

SODBA SODIŠ?A (prvi senat)

z dne 11. septembra 2014(*)

„Predhodno odlo?anje – ?lena 49 PDEU in 54 PDEU – Svoboda ustanavljanja – ?lena 63 PDEU in 65 PDEU – Prosti pretok kapitala – Dav?na zakonodaja – Davek od dohodkov pravnih oseb – Predpisi države ?lanice za odpravo dvojnega obdav?enja razdeljenih dobi?kov – Metoda odbitka, ki se uporabi za dividende, ki jih razdelijo družbe, ki so rezidentke iste države ?lanice kot družba prejemnica – Metoda oprostitve, ki se uporabi za dividende, ki jih razdelijo družbe, ki so rezidentke v drugi državi ?lanici kot družba prejemnica oziroma v tretji državi – Druga?no obravnavanje izgub družbe prejemnice dividend“

V zadevi C?47/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Finanzgericht Köln (Nem?ija) z odlo?bo z dne 6. septembra 2011, ki je prispela na Sodiš?e 31. januarja 2012, v postopku

Kronos International Inc.

proti

Finanzamt Leverkusen,

SODIŠ?E (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, A. Borg Barthet, J. L. da Cruz Vilaça, E. Levits (poro?evalec), sodniki, in M. Berger, sodnica,

generalni pravobranilec: P. Cruz Villalón,

sodni tajnik: K. Malacek, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 16. maja 2013,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Kronos International Inc. W. Meilicke in D. Rabback, odvetnika,
- za Finanzamt Leverkusen B. Hillebrand, K. Kusch, H. Brandenburg in M. Brombach-Krüger, agenti,
- za nemško vlado T. Henze in K. Petersen, agenta,
- za vlado Združenega kraljestva S. Ossowski, agent, skupaj s S. Ford, barrister,
- za Evropsko komisijo W. Roels in W. Mölls, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 7. novembra 2013

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 49 PDEU in 54 PDEU, ki se nanašata na svobodo ustanavljanja, ter členov 63 PDEU in 65 PDEU, ki se nanašata na prosti pretok kapitala.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Kronos International Inc. (v nadaljevanju: Kronos), ustanovljeno v skladu z zakonodajo države Delaware (Združene države Amerike), in Finanzamt Leverkusen (v nadaljevanju: Finanzamt) zaradi odbitka davka na dohodek pravnih oseb, ki so ga v tujini plačale hčerinske družbe Kronos, ki so razdelile dividende, od nemškega davka na dohodek pravnih oseb za obdobje od leta 1991 do leta 2001.

Pravni okvir

Nemško pravo

3 Glede obdobja od leta 1991 do leta 2000 se je člen 49(1) zakona o davku od dohodka pravnih oseb (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 1991, I, str. 638, v nadaljevanju: KStG iz leta 1991) v zvezi z obdavčenjem dohodka pravnih oseb ter v zvezi z odbitkom, plačilom in povrnitvijo davka od dohodka pravnih oseb skliceval na določbe zakona o dohodnini (Einkommensteuergesetz, BGBl. 1990 I, str. 1898, v nadaljevanju: EStG iz leta 1990).

4 Člen 36(2), točka 3, EStG iz leta 1990, ki je urejal sistem „celotnega odbitka“, določa:

„(2) Od dohodnine se odbijejo:

[...]

3. davek od dohodkov pravnih oseb, ki ga je plačala kapitalska družba ali združenje oseb, ki je neomejeno zavezano za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb, v višini treh sedmin dohodkov v smislu člena 20(1), točka 1 ali 2, če ti dohodki ne izvirajo iz izplačila dividend, za katero je bil uporabljen lastni kapital v smislu člena 30(2), točka 1, zakona o davku od dohodkov pravnih oseb. Enako velja za dohodke v smislu člena 20(2), točka 2(a), ki jih družbenik pridobi s prvim prenosom kuponov ali drugih pravic; v teh primerih je odbitek davka od dohodkov pravnih oseb omejen na tri sedmine zneska, razdeljenega za prenesene pravice. Davek od dohodkov pravnih oseb se ne odbije, če:

[...]

(f) dohodki ob določitvi davčne osnove niso bili obračunani;

[...]“

5 Člen 36(4) EStG iz leta 1990 določa:

„Če je po obračunu ugotovljeno preplačilo v škodo davčnega zavezanca, ga mora slednji (tisti, ki je dolžan plačati davek) nemudoma plačati, če presežek ustreza akontaciji davka na dohodek, za katerega je obveznost plačila že nastala, vendar še ni bil plačan; v drugih primerih ga mora plačati v enem mesecu po vročitvi odločbe o odmeri davka (končno plačilo). Če je po obračunu ugotovljeno preplačilo v korist zavezanca, se preplačilo zavezancu izplača po vročitvi odločbe o odmeri davka.“

6 V okviru prehoda s sistema odbitka, ki se je uporabljal prej, na sistem „50%odstotnega

zmanjšanja dohodkov pri obdavčevanju družb“ je nemški zakonodajalec odpravil člen 36(2), točka 3, EStG iz leta 1990. Vendar je iz predložitvene odločbe ter iz stališča nemške vlade razvidno, da se je zaradi ugotovljenega prehodnega sistema celotnega odbitka še naprej uporabljal za dividende, prejete v letu 2001.

7 Člen 26(7) KStG iz leta 1991 v različici, ki se je uporabljala do leta 1993, ter člen 8b(5) istega zakona v različici, ki se uporablja od leta 1994 (v nadaljevanju: KStG iz leta 1994), določata:

„Če so dividende, ki jih je razdelila tuja gospodarska družba, na podlagi sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja oproščene davka na dohodek pravnih oseb pod pogojem doseganja minimalnega deleža, se oprostitve uporabi neodvisno od odstotka minimalnega deleža, določenega v sporazumu, če ta znaša najmanj 10 %.“

Sporazumi o izogibanju dvojnega obdavčevanja

8 Zvezna republika Nemčija mora v skladu s sporazumi o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjenimi s Kraljevino Dansko, Francosko republiko, Združenim kraljestvom in Kanado od nemške obdavčitve oprostiti dividende, ki izhajajo iz deležev, ki dosegajo ali presegajo določen prag, in so obdavčljive v državi družbe razdeljevalke dividend.

9 V večini primerov je določen prag deleža v družbi znašal 10 %. Sporazum z Združenim kraljestvom je določal prag v višini 25 %, prav tako sporazum s Kanado za davčno leto 2000, medtem ko je za leto 2001 veljal prag v višini 10 %.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

10 Družba Kronos je holdinška družba, ki nadzira skupino družb. Njen statutarni sedež je v Združenih državah, sedež uprave pa je v Nemčiji, kjer ima podružnico in je od leta 1989 vpisana v poslovni register. Ustanovljena je bila za zagotavljanje enotnega upravljanja številnih evropskih in kanadskih družb v skupini. Od leta 1989 ima 99,95-odstotni delež v nemški družbi Kronos Titan GmbH, s katero ima, tako kot z drugimi nemškimi družbami, sklenjene pogodbe o nadzoru in prenosu dobička.

11 V obdobju, upoštevnem za zadevo v glavni stvari, namreč od leta 1991 do leta 2001, je imela družba Kronos neposredni delež v teh družbah:

- v družbi Société Industrielle du Titane (Francija) je od leta 1991 do leta 2001 njen delež znašal od 92,941 % do 93,771 %;
- v družbi Kronos Norge (Norveška) je od leta 1991 do leta 1998 njen delež znašal 100 %;
- v družbi Kronos UK Ltd (Združeno kraljestvo) je od leta 1991 do leta 2001 njen delež znašal 100 %;
- v družbi Kronos Europa SA (Belgija) je od leta 1991 do leta 1998 njen delež znašal od 98,4 % do 100 %;
- v družbi Kronos Denmark ApS (Danska) je od leta 1999 do leta 2001 njen delež znašal 100 % in
- v družbi Kronos Canada Inc. (Kanada) je od leta 1991 do leta 2001 njen delež znašal 100 %.

12 V letih 2000 in 2001 je imela družba Kronos posredni delež v družbah Kronos Europa SA

(Belgija) in Kronos Norge (Norveška) prek svoje hčerinske družbe Kronos Denmark ApS (Danska), ki je bila v njeni stoodstotni lasti. Delež družbe Kronos Denmark ApS v belgijski družbi je bil 99,99% odstoten, v norveški družbi pa stoodstoten.

13 Od leta 2004 do leta 2010 so bile družbi Kronos v Nemčiji izdane odločbe – po potrebi popravljene – o odmeri davka od dohodkov pravnih oseb za leta od 1991 do 2001. Ob upoštevanju izgub oziroma prenesenih izgub, ki so znašale od 150 do 840 milijonov nemških mark (DEM), je bil v navedenih odločbah znesek davka od dohodka pravnih oseb za leto 1991 zaradi izplačila dividend določen na 4.190.788,57 EUR, in za leto 1992, prav tako zaradi izplačila dividend, na znesek 2.050.183,81 EUR. Za davčna leta od 1993 do 2001 pa ji ni bilo treba plačati davka.

14 Pri izražanju upoštevne davčne osnove za odločbe o odmeri davka in pri ugotovitvah o izgubah niso bile upoštevane dividende, ki so jih izplačale tuje hčerinske družbe in so bile na podlagi veljavnih sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčenju oproščene davka.

15 V tem okviru je družba Kronos zahtevala, da se od davka od dohodkov pravnih oseb, ki bi ga morala plačati v Nemčiji, odbijejo davki od dohodka pravnih oseb in od kapitalskega dobička, ki so jih njene hčerinske družbe in hčerinske družbe teh družb s sedežem v drugih državah članicah (Belgiji, Franciji in Združenem kraljestvu) ali tretjih državah (Kanadi, Norveški) plačale od leta 1991 do 2001, pri čemer je na podlagi takega odbitka treba, po potrebi, davek povrniti.

16 Finanzamt Leverkusen je z odločbo z dne 15. decembra 2005 to zahtevo zavrnil. Odločba o zavrnitvi je temeljila na povezanih določbah člena 36(2), točka 3(f), EStG iz leta 1990 in člena 49(1) KStG iz leta 1991, na podlagi katerih je odbitek davka od dohodkov pravnih oseb, ki se obračuna od dividend, mogoč le v primeru, da se zadevne dividende obračunajo kot obdavčljivi dohodki. Vendar so tuje dividende na podlagi člena 26(7) KStG iz leta 1991, kar zadeva leta od 1991 do 1993, in člena 8b(5) KStG iz leta 1994, za leta po tem oproščene davka in jih torej pri določitvi zneska davka ni mogoče upoštevati kot obdavčljive dohodke.

17 Finanzamt Leverkusen je z odločbo z dne 10. januarja 2007 kot neutemeljeno zavrnil pritožbo družbe Kronos v zvezi z odločbo o obračunu in odmeri davčnega odbitka za davek od dohodkov pravnih oseb v davčnem letu 1994.

18 Zato je družba Kronos 7. februarja 2007 pri Finanzgericht Köln vložila nižnostno tožbo zoper to odločbo in tožbo zaradi nedelovanja v zvezi z obračunom davka od dohodkov pravnih oseb za davčni obdobji od leta 1991 do leta 1993 in od leta 1995 do leta 2001.

19 Družba Kronos v sedanji fazi nacionalnega postopka zahteva, da se odbije znesek 201.966.724 EUR, ki je bil plačan kot davek od dohodka tujih družb. Ta znesek je sestavljen iz, na eni strani davkov, ki so jih plačale hčerinske družbe v Franciji od leta 1991 do leta 2001, v Združenem kraljestvu od leta 1997 do leta 1999 in v Kanadi za leto 2000 in leto 2001, v skupnem znesku do 78.501.794 EUR. Po drugi strani družba Kronos zahteva, da se od dividend, ki jih je prejela od svoje danske hčerinske družbe v letih 2000 in 2001, odbije davek na dohodek pravnih oseb, ki sta ga plačali belgijska in norveška družba v posredni lasti družbe Kronos, kar v skupnem znesku znaša 123.448.418 EUR, ter danski davek na dohodke pravnih oseb v višini 16.512 EUR.

20 Poleg tega družba Kronos zahteva, da se iz naslova davka na kapitalski dobiček hčerinskih družb s sedežem v Franciji in Združenem kraljestvu odbije 1.795.525 EUR, če bi bilo treba prejemke od dividend obravnavati kot obdavčljive.

21 V teh okoliščinah je predložitveno sodišče prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali izključitev odbitka davka od dohodkov pravnih oseb zaradi oprostitve davka na izplačila dividend kapitalskih družb iz tretjih držav nemškim kapitalskim družbam, za katero je v nacionalni zakonodaji določen zgolj ta pogoj, da ima kapitalaska družba, ki dividende prejme, vsaj desetodstotni delež v družbi, ki jih izplača, spada le na področje svobode ustanavljanja v smislu člena 49 PDEU v povezavi s členom 54 PDEU ali tudi na področje prostega pretoka kapitala v smislu členov od 63 PDEU do 65 PDEU, če je dejanski delež kapitalске družbe, ki dividende prejme, stodoštoten?

2. Ali je treba določbe o svobodi ustanavljanja (zdaj člen 49 PDEU) in po potrebi tudi določbe o prostem pretoku kapitala (do leta 1993 člen 67 EGS/ES, zdaj členi od 63 PDEU do 65 PDEU) razumeti tako, da nasprotujejo ureditvi, v skladu s katero sta pri oprostitvi obdavčitve dividend tujih odvisnih družb odbitek in vračilo davka od dohodkov pravnih oseb na ta izplačila dividend izključena tudi v primeru izgub pri matični družbi, če je za izplačila domačih odvisnih družb določena olajšava v obliki odbitka davka od dohodkov pravnih oseb?

3. Ali je treba določbe o svobodi ustanavljanja (zdaj člen 49 PDEU) in po potrebi določbe o prostem pretoku kapitala (do leta 1993 člen 67 EGS/ES, zdaj členi od 63 PDEU do 65 PDEU) razumeti tako, da nasprotujejo ureditvi, v skladu s katero sta izključena odbitek in vračilo davka od dohodkov pravnih oseb na dividende odvisnih družb nižjega ranga, ki so v državi odvisne družbe oproščene davka in se (dalje) izplačajo domači matični družbi ter so v Nemčiji prav tako oproščene davka, ki pa pri izključno nacionalnih oblikah po potrebi omogoča vračilo prek odbitka davka od dohodkov pravnih oseb na dividende odvisnih družb nižjega ranga pri odvisni družbi in prek odbitka davka od dohodkov pravnih oseb na dividende odvisnih družb pri matični družbi, če ima ta izgubo?

4. Če je treba uporabiti tudi določbe o prostem pretoku kapitala, se – glede na odgovor na drugo vprašanje – v zvezi s kanadskimi dividendami zastavlja dodatno vprašanje:

Ali je treba člen 64(1) PDEU razumeti tako, da lahko v skladu z njim Nemčija uporablja določbe iz nacionalne zakonodaje in konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki od 31. decembra 1993 niso bile bistveno vsebinsko spremenjene, in s tem tudi trajno izključitev odbitka kanadskega davka od dohodkov pravnih oseb na dividende, ki so v Nemčiji oproščene davka?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

Uvodne ugotovitve

22 Treba je ugotoviti, da – čeprav se prvo vprašanje predložitvenega sodišča nanaša zgolj na dividende, ki jih razdelijo družbe s sedežem v tretji državi – je iz predložitvene odločbe razvidno, da to vprašanje obsega tudi dividende, ki jih razdelijo družbe s sedežem v drugih državah članicah, ki niso Zvezna republika Nemčija.

23 V skladu s členom 36(2), točka 3(f), EStG iz leta 1990 se davek od dohodka pravnih oseb ne odbije, če dohodki niso bili obračunani pri določitvi davčne osnove.

24 V zadevi v glavni stvari dividende, ki so jih razdelile družbe rezidentke v drugi državi članici ali tretji državi, niso bile obračunane pri določitvi davčne osnove družbe prejemnice navedenih dividend, ker je bila zanje uporabljena metoda oprostitve, določena s sporazumi o izogibanju

dvojnega obdavčenja, ki jih je sklenila Zvezna republika Nemčija.

25 Predložitveno sodišče v zvezi s tem poudarja, da se ustrezna določba za postopek določitve zneska davka, kot izhajajo iz sporazumov o izogibanju dvojnega obdavčenja, in odvisno od primera, člena 26(7) KStG iz leta 1991, za obdobje od leta 1991 do leta 1993, in člena 8b(5) KStG iz leta 1994, za obdobje od leta 1994 do leta 2000, ne uporablja zgolj za deleže, ki omogočajo izvajanje odločilnega vpliva na poslovno politiko zadevne družbe, in da naj nemški zakonodajalec z določitvijo desetodstotnega deleža kot praga uporabe ne bi imel v mislih velikega deleža v smislu prevladujočega vpliva.

26 Predložitveno sodišče še navaja, da je družba Kronos v celotnem obdobju, na katero se nanaša zadeva v glavni stvari, imela približno od 93- do 100%odstotni delež v številnih hčerinskih družbah, ki so izplačale dividende.

27 Nazadnje je treba poudariti, da je po navedbah predložitvenega sodišča statutarni sedež družbe Kronos v Združenih državah in njena uprava v Nemčiji, kjer ima podružnico in je vpisana v poslovni register. Ni sporno, da je družba Kronos družba, ustanovljena po pravu države Delaware. Nemška vlada v zvezi s tem podrobneje navaja, da je treba v skladu s členom XXV(5) Mednarodne pogodbe med Zvezno republiko Nemčijo in Združenimi državami Amerike z dne 29. oktobra 1954 o prijateljskih vezeh in plovbi (BGBl. 1956 II, str 487) družbe, ustanovljene po ameriškem pravu, v Nemčiji priznati kot družbe.

28 V teh okoliščinah je treba prvo vprašanje razumeti, kot da se v bistvu glasi, ali je treba združljivost nacionalnih predpisov – kakršni so tisti iz postopka v glavni stvari, v skladu s katerimi družba rezidentka države članice ne more odbiti davkov od dohodkov pravnih oseb, ki so jih v drugi državi članici ali tretji državi plačale kapitalske družbe razdeljevalke dividend, ker so te dividende v prvi državi članici oproščene davka, če izhajajo iz najmanj desetodstotnega deleža kapitala družbe razdeljevalke dividend, pri čemer je v obravnavani zadevi dejanski delež kapitalske družbe prejemnice dividend več kot 90%odstoten in je bila družba prejemnica ustanovljena v skladu s predpisi tretje države – s pravom Unije presojati z vidika členov 49 PDEU in 54 PDEU ali je primerneje z vidika členov 63 PDEU in 65 PDEU.

Zadevna svoboščina

29 Iz ustaljene sodne prakse Sodišča je razvidno, da za davčno obravnavo dividend lahko veljata člen 49 PDEU o svobodi ustanavljanja in člen 63 PDEU o prostem pretoku kapitala (sodbe Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen, C-436/08 in C-437/08, EU:C:2011:61, točka 33; Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, točka 30, in Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, točka 89).

30 V skladu z zelo ustaljeno sodno prakso je treba za ugotovitev, ali se za neko zakonodajo uporablja ena ali druga svoboščina o prostem pretoku, upoštevati namen zadevne zakonodaje (sodba Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, točka 90 in navedena sodna praksa).

31 Nacionalna zakonodaja, ki se uporabi samo za deleže, ki imetniku omogočajo odločilno vplivanje na odločitve družbe in odločanje o njenih dejavnostih, spada na področje uporabe člena 49 PDEU o svobodi ustanavljanja (glej sodbe Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, točka 37; Idryma Typou, C-81/09, EU:C:2010:622, točka 47; Accor, EU:C:2011:581, točka 32; Scheunemann, C-31/11, EU:C:2012:481, točka 23, in Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, točka 91).

32 Nasprotno pa je treba nacionalne predpise, ki se uporabljajo za deleže, pridobljene izključno

kot finančna naložba, ne da bi bil njihov namen vplivati na upravljanje in nadzor podjetja, preužiti izključno glede na prosti pretok kapitala (sodbe Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen, EU:C:2011:61, točka 35; Accor, EU:C:2011:581, točka 32; Scheunemann, EU:C:2012:481, točka 23, in Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, točka 92).

33 V obravnavanem primeru iz sporazumov o izogibanju dvojnega obdavčenja, ki jih je Zvezna republika Nemčija sklenila s Kraljevino Dansko, s Francosko republiko, in – kar zadeva davčno leto 2001 – s Kanado, ter iz uporabe člena 8b(5) KStG iz leta 1994 v povezavi s sporazumoma o izogibanju dvojnega obdavčenja, ki jih je Zvezna republika Nemčija sklenila z Združenim kraljestvom in, za davčno leto 2000, s Kanado, izhaja, da so dividende, ki so jih družbam rezidentkam Nemčije izplačale družbe rezidentke teh drugih držav, oproščene nemškega davka na dohodke pravnih oseb, če družba prejemnica dosega prag desetodstotnega deleža v družbi razdeljevalki dividend.

34 Tak prag sicer omogoča, da se s področja uporabe oprostitve davka izključijo naložbe, vložene izključno kot finančne naložbe, ne da bi bil njihov namen vplivati na upravljanje in nadzor podjetja.

35 Vendar v nasprotju z navedbami nemške vlade tak prag sam po sebi ne povzroči, da se oprostitve uporabi samo za deleže, ki imetniku omogočajo odločilno vplivanje na odločitve družbe in odločanje o njenih dejavnostih. Sodišče je namreč že presodilo, da delež takega obsega ne pomeni nujno, da ima imetnik tega deleža določen vpliv na odločitve družbe, katere delničar je (glej v tem smislu sodbo ITEL CAR in Fazenda Pública, C-282/12, EU:C:2013:629, točka 22).

36 Zato se nacionalni predpisi, ki so predmet postopka v glavni stvari, ne uporabljajo le za dividende, ki jih je prejela družba rezidentka na podlagi deleža, zaradi katerega je imela odločilen vpliv na odločitve družbe razdeljevalke navedenih dividend, in ki ji je omogočal, da je odločala o njenih dejavnostih, temveč tudi za dividende, prejete na podlagi deleža, zaradi katerega ni imela takega vpliva.

37 Sodišče je v primeru predpisov, pri katerih iz njihovega namena ni mogoče ugotoviti, ali ti spadajo večinoma pod člen 49 PDEU ali člen 63 PDEU, že presodilo, da je treba, če se nacionalni predpisi nanašajo na dividende iz države članice, upoštevati dejstva v obravnavani zadevi, da bi se ugotovilo, ali spada položaj, na katerega se nanaša spor v postopku v glavni stvari, na področje uporabe določb člena 49 PDEU ali člena 63 PDEU (glej v tem smislu sodbe Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, točki 93 in 94 in navedena sodna praksa; Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, točki 27 in 28, in Bouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, točka 30).

38 Glede davčne obravnave dividend iz tretje države pa je Sodišče odločilo, da preužitev namena nacionalne zakonodaje zadostuje za presojo, ali davčno obravnavanje dividend iz tretje države spada na področje uporabe določb o prostem pretoku kapitala iz PDEU, saj predpisi v zvezi z davčnim obravnavanjem dividend iz tretjih držav ne morejo spadati na področje uporabe člena 49 PDEU (glej v tem smislu sodbo Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, točki 96 in 97).

39 Sodišče je tako odločilo, da se družba rezidentka države članice, ki ima v družbi rezidentki tretje države delež, ki ji omogoča odločilno vplivati na odločitve zadnjenavedene družbe in odločati o njenih dejavnostih, lahko sklicuje na člen 63 PDEU, zato da bi izpodbijala skladnost zakonodaje navedene države članice o davčnem obravnavanju dividend tretjih držav, ki se ne uporablja izključno za primere, v katerih obvladujejo družba izvršuje odločujoč vpliv na družbo razdeljevalko dividend (glej sodbo Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, točka 104).

40 Iz tega sledi, da – če nacionalni predpisi v zvezi z davčnim obravnavanjem dividend iz tretjih držav niso namenjeni izključno za obravnavanje položajev, v katerih mati na družba izvršuje odločilen vpliv nad družbo, ki razdeljuje dividende – je treba upoštevati velikost deleža družbe prejemnice v družbi razdeljevalki, kajti v obravnavanem primeru se je mogoče sklicevati tako na člen 49 PDEU kot na člen 63 PDEU, saj velikost tega deleža omogoča, da se opredeli, ali obravnavani položaj spada pod eno ali drugo od svoboščin, ki jih določata ti dve določbi prava Unije.

41 Če se je – ob upoštevanju, da ima družba razdeljevalka dividend sedež v tretji državi – zoper nacionalno zakonodajo o obravnavanju dividend, ki jih je razdelila navedena družba, mogoče sklicevati le na prosti pretok kapitala, ni treba upoštevati velikosti deleža v družbi razdeljevalki. Dejansko se družba rezidentka države članice lahko, ne glede na velikost deleža, ki ga ima v družbi razdeljevalki dividend, s sedežem v tretji državi, sklicuje na člen 63 PDEU, da bi izpodbijala zakonitost te ureditve (glej v tem smislu sodbo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, točki 99 in 104).

42 Ta razlaga se po analogiji uporabi, tudi če se je mogoče sklicevati le na prosti pretok kapitala, ob upoštevanju omejitve kategorije oseb, ki jih zajema svoboda ustanavljanja.

43 V postopku v glavni stvari gre za tak položaj, saj je družba prejemnica dividend družba, ustanovljena po pravu tretje države.

44 Pravila PDEU na področju svobode ustanavljanja se namreč uporabljajo le za državljane držav članic Unije (glej v tem smislu sodbo *Ferrer Laderer*, C-147/91, EU:C:1992:278, točka 9).

45 V skladu s členom 54 PDEU se družbe, ustanovljene v skladu z zakonodajo posamezne države članice, ki imajo statutarni sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Uniji, za uporabo določb PDEU v zvezi s svobodo ustanavljanja obravnavajo enako kot fizične osebe, ki so državljani držav članic (sodba *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, točka 25).

46 Zato družba, ki ni ustanovljena v skladu z zakonodajo države članice, ne more imeti svobode ustanavljanja.

47 Te ugotovitve ne omajata trditve družbe *Kronos*, da gospodarska družba rezidentka tretje države ne bi smela biti diskriminirana z davčnega vidika v primerjavi z gospodarsko družbo nemškega prava in bi zato morala imeti možnost sklicevanja na svoboščino, določeno v členu 49 PDEU.

48 Ker v pravu Unije dejansko ni enotne opredelitve družb, ki bi se na podlagi ene navezne okoliščine, na podlagi katere bi se opredelilo za družbo upoštevno nacionalno pravo, lahko sklicevale na svobodo ustanavljanja, je vprašanje, ali se člen 49 PDEU uporablja za družbo, ki se sklicuje na temeljno svoboščino, določeno s tem členom, predhodno vprašanje, na katero je glede na sedanje stanje prava Unije mogoče najti odgovor le v veljavnem nacionalnem pravu (glej sodbi *Cartesio*, C-210/06, EU:C:2008:723, točka 109, in *National Grid Indus*, EU:C:2011:75, točka 26).

49 Država članica ima torej možnost opredeliti navezno okoliščino, ki se zahteva za družbo, da bi se lahko štelo, da je bila ustanovljena po nacionalnem pravu te države članice in da ima na podlagi tega pravico do ustanavljanja (glej v tem smislu sodbi *Cartesio*, EU:C:2008:723, točka 110, in *National Grid Indus*, EU:C:2011:785, točka 27).

50 Vendar država članica ne sme enostransko razširiti osebnega področja uporabe poglavja PDEU o svobodi ustanavljanja, katerega cilj je zagotoviti svobodo ustanavljanja v korist

državljanov držav članic (glej v tem smislu sklep Lasertec, C-492/04, EU:C:2007:273, točka 27).

51 Zato je treba ugotoviti, da je treba – v okoliščinah, kot so te, ki se obravnavajo v postopku v glavni stvari, ko svobode ustanavljanja ni mogoče uveljavljati, ker je družba prejemnica dividend vezana na pravni red tretje države – nacionalne predpise o davčnem obravnavanju dividend iz druge države članice ali iz tretje države, ki se ne uporabljajo izključno za primere, v katerih mati družba izvršuje odločilen vpliv na družbo razdeljevalko dividend, presojati z vidika člena 63 PDEU.

52 Zato se družba, ki je ustanovljena v skladu s predpisi tretje države in je rezidentka države članice, lahko, ne glede na obseg deleža, ki ga ima v družbi razdeljevalki dividend, rezidentki druge države članice ali tretje države, sklicuje na ta člen, da bi izpodbijala zakonitost teh predpisov.

53 Treba je še poudariti, da je Sodišče presodilo, da je – ker se s Pogodbo svoboda ustanavljanja ne razširja na tretje države, treba preprečiti, da bi razlaga člena 63(1) PDEU v zvezi z odnosi s tretjimi državami omogočala, da bi jo izkoristili gospodarski subjekti, ki ne spadajo na krajevno področje uporabe svobode ustanavljanja (sodba Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, točka 100).

54 Kot pa je v bistvu poudaril generalni pravobranilec v točki 64 sklepnih predlogov, takšno tveganje ne obstaja v okoliščinah, kot so te v postopku v glavni stvari. Nemški predpisi se namreč ne nanašajo na pogoje za dostop družbe iz te države članice na trg v tretji državi ali dostop družbe tretje države na trg v navedeni državi članici. Nanaša se samo na davčno obravnavanje dividend, ki izhajajo iz naložb družbe, ki je prejemnica teh dividend, v družbe, ki so rezidentke drugih držav članic ali tretjih držav.

55 V teh okoliščinah je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba združljivost nacionalnih predpisov – kakršni so tisti iz postopka v glavni stvari, v skladu s katerimi družba rezidentka države članice ne more odbiti davkov od dohodkov pravnih oseb, ki so jih v drugi državi članici ali tretji državi plačale kapitalske družbe razdeljevalke dividend, ker so te dividende v prvi državi članici oproščene davka, če izhajajo iz najmanj 10-odstotnega deleža kapitala družbe razdeljevalke dividend, pri čemer je v obravnavani zadevi dejanski delež kapitalske družbe prejemnice dividend več kot 90-odstoten in je bila družba prejemnica ustanovljena v skladu s predpisi tretje države – s pravom Unije presojati z vidika člena 63 PDEU in 65 PDEU.

Drugo vprašanje

56 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 49 PDEU in po potrebi člen 63 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta uporabi metode oprostitve obdavčenja za dividende, ki jih razdelijo družbe rezidentke drugih držav članic in tretjih držav, če se za dividende, ki jih razdelijo družbe, ki so rezidentke iste države članice kot družba prejemnica, uporablja metoda odbitka in če v primeru, ko ima ta družba prejemnica izgube, metoda odbitka povzroči, da se davek, ki ga je plačala družba razdeljevalka rezidentka, v celoti ali delno povrne.

57 Glede na odgovor na prvo vprašanje je treba drugo vprašanje obravnavati zgolj z vidika prostega pretoka kapitala.

58 Družba Kronos v zvezi s tem navaja, da naj bi bile zaradi povrnitve davka, ki ga plača družba razdeljevalka dividend, naložbe v družbo rezidentko donosnejše kot naložbe v družbo nerezidentko, če ima družba prejemnica izgube.

59 Poleg tega naj sistem odbitka ne bi bil enakovreden sistemu oprostitve, če se upošteva tudi

to, da se dividende v Nemčiji obdavčijo pri njihovi nadaljnji razdelitvi delničarjem.

60 V teh okoliščinah je treba najprej spomniti, da izključno predložitveno sodišče določi predmet vprašanj, ki jih namerava postaviti Sodišču (sodba Kersbergen-Lap in Dams-Schipper, C-154/05, EU:C:2006:449, točka 21).

61 Predložitveno sodišče pa z drugim vprašanjem Sodišča ne sprašuje o uinkih davnega obravnavanja dividend, ki so jih razdelile družbe rezidentke in nerezidentke, na delničarje družbe prejemnice dividend, ko se te dividende razdelijo tem delničarjem, ampak zgolj o uinkih tega davnega obravnavanja v zvezi z družbo prejemnico dividend.

62 Predlog za sprejetje predhodne odločbe namreč ne vsebuje ne navedb, da naj bi predložitveno sodišče položaj delničarjev štelo za relevanten, ne podatkov o davnem obravnavanju dividend, ki bi jih morebiti nadalje razdelile družbe prejemnice, ne podatkov o uinkih uporabe metod oprostitve in odbitka na ravni družb prejemnic na davni položaj delničarjev navedene družbe.

63 Poleg tega je Sodišče že odločilo, da je davni položaj imetnikov enot naložbenega produkta neupošteven pri presoji, ali so nacionalni predpisi diskriminatorni ali ne, če razlikovalno merilo za davno obravnavanje, ki ga je treba uporabiti in je določeno z zadevnimi nacionalnimi predpisi, ni davni položaj imetnikov enot premoženja, temveč zgolj status naložbenega podjetja, torej ali je rezident ali ne (glej v tem smislu sodbo Santander Asset Management SGIIC in drugi, od C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, točki 28 in 41).

64 V zvezi z davnimi predpisi v postopku v glavni stvari je treba ugotoviti, da vzpostavlja razlikovalno merilo, ki temelji na upoštevanju dohodka pri določitvi davne osnove, kar vodi k različenemu obravnavanju dividend glede na to, kje ima sedež družba razdeljevalka dividend.

65 Glede na navedeno je treba spomniti, da člen 63 PDEU državi članici, ki pozna sistem izogibanja ekonomskega dvojnega obdavčevanja dividend, ki jih domačim družbam izplačajo druge domače družbe, nalaga priznanje enakovrednega obravnavanja dividend, ki jih domačim družbam izplačajo tuje družbe (glej sodbe Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2006:774, točka 72; Harribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Saline, EU:C:2011:61, točka 156, in Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, točka 38).

66 Sodišče je poleg tega razsodilo, da lahko država članica naeloma prepreči verižno obdavčenje dividend, ki jih prejme družba rezidentka, z izbiro metode oprostitve, če dividende izplača družba rezidentka, in metode odbitkov, če jih izplača družba nerezidentka. Ti metodi sta namreč enakovredni, če davna stopnja za tuje dividende ni višja od davne stopnje, ki se uporablja za domače dividende, ter če je dobropis davka najmanj enak znesku, ki je bil plačan v državi članici družbe izplačevalke dividend, in največ tak kot znesek obdavčitve, ki se uporablja v državi članici družbe prejemnice dividend (sodba Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, točka 39 in navedena sodna praksa).

67 Po analogiji lahko država članica naeloma prepreči verižno obdavčenje dividend, ki jih prejme družba rezidentka, z izbiro metode odbitka, če dividende izplača družba rezidentka, in metode oprostitve, če jih izplača družba nerezidentka.

68 Ker namreč pravo Unije v sedanjem stanju ne predpisuje splošnih meril za porazdelitev pristojnosti med državami članicami glede odprave dvojnega obdavčevanja v Uniji (sodbi Kerckhaert in Morres, C-513/04, EU:C:2006:713, točka 22, in Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, C-157/10, EU:C:2011:813, točka 31 in navedena sodna praksa), lahko vsaka država članica prosto uredi svoj sistem obdavčenja razdeljenega dobička, vendar pod pogojem, da zadevni

sistem ne pomeni diskriminacije, ki je prepovedana s Pogodbo (sodba Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, točka 40).

69 Ne glede na to, kateri mehanizem za preprečevanje ali zmanjševanje verižnega obdavčevanja ali ekonomskega dvojnega obdavčevanja je bil sprejet, prosti pretok, ki ga zagotavlja Pogodba, nasprotuje temu, da bi država članica tuje dividende obravnavala manj ugodno kot domače dividende, razen če se to različno obravnavanje nanaša na položaje, ki objektivno niso primerljivi, ali če je upravičeno z nujnimi razlogi v splošnem interesu (glej v tem smislu sodbe Lenz, C-315/02, EU:C:2004:446, točke od 20 do 49; Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, točke od 20 do 55, in Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2006:774, točka 46).

70 Kot je bilo poudarjeno v točki 64 te sodbe, so bile dividende, ki jih je prejela družba rezidentka Nemčije, v obdobju, na katero se nanaša spor o glavni stvari, obravnavane različno, glede na to, kje ima družba razdeljevalka sedež.

71 Dividende, ki so jih razdelile družbe rezidentke Nemčije, so bile namreč obdavčene v navedeni državi članici, davek na dohodek pravnih oseb, ki ga je plačala družba razdeljevalka dividend in se nanaša na razdeljene dividende, pa je bil delno odbit, če družba prejemnica ni izplačala dividend, v celoti pa je bil odbit, če jih je izplačala.

72 V okoliščinah, kot so te v postopku v glavni stvari, ko je družba prejemnica dividend imela tudi izgube, so bile dividende, ki jih je izplačala družba rezidentka, upoštevane pri določitvi zneska davka na dohodek družbe prejemnice, kar je v celoti ali delno izravnalo izgube in jih s tem zmanjšalo oziroma preprečilo njihov prenos v naslednje ali predhodno davčno leto. Če dohodki od dividend, ki so jih izplačale družbe rezidentke, niso presegli izgub družbe prejemnice, tej ni bilo treba plačati davka in je bil davek, ki bremeni dividende, ki jih je izplačala nemška hčerinska družba, povrnjen.

73 Nasprotno pa so bile dividende, ki jih je razdelila družba rezidentka druge države članice ali tretje države, oproščene davka v Nemčiji in se niso upoštevale pri znesku davka družbe prejemnice dividend. Zato te dividende niso vplivale ne na davčno osnovo družbe prejemnice dividend ne na izgube, ki bi jih ta morebiti lahko prenesla.

74 Ker družba prejemnica poleg tega za prejete dividende – ne glede na davčno stopnjo, ki je veljala za dobičke družbe razdeljevalke, ki so podlaga za te dividende, in ne glede na višino davka, ki ga je ta dejansko plačevala – v Nemčiji ni plačevala davka, je metoda oprostitve omogočala, odvisno od primera, da se ohrani ugodnost nižjega obdavčenja v državi družbe razdeljevalke dividend.

75 Kot je razvidno iz predložitvene odločbe, je bila družba rezidentka prejemnica dividend poleg tega oproščena vseh upravnih bremen, ki so značilna za metodo odbitka.

76 Nazadnje, ker dividende, ki so jih razdelile družbe nerezidentke, niso bile upoštevane pri določitvi zneska davka družbe prejemnice, je metoda oprostitve uinkovala tako, da v primeru, če je imela družba prejemnica izgube oziroma je lahko za zadevno davčno leto uveljavljala predhodne izgube, v zvezi z izplačanimi dividendami ni prišlo do ekonomskega dvojnega obdavčenja.

77 Z metodo oprostitve in s tem, da davka oproščene dividende ne vplivajo na izgubo družbe prejemnice rezidentke, je odpravljeno tveganje dvojnega obdavčenja navedenih dividend za družbe, ki te dividende prejmejo, v državi rezidentstva.

78 Posledično uporaba metode oprostitve za dividende, prejete od družb nerezidentk, z vidika cilja izogibanja ekonomskega dvojnega obdavčenja, ki ga želijo uresničiti nacionalni predpisi iz postopka v glavni stvari, ne vodi k manj ugodnemu obravnavanju teh dividend v primerjavi z dividendami, ki jih razdelijo družbe rezidentke.

79 V okoliščinah, ko se družba prejemnica sklicuje na izgube, tako kot v postopku v glavni stvari, bi bilo povrnitev davka, ki ga je plačala družba razdeljevalka dividend, mogoče šteti za finančno ugodnost.

80 Iz sodne prakse sodišča je razvidno, da izključitev finančnih ugodnosti v položaju s premejnimi elementom, kadar je ta ugodnost podeljena v enakovrednem položaju na nacionalnem ozemlju, pomeni omejitev prostega pretoka kapitala (glej po analogiji sodbo Komisija/Španija, C-269/09, EU:C:2012:439, točka 59 in navedena sodna praksa).

81 Vendar je v okoliščinah postopka v glavni stvari zavrnitev povrnitve in ugotovljeno različno obravnavanje mogoče pojasniti z objektivnimi razlikami v položaju. Glede povrnitve davka, ki ga je plačala družba razdeljevalka dividend, ki ga zahteva družba Kronos, je treba ugotoviti, da družba prejemnica dividend iz tujine ni v položaju, ki bi bil primerljiv s položajem družbe prejemnice domačih dividend.

82 Razlika med tema položajema izhaja, prvič, iz dejstva, da se je Zvezna republika Nemčija po sklenitvi sporazuma z drugimi državami članicami in tretjimi državami o izogibanju dvojnega obdavčenja odrekla izvajanju svoje davčne pristojnosti glede dividend, ki jih razdelijo družbe, ki so rezidentke navedenih držav.

83 Sodišče je že odločilo, da prosti pretok kapitala iz člena 63(1) PDEU državam članicam ne sme naložiti, naj naredijo več kot to, da razveljavijo nacionalno odmero dohodnine, ki jo mora plačati delničar od prejetih tujih dividend, in povrnejo znesek, ki izhaja iz davčnega sistema druge države članice (glej po analogiji sodbo Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2006:774, točka 52), sicer se tvega, da davčna avtonomija prve države članice omeji izvajanje davčne pristojnosti druge države članice (glej zlasti sodbo Meilicke in drugi, C-262/09, EU:C:2011:438, točka 33 in navedena sodna praksa).

84 Poleg tega je Sodišče presodilo, da to, da ima država članica lastnost države članice rezidentstva družbe prejemnice dividend, tej državi članici ne nalaga obveznosti, da določi nadomestilo za davčno neugodnost, ki je posledica verižne obdavčitve, ki jo v celoti izvaja država članica, na ozemlju katere ima sedež družba razdeljevalka teh dividend, če prva država članica prejetih dividend ne obdavči in ne upošteva drugače pri kolektivnih naložbenih podjemih s sedežem na njenem ozemlju (sodba Orange European Smallcap Fund, C-194/06, EU:C:2008:289, točka 41).

85 Zato v okoliščinah, ko država članica ne izvaja svoje davčne pristojnosti glede vstopnih dividend, tako da jih ne obdavči niti jih kako drugače ne upošteva pri družbi prejemnici, njene obveznosti v vlogi države rezidentstva družbe prejemnice dividend ne obsegajo dolžnosti povrnitve davčnega bremena, ki je posledica izvajanja davčnih pristojnosti druge države članice ali tretje države.

86 Iz tega izhaja, da se obveznosti države rezidentstva družbe prejemnice dividend, ki ne izvaja svoje pristojnosti obdavčenja teh dividend, glede obdavčenja v drugi državi članici razlikujejo od obveznosti, ki jih ima država rezidentstva, če se odloži, da obdavči navedene dividende, in mora zato v okviru svoje obdavčitve upoštevati davčno breme, ki je posledica izvajanja davčnih pristojnosti druge države.

87 Drugi, povrnitev, ki jo zahteva družba Kronos, v okviru metode odbitka je logična posledica upoštevanja dividend in predhodnega zmanjšanja prenosljivih izgub. Namreč brez take povrnitve lahko upoštevanje dividend in zmanjšanje izgub družbe prejemnice uinkuje tako, da so te dividende ekonomsko dvojno obdavčene v naslednjih davčnih obdobjih, če je poslovni izid družbe prejemnice pozitiven (glej v tem smislu sodbo Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, točki 39 in 40, in sklep KBC Bank in Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 in C-499/07, EU:C:2009:339, točki 39 in 40).

88 Ravno nasprotno pa v okviru metode oprostitve, pri kateri se izgube ne zmanjšajo, ni nobenega tveganja za ekonomsko dvojno obdavčenje prejetih dividend. Nepovrnitev se izravna z neupoštevanjem dividend pri določitvi davčne osnove.

89 V teh okoliščinah je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 63 PDEU razlagati tako, da ne nasprotuje uporabi metode oprostitve obdavčenja za dividende, ki jih razdelijo družbe rezidentke drugih držav članic in tretjih držav, če se za dividende, ki jih razdelijo družbe, ki so rezidentke v isti državi članici kot družba prejemnica, uporablja metoda odbitka in če v primeru, da ima ta družba prejemnica izgube, metoda odbitka povzroči, da se davek, ki ga je plačala družba razdeljevalka rezidentka, v celoti ali delno povrne.

Tretje in četrto vprašanje

90 Ob upoštevanju odgovora na drugo vprašanje na tretje in četrto vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

91 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 stališ, Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

1. Združljivost nacionalnih predpisov – kakršni so ti iz postopka v glavni stvari, v skladu s katerimi družba rezidentka države članice ne more odbiti davkov od dohodkov pravnih oseb, ki so jih v drugi državi članici ali tretji državi plačale kapitalske družbe, ki so izplačale dividende, ker so te dividende v prvi državi članici oproščene davka, če izhajajo iz najmanj 10%odstotnega deleža kapitala družbe razdeljevalke dividend, pri čemer je v obravnavani zadevi dejanski delež kapitalske družbe, ki dividende prejme, več kot 90%odstoten in je bila družba prejemnica ustanovljena v skladu s predpisi tretje države – s pravom Unije je treba presojati z vidika člena 63 PDEU in 65 PDEU.

2. Člen 63 PDEU je treba razlagati tako, da ne nasprotuje uporabi metode oprostitve obdavčenja za dividende, ki jih razdelijo družbe rezidentke drugih držav članic in tretjih držav, če se za dividende, ki jih razdelijo družbe, ki so rezidentke v isti državi članici kot družba prejemnica, uporablja metoda odbitka in če v primeru, da ima ta družba prejemnica izgube, metoda odbitka povzroči, da se davek, ki ga je plačala družba razdeljevalka rezidentka, v celoti ali delno povrne.

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.