

Zadeva C-284/09

Evropska komisija

proti

Zvezni republiki Nemčiji

„Neizpolnitev obveznosti države – Prosti pretok kapitala – Člen 56 ES in Člen 40 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru – Obdavčitev dividend – Dividende, ki so izplačane družbam s sedežem na nacionalnem ozemlju in družbam s sedežem v drugi državi članici ali državi Evropskega gospodarskega prostora – Razlika v obravnavanju“

Povzetek sodbe

1. *Prosti pretok kapitala – Omejitve – Davčna zakonodaja – Davek od dohodkov pravnih oseb – Obdavčitev dividend – Udeležba družbe prejemnice v kapitalu družbe izplačevalke dividend, ki ne dosega minimalnega deleža iz Direktive 90/435*

(Člen 56(1) ES; Direktiva Sveta 90/435, Člen 3(1)(a))

2. *Mednarodni sporazumi – Sporazum o ustanovitvi Evropskega gospodarskega prostora – Prosti pretok kapitala – Nacionalna ureditev, v skladu s katero so dividende, izplačane družbi nerezidentki, bolj obdavčene kot dividende, izplačane družbi rezidentki – Nedopustnost*

(Sporazum o EGP, Člen 40)

1. Država članica, ki – kadar ni dosežen minimalni delež matične družbe v kapitalu odvisne družbe, predpisan s členom 3(1)(a) Direktive 90/435 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2003/123 – dividende, izplačane družbam s sedežem v drugih državah članicah, z ekonomskega vidika obdavči bolj kot dividende, izplačane družbam s sedežem na njenem ozemlju, ni izpolnila obveznosti iz člena 56(1) ES.

Za deleže, za katere se ne uporablja Direktiva 90/435, je seveda naloga držav članic, da določijo, ali se je treba izogniti ekonomskemu dvojnemu ali verižnemu obdavčenju izplačane dobička in koliko, ter da zato enostransko ali s konvencijami, sklenjenimi z drugimi državami članicami, uvedejo mehanizme za preprečitev ali zmanjšanje tega ekonomskega dvojnega ali verižnega obdavčevanja. Vendar jim to dejstvo samo po sebi ne dovoljuje uporabe ukrepov, ki bi nasprotovali prostemu pretoku, zagotovljenemu s Pogodbo ES.

Ko država članica za plačilo davka od dohodkov enostransko ali s konvencijo zaveže ne le družbe rezidentke, ampak tudi družbe nerezidentke, postane za dividende, ki jih prejmejo od družbe rezidentke, položaj omenjenih družb nerezidentk primerljiv s položajem družb rezidentk. Da družbe prejemnice nerezidentke v takem primeru ne bi naletale na omejitev prostega pretoka kapitala, ki je na celoma prepovedana s členom 56 ES, mora država sedeža družbe izplačevalke paziti, da so glede na mehanizem, predviden v njenem nacionalnem pravu za preprečevanje ali zmanjšanje verižnega obdavčevanja ali ekonomskega dvojnega obdavčevanja, družbe nerezidentke obravnavane enako kot družbe rezidentke.

Taka omejitev ni utemeljena z nujnimi razlogi v splošnem interesu. Seveda je mogoče utemeljitev,

ki se nanaša na nujnost ohraniti uravnoteženo porazdelitev davčne pristojnosti med državami članicami, sprejeti zlasti takrat, kadar se želi z zadevno ureditvijo preprečiti ravnanje, ki bi lahko ogrozilo pravico države članice, da izvaja davčno pristojnost glede dejavnosti, ki se opravljajo na njenem ozemlju. Vendar se država članica, če se je odločila, da glede teh vrst dohodka družb prejemnic dividend s sedežem na njenem ozemlju ne bo obdavčila, ne more sklicevati na nujnost zagotoviti uravnoteženo porazdelitev davčne pristojnosti med državami članicami, da bi tako upravičila obdavčitev družb prejemnic dividend s sedežem v drugi državi članici. Zmanjšanja davčnih prihodkov ni mogoče šteti za nujen razlog v splošnem interesu, na katerega se je mogoče sklicevati za utemeljevanje ukrepa, ki je na celoma v nasprotju s temeljno svoboščino. Tak ukrep prav tako ni utemeljen z razlogi, katerih namen je skladnost davčne ureditve. Trditve, da bi se zadevna davčna ugodnost izravnala z davčno neugodnostjo, ni mogoče sprejeti, ker ne obstaja neposredna povezava med oprostitvijo davčne odtegljaja od dividend, izplačanih družbam prejemnicam rezidentkam, in obdavčitvijo navedenih dividend kot dohodkov delničarjev teh družb ali ob morebitni naknadni obdavčljivi transakciji.

(Glej točke 48, 56, 57, 77, 78, 83, 86, 92 in 94 ter točko 1 izreka.)

2. Država članica, ki dividende, izplačane družbam s sedežem v Islandiji in Norveški, z ekonomskega vidika obdavči bolj kot dividende, izplačane družbam s sedežem na njenem ozemlju, ni izpolnila obveznosti iz člena 40 Sporazuma o evropskem gospodarskem prostoru (EGP).

Če je treba ovire prostega pretoka kapitala med državljani držav pogodbenic Sporazuma o EGP presoati glede na člen 40 in Prilogo XII k navedenemu sporazumu, imajo določbe enak pravní pomen kot po vsebini enake določbe člena 56 ES.

(Glej točki 96 in 99 ter točko 2 izreka.)

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 20. oktobra 2011(*)

„Neizpolnitev obveznosti države – Prosti pretok kapitala – člen 56 ES in člen 40 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru – Obdavčitev dividend – Dividende, ki so izplačane družbam s sedežem na nacionalnem ozemlju in družbam s sedežem v drugi državi članici ali državi Evropskega gospodarskega prostora – Razlika v obravnavanju“

V zadevi C-284/09,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 226 ES, vložene 23. julija 2009,

Evropska komisija, ki jo zastopata R. Lyal in B.-R. Killmann, zastopnika, z naslovom za vročanje v Luxembourg,

tožena stranka,

proti

Zvezni republiki Nemčiji, ki jo zastopata M. Lumma in C. Blaschke, zastopnika, skupaj z H. Kubejem, profesorjem,

tožena stranka,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits (poročevalec) in J.-J. Kasel, sodniki,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodni tajnik: B. Fülöp, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 9. decembra 2010,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Komisija Evropskih skupnosti s tožbo Sodišču predlaga, naj ugotovi, da Zvezna republika Nemčija s tem, da je dividende, izplačane družbi s sedežem v drugi državi članici ali v Evropskem gospodarskem prostoru (EGP), z ekonomskega vidika obdavčila bolj kot dividende, izplačane družbi s sedežem na njenem ozemlju, ni izpolnila obveznosti iz člena 56 ES, če ni dosežen minimalni delež matične družbe v kapitalu odvisne družbe, določen z Direktivo Sveta z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (90/435/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 147), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2003/123/ES z dne 22. decembra 2003 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 2, str. 3) (v nadaljevanju: Direktiva 90/435), in glede Republike Islandije in Kraljevine Norveške obveznosti iz člena 40 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 11, zvezek 52, str. 3).

Pravni okvir

Sporazum o EGP

2 Člen 40 Sporazuma o EGP določa:

„V okviru določb tega sporazuma med pogodbenicami ni omejitev pretoka kapitala, ki pripada osebam s stalnim prebivališčem v državah članicah [Evropske unije] ali državah [Evropskega združenja za prosto trgovino (EFTA)], ter nikakršne diskriminacije na podlagi državljanstva ali kraja stalnega prebivališča teh strank ali kraja naložbe tega kapitala. Priloga XII vsebuje potrebne določbe za izvajanje tega člena.“

Pravo Unije

3 Člen 3(1) Direktive 90/435 določa:

„Za uporabo te direktive:

(a) se status matične družbe prisodi najmanj katerikoli družbi iz države članice, ki izpolnjuje pogoje iz člena 2 in ima najmanj 20 % delež v kapitalu družbe iz druge države članice, ki izpolnjuje enake pogoje;

[...]

od 1. januarja 2007 znaša najnižja kapitalska udeležba 15 %;

od 1. januarja 2009 znaša najnižja kapitalska udeležba 10 %.

[...]“

4 V skladu s členom 5(1) Direktive 90/435/EGS se dobiček, ki ga odvisna družba izplača matični družbi, oprosti plačila odbitnega davka.

Nacionalna ureditev

Obdavčitev dividend na splošno

5 Nemški sistem obdavčitve dohodkov iz kapitala temelji na določbah zakona o dohodnini (Einkommensteuergesetz, BGBl. 2002 I, str. 4210, v različici, objavljeni v BGBl. 2003 I, str. 179, v nadaljevanju: EStG) v povezavi – glede izplačila pravnim osebam – z določbami zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 2002 I, str. 4144, v nadaljevanju: KStG). Upoštevne določbe v različici, ki jo je treba uporabiti v tem sporu, so navedene v točkah od 6 do 15 te sodbe.

6 Člen 20(1), točka 1, EStG določa:

„Med dohodke iz kapitala spadajo:

1. deli dobička (dividende) [...] kapitalske družbe iz deležev v družbah z omejeno odgovornostjo, družbah nemškega prava z imenom ‚Erwerbs-und-Wirtschaftsgenossenschaften‘ in rudarskih združenjih, ki imajo pravice pravne osebe. Med druge dohodke spadajo tudi prikrita izplačila dobička. Ti prejemki ne spadajo k dohodkom, če izvirajo iz izplačil pravne osebe, v primeru katere se zneski z ‚računa za vložke za davčne namene‘ (‚steuerliches Einlagekonto‘) štejejo za porabljene.“

7 Člen 43 EStG z naslovom „Dohodki iz kapitala, od katerih se plača davčni odtegljaj“ v odstavku 1, prvi stavek, točka 1, in tretji stavek, določa:

„Dohodnina se plača z davčnim odtegljajem od dohodka iz kapitala (davek na dohodke iz kapitala) pri naslednjih domačih dohodkih iz kapitala [...] ter v primerih iz točke 7(a) in točke 8 ter drugega stavka tudi pri tujih dohodkih iz kapitala iz tujine:

1. dohodki iz kapitala v smislu člena 20(1), točki 1 in 2.

[...]

Davčni odtegljaj se opravi ne glede na člen 3, točka 40, in člen 8b [KStG].“

8 § 44(1), prvi in tretji stavek, EStG, ki se nanaša na plačilo davka od dohodkov iz kapitala, določa:

„Oseba, ki je dolžna plačati davek od dohodkov iz kapitala, je v primerih iz § 43(1), prvi stavek, [točka 1] [...] upravičenec do dohodkov iz kapitala. Do davka od dohodkov iz kapitala pride, ko upravičenec prejme dohodke iz kapitala. Takrat oseba, ki je dolžna plačati davek od dohodkov iz kapitala v primerih iz § 43(1), prvi stavek, točke od 1 do 4, [...] odtegne davek za račun upravičenca do dohodkov iz kapitala.“

9 Odmera davka od dohodkov iz kapitala je urejena v § 43a(1), točka 1, EStG, katerega besedilo določa:

„Davek od dohodkov iz kapitala znaša

1. v primerih iz § 43(1), prvi stavek, [točka 1] [...],

25 % od dohodkov iz kapitala; [...]“

10 Kadar dividende izplača odvisna družba, § 8b(1), prvi stavek, KStG določa, da se te ne upoštevajo pri izračunu dohodka matične družbe.

Obdavitev dividend, izplačanih družbi s sedežem v Nemčiji

11 V zvezi z obdavčitvijo dividend, izplačanih družbi s sedežem v Nemčiji, § 31(1), prvi stavek, KStG napotuje na ustrezne določbe EStG.

12 § 36(2), točka 2, in (4), drugi stavek, EStG, ki ureja zapadlost v plačilo in plačilo dohodnine, določa:

„(2) Od dohodnine se odbije:

[...]

2. dohodnina, plačana z davčnim odtegljajem, če bremeni [...] dohodke, ki se v skladu s [...] § 8b(1) in (6), drugi stavek, [KStG] ne upoštevajo pri izračunu dohodka, ali če vračilo ni bilo zahtevano ali opravljeno. Dohodnina, plačana z davčnim odtegljajem, se ne odbije, če ni predloženo potrdilo iz § 45a(2) ali (3). [...]

[...]

(4) [...] če je po obračunu ugotovljeno preplačilo v korist zavezanca, se preplačilo zavezancu izplača po predložitvi odločbe o odmeri davka.“

Obdavitev dividend, izplačanih družbi, katere sedež ni v Nemčiji

13 Družbe, pri katerih ne uprava ne sedež nista v Nemčiji ali ki niso neomejeno davčno zavezane v tej državi članici, se na podlagi § 2 KStG štejejo za omejeno davčno zavezane za dohodke, prejete na nacionalnem ozemlju.

14 V skladu s § 32(1), točka 2, KStG je – kadar je prejemnik dohodkov omejeno davčno zavezan v Nemčiji – davek od dohodkov pravnih oseb iz naslova dohodkov, za katere se plača davčni odtegljaj, dokončno plačan z davčnim odtegljajem.

15 § 43b EStG določa, da se na predlog zavezanca davek od dohodkov iz kapitala ne

plačana, če minimalni delež matične družbe s sedežem v drugi državi članici, kot je Zvezna republika Nemčija, v kapitalu odvisne družbe doseže minimalni delež iz člena 3(1)(a) Direktive 90/435.

Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja

16 Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki jih je Zvezna republika Nemčija sklenila z vsemi drugimi državami članicami ter z Republiko Islandijo in Kraljevino Norveško, vsebujejo določbe o odbitku davčnega odtegljaja, plačanega v Nemčiji, od zneska davka, dolgovanega v državi članici, v kateri je sedež matične družbe. Znesek odbitka ne sme preseči deleža davka, izračunanega pred odbitkom, glede dohodkov, ki izvirajo iz Nemčije, te konvencije pa ne določajo vračila morebitnega davčnega presežka, ki izvira iz razlike med davčnim bremenom v zadevni državi članici in davčnim odtegljajem v Nemčiji.

Predhodni postopek

17 Komisija je z uradnim opominom z dne 12. oktobra 2005 opozorila Zvezno republiko Nemčijo na svoje pomisleke glede združljivosti nemškega sistema obdavčitve dividend s členom 56 ES in členom 40 Sporazuma o EGP, ker naj bi bile z njim družbe prejemnice dividend, ki so rezidentke, obravnavane davčno ugodneje v primerjavi z družbami prejemnicami s sedežem v drugi državi članici ali državi pogodbenici Sporazuma o EGP.

18 Nemška vlada je na uradni opomin odgovorila z dopisom z dne 21. decembra 2005.

19 Komisija je 27. junija 2007 na Zvezno republiko Nemčijo naslovila obrazloženo mnenje, v katerem je navedla, da šteje to, da skupna obdavčitev domačih dividend z davčnim odtegljajem in dohodnino pripelje do obdavčitve, ki je manjša od obdavčitve z davčnim odtegljajem v tujino izplačanih dividend, za nezdružljivo s členom 56 ES.

20 Nemška vlada je v dopisu z dne 28. avgusta 2007 opozorila na neskladje med uradnim opominom, ki temelji na napačnem opisu nemškega davčnega prava, saj je v njem navedeno, da matične družbe rezidentke niso zavezane plačati davčnega odtegljaja na dividende, in obrazloženim mnenjem, v katerem je pravilno ugotovljeno, da morajo nemški delničarji prav tako plačati davčni odtegljaj, vendar pa se v njem sklepa – v nasprotju z uradnim opominom – da je škoda za prosti pretok kapitala v tem, da je z davčnim odtegljajem za matične družbe s sedežem v drugih državah članicah, kot je Zvezna republika Nemčija, ali v državah pogodbenicah Sporazuma o EGP njihova obveznost izpolnjena.

21 Komisija je v odgovor na ta dopis 28. novembra 2007 na navedeno državo članico naslovila dodaten uradni opomin, v katerem je pojasnila, da napačen opis nemškega davčnega prava ne vpliva na bistveno vsebino predhodnega postopka. Poudarila je, da ker za nemške delničarje velja ugodnost odbitka davčnega odtegljaja od davka od dohodkov pravnih oseb, medtem ko za družbe s sedežem v drugih državah članicah ali v državah pogodbenicah Sporazuma o EGP enak davčni odtegljaj pomeni izpolnjeno obveznost, so dividende teh družb bolj obdavčene.

22 Komisija ni ugodila prošnji nemške vlade za podaljšanje roka za odgovor na dodatni uradni opomin in je 29. februarja 2008 izdala dodatno obrazloženo mnenje.

23 Zvezna republika Nemčija je na to dodatno obrazloženo mnenje odgovorila z dopisom z dne 30. aprila 2007, v katerem je Komisijo obvestila o svoji nameri za sprejetje vse potrebnih ukrepov za usklajitev s tem dodatnim obrazloženim mnenjem.

24 Ker je Komisija ugotovila, da Zvezna republika Nemčija v roku dveh mesecev, ki ji je bil

postavljen v dodatnem obrazloženem mnenju, ni spremenila določb davčnega prava za uskladitev s tem mnenjem in za zagotovitev enakosti obravnavanja družb rezidentk in nerezidentk, je vložila to tožbo.

Tožba

Trditve strank

25 Komisija trdi, da je Zvezna republika Nemčija škodovala prostemu pretoku kapitala, določeni v členu 56 ES in členu 40 Sporazuma o EGP, ker je gospodarsko breme, povezano z davkom od dohodkov iz kapitala, odtegnjenim pri viru na izplačilo dividend, odpravila tako, da je dala možnost odbitka in vračila tega davka samo matičnim družbam, katerih sedež in uprava sta na njenem ozemlju, ne da bi z notranjimi ukrepi ali na podlagi konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjenih z drugimi državami članicami Unije ali z Republiko Islandijo ali Kraljevino Norveško, omogočila, da te davčne ugodnosti veljajo tudi za matične družbe s sedežem v teh državah.

26 Po mnenju Komisije so matične družbe s sedežem v Nemčiji in tiste s sedežem v drugih državah članicah ali državah pogodbenicah Sporazuma o EGP v objektivno primerljivem položaju. Zvezna republika Nemčija se je odločila preprečiti verižno ekonomsko obdavčenje izplačnega dobička, vendar pa se lahko le matične družbe, katerih sedež in uprava sta na nacionalnem ozemlju, na koncu izognejo ekonomskemu bremenu, povezanemu s plačilom davčnega odtegljaja, ker ga lahko ne le v celoti odbijejo od svojega davka od dohodkov pravnih oseb, ampak lahko celo dosežejo vračilo, če je davek, ki ga je treba plačati, manjši od zneska davčnega odtegljaja, tako da dejansko ne plačajo nobenega davka na dividende, ki so jim izplačane. Nasprotno pa matične družbe s sedežem v drugih državah članicah ali državah pogodbenicah Sporazuma o EGP nimajo možnosti, da bi se v celoti izognile ekonomskemu bremenu, povezanemu z davčnim odtegljajem, ki se – ko je odtegnitev opravljena – šteje za dokončno plačano.

27 Komisija v zvezi s tem pojasnjuje, da je njena tožba omejena na izplačila dividend kapitalskim družbam in da ni ustrezno primerjati globalnega davčnega bremena na dividende, ki jih prejmejo fizične osebe in osebne družbe v Nemčiji, in na tiste, ki jih prejmejo tuje kapitalske družbe, saj sta upoštevana položaja različna.

28 Kadar država članica podeli ugodnosti v okviru obdavčitve dividend, vključno z ugodnostmi, kot je odbitek ali vračilo, katerih ekonomski učinek je nevtralizirati davek, ki je bil predhodno odtegnjen pri viru, po mnenju Komisije te ugodnosti ne smejo biti omejene na prejemnike dividend s sedežem na nacionalnem ozemlju in morajo zajemati prejemnike s sedežem v drugih državah članicah ali državah pogodbenicah Sporazuma o EGP.

29 Komisija glede mogočega učinka konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja navaja, prvič, da samo znižanje davčne stopnje pri viru za izplačila dividend matičnim družbam s sedežem v drugih državah članicah ali državah pogodbenicah Sporazuma o EGP, predpisano s temi konvencijami, samo po sebi ne povzroči popolnoma enakega ekonomskega obravnavanja, ker ni izenačeno s popolno ekonomsko oprostitvijo davčnega odtegljaja, od katere imajo, nasprotno, korist matične družbe s sedežem v Nemčiji.

30 Drugič, metode odbitka, predpisane v konvencijah o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki jih je sklenila Zvezna republika Nemčija, naj bi v najboljšem primeru prispevale k zmanjšanju dvojnega obdavčevanja v korist matičnih družb, ki nimajo sedeža v Nemčiji, in naj ne bi omogočale polne ekonomske oprostitve v vseh primerih, saj je obveznost davčne oprostitve omejena na največji znesek odbitka.

31 Komisija poleg tega navaja, da to, da mati?ne družbe nerezidentke niso zavezane za obrtni davek, nikakor ni dav?na ugodnost, saj tudi ?e bi taka ugodnost obstajala, zaradi svoje druga?ne narave ne bi zadostovala za izravnavo neugodnega dav?nega obravnavanja, zato ker je davek od dohodkov iz kapitala, odtegnjen pri viru pri prav teh mati?nih družbah, dokon?en. Razlog, iz katerega naj mati?na družba s sedežem v drugi državi ?lanici ali državi pogodbenici Sporazuma o EGP ne bi bila dolžna pla?ati obrtnega davka, je, da ne opravlja gospodarske dejavnosti v kateri od nemških ob?in in da ni predmeta obdav?itve.

32 Kon?no Komisija zatrjuje, da zadevnega dav?nega sistema ni mogo?e upravi?iti z nujnostjo vzdrževanja uravnotežene razdelitve dav?ne pristojnosti med državami ?lanicami ali z razlogi, katerih namen je skladnost nemške dav?ne ureditve.

33 Zvezna republika Nem?ija o?ita Komisiji, da je lo?eno preu?ila oprostitev vmesnih kapitalskih družb, ?eprav ta država ?lanica od leta 2001 uporablja sistem delnih dohodkov, ki obdav?itev dividend deli na dve fazi. Tako je v prvi fazi te delne obdav?itve družba izpla?evalka dividend zavezana za dokon?ni davek od dohodkov pravnih oseb, ki se ne odbije in katerega stopnja je od 1. januarja 2008 15 %, medtem ko je v drugi fazi delne obdav?itve zadnji imetnik deleža, ki prejme dividende, obdav?en tako, da se doseže – s prištetjem delne obdav?itve iz prve faze – polna obdav?itev izpla?anega dobi?ka. Tako se z dvema delnima obdav?itvama opravi ena sama polna obdav?itev in so vmesne družbe imetnice deležev oproš?ene, da bi se prepre?ila previsoka obdav?itev. Odpoved obdav?itvi dividend, izpla?anih družbi rezidentki, ki je imetnica deležev, v skladu s ?lenom 8b KStG naj se tako ne bi smela šteti za odlo?itev o neizvajanju pristojnosti za obdav?itev dividend, saj je bila ta obdav?itev opravljena prek celostnega sistema z ve? fazami.

34 To na?elo enkratne polne obdav?itve izpla?anega dobi?ka, ustvarjenega v Nem?iji, naj bi bilo enako uporabno tako za primere, v katerih ta dobi?ek ne zapusti nacionalnega ozemlja, kakor za ?ezmejne primere. Vendar naj bi bilo treba za to, da bi bilo dav?no breme, s katerim Zvezna republika Nem?ija obremeni dividende, enako za notranje in ?ezmejne primere, v zadnjih nujno izpeljati drugo fazo obdav?itve, ker izpla?ilo dividend s strani tuje mati?ne družbe tujemu delni?arju ne spada v dav?no pristojnost Zvezne republike Nem?ije. Po na?elu razdelitve in na?elu teritorialnosti ima vsaka država ?lanica pravico, da obdav?i dohodke, ustvarjene na svojem ozemlju.

35 Zvezna republika Nem?ija priznava, da razli?no obravnava kapitalske družbe rezidentke in nerezidentke, kadar prejemajo dividende družb rezidentk, saj le za te zadnje velja dav?na oprostitev iz ?lena 8b KStG.

36 Vendar naj bi bila ta razlika v obravnavanju le formalna in naj ne bi vodila do diskriminacije v škodo mati?nih družb s sedežem v drugi državi ?lanici ali državi pogodbenici Sporazuma o EGP.

37 Po eni strani naj družbe s sedežem v Nem?iji in družbe s sedežem v drugih državah ?lanicah ali državah pogodbenicah Sporazuma o EGP ne bi bile v primerljivem položaju glede na cilj ?lena 8b KStG, ki naj bi bil – v okviru uporabe sistema delne obdav?itve dohodkov – izognitev previsoki obdav?itvi dividend v Nem?iji. Vendar naj v primeru izpla?ila dividend družbi s sedežem v drugi državi ?lanici ali državi pogodbenici Sporazuma o EGP takega tveganja ne bi bilo.

38 Po drugi strani naj nemško davčno pravo tujih investorjev ne bi odvrnilo od tega, da investirajo kapital v podjetja s sedežem v Nemčiji, ker je – razen zmanjšanja na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja – nemško davčno breme za dividende, izplačane prejemnikom nerezidentom, v bistvu enako kot tisto, ki bremeni dividende, izplačane prejemnikom rezidentom.

39 Do dodatne obdavčitve naj bi pri omejenem izplačilu dividend prišlo le zaradi države rezidentstva prejemnika, kar bi bila posledica tega, da vzporedno obstajata različni davčni zakonodaji.

40 S konvencijami o izogibanju dvojnega obdavčevanja na področju dohodnine in davka od dohodkov pravnih oseb, sklenjenih z vsemi drugimi državami članicami Unije ter z Republiko Islandijo in Kraljevino Norveško, se je Zvezna republika Nemčija omejila na to, da bo pri viru odtegnila davek na dividende, katerega stopnja je običajno 10 % ali 15 %. Ob upoštevanju teh konvencij naj bi ta država članica celo manj obdavčila dividende, izplačane prejemnikom nerezidentom, kot tiste, ki so izplačane prejemnikom rezidentom.

41 Poleg tega naj bi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja določale, da se tveganju za dvojno obdavčevanje izogne z odbitkom pri viru odtegnjenega davka v Nemčiji od davka v državi, v kateri ima sedež družba prejemnica dividend.

42 Končno Zvezna republika Nemčija navaja, da se – čeprav se izplačila dividend družbam rezidentkam ne obdavčijo z davkom od dohodkov pravnih oseb – te dividende upoštevajo pri izračunu obrtnega davka, ki ga morajo te družbe plačati na podlagi zakona o tem davku. Nasprotno pa dividende, izplačane tujim družbam, niso obdavčene s tem davkom.

43 Podredno Zvezna republika Nemčija zatrjuje, da je nemški sistem obdavčitve dividend vsekakor utemeljen z nujnimi razlogi v splošnem interesu, med drugim z nujnostjo zagotovitve uravnotežene razdelitve davčne pristojnosti, v povezavi z načelom teritorialnosti, in z nujnostjo ohranitve skladnosti davčnega sistema.

Presoja Sodišča

Kršitev člena 56(1) ES

– Obstoj omejitve prostega pretoka kapitala

44 Spomniti je treba, da morajo države članice v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča, čeprav je neposredno obdavčenje v njihovi pristojnosti, to pristojnost vseeno izvrševati ob spoštovanju prava Unije (glej zlasti sodbe 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; z dne 8. novembra 2007 v zadevi *Amurta*, C-379/05, ZOdl., str. I-9569, točka 16; z dne 19. novembra 2009 v zadevi *Komisija proti Italiji*, C-540/07, ZOdl., str. I-10983, točka 28, in z dne 3. junija 2010 v zadevi *Komisija proti Španiji*, C-487/08, ZOdl., str. I-4843, točka 37).

45 Naloga vsake države članice je, da ob upoštevanju prava Unije uredi svoj sistem obdavčenja razdeljenega dobička in v tem okviru opredeli davčno osnovo ter davčno stopnjo, ki se uporabljata za delničarja, ki prejme dobiček (glej zgoraj navedeno sodbo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, točka 50; ter sodbe z dne 12. decembra 2006 v zadevi *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, ZOdl., str. I-11753, točka 47; z dne 20. maja 2008 v zadevi *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, ZOdl., str. I-3747, točka 30, in z dne 16. julija 2009 v zadevi *Damseaux*, C-128/08, ZOdl., str. I-6823, točka 25).

46 Poudariti je treba tudi, da ne ni ukrepov za poenotenje ali uskladitev na ravni Unije, ostanejo države članice pristojne, da s konvencijo ali enostransko opredelijo merila za razdelitev svoje davčne pristojnosti, zlasti za odpravo dvojnega obdavčevanja (sodbi z dne 12. maja 1998 v zadevi *Gilly*, C-336/96, Recueil, str. I-2793, točki 24 in 30, in z dne 21. septembra 1999 v zadevi *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Recueil, str. I-6161, točka 57, ter zgoraj navedene sodbe *Amurta*, točka 17; Komisija proti Italiji, točka 29, in Komisija proti Španiji, točka 38).

47 Kot je razvidno zlasti iz tretje uvodne izjave Direktive 90/435, je cilj te direktive, da se z uvedbo skupnega davčnega sistema odpravi manj ugoden položaj, ki bi lahko izhajal iz sodelovanja med družbami iz različnih držav članic, v primerjavi s položajem, ki bi izhajal iz sodelovanja družb iz iste države članice, in olajša povezovanje družb v skupine na ravni Unije (zgoraj navedene sodbe *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točka 103; *Amurta*, točka 18, in Komisija proti Španiji, točka 39).

48 Za deleže, za katere se ne uporablja Direktiva 90/435, je naloga držav članic, da določijo, ali se je treba izogniti ekonomskemu dvojnemu ali verižnemu obdavčenju izplačanega dobička in koliko, ter da zato enostransko ali s konvencijami, sklenjenimi z drugimi državami članicami, uvedejo mehanizme za preprečitev ali zmanjšanje tega ekonomskega dvojnega ali verižnega obdavčevanja. Vendar jim to dejstvo samo po sebi ne dovoljuje uporabe ukrepov, ki bi nasprotovali prostemu pretoku, zagotovljenemu s Pogodbo ES (glej zgoraj navedene sodbe *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, točka 54; *Amurta*, točka 24; Komisija proti Italiji, točka 31, in Komisija proti Španiji, točka 40).

49 V obravnavanem primeru ni sporno, da so v skladu z nemško zakonodajo za davčni odtegljaj na dividende, ki jih izplača družba s sedežem v Nemčiji, zavezane tako družbe rezidentke v tej isti državi članici kot družbe s sedežem v drugi državi članici. Vendar se po eni strani dividende, izplačane družbam s sedežem v Nemčiji, na podlagi člena 8b(1), prvi stavek, KStG ne upoštevajo pri izračunu dohodka navedene družbe, po drugi strani pa so upravičene do odbitka davčnega odtegljaja. Poleg tega se v skladu s členom 36(2) in (4) EStG ta odbitek davka vrne davčnemu zavezancu, če je znesek dohodnine, ki jo je treba plačati, manjši od zneska odbitka davka. Iz tega je razvidno, da družbe prejemnice rezidentke ne nosijo davčnega bremena, ki izvira iz davčnega odtegljaja.

50 Po drugi strani se glede dividend, izplačanih družbam s sedežem v drugi državi članici, ne ni dosežen minimalni delež matične družbe v kapitalu odvisne družbe, predpisan s členom 3(1)(a) Direktive 90/435, velja davčni odtegljaj v nemškem davčnem pravu za dokončen.

51 Ni sporno, da je z nemško davčno zakonodajo vzpostavljeno različno obravnavanje dividend glede na to, ali so izplačane družbam prejemnicam rezidentkam ali nerezidentkam.

52 Vendar Zvezna republika Nemčija v zvezi s tem poudarja, da po eni strani družbe prejemnice dividend niso v primerljivem položaju glede na cilj zadevne davčne zakonodaje in da po drugi strani davčno breme, ki ga nosijo dividende, izplačane družbam s sedežem v drugi državi članici, ni večje od tistega, ki ga nosijo dividende, izplačane družbam rezidentkam.

53 Prvič, treba je preveriti, ali so – glede na cilj navedene zakonodaje, ki naj bi bil po navedbah Zvezne republike Nemčije preprečiti previsoko obdavčenje izplačnega dobička v Nemčiji – družbe prejemnice dividend v primerljivih položajih glede na to, ali imajo sedež v Nemčiji ali ne.

54 V zvezi s tem je mogoče zgolj ugotoviti, da je cilj preprečitve previsoke obdavčitve izplačnega dobička v Nemčiji dosežen tako, da se v skladu s podrobnimi pravili, opisanimi v točki 49 te sodbe, odpravi verižno obdavčevanje dividend, izplačanih družbam rezidentkam.

55 Iz sodne prakse sicer izhaja, da glede ukrepov, ki jih sprejme država članica, da bi preprečila ali omilila verižno obdavčenje ali ekonomsko dvojno obdavčenje dobička, ki ga razdeli družba rezidentka, družbe prejemnice rezidentke niso nujno v položaju, ki je primerljiv s položajem družb prejemnic, ki so rezidentke v drugi državi članici (glej v tem smislu sodbo z dne 14. decembra 2006 v zadevi Denkavit Internationaal in Denkavit France, C-170/05, ZOdl., str. I-11949, točka 34, in zgoraj navedene sodbe Amurta, točka 37; Komisija proti Italiji, točka 51, in Komisija proti Španiji, točka 50).

56 Vendar ko neka država članica za plačilo davka od dohodkov enostransko ali s konvencijo zaveže ne le družbe rezidentke, ampak tudi družbe nerezidentke, postane za dividende, ki jih prejmejo od družbe rezidentke, položaj omenjenih družb nerezidentk primerljiv s položajem družb rezidentk (glej v tem smislu zgoraj navedene sodbe Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, točka 68; Denkavit Internationaal in Denkavit France, točka 35; Amurta, točka 38; Komisija proti Italiji, točka 52, in Komisija proti Španiji, točka 51).

57 Že samo izvajanje davčne pristojnosti te države neodvisno od kakršnega koli obdavčevanja v drugi državi članici namreč povzroči nevarnost verižnega obdavčevanja ali ekonomskega dvojnega obdavčevanja. Da družbe prejemnice nerezidentke v takem primeru ne bi naletele na omejitve prostega pretoka kapitala, ki je na celoma prepovedana s členom 56 ES, mora država sedeža družbe izplačevalke paziti, da so glede na mehanizem, predviden v njenem nacionalnem pravu za preprečevanje ali zmanjšanje verižnega obdavčevanja ali ekonomskega dvojnega obdavčevanja, družbe nerezidentke obravnavane enako kot družbe rezidentke (glej zgoraj navedene sodbe Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, točka 70; Amurta, točka 39; Komisija proti Italiji, točka 53, in Komisija proti Španiji, točka 52).

58 V obravnavani zadevi pa je treba ugotoviti, da se je Zvezna republika Nemčija odločila izvajati svojo davčno pristojnost v zvezi z dividendami, razdeljenimi družbam s sedežem v drugih državah članicah. Družbe nerezidentke, prejemnice teh dividend, so zato glede nevarnosti verižnega obdavčevanja dividend, ki jih razdelijo družbe rezidentke, v položaju, ki je primerljiv s položajem družb rezidentk, tako da družbe prejemnice nerezidentke ne smejo biti obravnavane drugače od družb prejemnic rezidentk (zgoraj navedena sodba Komisija proti Španiji, točka 53).

59 Te ugotovitve ne more ovreči trditev Zvezne republike Nemčije, da družbe rezidentke in nerezidentke, ki so prejemnice dividend, niso v primerljivem položaju, ker nevarnost previsoke obdavčitve v Nemčiji obstaja samo za dobiček, ki ga izplačajo prve, saj lahko ta država članica obdavči samo dohodke delničarjev navedenih družb, ki so rezidenti v navedeni državi članici.

60 Poleg okoliščin, da ni mogoče izključiti, da ima družba rezidentka druge države članice, kot je Zvezna republika Nemčija, delničarje, ki so rezidenti v Nemčiji, bi primerjava davčnega

bremena, ki so mu podvržene dividende, izpla?ane družbam nerezidentkam, in celotnega dav?nega bremena, ki so mu podvržene dividende, kadar jih družba prejemnica rezidentka izpla?uje delni?arjem rezidentom, pomenila, da se primerjajo ureditve in položaji, ki niso primerljivi, in sicer na eni strani fizi?ne osebe, ki so prejemnice nacionalnih dividend, in ureditev dohodnine, ki velja za njih, ter na drugi strani kapitalske družbe, ki so prejemnice dividend, izpla?anih v tujino, in dav?ni odtegljaj, ki ga pobere navedena država ?lanica (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Italiji, to?ka 43).

61 Drugi?, Zvezna republika Nem?ija se, zato da bi dokazala, da dav?no breme, ki so mu podvržene dividende, izpla?ane družbam s sedežem v drugi državi ?lanici, ni ve?je od tistega, s katerim so obremenjene dividende, izpla?ane družbam rezidentkam, sklicuje na konvencije o izogibanju dvojnega obdav?evanja, sklenjene z vsemi državami ?lanicami, in na okoliš?ino, da so družbe rezidentke druga?e od družb nerezidentk v Nem?iji zavezane za obrtni davek.

62 Glede u?inka konvencij o izogibanju dvojnega obdav?evanja je treba spomniti, da je Sodiš?e sicer razsodilo, da ni mogo?e izklju?iti, da bi država ?lanica spoštovanje obveznosti, ki jih ima na podlagi Pogodbe, lahko zagotavljala s tem, da z drugo državo ?lanico sklene konvencijo o izogibanju dvojnega obdav?evanja (glej v tem smislu zgoraj navedene sodbe *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, to?ka 71; *Amurta*, to?ka 79; *Komisija proti Italiji*, to?ka 36, in *Komisija proti Španiji*, to?ka 58).

63 Vendar je za to nujno, da uporaba take konvencije omogo?a izravnavo u?inkov razli?nega obravnavanja, ki je posledica nacionalne zakonodaje (glej zgoraj navedeni sodbi *Komisija proti Italiji*, to?ka 37, in *Komisija proti Španiji*, to?ka 59).

64 Po navedbah Zvezne republike Nem?ije se je ta pri uporabi konvencij o izogibanju dvojnega obdav?evanja, sklenjenih z drugimi državami ?lanicami, omejila na to, da pri viru odtegne davek na dividende, katerega stopnja je obi?ajno 10 ali 15 %, pri ?emer se dav?ni odtegljaj, ki presega ta prag, delni?arju povrne na podlagi nacionalnega prava.

65 Vendar kot pravilno trdi Komisija, samo znižanje dav?ne stopnje pri viru za izpla?ila dividend mati?nim družbam s sedežem v drugi državi ?lanici ne more samo po sebi izravnati u?inkov razli?nega obravnavanja, uvedenega z nacionalno dav?no zakonodajo, ?e ni enake izravnave ekonomskega bremena dav?nega odtegljaja, ki je opravljena v skladu s podrobnimi pravili, opisanimi v to?ki 49 te sodbe, in katere ugodnosti uživajo družbe s sedežem v Nem?iji.

66 Zvezna republika Nem?ija poleg tega trdi, da konvencije o izogibanju dvojnega obdav?evanja dolo?ajo, da se tveganju dvojnega obdav?evanja izogne z odbitkom dav?nega odtegljaja od davka, ki ga je treba pla?ati v državi sedeža. Po navedbah Komisije, ki jim tožena država ?lanica ne oporeka, navedene konvencije dolo?ajo, da je obveznost odbitka omejena na najve?ji znesek odbitka.

67 V zvezi s tem je treba poudariti, da bi uporaba metode odbitka morala omogo?ati, da se davek na dividende, pla?an v Nem?iji, popolnoma odbije od davka, ki ga je treba pla?ati v državi sedeža družbe prejemnice, tako da ?e so dividende, ki jih prejme ta družba, nazadnje obdav?ene bolj kot dividende, izpla?ane družbam s sedežem v Nem?iji, tega ve?jega dav?nega bremena ni ve? mogo?e pripisati Zvezni republiki Nem?iji, temve? državi sedeža družbe prejemnice, ki je izvajala svojo dav?no pristojnost (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo *Komisija proti Španiji*, to?ka 60).

68 Zato je razliko v obravnavanju mogo?e izravnati s to metodo odbitka, samo ?e so dividende iz Nem?ije dovolj obdav?ene v drugi državi ?lanici. ?e te dividende niso – ali niso dovolj – obdav?ene, zneska davka, pla?anega v Nem?iji, ali njegovega dela ni mogo?e odbiti (glej zgoraj

navedeni sodbi Komisija proti Italiji, točka 38, in Komisija proti Španiji, točka 62).

69 Prav tako je treba pojasniti, da odločitev, ali se dohodki iz Nemčije obdavčijo v drugi državi članici in koliko, ni odvisna od Zvezne republike Nemčije, temveč od podrobnih pravil obdavčitve, ki jih je določila druga država članica (zgoraj navedena sodba Komisija proti Španiji, točka 64).

70 Zvezna republika Nemčija zato ne more utemeljeno trditi, da odbitek v Nemčiji plačanega davka od davka, ki ga je na podlagi konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja treba plačati v drugi državi članici, v vseh primerih omogoča izravnano različnega obravnavanja, ki izhaja iz uporabe določb nacionalne davčne zakonodaje ali določb teh konvencij, katerih posledica je znižanje stopnje pri viru odtegnjenega davka (glej tudi zgoraj navedeni sodbi Komisija proti Italiji, točka 39, in Komisija proti Španiji, točka 64).

71 Končno glede trditve Zvezne republike Nemčije, da družbe prejemnice dividend s sedežem v drugi državi članici niso dolžne plačati obrtnega davka, ki ga morajo plačati družbe prejemnice dividend s sedežem v Nemčiji, zadostuje opozoriti, da v skladu s sodno prakso Sodišča neugodnega davčnega obravnavanja, ki je v nasprotju s temeljno svoboščino, ni mogoče šteti za skladnega s pravom Unije zaradi morebitnih drugih ugodnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen, C-35/98, Recueil, str. I-4071, točka 61; zgoraj navedeno sodbo Amurta, točka 75, in sodbo z dne 1. julija 2010 v zadevi Dijkman in Dijkman-Lavaleije, C-233/09, ZOdl., str. I-6649, točka 41).

72 Zato je treba ob upoštevanju navedenega skleniti, da lahko različno obravnavanje dividend glede na to, ali so izplačane družbam rezidentkam ali nerezidentkam, kakršno je vzpostavljeno z nemško davčno zakonodajo, družbe s sedežem v drugih državah odvrne od naložb v Nemčiji, hkrati pa lahko za družbe rezidentke pomeni oviro pri zbiranju kapitalu od družb s sedežem v drugih državah članicah.

73 Zato navedena zakonodaja pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, ki jo člen 56(1) ES na celoma prepoveduje.

– Utemeljitev omejitve prostega pretoka kapitala

74 Kot je razvidno iz ustaljene sodne prakse, so lahko nacionalni ukrepi, ki omejujejo prosti pretok kapitala, utemeljeni z nujnimi razlogi v splošnem interesu, če so primerni za zagotavljanje uresničevanja cilja, ki mu sledijo, in ne presegajo tega, kar je potrebno za doseg tega cilja (sodba z dne 23. oktobra 2007 v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-112/05, ZOdl., str. I-8995, točki 72 in 73, in zgoraj navedena sodba Dijkman in Dijkman-Lavaleije, točka 49).

75 Zvezna republika Nemčija v zvezi s tem trdi, prvič, da je nemška davčna ureditev obdavčitve dividend, katere namen je vzpostavitev enotne in polne obdavčitve dobička tako v nacionalnih kot čezmejnih primerih, utemeljena z nujnostjo zagotovitve uravnotežene razdelitve davčne pristojnosti, povezane z nacionalno teritorialnostjo, po katerem ima vsaka država članica pravico, da obdavči dohodke, ustvarjene na svojem ozemlju. Le uporaba davčnega odtegljaja naj bi tej državi članici zagotavljala, da so dividende, izplačane na podlagi dohodkov, ustvarjenih z gospodarsko dejavnostjo na njenem ozemlju, samo enkrat in v celoti obdavčene z nemškim davkom.

76 Poleg tega Zvezna republika Nemčija navaja, da iz sodne prakse Sodišča, zlasti iz točke 59 zgoraj navedene sodbe *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* in točke 83 sodbe z dne 17. septembra 2009 v zadevi *Glaxo Wellcome* (C-182/08, ZOdl., str. I-8591), izhaja, da bi zahtevati od države rezidentstva družbe izplačevalke, da zagotovi, da dobiček, izplačan delničarju nerezidentu, ni verižno ali ekonomsko dvojno obdavčen, dejansko pomenilo, da bi se morala ta

država odpovedati pravici obdavčevanja dohodka, ustvarjenega z gospodarsko dejavnostjo, ki se opravlja na njenem ozemlju.

77 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je utemeljitev, ki se nanaša na nujnost ohraniti uravnoteženo porazdelitev davčne pristojnosti med državami članicami, mogoče sprejeti zlasti takrat, kadar se želi z zadevno ureditvijo preprečiti ravnanje, ki bi lahko ogrozilo pravico države članice, da izvaja davčno pristojnost glede dejavnosti, ki se opravljajo na njenem ozemlju (glej sodbi z dne 29. marca 2007 v zadevi Rewe Zentralfinanz, C-347/04, ZOdl., str. I-2647, točka 42; z dne 18. julija 2007 v zadevi Oy AA, C-231/05, ZOdl., str. I-6373, točka 54; zgoraj navedeno sodbo Amurta, točka 58, in sodbo z dne 18. junija 2009 v zadevi Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, ZOdl., str. I-5145, točka 66).

78 Vendar iz sodne prakse Sodišča prav tako izhaja, da se država članica, če se je odločila, da glede teh vrst dohodka družb prejemnic dividend s sedežem na njenem ozemlju ne bo obdavčevala, ne more sklicevati na nujnost zagotoviti uravnoteženo porazdelitev davčne pristojnosti med državami članicami, da bi s tem upravičevala obdavčitev družb prejemnic dividend s sedežem v drugi državi članici (zgoraj navedeni sodbi Amurta, točka 59, in Aberdeen Property Fininvest Alpha, točka 67).

79 Čeprav Zvezna republika Nemčija trdi, da se člen 8b KStG ne bi smel šteti za izraz njene odločitve, da ne bo izvrševala svoje pristojnosti za obdavčevanje dividend, ni sporno, da so družbe s sedežem v Nemčiji za dividende, ki jih izplačujejo družbe izplačevalke rezidentke, deležne popolne izravnave učinkov pri viru odtegnjenega davka.

80 Sodišče je že odločilo, da zahtevati od države rezidentstva družbe izplačevalke, naj zagotovi, da se dobiček, ki se razdeli delničarju nerezidentu, ne bi veržno obdavčil ali ekonomsko dvojno obdavčil, tako, da se ta dobiček oprosti plačila davka na ravni družbe izplačevalke, ali tako, da se takemu delničarju odobri davčna ugodnost, ki je enaka davku, ki ga je za navedeni dobiček plačala družba izplačevalka, dejansko pomeni, da bi se morala ta država odpovedati pravici obdavčevanja dohodka, ustvarjenega z gospodarsko dejavnostjo, ki se opravlja na njenem ozemlju (glej zgoraj navedeni sodbi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, točka 59, in Glaxo Wellcome, točka 83).

81 Vendar v obravnavanem primeru oprostitev davčnega odtegljaja ali davčna ugodnost, ki ustreza davčnemu odtegljaju v Zvezni republiki Nemčiji, ki bi se priznala družbam s sedežem v drugi državi članici, ne bi pomenila, da se mora ta država odpovedati pravici obdavčevanja dohodka, ustvarjenega z gospodarsko dejavnostjo, ki se opravlja na njenem ozemlju. Dividende, ki jih izplačajo družbe rezidentke, so namreč že bile obdavčene na ravni družb izplačevalk kot njihov ustvarjeni dobiček.

82 Seveda bi oprostitev davčnega odtegljaja ali odobritev davčne ugodnosti, ki ustreza davčnemu odtegljaju v Zvezni republiki Nemčiji, zanjo pomenila zmanjšanje njenih davčnih prihodkov.

83 Iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da zmanjšanja davčnih prihodkov ni mogoče šteti za nujen razlog v splošnem interesu, na katerega se je mogoče sklicevati za utemeljevanje ukrepa, ki je na celoma v nasprotju s temeljno svoboščino (glej zlasti sodbo z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen, C-319/02, ZOdl., str. I-7477, točka 49 in navedena sodna praksa).

84 Drugi?, Zvezna republika Nem?ija trdi, da je sistem obdav?evanja dividend utemeljen z razlogi skladnosti dav?nega sistema. Dav?na ugodnost, ki jo prinaša ?len 8b KStG, naj bi se namre? izravnala z dav?no neugodnostjo, to je z obdav?itvijo delni?arjev. Tudi ?e dobi?ek ni izpla?an delni?arjem, bi bila druga faza obdav?itve izvedena v Nem?iji.

85 Glede tega je treba opozoriti, da je Sodiš?e že priznalo, da nujnost ohraniti skladnost dav?nega sistema lahko upravi?i omejitev uresni?evanja svoboš?in, ki jih zagotavlja Pogodba (sodba z dne 28. januarja 1992 v zadevi Bachmann, C?204/90, Recueil, str. I?249, to?ka 28; zgoraj navedena sodba Manninen, to?ka 42; sodba z dne 27. novembra 2008 v zadevi Papillon, C?418/07, ZOdl., str. I?8947, to?ka 43, in zgoraj navedena sodba Glaxo Wellcome, to?ka 77).

86 Da bi se trditev, ki temelji na taki utemeljitvi, lahko sprejela, pa Sodiš?e zahteva obstoj neposredne povezave med zadevno dav?no ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z dolo?eno dav?no dajatvijo, pri ?emer je treba neposrednost te povezave presojati glede na cilj zadevne ureditve (glej zgoraj navedeni sodbi Papillon, to?ka 44, in Glaxo Wellcome, to?ka 78).

87 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da v okviru zadevne dav?ne zakonodaje za izravnavo u?inkov dav?nega odtegljaja od dividend, izpla?anih družbi rezidentki, ne veljata pogoja, da jih izpla?a ta družba in da njihova obdav?itev pri delni?arjih te družbe omogo?a ekonomsko izravnavo oprostitve dav?nega odtegljaja.

88 Kot izhaja iz obrazložitve namena zadevne dav?ne zakonodaje, predstavljene v odgovoru na tožbo Zvezne republike Nem?ije, je eden od ciljev sistema delne obdav?itve dohodkov spodbujati ponovno vlaganje dobi?ka iz poslovanja in tako izboljšati samofinanciranje podjetij. Tak sistem delne obdav?itve dohodkov je namenjen zlasti temu, da se spodbuja ohranjanje dobi?ka v družbi in prepre?i, da se izpla?a delni?arjem v obliki dividend.

89 Ker se namre? druga faza obdav?itve izvede, le ?e je bil dobi?ek izpla?an delni?arjem v obliki dividend, sistem prispeva k temu, da je dav?no privla?nejša akumulacija dobi?ka v družbi kot njegovo izpla?ilo delni?arjem.

90 ?e je mogo?e izognitev drugi fazi obdav?itve šteti za skladno s ciljem navedenega dav?nega sistema, ki je v tem, da se spodbuja akumulacija dobi?ka v družbi prejemnici v škodo njegovega izpla?ila delni?arjem v obliki dividend, pa ni mogo?e šteti, da je prednost, ki jo pomeni oprostitve dav?nega odtegljaja od dividend, izpla?anih družbi rezidentki, vedno izravnana z obdav?itvijo tega dobi?ka kot dohodka delni?arjev družbe prejemnice.

91 Trditve Zvezne republike Nem?ije, da ?eprav se dobi?ek družbe prejemnice ne izpla?a delni?arjem, bi druga faza obdav?itve kljub temu sledila, saj naj bi v prihodnosti nujno prišlo do obdav?ljive transakcije, ni mogo?e sprejeti. Tudi ?e bi se predpostavljalo, da gre za tak primer, morebitna poznejša obdav?itev ne more upravi?iti takojšnje oprostitve dav?nega odtegljaja od dividend, izpla?anih družbam prejemnicam rezidentkam.

92 Zato ne obstaja neposredna povezava – v smislu sodne prakse, navedene v to?ki 86 te sodbe – med oprostitvijo dav?nega odtegljaja od dividend, izpla?anih družbam prejemnicam rezidentkam, in obdav?itvijo navedenih dividend kot dohodkov delni?arjev teh družb ali ob morebitni naknadni obdav?ljivi transakciji.

93 Iz tega izhaja, da omejitve prostega pretoka kapitala, kot izhaja iz zadevne dav?ne zakonodaje, ni mogo?e upravi?iti z razlogi, ki jih navaja Zvezna republika Nem?ija.

94 Iz zgoraj navedenega je razvidno, da Zvezna republika Nem?ija s tem, da je – kadar ni

dosežen minimalni delež mati?ne družbe v kapitalu odvisne družbe, predpisan s ?lenom 3(1)(a) Direktive 90/435 – dividende, izpla?ane družbam s sedežem v drugih državah ?lanicah, z ekonomskega vidika obdav?ila bolj kot dividende, izpla?ane družbam s sedežem na njenem ozemlju, ni izpolnila obveznosti iz ?lena 56(1) ES.

Kršitev ?lena 40 Sporazuma o EGP

95 Eden od glavnih ciljev Sporazuma o EGP je kar najbolj uresni?iti prosti pretok blaga, oseb, storitev in kapitala v celotnem EGP, tako da se notranji trg z ozemlja Unije razširi na države EFTE. V tem pogledu je namen ve? dolo?b navedenega sporazuma zagotoviti kar se da enotno razlago tega sporazuma za celotni EGP (glej mnenje 1/92 z dne 10. aprila 1992, Recueil, str. I?2821). Pri tem je Sodiš?e tisto, ki pazi na enotno razlago dolo?b Sporazuma o EGP, ki so po vsebini enake dolo?bam Pogodbe, v državah ?lanicah (sodba z dne 23. septembra 2003 v zadevi Ospelt in Schlössle Weissenberg, C?452/01, Recueil, str. I?9743, to?ka 29, in zgoraj navedena sodba Komisija proti Italiji, to?ka 65).

96 Iz tega izhaja, da ?e je treba ovire prostega pretoka kapitala med državljani držav pogodbenic Sporazuma o EGP presoјati glede na ?len 40 in Prilogo XII k navedenemu sporazumu, imajo dolo?be enak pravni pomen kot po vsebini enake dolo?be ?lena 56 ES (glej sodbo z dne 11. junija 2009 v zadevi Komisija proti Nizozemski, C?521/07, ZOdl., str. I?4873, to?ka 33, in zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Italiji, to?ka 66).

97 Kot je bilo ugotovljeno v to?ki 49 te sodbe, družbe prejemnice s sedežem v Nem?iji ne nosijo dav?nega bremena, ki izvira iz dav?nega odtegljaja od dividend, ki jim jih izpla?ajo njihove odvisne družbe rezidentke.

98 Glede dividend, izpla?anih družbam s sedežem v Islandiji in Norveški, se po nemškem pravu za dav?ni odtegljaj šteje, da je bil dokon?no pla?an.

99 Zato in iz istih razlogov, kot so bili navedeni ob preu?itvi tožbe v zvezi s ?lenom 56(1) ES, je treba šteti, da Zvezna republika Nem?ija s tem, da je dividende, izpla?ane družbam s sedežem v Islandiji in Norveški, z ekonomskega vidika obdav?ila bolj kot dividende, izpla?ane družbam s sedežem na njenem ozemlju, ni izpolnila obveznosti iz ?lena 40 Sporazuma o EGP.

Stroški

100 V skladu s ?lenom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži pla?ilo stroškov, ?e so bili ti priglašeni. Komisija je predlagala, naj se Zvezni republiki Nem?iji naloži pla?ilo stroškov, in ker ta s svojimi predlogi ni uspela, se ji naloži pla?ilo stroškov.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (prvi senat) razsodilo:

1. Zvezna republika Nem?ija s tem, da je – kadar ni dosežen minimalni delež mati?ne družbe v kapitalu odvisne družbe, predpisan s ?lenom 3(1)(a) Direktive Sveta z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdav?itve mati?nih družb in odvisnih družb iz razli?nih držav ?lanic (90/435/EGS), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2003/123/ES z dne 22. decembra 2003 – dividende, izpla?ane družbam s sedežem v drugih državah ?lanicah, z ekonomskega vidika obdav?ila bolj kot dividende, izpla?ane družbam s sedežem na njenem ozemlju, ni izpolnila obveznosti iz ?lena 56(1) ES.

2. Zvezna republika Nemčija s tem, da je dividende, izplačane družbam s sedežem v Islandiji in Norveški, z ekonomskega vidika obdavčila bolj kot dividende, izplačane družbam s sedežem na njenem ozemlju, ni izpolnila obveznosti iz člena 40 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992.

3. Zvezni republiki Nemčiji se naloži plačilo stroškov.

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.