižnega obdavčevanja ali dvojnega ekonomskega obdavčevanja. V takem primeru, da družbe prejemnice nerezidentke ne bi bile soočene z omejitvijo prostega pretoka kapitala, mora država rezidentstva družbe izplačevalke paziti na to, da so glede na mehanizem, predviden v njenem nacionalnem pravu za preprečevanje ali zmanjšanje verižnega obdavčevanja ali dvojnega ekonomskega obdavčevanja, družbe delničarke nerezidentke obravnavane enako kot družbe delničarke rezidentke. To pa ne velja, kadar dvojno ekonomsko obdavčevanje dividend, izplačanih družbam prejemnicam dividend, ki nimajo sedeža v državi sedeža družbe izplačevalke dividend, izhaja zgolj iz izvajanja davčne pristojnosti te iste države, ki za te dividende nalaga davek na dividende, medtem ko se je odločila to dvojno ekonomsko obdavčevanje preprečiti za družbe prejemnice dividend, ki imajo v tej isti državi članici svoj sedež ali stalno poslovno enoto, kateri pripadajo delnice družbe izplačevalke dividend.

Takšne zakonodaje ni mogoče upravičiti niti z nujnostjo zagotoviti doslednost nacionalne davčne ureditve niti z nujnostjo ohranitve porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami. Če se je država članica odločila, da glede teh vrst dohodkov ne bo obdavčila družb prejemnic dividend s sedežem na njenem ozemlju, se ne more sklicevati na nujnost zagotoviti enakomerno porazdelitev davčnih pristojnosti med državami članicami, da bi s tem upravičila obdavčitev družb prejemnic dividend s sedežem v drugi državi članici.

(Glej točke 28, od 37 do 40, od 59 do 61 ter točko 1 izreka.)

2. Glede vprašanj v zvezi z razlago prava Skupnosti, ki jih je postavilo nacionalno sodišče v normativnem in dejanskem okviru, ki ga to opredeli v okviru lastne odgovornosti in katerega pravilnosti Sodišče ne preizkuša, se domneva, da jih je treba upoštevati. Zavrnitev predloga nacionalnega sodišča je mogoča samo, če je jasno, da zahtevana razlaga prava Skupnosti nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora o glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo pravnih in dejanskih elementov, ki so potrebni za to, da bi lahko na zastavljena vprašanja dalo uporabne odgovore. Vendar navedene domneve upoštevnosti ni mogoče zavrniti zgolj na podlagi okoliščin, da ena izmed strank v sporu o glavni stvari izpodbija določena dejstva, katerih pravilnosti Sodišče ne preverja in od katerih je odvisna opredelitev predmeta tega spora.

(Glej točki 64 in 65.)

3. Država članica se – da bi se izognila obveznosti izogibanja dvojnega ekonomskega obdavčenja dividend, do katerega pride zaradi izvrševanja njene davčne pristojnosti – ne more sklicevati na obstoj celotnega davčnega odbitka, ki ga enostransko druga država članica dodeli družbi prejemnici dividend s sedežem v tej zadnji državi članici, kadar prva država članica prepreči dvojno ekonomsko obdavčevanje dividend, izplačanih družbam prejemnicam s sedežem na njenem ozemlju. Če se država članica sklicuje na konvencijo, katere namen je izognitev dvojega obdavčevanja, je naloga nacionalnega sodišča ugotoviti, ali je treba v sporu o glavni stvari upoštevati to konvencijo, in, če je tako, preveriti, ali ta konvencija omogoča nevtralizirati ukinke omejitve prostega pretoka kapitala.

(Glej točko 84 in točko 2 izreka.)

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 8. novembra 2007(*)

„Člena 56 ES in 58 ES – Prost pretok kapitala – Nacionalna davčna zakonodaja, ki za deleže določa oprostitve davka od dohodkov pravnih oseb – Davek na dividende – Pri viru odtegnjeni davek – Oprostitve pri viru odtegnjenega davka – Uporaba za družbe prejemnice dividend, ki imajo svoj sedež ali stalno poslovno enoto v državi članici, ki določa oprostitve, in katerih deleži so oproščeni davka od dohodkov pravnih oseb – Zavrnitev uporabe oprostitve pri viru odtegnjenega davka za dividende, izplačane družbi prejemnici dividend, ki v navedeni državi članici nima niti svojega sedeža niti stalne poslovne enote“

V zadevi C-379/05,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Gerechtshof te Amsterdam (Nizozemska) z odločbo z dne 21. septembra 2005, ki je prispela na Sodišče 17. oktobra 2005, v postopku

Amurta SGPS

proti

inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi P. Jann, predsednik senata, A. Tizzano, R. Schintgen, A. Borg Barthet in E. Levits (poročevalci), sodniki,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 25. januarja 2007,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Amurto SGPS L. C. A. Wijsman, J. J. Feenstra in R. M. P. G. Niessen-Cobben, odvetniki,
- za nizozemsko vlado H. G. Sevenster in D. J. M. de Grave, zastopnika,
- za nemško vlado M. Lumma in C. Blaschke, zastopnika,

- za italijansko vlado I. M. Braguglia, zastopnik, ob sodelovanju P. Gentilija, avvocato dello Stato,
- za vlado Združenega kraljestva najprej S. Nwaokolo, nato V. Jackson, zastopnici, ob sodelovanju J. Stratford, barrister,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in A. Weimar, zastopnika,
- za nadzorni organ EFTE M. S. Rydelski in P. A. Bjørgan, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 7. junija 2007

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 56 ES in 58 ES.
- 2 Ta predlog je bil predstavljen v okviru spora med Amurto SGPS (v nadaljevanju: Amurta), družbo s sedežem na Portugalskem, in inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam zaradi uporabe pri viru odtegnjenega davka za dividende, ki jih je družbi Amurti izplačala Retailbox BV (v nadaljevanju: Retailbox), družba s sedežem na Nizozemskem.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

- 3 Člen 5(1) Direktive 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) določa:

„Dobiček, ki ga odvisna družba distribuira svoji matični družbi, je, vsaj kadar ta poseduje najmanj 25 % kapitala odvisne družbe, oproščen pri viru odtegnjenega davka.“

Nacionalna ureditev

- 4 V skladu s členom 1(1) zakona o davku na dividende iz leta 1965 (Wet op de dividendbelasting 1965, v nadaljevanju: Wet DB) se na celoma odmeri 25-odstotni davek za vsa izplačila dividend, ki jih opravi družba s sedežem na Nizozemskem, katere kapital je v celoti ali delno razdeljen na delnice.

- 5 Vendar člen 4(1) Wet DB določa:

„Obdavčitev dobičkov od delnic, potrdil o udeležbi pri dobičku ali posojil iz člena 10(1)(d) zakona o davku od dohodka pravnih oseb iz leta 1969 (Wet op de vennootschapsbelasting 1969, v nadaljevanju: Wet Vpb) se lahko opusti, če se za dohodke upravičenca iz teh delnic, potrdil o udeležbi pri dobičku ali posojil lahko uporabi oprostitev deležev iz člena 13 in je kapitalski delež del premoženja njegovega podjetja, ki opravlja dejavnost na Nizozemskem. Prvi stavek se ne uporabi v zvezi z dohodki, katerih upravičenec ni dejanski upravičenec.“

6 ?len 4a Wet DB, ki temelji na Direktivi 90/435 dolo?a oprostitev od davka na dividende, ?e so te izpla?ane delni?arjem s sede?em v Evropski uniji, ki imajo v lasti sve?enjenj delnic, ki predstavlja najmanj 25-odstotno udele?bo. V skladu z odstavkom 3 tega ?lena je navedena udele?ba s 25 % zni?ana na 10 %, ?e je v dr?avi ?lanici, v kateri ima delni?ar sede?, dolo?eno isto zni?anje.

7 ?len 13 Wet Vpb dolo?a:

„1. Za dolo?itev dobi?ka se ne upo?tevajo ugodnosti iz naslova udele?be in stroški – vklju?no z ugodnostmi zaradi spremembe menjalnega te?a – ki so posledica udele?be, razen ?e so ti stroški posredno namenjeni pridobivanju dobi?ka, obdav?ljivega na Nizozemskem (oprostitev udele?be). [...]

2. Za udele?bo gre, ?e je dru?ba, ki je dav?na zavezanka:

(a) zaradi tega, ker ima v lasti najmanj 5 % nominalnega kapitala, povezana z dolo?eno dru?bo, katere kapital je v celoti ali delno razdeljen na delnice;

[...]“

8 Kot navaja predlo?itveno sodi?e, se na podlagi ?lena 13 Wet Vpb, v povezavi s ?lenom 4 Wet DB, oprostitev iz ?lena 4 uporabi, le ?e so dele?i nizozemske dru?be, ki izpla?a dividende, na eni strani v lasti delni?arjev, ki so na Nizozemskem zavezani za pla?ilo davka od dohodkov pravnih oseb, ali na drugi strani tujih delni?arjev, ki imajo na Nizozemskem stalno poslovno enoto, ki ji pripadajo ti dele?i.

Konvencija o dvojnem obdav?evanju

9 ?len 10 konvencije o izogibanju dvojnega obdav?evanja in prepre?evanju utaj davka na podro?ju davka od dohodka in davka od premo?enja, sklenjene med Kraljevino Nizozemsko in Portugalsko republiko 20. septembra 1999 (v nadaljevanju: KIDO), dolo?a:

„1. Dividende, ki jih izpla?a dru?ba, ki ima sede? v eni od dr?av, rezidentu druge dr?ave, so obdav?ljive v tej drugi dr?avi.

2. Vendar so te dividende obdav?ene tudi v dr?avi, v kateri ima dru?ba izpla?evalka dividend sede?, in po zakonodaji te dr?ave; vendar v tem primeru pla?ani davek – ?e je dejanski prejemnik dividend rezident druge dr?ave – ne sme prese?i 10 % bruto zneska dividend.

[...]“

10 Na?in prepre?itve dvojnega obdav?evanja je dolo?en v ?lenu 24 KIDO:

„Glede Portugalske se dvojno obdav?evanje prepre?i tako:

(a) kadar rezident Portugalske prejme dohodek, ki se ga v skladu s to konvencijo lahko obdav?i na Nizozemskem, Portugalska prizna zmanj?anje davka od dohodka tega rezidenta, in sicer do vi?ine na Nizozemskem pla?anega davka na dohodek. Vendar to zmanj?anje ne sme prese?i tistega dela davka na dohodek, kot je bil odmerjen pred priznanjem zni?anja, ki se nana?a na dohodek, obdav?ljiv na Nizozemskem;

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašnji za predhodno odločanje

11 V času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari je imela družba Amurta v lasti 14 % deležev družbe Retailbox. Drugi delničarji družbe Retailbox so bile nizozemska družba Sonaetelecom BV s 66 %, družbi Tabin SGPS in Persin SGPS, obe s sedežem na Portugalskem, prva s 14 % in druga s 6 % deležev.

12 Družba Retailbox je 31. decembra 2002 svojim delničarjem izplačala dividende. Za dividende, izplačane družbi Sonaetelecom BV, zaradi uporabe oprostitve iz člena 4 Wet DB ni bil obračunan davek na dividende, 25-odstotni davek na dividende pa je bil obračunan za dividende, izplačane družbi Amurta in dvema družbama s sedežem na Portugalskem.

13 Družba Retailbox je 30. januarja 2003 v imenu družbe Amurta vložila pritožbo zoper ta davčni odbitek. Ta pritožba je bila z odločbo inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam zavrnjena, zato je družba Amurta pri Gerechtshof te Amsterdam vložila tožbo za razveljavitev navedene odločbe in za povračilo odtegnjenega davka na dividende.

14 Ker je Gerechtshof te Amsterdam menilo, da je za rešitev spora o glavni stvari potrebna razlaga prava Skupnosti, je prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je oprostitev, določena v členu 4 [Wet DB] in kot je opisana v točkah [5 in 8] te sodbe, v povezavi z oprostitvijo iz člena 4a tega zakona, v nasprotju z določbami o prostem pretoku kapitala (členi od 56 ES do 58 ES), če ta oprostitev velja samo za izplačilo dividend delničarjem, ki so zavezani davku od dohodkov pravnih oseb na Nizozemskem, ali tujim delničarjem, ki imajo na Nizozemskem stalno poslovno enoto, ki ji pripadajo te delnice, za katere velja oprostitev deležev iz člena 13 [Wet Vpb]?

2. Ali je za odgovor na prvo vprašanje pomembno, ali rezidenčna država delničarja ali tuje družbe, za katere ne velja oprostitev iz člena 4 [Wet DB], temu delničarju ali tej družbi priznava polno vračunanje (full credit) za davek na dividende, izplačane na Nizozemskem?“

Prvo vprašanje za predhodno odločanje

15 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali člena 56 ES in 58 ES nasprotujeta zakonodaji države članice, ki – kadar najnižji prag udeležbe v kapitalu odvisne družbe, ki je določen v členu 5(1) Direktive 90/435, ni dosežen – določa pri viru odtegnjeni davek za dividende, ki jih izplača družba s sedežem v tej državi članici družbi prejemnici s sedežem v drugi državi članici, pri čemer pa ta zakonodaja od tega davka oprošča dividende, izplačane družbi prejemnici dividend, ki je v prvi državi članici zavezana za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb ali ima v tej isti državi članici stalno poslovno enoto, ki ji pripadajo deleži družbe izplačevalke dividend.

16 Najprej je treba opozoriti, da čeprav spada neposredno obdavčenje v pristojnost držav članic, morajo te v skladu z ustaljeno sodno prakso svojo pristojnost izvrševati ob spoštovanju prava Skupnosti (glej zlasti sodbe z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer, C-446/03, ZODL., str. I-10837, točka 29; z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, ZODL., str. I-7995, točka 40, in z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, ZODL., str. I-11673, točka 36).

17 Poudariti je treba, da če ne obstajajo ukrepi Skupnosti za poenotenje in uskladitev, ostanejo

države članice pristojne, da s konvencijo ali enostransko opredelijo merila za porazdelitev svoje davčne pristojnosti, zlasti da bi se odpravilo dvojno obdavčevanje (sodbe z dne 12. maja 1998 v zadevi Gilly, C-336/96, Recueil, str. I-2793, točki 24 in 30; z dne 21. septembra 1999 v zadevi Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, str. I-6161, točka 57, in z dne 7. septembra 2006 v zadevi N, C-470/04, ZOdl., str. I-7409, točka 44).

18 Kot izhaja zlasti iz tretje uvodne izjave Direktive 90/435, je cilj te direktive, da se z uvedbo skupnega sistema odpravi manj ugoden položaj sodelovanja med družbami iz različnih držav članic v primerjavi s sodelovanjem družb iz iste države članice in olajša povezovanje družb v skupine na ravni Skupnosti (sodbi z dne 4. oktobra 2001 v zadevi Athinaiki Zythopoiia, C-294/99, Recueil, str. I-6797, točka 25, in z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, ZOdl., str. I-11753, točka 103).

19 Člen 5(1) Direktive 90/435 državam članicam oprostitve pri viru odtegnjenega davka za dobiček, ki ga odvisna družba distribuira svoji matični družbi, nalaga samo, kadar matična družba poseduje najmanj 25 % kapitala odvisne družbe.

20 Ni sporno, da v postopku v glavni stvari položaj ne spada na področje uporabe navedene direktive.

21 Nizozemska in italijanska vlada sta zato zatrjevali, da pod pragom najnižje udeležbe, določene z Direktivo 90/435, dejstvo, da se družba nerezidentka zaveže za plačilo pri viru odtegnjenega davka na dividende, ne more biti samo po sebi kršitev temeljnih svobod.

22 Za italijansko vlado spada obravnavanje dividend iz udeležbe, ki ne spada na področje navedene direktive, v nacionalno zakonodajno pristojnost; situacija, obravnavana v postopku v glavni stvari, pa izhaja iz porazdelitve davčne pristojnosti med državo članico izvora dividend in državo, katere rezident je prejemnik dividend.

23 Nizozemska vlada navaja, da bi dejstvo, da bi se razširitev oprostitve iz člena 4 Wet DB – ki je namenjen preprečitvi dvojnemu obdavčevanju dividend na nacionalni ravni – na dividende, izplačane družbam prejemnicam s sedežem v drugi državi članici, katerih deleži v kapitalu družbe izplačevalke dividend so nižji od odstotka, določenega z Direktivo 90/435, povzročilo odpravo davka na dividende ter da klasična ureditev, ki velja na Nizozemskem, tako ne bi bila več spoštovana. Ta vlada meni, da čeprav člen 4 Wet DB za dividende določa oprostitve pri viru odtegnjenega davka, obveznost obračuna davka ostaja, in če se dividende izplačajo, se davek odmeri. Ovira, ki jo člen 4a Wet DB pomeni za klasični sistem, pa naj bi bila upravičena zgolj z omejitvami Direktive 90/435 in naj ne bi smela presegati tega, kar ta direktiva nalaga državam članicam.

24 V zvezi s tem je treba navesti, da je glede deležev, ki ne spadajo na področje uporabe Direktive 90/435, dejansko naloga držav članic, da določijo, ali in v kolikšni meri se je treba izogniti dvojnemu ekonomskemu obdavčevanju izplačanih dobičkov, ter da v ta namen enostransko ali s konvencijami, sklenjenimi z drugimi državami članicami, uvedejo mehanizme, ki imajo namen preprečiti ali zmanjšati to dvojno ekonomsko obdavčevanje. Vendar jim to dejstvo samo po sebi ne omogoča, da uporabijo ukrepe, ki bi nasprotovali prostemu pretoku, zagotovljenemu s Pogodbo ES (glej zgoraj navedeno sodbo Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, točka 54).

25 V obravnavani zadevi ?lena 4 in 4a Wet DB, v povezavi s ?lenom 13 Wet Vpb, za namene oprostitve pri viru odtegnjenega davka na dividende vzpostavljata razli?no obravnavanje med dru?bami prejemnicami dividend, ki imajo na Nizozemskem sede? ali stalno poslovno enoto, ki ji pripadajo delnice dru?be izpla?evalke, in dru?bami prejemnicami dividend, ki nimajo sede?a na Nizozemskem.

26 V skladu s ?lenom 4 Wet DB se oprostitev pri viru odtegnjenega davka lahko uporabi samo za dividende, izpla?ane dru?bam prejemnicam dividend, ki imajo na Nizozemskem svoj sede? ali stalno poslovno enoto in ki imajo vsaj 5-odstotni dele? v dru?bi izpla?evalke, ki je rezidentka, ter katerih dele?i so lahko predmet oprostitve iz ?lena 13 Wet Vpb. Nasprotno, v skladu s ?lenom 4a Wet DB se za dru?be prejemnice, ki nimajo sede?a na Nizozemskem, oprostitev pri viru odtegnjenega davka na dividende, ki so jim izpla?ane, uporabi, le ?e imajo vsaj 25-odstotni dele? kapitala dru?be izpla?evalke, pri ?emer je ta odstotek lahko zni?an na 10 %, ?e je v dr?avi ?lanici, v kateri ima delni?ar sede?, dolo?eno isto zni?anje.

27 Kot je poudaril generalni pravobranilec v to?ki 26 sklepnih predlogov, taka ureditev na podro?ju obdav?enja dividend povzro?i neugodno obravnavanje za dru?be prejemnice dividend, ki nimajo sede?a na Nizozemskem in katerih dele? kapitala v nizozemski dru?bi je med 5 % in 25 %, v primerjavi z obravnavanjem nizozemskih dru?bami prejemnicami dividend, ki imajo enak dele?. Dividende, izpla?ane dru?bam, ki nimajo sede?a na Nizozemskem, so namre? obdav?ene pri dru?bi izpla?evalki dividend, in sicer iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb, in pri dru?bi prejemnici dividend, in sicer iz naslova davka na dividende, ter so tako predmet dvojne ekonomske obdav?itve, medtem ko je za dividende, izpla?ane dru?bam s sede?em na Nizozemskem, taka dvojna obdav?itev onemogo?ena.

28 Tako neugodno obravnavanje dividend, izpla?anih dru?bam prejemnicam dividend s sede?em v drugi dr?avi ?lanici, v primerjavi z obravnavanjem dividend, izpla?anih dru?bam prejemnicam dividend s sede?em na Nizozemskem za dru?be, lahko dru?be s sede?em v drugi dr?avi ?lanici odvrne od vlaganja na Nizozemskem in pomeni omejitev prostemu pretoku kapitala, ki jo ?len 56 ES na?eloma prepoveduje.

29 Vendar je treba preu?iti, ali se lahko to omejitev prostega pretoka kapitala utemelji znotraj dolo?b Pogodbe.

30 Opomniti je treba, da na podlagi ?lena 58(1)(a) ES „[d]olo?be ?lena 56 ne posegajo v pravice dr?av ?lanic, da [...] uporabljajo ustrezne predpise svojega dav?nega prava, v katerih so razli?no obravnavani dav?ni zavezanci, ki niso v enakem polo?aju glede na prebivali?e [...]“.

31 Prav tako je treba poudariti, da je odstopanje iz ?lena 58(1)(a) ES omejeno s ?lenom 58(3) ES, ki dolo?a, da nacionalne dolo?be iz odstavka 1 tega ?lena „ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in pla?il iz ?lena 56“.

32 Zato je treba lo?iti med neenakim obravnavanjem, dovoljenim na podlagi ?lena 58(1)(a) ES, in diskriminacijami, prepovedanimi na podlagi odstavka 3 istega ?lena. Iz sodne prakse izhaja, da mora razlika v obravnavanju, da bi se nacionalna dav?na ureditev – kot je ta, obravnavana v postopku v glavni stvari – lahko ?tela za zdru?ljivo z dolo?bami Pogodbe v zvezi s prostim pretokom kapitala, zadevati polo?aje, ki objektivno niso primerljivi, ali pa mora biti upravi?ena z nujnim razlogom javnega interesa (glej sodbe z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen, C?35/98, Recueil, str. I?4071, to?ka 43; z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen, C?319/02, ZOdl., str. I?7477, to?ka 29, in z dne 8. septembra 2005 v zadevi Blanckaert, C?512/03, ZOdl., str. I?7685, to?ka 42).

33 Zato je treba preužiti, ali so – glede na cilj nacionalne zakonodaje, ki je obravnavana v postopku v glavni stvari – družbe prejemnice dividend s sedežem na Nizozemskem in družbe prejemnice dividend s sedežem v drugi državi žlanici v primerljivem položaju.

34 V zvezi s tem sta nemška in italijanska vlada navedli, da obstaja objektivna razlika med položajem družbe prejemnice dividend s sedežem na Nizozemskem, za katero velja neomejena davžna obveznost, in položajem družb prejemnic dividend s sedežem v drugi državi žlanici, ki so plažilu davka na Nizozemskem zavezane samo glede prejetih dividend.

35 Vlada Združenega kraljestva, ob podpori italijanske vlade, meni, da so davžne doložbe, obravnavane v postopku v glavni stvari, upravna poenostavitev, namenjena izognitvi pobiranja in posledično vražila davkov, in da se zato teh doložb ne sme uporabiti za dividende, izplažane družbam prejemnicam dividend s sedežem v drugi državi žlanici, ki niso zavezane za nizozemski davek od dohodka pravnih oseb.

36 Vlada Združenega kraljestva poleg tega zatrjuje, da je država žlanica, katere rezidentka je družba prejemnica dividend, v najboljšem položaju za preprežitev dvojnega obdavževanja.

37 Sodišže je že presodilo, da glede ukrepov, ki jih sprejme država žlanica, da bi preprežila ali omilila zaporedno obdavževanje ali dvojno ekonomsko obdavževanje dohodka, ki ga izplaža družba rezidentka, izplažani delnižarji rezidenti niso nujno v položaju, ki je primerljiv s položajem izplažanih delnižarjev, ki so rezidenti druge države žlanice (sodba z dne 14. decembra 2006 v zadevi Denkavit Internationaal in Denkavit France, Cž170/05, ZOdl., str. lž11949, tožka 34).

38 Vendar postane – ko neka država žlanica enostransko ali s sporazumom za plažilo davka od dohodka zaveže ne le delnižarje rezidente, ampak tudi delnižarje nerezidente – za dividende, ki jih prejmejo od družbe rezidentke, položaj omenjenih delnižarjev nerezidentov primerljiv s položajem delnižarjev rezidentov (zgoraj navedeni sodbi Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tožka 68, ter Denkavit Internationaal in Denkavit France, tožka 35).

39 Zgolj izvajanja davžne pristojnosti te iste države – neodvisno od kakršnega koli obdavževanja v drugi državi žlanici, povzroži nevarnost verižnega obdavževanja ali dvojnega ekonomskega obdavževanja. V takem primeru, da se družbe prejemnice nerezidentke ne bi sreževale z omejitvijo prostega pretoka kapitala, ki je naželno prepovedana s žlenom 56 ES, mora država rezidentstva družbe izplaževalke paziti na to, da so glede na mehanizem, predviden v njenem nacionalnem pravu za prepreževanje ali zmanjšanje verižnega obdavževanja ali dvojnega ekonomskega obdavževanja, družbe delnižarke nerezidentke obravnavane enako kot družbe delnižarke rezidentke (glej zgoraj navedeno sodbo Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tožka 70).

40 Ugotoviti je treba, da dvojno ekonomsko obdavževanje dividend, izplažanih družbam prejemnicam dividend, izhaja zgolj iz izvajanja davžne pristojnosti te iste države, ki za te dividende nalaga davek na dividende, medtem ko se je odložila tako dvojno ekonomsko obdavževanje preprežiti za družbe prejemnice dividend, ki imajo na Nizozemskem svoj sedež ali stalno poslovno enoto, ki ji pripadajo delnice družbe izplaževalke dividend.

41 Tudi ob predpostavki – kot to zatrujeta italijanska vlada in vlada Združenega kraljestva – da je namen žlena 4 Wet DB olajšati uporabo oprostitve od davka od dohodkov pravnih oseb za deleže, kot je doložena v žlenu 13 Wet Vpb, ki se ne uporablja za družbe prejemnice dividend, ki nimajo sedeža na Nizozemskem in ki niso zavezane za plažilo tega davka, je ta okolišžina brezpredmetna. Kot je bilo navedeno v tožkah 38 in 39 te sodbe, je zaradi izvajanja davžne pristojnosti Kraljevine Nizozemske glede dividend, izplažanih družbam prejemnicam dividend s

sedežem v drugi državi članici, položaj teh družb prejemnic dividend primerljiv s položajem družb prejemnic v zvezi s preprečitvijo dvojnega ekonomskega obdavčevanja dividend, ki jih izplačajo družbe rezidentke te države članice.

42 Poleg tega je treba preužiti, ali je tako omejitev mogoče upravižiti z nujnim razlogom javnega interesa. Nizozemska vlada, ob podpori italijanske vlade in vlade Združenega kraljestva, zatrjuje, da zadevno ureditev upravižujejo razlogi, namenjeni doslednosti davžne ureditve.

43 Po mnenju nizozemske vlade je oprostitve pri viru odtegnjenega davka za dividende nujno dopolnilo oprostitve deležev, kot je doložena v členu 13 Wet Vpb. Brez oprostitve pri viru odtegnjenega davka za dividende naj bi bila oprostitve deležev – žepav zažasno – odpravljena, saj bi bil dohodek, ki je naeloma oprošžen davka, do odbitja davka na dividende na davek od dohodkov pravnih oseb obdavžen.

44 Nizozemska vlada poudarja, da obe oprostitvi zadevata istega davžnega zavezanca in da je davek na dividende – žepav sta davek na dividende in davek od dohodkov pravnih oseb na nacionalni ravni formalno razližna davka – samo predplažilo davka, ki ga je v celoti treba odbiti od davka od dohodkov pravnih oseb. Ureditev, ki je obravnavana v postopku v glavni stvari, naj bi bila torej upravižena z nujnimi razlogi javnega interesa, katerih namen je davžna doslednost, in to žepav – v nasprotju z ureditvijo, ki je bila obravnavana v zadevi Bachmann, v kateri je bila sodba izdana 28. januarja 1992 (C-204/90, Recueil, str. Iž249) – ta ureditev ne vsebuje možnosti davžne ugodnosti na eni strani in nadomestitve te ugodnosti z doloženim davžnim odtegljajem na drugi strani.

45 Vlada Združenega kraljestva pa meni, da je treba doslednost davžne ureditve presojati na žezmejni ravni, saj KIDO zagotavlja, da bo davek na dividende, pobran iz naslova izplažanih dividend, odbit od davka od dohodkov pravnih oseb, za katerega je zavezana družba prejemnica dividend na Portugalskem.

46 V zvezi s tem je treba spomniti, da je Sodišže v tožki 28 zgoraj navedene sodbe Bachmann in v tožki 21 sodbe z dne 28. januarja 1992 v zadevi Komisija proti Belgiji (Cž300/90, Recueil, str. Iž305) potrdilo, da nujnost zagotovitve doslednosti davžnega sistema lahko upraviži omejitev izvrševanja temeljnih svobod, ki jih zagotavlja Pogodba. Vendar lahko trditev, ki temelji na taki utemeljitvi, velja samo, že je ugotovljen obstoj neposredne zveze med zadevno davžno ugodnostjo in nadomestitvijo te ugodnosti z doloženim davžnim odtegljajem (zgoraj navedena sodba Manninen, tožka 42, in sodba z dne 13. marca 2007 v zadevi Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Cž524/04, ZOdl., str. Iž2107, tožka 68).

47 Prav tako je treba navesti, da je treba v skladu s sodno prakso trditev, ki se opira na nujnost zagotavljanja doslednosti davžne zakonodaje, preužiti ob upoštevanju cilja, ki mu sporna davžna zakonodaja sledi (glej sodbo z dne 11. marca 2004 v zadevi de Lasteyrie du Saillant, Cž9/02, Recueil, str. Iž2409, tožka 67, in zgoraj navedeno sodbo Manninen, tožka 43).

48 Ni sporno, da želi nizozemska vlada s svojo trditvijo dokazati, da je oprostitve pri viru odtegnjenega davka za dividende nujna za zagotovitev ustreznega delovanja oprostitve deležev, kot je doložena s člénom 13 Wet Vpb. Vendar je nizozemska vlada s tem – kot je to poudaril generalni pravobranilec v tožki 65 sklepnih predlogov – v najboljšem primeru zgolj pojasnila upravno poenostavitev, katere namen naj bi bila izvedba nizozemskega sistema in ki sama po sebi v nobenem primeru ne bi mogla upravižiti take omejitve.

49 Nizozemska vlada priznava, da ne obstaja davčni odtegljaj, ki bi nadomestil oprostitev pri viru odtegnjenega davka za dividende, izplačane družbam prejemnicam dividend s sedežem na Nizozemskem.

50 Tudi ob sprejetju stališča, da sta oprostitev pri viru odtegnjenega davka za dividende in oprostitev deležev v bistvu povezani, je treba ugotoviti, da – ker se oprostitvi nanašata na preprečitev dvojnega ekonomskega obdavčevanja – obstoj neposredne zveze med to davčno ugodnostjo, dodeljeno samo družbam s sedežem na Nizozemskem, in izravnalnim davčnim odtegljajem ni dokazan.

51 Ker so dividende, izplačane tako družbam prejemnicam dividend s sedežem na Nizozemskem kot družbam prejemnicam dividend s sedežem v drugi državi članici, obdavčene z davkom od dohodkov pravnih oseb pri družbi izplačevalki dividend, nizozemska vlada ne dokazuje, kako bi bila doslednost njene davčne ureditve ogrožena, če bi oprostitev davka na dividende bila odobrena tudi družbam prejemnicam dividend s sedežem v drugi državi članici, ki so – čeprav na Nizozemskem niso davčni zavezanci za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb – v položaju, primerljivem s položajem družb prejemnic dividend, ki imajo na Nizozemskem svoj sedež ali stalno poslovno enoto, ki ji pripadajo delnice družbe izplačevalke, in sicer z vidika obdavčevanja dividend in morebitnih davčnih ugodnosti zaradi odprave dvojnega obdavčevanja.

52 Glede trditve vlade Združenega kraljestva zadošča navesti, na eni strani, da uporaba pri viru odtegnjenega davka za dividende, izplačane družbam prejemnicam dividend s sedežem v drugi državi članici, na podlagi člena 1 Wet DB ni pogojena z obstojem konvencije o preprečitvi dvojnega obdavčevanja, sklenjene med Kraljevino Nizozemsko in to državo članico in ki bi omogočala odbitek tega davka v državi članici, v kateri ima družba prejemnica dividend sedež, in, na drugi strani, da morebitna doslednost sistema, vzpostavljenega s tako konvencijo, ni predmet prvega vprašanja za predhodno odločanje.

53 Vlada Združenega kraljestva med drugim zatrjuje, da je nizozemsko ureditev mogoče upravičiti z nujnostjo zagotoviti enakomerno porazdelitev davčne pristojnosti med državami članicami.

54 Po mnenju vlade Združenega kraljestva naj bi se porazdelitev davčnih pristojnosti med Kraljevino Nizozemsko in Portugalsko republiko izražala v KIDO. Na podlagi KIDO te dividende lahko obdavči država članica, katere rezidentka je družba izplačevalka dividend, in država članica družbe prejemnice dividend, pri čemer je dvojno obdavčevanje odpravljeno z odbitkom pri davku od dohodkov pravnih oseb. Navedena porazdelitev naj bi bila ogrožena, če Kraljevina Nizozemska ne bi mogla več pobirati pri viru odtegnjenega davka na dividende, kar naj bi glede teh dohodkov povzročilo oprostitev vsakršnega obdavčevanja s strani te države članice.

55 V zvezi s tem je treba poudariti, da se Kraljevina Nizozemska ne more opreti na KIDO, zato da se izognila obveznostim, ki so ji naložene v skladu s Pogodbo (glej zgoraj navedeno sodbo Denkvit Internationaal in Denkvit France, točka 53).

56 Kot izhaja iz točke 51 zgoraj navedene sodbe Marks & Spencer in točke 60 sodbe z dne 18. julija 2007 v zadevi Oy AA (C-231/05, ZOdl., str. I-6373), je bila nujnost ohraniti enakomerno porazdelitev davčnih pristojnosti med državami članicami priznana skupaj z drugimi utemeljitvami, ki temeljijo na nevarnosti davčne utaje in dvojnega upoštevanja izgub.

57 Ni sporno, da vlade, ki so pri Sodišču predstavile svoja stališča, niso zatrjevale obstoja nevarnosti dvojnega upoštevanja izgub ali davčne utaje.

58 Glede trditve v zvezi z izgubo možnosti obdavčevanja dohodkov, nastalih na ozemlju Nizozemske, je treba navesti, da je nujnost ohraniti enakomerno porazdelitev davčnih pristožnosti med državami članicami lahko priznana zlasti takrat, kadar se želi z zadevno ureditvijo preprečiti ravnanje, ki lahko ogroža pravico držav članic do izvajanja davčnih pristožnosti glede dejavnosti, ki se opravljajo na njihovem ozemlju (glej sodbo z dne 29. marca 2007 v zadevi Rewe Zentralfinanz, C-347/04, ZOdl., str. I-2647, točka 42, in zgoraj navedeno sodbo Oy AA, točka 54).

59 Vendar če se je država članica odločila, da glede teh vrst dohodkov ne bo obdavčila družb prejemnic dividend s sedežem na njenem ozemlju, se ne more sklicevati na nujnost zagotoviti enakomerno porazdelitev davčnih pristožnosti med državami članicami, da bi s tem upravičila obdavčitev družb prejemnic dividend s sedežem v drugi državi članici.

60 V teh okoliščinah omejitve prostega pretoka kapitala, kar so take nacionalne določbe, kot so obravnavane v postopku v glavni stvari, ni mogoče upravičiti niti z nujnostjo zagotoviti doslednost nacionalne davčne ureditve niti z nujnostjo ohranitve porazdelitve davčne pristožnosti med državami članicami.

61 Zato je treba na prvo vprašanje odgovoriti tako, da člena 56 ES in 58 ES nasprotujeta zakonodaji države članice, ki – kadar ni dosežen najnižji prag udeležbe v kapitalu odvisne družbe, ki je določen v členu 5(1) Direktive 90/435 – določa pri viru odtegnjeni davek za dividende, ki jih družba s sedežem v tej državi članici izplača družbi prejemnici dividend s sedežem v drugi državi članici, pri čemer pa ta zakonodaja od tega davka oprošča dividende, izplačane družbi prejemnici dividend, ki je v prvi državi članici zavezana za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb, ali ima v tej isti državi članici stalno poslovno enoto, ki ji pripadajo deleži družbe izplačevalke dividend.

Drugo vprašanje za predhodno odločanje

62 Pritožbeno sodišče z drugim vprašanje v bistvu sprašuje, koliko na odgovor na prvo vprašanje vpliva obstoj celotnega davčnega odbitka, ki ga dodeli država članica, katere rezidentka je družba prejemnica dividend, za katero se ne uporabi oprostitev iz člena 4 Wet DB.

Dopustnost

63 Kot izhaja iz predloga za sprejetje predhodne odločbe, se je predložitveno sodišče pri tem, ko je menilo, da se davek na dividende, odtegnjen na Nizozemskem, lahko upošteva na Portugalskem, oprlo na izjave družbe Amurta. Le-ta pa pred Sodiščem izpodbija pravilnost položaja, na katerega se nanaša drugo vprašanje za predhodno odločanje. Po mnenju družbe Amurta Portugalska republika namreč dividende oprosti in ji ne dodeli celotnega davčnega odbitka za davek na dividende, odtegnjen na Nizozemskem. Zato naj bi to vprašanje imelo zgolj teoretičen pomen.

64 V zvezi s tem je treba poudariti, da se glede vprašanj v zvezi z razlago prava Skupnosti, ki jih je postavilo nacionalno sodišče v normativnem in dejanskem okviru, ki ga to opredeli v okviru lastne odgovornosti in katerega pravilnosti Sodišče ne preizkuša, domneva, da jih je treba upoštevati (glej sodbo z dne 15. maja 2003 v zadevi Salzmann, C-300/01, Recueil, str. I-4899, točki 29 in 31). Zavrnitev predloga nacionalnega sodišča je mogoča samo, če je jasno, da zahtevana razlaga prava Skupnosti nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora o glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo pravnih in dejanskih elementov, ki so potrebni za to, da bi lahko na zastavljena vprašanja dalo uporabne odgovore (glej zlasti sodbe z dne 13. marca 2001 v zadevi PreussenElektra, C-379/98, Recueil, str. I-2099, točka 39; z dne 5. decembra 2006 v zadevi Cipolla in drugi, C-94/04 in C-202/04, ZOdl., str. I-11421, točka 25, in z dne 7. junija 2007 v zadevi van der Weerd in drugi, od C-222/05 do

65 Vendar navedene domneve upoštevnosti ni mogo?e zavrniti zgolj na podlagi okoliš?ine, da ena od strank v sporu o glavni stvari izpodbija dolo?ena dejstva, katerih pravilnosti Sodiš?e ne preverja in od katerih je odvisna opredelitev predmeta tega spora (zgoraj navedeni sodbi Cipolla in drugi, to?ka 26, in van der Weerd in drugi, to?ka 23).

66 Obstoje portugalske zakonodaje, ki dolo?a upoštevanje davka od dividend, obra?unanega na Nizozemskem, in sicer z dodelitvijo celotnega dav?nega odbitka, je ravno tako dejansko vprašanje, ki ga Sodiš?e ne preverja.

67 Drugo vprašanje je torej dopustno.

Temelj

68 Družba Amurta, nadzorni organ EFTE in Komisija menijo, da na podlagi ustaljene sodne prakse dejstva, da država ?lanica uporabi dav?ne dolo?be, ki škodijo dav?nemu zavezancu in ki niso združljive z zagotovljeno temeljno svobodo, ni mogo?e upravi?iti z dav?no ugodnostjo, ki naj bi jo zadevna oseba imela v drugi državi ?lanici.

69 Nizozemska, nemška, italijanska vlada in vlada Združenega kraljestva – s sklicevanjem na KIDO – zatrjujejo, da je dav?ni odbitek, ki ga Portugalska republika družbi prejemnici dividend odobri zaradi davka, ki ga Kraljevina Nizozemska pri družbi izpla?evalki dividend odmeri za dividende, ki jih izpla?a družba izpla?evalka dividend, treba upoštevati pri dolo?itvi, ali je obravnavanje družbe prejemnice dividend s sedežem na Portugalskem diskriminatorno ali omejevalno.

70 Nizozemska vlada trdi, da KIDO spada v pravni okvir zadeve v postopku v glavni stvari. ?eprav navedena KIDO ne dolo?a celotnega dav?nega odbitka, pa je pomembno to, ali obstaja dejanska možnost nevtralizacije razli?nega obravnavanja. V takem primeru naj nizozemska pravila o oprostitvi pri viru odtegnjenega davka za dividende ne bi pomenila nikakršne ovire pretoka kapitala. Vendar je naloga predložitvenega sodiš?a preveriti, ali je celotno dav?no breme enako za rezidente in za nerezidente.

71 Vlada Združenega kraljestva zatrjuje, da mora – ker je Kraljevina Nizozemska izvršila svojo pristojnost obdav?evanja – poskrbeti, da družba Amurta ne bo obravnavana slabše od družbe prejemnice dividend s sedežem na Nizozemskem. ?eprav je naloga nacionalnega sodiš?a, da, ob razlagi KIDO, preveri, ali je Kraljevina Nizozemska prepre?ila dvojno ekonomsko obdav?evanje, pa vlada Združenega kraljestva vseeno zatrjuje, da – ker se davek na dividende, ki ga odtegne Kraljevina Nizozemska, lahko odbije od davka, dolgovanega na Portugalskem – v celoti gledano dav?no breme družbe Amurta ni ve?je od dav?nega bremena, ki bi ga imela, ?e bi vlagala na Portugalskem, niti od dav?nega bremena, ki bi ga imela družba prejemnica dividend s sedežem na Nizozemskem. ?e pa bi navedeno dav?no breme vendarle bilo ve?je, naj bi ta razlika bila posledica razhajanja med dav?no stopnjo na Portugalskem in Nizozemskem, saj Pogodba ne zagotavlja dav?ne nevtralnosti prostega pretoka.

72 Nemška vlada prav tako meni, da je treba upoštevati KIDO. Po mnenju te vlade skladnost na Nizozemskem veljavne dav?ne ureditve ni odvisna od tega, ali je pri viru odtegnjeni davek dejansko mogo?e odbiti od davka, dolgovanega na Portugalskem, saj, po eni strani, država, ki odteguje davek pri viru, nima nobenega vpliva na državo ?lanico, katere rezidentka je družba prejemnica dividend, in je, po drugi strani, neobstoje odbitka navedenega davka lahko posledica razli?nih subjektivnih razlogov. Da bi na Nizozemskem veljavna dav?na ureditev bila skladna s pravom Skupnosti, zadoš?a, da se Kraljevina Nizozemska in Portugalska republika dogovorita

glede upoštevanja pri viru odtegnjenega davka in da KIDO ustreza modelu konvencije, ki ga je pripravila Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD).

73 Družba Amurta glede KIDO zatrjuje, da ni predmetna, saj ta konvencija določa odbijanje davka, plačane na Nizozemskem, medtem ko Portugalska republika oprošča plačila davkov za dohodke iz dividend.

74 Po mnenju Komisije se država članica na konvencijo, katere namen je izognitev dvojega obdavčevanja, ne more sklicevati, zato da bi se s tem izognila svojim obveznostim. S tem stališčem se strinja nadzorni organ EFTE, ki zatrjuje, da države članice svoje obveznosti spoštovati pravo Skupnosti ne morejo prenesti na drugo državo članico, čeprav bi to storile s sklenitvijo konvencije. Navedeni organ poleg tega dodaja, da naj bi bil cilj take konvencije izogibanje dvojnega obdavčevanja, ne pa upravičitev morebitnih omejitev.

75 V zvezi s tem je treba opozoriti, da na podlagi ustaljene sodne prakse neugodnega davčnega obravnavanja, ki je v nasprotju s temeljno svobodo, ni mogoče upravičiti z drugimi davčnimi ugodnostmi, tudi če take ugodnosti obstajajo (zgoraj navedena sodba Verkooijen, točka 61).

76 Kot je bilo navedeno v točki 28 te sodbe, je omejitev prostega pretoka posledica neugodnega obravnavanja dividend, izplačanih družbam prejemnicam dividend s sedežem v drugi državi članici, v primerjavi z obravnavanjem dividend, izplačanih družbam prejemnicam dividend, ki imajo na Nizozemskem svoj sedež ali stalno poslovno enoto, ki ji pripadajo delnice družbe izplačevalke dividend.

77 Iz točke 39 te sodbe prav tako izhaja, da – ker je z vidika cilja preprečitve dvojnega ekonomskega obdavčevanja položaj navedenih družb prejemnic dividend primerljiv s položajem družb prejemnic dividend, ki imajo na Nizozemskem svoj sedež ali stalno poslovno enoto, kateri pripadajo delnice družbe izplačevalke dividend – mora Kraljevina Nizozemska paziti na to, da so glede na mehanizem, predviden v njenem nacionalnem pravu za preprečevanje ali zmanjšanje verižnega obdavčevanja ali dvojnega ekonomskega obdavčevanja, družbe delničarke s sedežem v drugi državi članici obravnavane enako kot družbe prejemnice dividend s sedežem na Nizozemskem.

78 Zato se Kraljevina Nizozemska – da bi se izognila obveznostim, ki jih ima na podlagi Pogodbe – ne more sklicevati na obstoj ugodnosti, ki jih je enostransko dodelila druga država članica.

79 Vendar ni mogoče izključiti, da bi država članica spoštovanje svojih obveznosti, ki jih ima na podlagi Pogodbe, lahko zagotavljala s tem, da z drugo državo članico sklene konvencije, katere namen je izogibanje dvojnega obdavčevanja (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, točka 71).

80 Ker je davčna ureditev, ki izhaja iz konvencije, katere namen je izognitev dvojega obdavčevanja, del pravnega okvira, ki se uporablja v postopku v glavni stvari, in ker ga je predložitveno sodišče predstavilo kot takega, mora Sodišče to upoštevati, da bi njegova razlaga prava Skupnosti nacionalnemu sodišču lahko koristila (glej v tem smislu sodbo z dne 19. januarja 2006 v zadevi *Bouanich*, C-265/04, ZOdl., str. I-923, točka 51, ter zgoraj navedene sodbe *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, točka 71; *Denkavit Internationaal in Denkavit France*, točka 45, in *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, točka 54).

81 Vendar, kot je poudaril generalni pravobranilec v točki 85 sklepnih predlogov, je treba ugotoviti, da v predložitveni odločbi ni nobenega elementa, na podlagi katerega bi se dalo sklepati,

da se je Gerechtshof te Amsterdam želelo sklicevati na ustrezne določbe KIDO.

82 Določiti pravo, upoštevno v sporu o glavni stvari, je naloga nacionalnega sodišča.

83 Zato je naloga nacionalnega sodišča ugotoviti, ali je treba v sporu o glavni stvari upoštevati KIDO, in če je tako, preveriti, ali ta konvencija omogoča nevtralizirati učinke omejitve prostega pretoka kapitala, izpostavljene z odgovorom na prvo vprašanje in navedene v točki 28 te sodbe.

84 Zato je na drugo vprašanje treba odgovoriti tako, da se država članica – da bi se izognila obveznosti izogibanja dvojnega ekonomskega obdavčenja dividend, do katerega pride zaradi izvrševanja njene davčne pristojnosti – ne more sklicevati na obstoj celotnega davčnega odbitka, ki ga enostransko druga država članica dodeli družbi prejemnici dividend s sedežem v tej zadnji državi članici, kadar prva država članica prepreči dvojno ekonomsko obdavčevanje dividend, izplačanih družbam prejemnicam s sedežem na njenem ozemlju. Če se država članica sklicuje na konvencijo, katere namen je izognitev dvojnemu obdavčevanju, je naloga nacionalnega sodišča ugotoviti, ali je treba v sporu o glavni stvari upoštevati to konvencijo, in če je tako, preveriti, ali ta konvencija omogoča nevtralizirati učinke omejitve prostega pretoka kapitala.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

1) **Člena 56 ES in 58 ES nasprotujeta zakonodaji države članice, ki – kadar ni dosežen najnižji prag udeležbe v kapitalu odvisne družbe, ki je določen v členu 5(1) Direktive Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic – določa pri viru odtegnjeni davek za dividende, ki jih izda družba s sedežem v tej državi članici družbi prejemnici s sedežem v drugi državi članici, pri čemer pa ta zakonodaja od tega davka oprošča dividende, izplačane družbi prejemnici dividend, ki je v prvi državi članici zavezana za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb, ali ima v tej isti državi članici stalno poslovno enoto, ki ji pripadajo deleži družbe izplačevalke dividend.**

2) **Država članica se – da bi se izognila obveznosti izogibanja dvojnega ekonomskega obdavčenja dividend, do katerega pride zaradi izvrševanja njene davčne pristojnosti – ne more sklicevati na obstoj celotnega davčnega odbitka, ki ga enostransko druga država članica dodeli družbi prejemnici dividend s sedežem v tej zadnji državi članici, kadar prva država članica prepreči dvojno ekonomsko obdavčevanje dividend, izplačanih družbam prejemnicam s sedežem na njenem ozemlju.**

Če se država članica sklicuje na konvencijo, katere namen je izognitev dvojnemu obdavčevanju, je naloga nacionalnega sodišča ugotoviti, ali je treba v sporu o glavni stvari upoštevati to konvencijo, in če je tako, preveriti, ali ta konvencija omogoča nevtralizirati učinke omejitve prostega pretoka kapitala.

Podpisi

* Jezik postopka: nizozemščina