

Downloaded via the EU tax law app / web

SODBA SODIŠ?A (peti senat)

z dne 8. marca 2001(*)

„Svoboda ustanavljanja – Prost pretok kapitala – Akontacija davka od dobi?ka pravnih oseb za dobi?ek, ki ga svoji mati?ni družbi izpla?a h?erinska družba – Mati?na družba s sedežem v drugi državi ?lanici – Kršitev prava Skupnosti – Tožba na restitucijo ali odškodninska tožba – Obresti“

V združenih zadevah C-397/98 in C-410/98,

katerih predmet sta predloga High Court of Justice (Anglija in Wales), Chancery Division (Združeno kraljestvo), naslovljena na Sodiš?e, naj na podlagi ?lena 177 Pogodbe ES v postopku v glavni stvari, ki poteka pred navedenim sodiš?em, med,

Metallgesellschaft Ltd in drugi (C-397/98),

Hoechts AG,

Hoechts (UK) Ltd (C-410/98)

in

Commissioners of Inland Revenue,

HM Attorney General,

sprejme predhodno odlo?bo o razlagi ?lenov 6 in 52 Pogodbe ES (ki sta postala ?len 12 ES in 43 ES), ?lena 58 Pogodbe ES (ki je postal ?len 48 ES) in/ali ?lena 73b Pogodbe ES (ki je postal ?len 56 ES),

SODIŠ?E (peti senat),

v sestavi A. La Pergola, predsednik senata, M. Wathelet (poro?evalec), D. A. O. Edward, P. Jann in L. Sevón, sodniki,

generalni pravobranilec: N. Fennelly,

sodna tajnica: L. Hewlett, administratorica,

ob upoštevanju pisnih stališ?, ki so jih predložili:

- za Metallgesellschaft Ltd in druge J. Gardiner, QC, in F. Fitzpatrick, barrister, po naro?ilu Slaughter and May, solicitors,
- za Hoechst AG in Hoechts (UK) Ltd M. Barnes, QC, po naro?ilu Slaughter and May, solicitors,
- za vlado Združenega kraljestva J. E. Collins, zastopnik, skupaj z D. Wyattom, QC, in R. Singh, barrister,
- za nizozemsko vlado M. A. Fierstra, zastopnik,

- za finsko vlado H. Rotkirch in T. Pynnä, zastopnika,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal, H. Michard in M. Patakia, zastopniki,

ob upoštevanju poročila za obravnavo,

po predstavitvi ustnih stališč, ki so jih na obravnavi dne 25. maja 2000 podali J. Gardiner in F. Fitzpatrick, ki zastopata Metallgesellschaft Ltd in druge, M. Barnes, ki zastopa Hoechts AG in Hoechts (VB), G. Amodeo, zastopnik vlade Združenega kraljestva, skupaj z D. Wyattom, B. Muttelsee - Schön, zastopnica nemške vlade, S. Seam, zastopnik francoske vlade, M. A. Fierstra, zastopnik nizozemske vlade ter R. Lyal in H. Mischard, ki zastopata Komisijo,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi dne 12. septembra 2000,

izreka naslednjo

Sodbo

1 High Court of Justice (Anglija in Wales), Chancery Division, je s sklepoma z dne 2. oktobra 1998, ki ju je sodno tajništvo Sodišča prejelo 6. novembra (C-397/98) oziroma 17. novembra (C-410/98) 1998, na podlagi člena 177 Pogodbe ES (ki je postal člen 234 ES) predložilo pet vprašanj za predhodno odločanje o razlagi členov 6 in 52 Pogodbe ES (ki sta postala člena 12 ES in 43 ES), člena 58 Pogodbe ES (ki je postal člen 48 ES) in/ali člena 73b Pogodbe ES (ki je postal člen 56 ES).

2 Ta vprašanja so se postavila v postopku med, na eni strani, Metallgesellschaft Ltd, Metallgesellschaft AG, Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG in The Metal and Commodity Company Ltd (v nadaljevanju: Metallgesellschaft in drugi) v zadevi C-397/98 ter Hoechts AG in Hoechts (VB) Ltd (v nadaljevanju: Hoechts in drugi) v zadevi C-410/98 in, na drugi strani, Commissioners of Inland Revenue o obveznosti družb, rezidentov Združenega kraljestva, da plačajo akontacijo davka od dobička pravnih oseb za tiste dividende, ki so bile izplačane njihovim matičnim družbam.

Nacionalni pravni okvir

3 Po določbah Dela I Income and Corporation Taxes Act 1988 (zakon iz leta 1988 o davkih na dohodek in davkih od dobička pravnih oseb, v nadaljevanju: ICTA) mora davek od dobička pravnih oseb („corporation tax“) za vsako obračunsko obdobje plačati vsaka družba, ki je rezident Združenega kraljestva, kot tudi tista, ki ni rezident Združenega kraljestva, pa tam opravlja gospodarske dejavnosti prek podružnice ali zastopstva.

4 Obračunsko obdobje ima v skladu s členom 12 ICTA naeloma dvanajst mesecev. Za računovodska obdobja, ki so se končala do 1. oktobra 1993, je bilo treba davek od dobička pravnih oseb plačati bodisi devet mesecev po koncu obračunskega obdobja bodisi en mesec po izdaji odločbe o odmeri davka za to obdobje. Za računovodska obdobja, ki so se končala po 1. oktobru 1993, pa je bilo treba davek od dobička pravnih oseb plačati devet mesecev in en dan po koncu obračunskega obdobja.

Akontacija davka od dobička pravnih oseb („advance corporation tax“)

5 Vsaka družba, rezident Združenega kraljestva, ki izvede določena izplačila, kot na primer izplačilo dividend delničarjem, mora v skladu s členom 14 ICTA plačati akontacijo davka od

dobiška pravnih oseb („advance corporation tax“, v nadaljevanju: ACT), ki se izplačuna na podlagi zneska, ki je enak znesku ali vrednosti izvedenega izplačila.

6 Treba je opozoriti, da ACT ni znesek, ki se plača od dividende – te se izplačajo v celoti –, ampak je davek od dobiška pravne osebe, ki je dividende izplačala, plača pa se vnaprej in se nato poračuna z glavnim davkom od dobiška pravnih oseb („mainstream corporation tax“, v nadaljevanju: MCT), ki se plačuje za vsako obračunsko obdobje.

7 Vsaka družba mora za vsako trimeseje predložiti izjavo, v kateri navede znesek vseh izplačil v tem obdobju in znesek, ki ga je treba plačati kot ACT. ACT od izplačil je treba poravnati v petnajstih dneh po koncu trimeseja, v katerem je bilo izplačilo izvedeno.

8 ACT, ki ga je neka družba plačala od izplačil v danem obračunskem obdobju, je treba v skladu s členoma 239 in 240 ICTA na celoma, ob pridržku pravice do odpovedi navedene družbe, poravnati bodisi z zneskom MCT, ki ga mora družba plačati za to obdobje, bodisi ga prenesti na hčerinske družbe te družbe, ki ga lahko potem poravnajo z zneskom MCT, ki ga morajo same plačati. Če družbi v zadevnem obračunskem obdobju ni treba plačati nobenega davka od dobiška pravnih oseb (na primer zato, ker so prihodki nezadostni), lahko ACT poračuna bodisi z davkom od dobiška pravnih oseb, ki ga bo treba plačati v kasnejših obračunskih obdobjih, bodisi zahteva, da se ta poravn prenese na prejšnja računovodska obdobja.

9 Medtem ko je treba MCT plačati devet mesecev ali devet mesecev in en dan po koncu obračunskega leta, odvisno od tega, ali gre za obdobje pred 1. oktobrom 1993 ali po njem, pa je treba ACT plačati v petnajstih dneh po koncu trimeseja, v katerem je bilo izplačilo izvedeno. ACT se torej vedno plača pred tem, ko je treba plačati MCT, s katerim se običajno poračuna. Predložitveno sodišče poudarja, da je uinek tega, da družba, ki je izplačala dividende, plača davek od dobiška pravnih oseb od izplačanih dividend za od osem mesecev in pol (če se izplačila izvede zadnji dan obdobja) do enega leta ter pet mesecev in pol (če se izplačila izvede prvi dan obdobja) vnaprej.

10 Ker je ACT takrat, kadar za zadevno obdobje ni treba plačati nobenega MCT, mogoče poravnati s prihodki, realiziranimi v kasnejših obračunskih obdobjih, predložitveno sodišče opozarja, da se v tem primeru vnaprejšnje plačilo dejansko izvede za še daljše obdobje, v nekaterih primerih celo za nedoločeno čas.

Davčni dobropis („tax credit“)

11 Družbi, rezidentu Združenega kraljestva, ni treba plačati davka od dobiška pravnih oseb od dividend, ki jih je prejela od neke druge družbe, prav tako rezidenta Združenega kraljestva (člen 208 ICTA). Zato pomeni vsako ACT podvrženo izplačilo dividend ene rezidenčne družbe drugi rezidenčni družbi davčni dobropis („tax credit“) v korist družbe, ki prejme dividende (člen 231(1) ICTA).

12 Tak davčni dobropis je enak znesku ACT, ki ga družba izplačnica dividend plača iz naslova tega izplačila (člen 231(1) ICTA).

13 Kadar neka družba, rezident Združenega kraljestva, od svoje rezidenčne hčerinske družbe prejme izplačilo, ki jo upravičuje do davčnega dobropisa, lahko znesek ACT, ki ga je plačala njena hčerinska družba, odšteje od zneska ACT, ki ga mora sama plačati, kadar svojim delničarjem izplača dividende, s tem da ACT plača le od presežnega zneska.

14 Kadar neka družba, rezident Združenega kraljestva, ki je v celoti izvzeta iz plačila MCT, od neke rezidenčne hčerinske družbe prejme dividende, za katere je bil plačan ACT, ima pravico do

povračila v višini zneska, ki je enak davčnemu dobropisu (člen 231(2) ICTA).

15 Družbe, ki niso rezidenti Združenega kraljestva in tam ne izvajajo gospodarskih dejavnosti prek podružnice ali zastopstva, niso zavezane plačilu davka od dobička pravnih oseb. Vendar pa so na celoma zavezane plačilu davka od dohodka v Združenem kraljestvu („income tax“), in sicer od prihodkov, ustvarjenih v tej državi članici, kar vključuje tudi dividende, ki jim jih izplačajo njihove rezidentne hčerinske družbe.

16 Vendar pa nerezidentna mati družba, čeprav na celoma ni upravičena do davčnega dobropisa, razen če tako določajo zadevne določbe sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja med Združenim kraljestvom in njeno rezidentno državo, po členu 233(1) ICTA v Združenem kraljestvu ni zavezana plačilu davka od dohodka od dividend, ki ji jih je izplačala njena rezidentna hčerinska družba.

17 Če pa je nasprotno nerezidentna mati družba po sporazumu o izogibanju dvojnega obdavčevanja med Združenim kraljestvom in njeno rezidentno državo upravičena do davčnega dobropisa, pa je v Združenem kraljestvu zavezana plačilu davka od dohodka od dividend, ki ji jih je izplačala njena hčerinska družba.

18 Sporazum o izogibanju dvojnega obdavčevanja med Združenim kraljestvom in Zvezno republiko Nemčijo, sklenjen dne 26. novembra 1964 in spremenjen 23. marca 1970, v Nemčiji rezidentnim družbam s kapitalsko udeležbo v družbah, ki so rezidenti Združenega kraljestva in od katerih prve družbe prejemajo dividende, ne daje pravice do davčnega dobropisa.

19 Zato neka mati družba s sedežem v Nemčiji, ki od svoje hčerinske družbe, rezidenta Združenega kraljestva, prejema plačilo ACT podvržena izplačila, v Združenem kraljestvu nima pravice do davčnega dobropisa v višini plačane ACT, po davčni zakonodaji Združenega kraljestva pa tam tudi ni zavezana plačilu davka za dividende, ki jih prejme od svoje rezidentne hčerinske družbe.

20 Kadar je neka mati družba, ki ni rezident Združenega kraljestva, po sporazumu o izogibanju dvojnega obdavčevanja med Združenim kraljestvom in njeno rezidentno državo upravičena do davčnega dobropisa, lahko zahteva, da se ta davčni dobropis poravnava z davkom od dohodka, ki ga mora od dividend, ki jih prejme od svoje hčerinske družbe, plačati v Združenem kraljestvu in, če znesek davčnega dobropisa presega znesek davka, povračilo presežnega zneska. V primeru zavrnitve te zahteve ima družba, ki jo je podala, pravico do pravnega varstva pred Special Commissioners ali pred General Commissioners, potem pa, odvisno od primera, tudi pred High Court.

Odločitev za skupinsko obdavčitev („Group Income Election“)

21 Po členu 247 ICTA se lahko družbi, rezidentki Združenega kraljestva, pri katerih je ena najmanj 51-odstotno udeležena v drugi, odločita za režim skupinske obdavčitve („Group Income Election“).

22 Sprejem takega režima pomeni, da hčerinska družba ne plača ACT od dividend, ki jih je izplačala svoji mati družbi, razen če izjavi, da želi, da se režim skupinske obdavčitve ne uporablja za določeno izplačilo dividend.

23 Zahtevo za skupinsko obdavčitev je treba podati pred Inspector of Taxes. Če jo ta zavrne, lahko družba, ki je zahtevo vložila, to odločitev izpodbija pred Special Commissioners ali pred General Commissioners, zatem pa se lahko odloči še za vložitev pritožbe glede pravnih vprašanj na High Court.

24 Če hčerinska družba, rezident Združenega kraljestva, v okviru režima skupinske obdavčitve izplača dividende matični družbi, ki je prav tako rezident Združenega kraljestva, hčerinska družba ne plača nobenega ACT, matična družba pa nima pravice do davčnega dobropisa. Skupina družb namreč za iste dividende ne more sočasno uživati režima skupinske obdavčitve in davčnega dobropisa.

25 Treba je pojasniti, da je člen 31 Finance Act 1998 (zakona o financah iz leta 1998) s 6. aprilom 1999 razveljavil ACT. Pred tem datumom je torej veljal pravni okvir, opisan v odstavkih od 5 do 24 te sodbe.

Dejansko stanje v postopku v glavni stvari

26 Metallgesellschaft Ltd in The Metal and Commodity Company Ltd, rezidentni družbi Združenega kraljestva, sta v zadevi C-397/98 svojima matičnima družbama s sedežema v Nemčiji, Metallgesellschaftu AG in Metallgesellschaftu Handel & Beteiligungen AG, izplačali dividende in sta zato morali plačati ACT. Zatem pa sta navedeni hčerinski družbi ACT odšteli od MCT, ki sta ga morali plačati.

27 Metallgesellschaft in drugi so Commissioners of Inland Revenue tožili pred High Court of Justice (Anglija in Wales), Chancery Division, in sicer so navajali, da jim je nastala škoda, ker so bila izplačala dividend, ki sta jih hčerinski družbi izplačali matičnima družbama, podvržena ACT. Postopek v glavni stvari se nanaša na zneske ACT, ki jih je od 16. aprila 1974 do 1. novembra 1995 plačal Metallgesellschaft Ltd, od 11. aprila 1991 do 13. oktobra 1995 pa The Metal Commodity Company Ltd.

28 Hoechts (UK) Ltd, rezidentna družba Združenega kraljestva, je v zadevi C?410/98 svoji matični družbi s sedežem v Nemčiji, Hoechst AG, izplačala dividende in je v Združenem kraljestvu zato plačala ACT. Nato je lahko ACT odštela od MCT, ki ga je morala plačati.

29 Tudi Hoechts in drugi so Commissioners of Inland Revenue tožili pred High Court of Justice (Anglija in Wales), Chancery Division, in sicer so navajali, da jim je nastala škoda, ker so bila izplačala dividend, ki jih je Hoechts (UK) Ltd od 16. januarja 1989 do 26. aprila 1994 izplačal Hoechts AG, podvržena ACT. Postopek v glavni stvari se nanaša na zneske ACT, izplačane od 14. aprila 1989 do 13. julija 1994.

30 V obeh postopkih v glavni stvari matične družbe navajajo, da je njihovim hčerinskim družbam, ker niso imele možnosti, odločiti se za režim skupinske obdavčitve, ki bi jim omogočil, da bi se izognile plačilu ACT, nastala škoda zaradi slabšega likvidnostnega položaja, kar pa se ni zgodilo hčerinskim družbam matičnih družb, ki so rezidenti Združenega kraljestva, ker so z odločitvijo za režim skupinske obdavčitve do datuma plačila, dolgovanega MCT, lahko obdržale zneske, ki bi jih morale sicer plačati iz naslova ACT od izplačala dividend njihovim matičnim družbam. Menijo, da pomeni ta škoda posredno diskriminacijo glede na državljanstvo, kar je v nasprotju s Pogodbo ES.

31 Podredno pa Metallgesellschaft AG in Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG v zadevi C-397/98 navajata, da bi morala biti upravičena do davčnega dobropisa vsaj za del ACT, ki sta ga plačali njuni rezidentni hčerinski družbi, in sicer podobnega tistemu, do katerega ima

pravico v Združenem kraljestvu reziden?na mati?na družba ali v Združenem kraljestvu nereziden?na družba, ki pa ima pravico do dav?nega dobropisa po sporazumu o izogibanju dvojnega obdav?evanja.

32 Hoechts AG pa v zadevi C-410/98 podredno zahteva, ?e bi Sodiš?e ugotovilo, da Hoechts (VB) Ltd nima pravice do povra?ila obresti od pla?anega ACT, da se mu prizna pravica do dav?nega dobropisa v višini ACT ali do zneska, enakovrednega dav?nim dobropisom, ki bi jih prejela na Nizozemskem reziden?na mati?na družba. Po mnenju Hoechtsa AG je dejstvo, da dav?na zakonodaja Združenega kraljestva dav?ne dobropise za nereziden?ne mati?ne družbe, katerih reziden?ne h?erinske družbe so pla?ale ACT, predvideva le v primeru, ?e tako dolo?a sporazum o izogibanju dvojnega obdav?evanja, kar je primer pri sporazumu med Združenim kraljestvom in Kraljevino Nizozemsko, ne pa tudi pri sporazumu med Združenim kraljestvom in Zvezno republiko Nem?ijo, neupravi?ena diskriminacija med družbami, ki so rezidenti različnih držav ?lanic, to pa je v nasprotju s Pogodbo.

Vprašanja za predhodno odlo?anje

33 Glede na to, da je rešitev spora pred High Court of Justice (Anglija in Wales), Chancery Division, odvisna od razlage prava Skupnosti, je to sodiš?e prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo ta vprašanja, ki so enaka v obeh zadevah:

„1) Ali je v okoliš?inah, ki jih navaja predložitveni sklep, dejstvo, da zakonodaja neke države ?lanice dovoljuje odlo?anje za režim skupinske obdav?itve [ki neki h?erinski družbi omogo?a izpla?ilo dividend svoji mati?ni družbi, ne da bi morala za to pla?ati akontacijo davka od dobi?ka pravnih oseb („ACT“)] le v primeru, ?e sta tako h?erinska družba kot mati?na družba rezidenta te države ?lanice, združljivo s pravom Skupnosti, zlasti s ?leni 6, 52, 58 in/ali 73b Pogodbe ES?

2) ?e je odgovor na prvo vprašanje negativen, ali zgoraj navedene dolo?be Pogodbe ES h?erinski družbi neke mati?ne družbe s sedežem v drugi državi ?lanici dajejo pravico do restitucije in/ali lahko navedena mati?na družba zahteva znesek od obresti na ACT, ki ga je pla?ala h?erinska družba, s tem da po nacionalni zakonodaji nima pravice do odlo?itve za režim skupne obdav?itve, ali pa je mogo?e tak znesek, ?e sploh, zahtevati le z odškodninsko tožbo na podlagi na?el, ki jih je Sodiš?e Evropskih skupnosti opredelilo v sodbah z dne 5. marca 1996 v zadevah Brasserie du pêcheur in Factortame (C-46/93 in C-48/93, Recueil, str. I-1029) ter z dne 22. aprila 1997 v zadevi Sutton (C-66/95, Recueil, str. I-2163); ali mora v obeh primerih nacionalno sodiš?e prisoditi povrnitev škode, ?etudi se po nacionalni zakonodaji na glavnice, ki se tože?im strankam ne dolgujejo ve?, obresti ne da prisoditi (bodisi neposredno z vzpostavitvijo prejšnjega stanja bodisi prek odškodnine)?

3) Ali je v okoliš?inah, ki jih navaja predložitveni sklep, dejstvo, da organi neke države ?lanice neki družbi, rezidentu druge države ?lanice, odrekajo upravi?enost do kakršnega koli dav?nega dobropisa, po drugi strani pa jo podeljujejo družbam rezidentom po sporazumih o izogibanju dvojnega obdav?evanja, ki jih je sklenila s temi drugimi državami ?lanicami, pa tudi družbam, ki imajo sedež v nekaterih drugih državah ?lanicah, združljivo z zgoraj navedenimi dolo?bami Pogodbe ES?

4) ?e je odgovor na tretje vprašanje nikalen, ali bi bila morala prva država ?lanica biti in ostati zavezana v obdobjih, ki so relevantna za namen te zadeve, taki družbi zagotoviti dav?ni dobropis in ali bi morala to storiti pod enakimi pogoji, kot veljajo za reziden?ne družbe ali za družbe, rezidente držav ?lanic, ki upravi?enost do teh dav?nih dobropisov predvidevajo v njihovih sporazumih o izogibanju dvojnega obdav?evanja?

5) Ali se lahko neka država ?lanica v odgovor na navedeno zahtevo po restituciji, po dav?nem

dobropisu ali odškodnini sklicuje na to, da tože?e stranke niso upravi?ene do povrnitve ali da bi bilo treba njihov zahtevek zmanjšati, in sicer zato, ker bi se – kljub nasprotnim nacionalnim predpisom – po nacionalnem pravu morale odlo?iti za režim skupinske obdav?itve ali pa zahtevati dav?ni dobropis, in se potem zoper odlo?itev Inspector of Taxes o zavrnitvi izbire ali zahteve pritožiti na Commissioners ter po potrebi na sodiš?e, pri tem pa se sklicevati na primarnost in neposredni u?inek dolo?b prava Skupnosti?“

34 Predsednik Sodiš?a je zadevi C-397/98 in C-410/98 s sklepom z dne 14. decembra 1998 v pisnem in ustnem postopku ter kon?ni sodbi združil.

Prvo vprašanje za predhodno odlo?anje

35 S prvim vprašanjem predložitveno sodiš?e v bistvu sprašuje, ali je v nasprotju s ?leni 6, 52, 58 in/ali 73b Pogodbe, ?e dav?na zakonodaja neke države ?lanice, kakršna je tista iz postopka v glavni stvari, reziden?nim družbam te države daje možnost, da uživajo režim obdav?itve, ki jih omogo?a, da mati?ni družbi, kadar je ta prav tako rezident te države ?lanice, izpla?ajo dividende, ne da bi pri tem morale pla?ati akontacijo davka od dobi?ka pravnih oseb, ne dovoljuje pa tega takrat, kadar ima njihova mati?na družba sedež v neki drugi državi ?lanici.

36 Po mnenju Metallgesellschaft in drugih zadevna nacionalna zakonodaja iz postopka v glavni stvari družbe, rezidentke druge države ?lanice, odvr?a od ustanovitve h?erinskih družb v Združenem kraljestvu in zato pomeni neupravi?eno omejitev svobode ustanavljanja. Šele podredno pa navajajo, da naj bi bila ta zakonodaja tudi v nasprotju z dolo?bami Pogodbe v zvezi s prostim pretokom kapitala.

37 Predhodno je treba opozoriti, da je treba sistem neposredne obdav?itve, ?etudi je ta v pristojnosti držav ?lanic, po ustaljeni sodni praksi kljub temu izvajati tako, da se spoštuje pravo Skupnosti, in se vzdržati vsakršne diskriminacije na podlagi državljanstva (glej sodbe z dne 11. avgusta 1995 v zadevi Wielcokx, C?80/94, Recueil, str. I-2493, to?ka 16; z dne 27. junija 1996 v zadevi Asscher, C?107/94, Recueil, str. I-3089, to?ka 36; z dne 29. aprila 1999 v zadevi Royal Bank of Scotland, C-311/97, Recueil, str. I-2651, to?ka 19, in z dne 13. aprila 2000 v zadevi Baars, C-251/98, Recueil, str. I-2787, to?ka 17).

38 Iz sodne prakse Sodiš?a izhaja, da se ?len 6 Pogodbe, ki vsebuje splošno na?elo o prepovedi vsakršne diskriminacije na podlagi državljanstva, neodvisno uporablja le v situacijah, ki jih ureja pravo Skupnosti in v zvezi s katerimi Pogodba ne vsebuje kakšnega posebnega pravila o nediskriminaciji (glej sodbe z dne 30. maja 1989 v zadevi Komisija proti Gr?iji, 305/87, Recueil, str. 1461, to?ki 12 in 13; z dne 12. aprila 1994 v zadevi Halliburton Services, C-1/93, Recueil, str. I-1137, to?ka 12; in zgoraj navedeni sodbi Royal Bank of Scotland, to?ka 20, in Baars, to?ka 23).

39 Nesporno je, da je bilo na?elo nediskriminacije na podro?ju pravice do ustanavljanja izvedeno s ?lenom 52 Pogodbe (glej zgoraj navedeno sodbo Halliburton Services, to?ka 12; sodbo z dne 29. februarja 1996 v zadevi Skanavi in Chryssanthakopoulos, C-193/94, Recueil, str. I-929, to?ka 21, in zgoraj navedeno sodbo Baars, to?ka 24).

40 Zato se ?len 6 Pogodbe za zadeve iz postopkov v glavni stvari ne uporablja. Ali zakonodaja, kakršna je ta iz postopkov v glavni stvari, vsebuje neupravi?eno omejitev svobode ustanavljanja, je treba torej najprej presoditi glede na ?len 52 Pogodbe.

41 ?len 52 Pogodbe je ena temeljnih dolo?b prava Skupnosti in se v državah ?lanicah neposredno uporablja od konca prehodnega obdobja. Po tej dolo?bi pomeni svoboda ustanavljanja državljanov ene države ?lanice na ozemlju druge države ?lanice pravico za?eti in opravljati dejavnost kot samozaposlena oseba, kot tudi pravico do ustanovitve in vodenja podjetij

pod pogoji, ki jih za svoje državljane določa zakonodaja države, kjer se taka ustanovitev izvede. Odprava omejitev svobode ustanavljanja se nanaša na omejitve za ustanovitev zastopstev, podružnic ali hčerinskih družb, ki jih na ozemlju neke države članice ustanovijo državljani druge države članice (glej sodbo z dne 28. januarja 1986 v zadevi Komisija proti Franciji, 270/83, Recueil, str. 273, točka 13, in zgoraj navedeno Royal Bank of Scotland, točka 22).

42 Tako opredeljena svoboda ustanavljanja v skladu s členom 58 Pogodbe pomeni za družbe, ustanovljene v skladu z zakonodajo posamezne države članice, ki imajo statutarni sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Skupnosti, pravico do izvajanja njihovih dejavnosti v tej državi članici prek hčerinske družbe, podružnice ali zastopstva (glej sodbe z dne 16. julija 1998 v zadevi ICI, C-264/96, Recueil str. I-4695, odstavek 20 in citirana sodna praksa, ter z dne 21. septembra 1999 v zadevi Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil str. I-6161, odstavek 35). Glede družb je treba v tem kontekstu omeniti, da njihov prej navedeni sedež služi, podobno kot je to državljanstvo pri fizičnih osebah, kot navezna okoliščina na pravni red neke države (glej zgoraj navedeni sodbi ICI, točka 20 in citirana sodna praksa, ter Saint-Gobain ZN, odstavek 36). Priznanje, da lahko država članica, v kateri naj bi se ustanovitev izvedla, svobodno uporablja različno obravnavo samo zato, ker je sedež neke družbe v neki drugi državi članici, bi torej členu 52 Pogodbe v celoti odvzelo njen smisel (zgoraj navedena sodba Komisija proti Franciji, točka 18).

43 V tej zvezi je treba opozoriti, da zadevna zakonodaja iz postopkov v glavni stvari z možnostjo odločitve za režim skupinske obdavčitve uvaja različno obravnavo hčerinskih družb, rezidentov Združenega kraljestva, in sicer glede na to, ali ima njihova matična družba sedež v Združenem kraljestvu ali ne. Reзиденčne hčerinske družbe tistih družb, ki imajo sedež v Združenem kraljestvu, so namreč pod določenimi pogoji upravičene do režima skupinske obdavčitve in tako oproščene plačila ACT, kadar svojim matičnim družbam izplačajo dividende. Ta ugodnost pa po drugi strani ne velja za rezidenčne hčerinske družbe tistih družb, ki nimajo sedeža v Združenem kraljestvu in ki morajo v vsakem primeru plačati ACT, kadar svojim matičnim družbam izplačajo dividende.

44 Nesporno je, da ima zaradi tega hčerinska družba neke matične družbe, rezidenta Združenega kraljestva, likvidnostno prednost, saj obdrži zneske, ki bi jih sicer morala plačati od ACT, in to do takrat, ko mora plačati MCT, to je v obdobju od najmanj osmih mesecev in pol do največ sedemnajstih mesecev in pol, odvisno od datuma izplačila, oziroma za še daljše obdobje, kadar MCT za zadevno obračunsko obdobje ni treba plačati, ker se ACT lahko poravnava z davkom od dobička pravnih oseb, ki ga je treba plačati v nadaljnjih obračunskih obdobjih.

45 Po mnenju vlade Združenega kraljestva ter finske in nizozemske vlade je različno davčno obravnavanje hčerinskih družb, rezidentov Združenega kraljestva, glede na to, ali je njihova matična družba rezident te države članice ali ne, objektivno utemeljeno.

46 Prvič, vlada Združenega kraljestva navaja, da položaj rezidenčnih hčerinskih družb rezidenčnih matičnih družb ni primerljiv s položajem rezidenčnih hčerinskih družb nerezidenčnih matičnih družb.

47 Kar zadeva rezidenčne hčerinske družbe rezidenčnih matičnih družb, vlada Združenega kraljestva navaja, da se, četudi odločitev za režim skupinske obdavčitve hčerinsko družbo izvzame od plačila ACT, kadar svoji matični družbi izplača dividende, to izplačilo le časovno odloži, saj bo morala matična družba kot rezident sama plačati ACT, ko bo izvedla izplačilo, za katera se ta plača. Obveznost plačila ACT ob izplačilu dividend se torej prenese s hčerinske na matično družbo, oprostitev, ki jo uživa hčerinska družba, pa se izravna s plačilom ACT, ki ga mora plačati matična družba.

48 Nasprotno pa se po mnenju vlade Združenega kraljestva v primeru, ko bi bile rezidenčne hčerinske družbe in njihove nerezidenčne matične družbe upravičene do režima skupinske

obdavčitve, v Združenem kraljestvu ACT sploh ne bi plačal. Hčerinska družba bi bila plačala ACT ob izplačilu dividend mati ni družbi oproščena, ne da bi bila ta oprostitvev izravnana s kasnejšim plačilom ACT s strani nerezidenčne mati ne družbe, ko bi ta izvedla izplačilo, ker slednja ni podvržena plačilu davka od dobička pravnih oseb v Združenem kraljestvu in tako tudi ne plačilo ACT.

49 Nizozemska vlada navaja, da je to, da neka država članica le rezidenčnim mati nim družbam daje možnost za odločanje za režim, kot je skupinska obdavčitev, združljivo z načelom teritorialnosti, saj se država, četudi se s takim režimom odreka pridobitvi davka od hčerinske družbe, ne odreka svoji pravici do take obdavčitve, ker je učinek navedenega režima le v preložitvi plačila ACT na neko drugo raven znotraj iste skupine družb. Nasprotno pa se, če bi bila oprostitvev plačila ACT, ki izhaja iz režima skupinske obdavčitve, zagotovljena hčerinskim družbam nerezidenčnih mati nih družb v Združenem kraljestvu, v Združenem kraljestvu od transakcij znotraj skupine ne bi plačal noben ACT, saj se druge družbe skupine nahajajo v drugi državi članici in niso zavezane plačilu davka od dobička pravnih oseb v Združenem kraljestvu; in bi to pomenilo izogibanje plačilu davka.

50 Finska vlada prav tako ocenjuje, da bi zagotavljanje možnosti hčerinskim družbam nerezidenčnih mati nih družb v Združenem kraljestvu, da se odločijo za režim skupinske obdavčitve, navedenim hčerinskim družbam omogočilo izogniti se davkom v Združenem kraljestvu, saj njihove mati ne družbe v tej državi članici niso zavezane plačilu davka.

51 Taki argumentaciji ni mogoče slediti.

52 Prvič, ker ACT nikakor ni davek na dividende, ampak vnaprejšnje plačilo davka od dobička pravnih oseb, ni res, da bi, če bi se rezidenčnim hčerinskim družbam nerezidenčnih mati nih družb dalo možnost, da se odločijo za režim skupinske obdavčitve, to hčerinskim družbam omogočilo izogibanje plačilu davka v Združenem kraljestvu od dobička, izplačanega v obliki dividend.

53 Del davka od dobička pravnih oseb, ki ga mora rezidenčna hčerinska družba v okviru režima skupinske obdavčitve plačati vnaprej takrat, ko svoji mati ni družbi izplača dividende, se namreč načeloma poravnata takrat, ko mora hčerinska družba plačati MCT, ki mu je zavezana. V tej zvezi je treba spomniti, da je rezidenčna hčerinska družba neke družbe, ki je rezident neke druge države članice, v Združenem kraljestvu podvržena plačilu MCT od dobička enako kot rezidenčna družba neke prav tako rezidenčne mati ne družbe.

54 Posledično bi zagotavljanje možnosti rezidenčnim hčerinskim družbam nerezidenčnih mati nih družb, da se odločijo za režim skupinske obdavčitve, vodilo izključno v to, da bi se jim omogočilo ohraniti zneske, ki bi jih morale sicer plačati kot ACT, in sicer do takrat, ko bi morale plačati MCT, tako pa bi uživale enako likvidnostno prednost, kot je tista, ki jo uživajo rezidenčne hčerinske družbe rezidenčnih mati nih družb, ne da bi – ob predpostavki enake osnove za odmero davka – med zneski MCT, ki so jim zavezane tako ene kot druge, obstajala kakšna druga razlika za isto obračunsko obdobje.

55 Drugič, dejstvo da nerezidenčna mati na družba v nasprotju z neko rezidenčno mati no družbo ne bo podvržena plačilu ACT, ko bo izplačala dividende, ne more biti argument za zavrnitev možnosti oprostitve od plačila ACT rezidenčni hčerinski družbi nerezidenčne mati ne družbe, kadar ta slednji izplača dividende.

56 Treba je namreč opozoriti, da nezavezanost nerezidenčne mati ne družbe plačilu ACT izhaja iz dejstva, da v Združenem kraljestvu ni zavezana plačilu davka od dobička pravnih oseb, saj je za plačilo tega davka zavezana v državi svoje ustanovitve. Razumljivo je torej, da neki

družbi ni treba plažati akontacije nekega davka, ki ji ga nikoli ne bo treba plažati.

57 Tretjiž, kar zadeva nevarnost izogibanja plažilu davka, je treba spomniti, da, kot je Sodišže razsodilo, ustanovitev neke družbe zunaj Združenega kraljestva sama po sebi še ne implicira tudi izogibanja plažilu davka, saj za zadevno družbo v vsakem primeru velja davžna zakonodaja države ustanovitve (glej zgoraj navedeno sodbo ICI, tožka 26).

58 Poleg tega se zdi, da je za davžno pravo Združenega kraljestva tudi pri rezidenžnih matižnih družbah sprejemljivo, da družbe, ki so se odložile za režim skupinske obdavžitve, na koncu ne plažajo ACT. V doloženih primerih namrež matižna družba, ki so ji bile izplažane dividende, po tem davžnem režimu sama ne plaž a nobenega ACT. Lahko na primer ne izvede nobenega izplažila, podvrženega plažilu ACT, ali izvede izplažila v okviru režima skupinske obdavžitve, ki bi bila sicer podvržena plažilu ACT. Podvrženost rezidenžne matižne družbe neke rezidenžne hžerinske družbe plažilu ACT torej tudi ne kompenzira vedno oprostitve njene hžerinske družbe obveznosti plažila ACT, ki izhaja iz odložitve za režim skupinske obdavžitve.

59 etrtiž in zadnjiž, kar zadeva izgubo prihodkov davžnih organov Združenega kraljestva, ki izhaja iz omogožanja rezidenžnim hžerinskim družbam nerezidenžnih matižnih družb, da se odložijo za režim skupinske obdavžitve in da so na ta nažin oprošžene plažila ACT, se je dovolj spomniti, da se po ustaljeni sodni praksi zmanjšanja davžnih prihodkov ne more šteti za nujni razlog v splošnem interesu, na katerega se je mogože sklicevati za upraviževanje nekega ukrepa, ki je naželoma v nasprotju z eno od temeljnih svobošžin (v zvezi s žlenom 52 Pogodbe glej zgoraj navedeno sodbo ICI, tožka 28).

60 Posledižno, kot to navaja generalni pravobranilec v odstavku 25 svojih sklepnih predlogov, razlikovanje davžnega režima med matižnimi družbami glede na to, ali so ali niso rezidenti, ne more upravižiti zavrnitve davžne ugodnosti v Združenem kraljestvu rezidenžnim hžerinskim družbam matižnih družb, ki so rezidentke neke druge države žlanice, ki jo uživajo v Združenem kraljestvu rezidenžne hžerinske družbe prav tako tam rezidenžnih matižnih družb, ker so vse te hžerinske družbe podvržene plažilu MCT od dobižka, ne glede na rezidenžnost njihovih matižnih družb.

61 Vlada Združenega kraljestva nadalje navaja, da je zavrnitev pravice do odložitve za režim skupinske obdavžitve rezidenžnim hžerinskim družbam nerezidenžnih matižnih družb utemeljena zaradi potrebe po ohranitvi koherentnosti davžnega sistema Združenega kraljestva.

62 Po mnenju te vlade je naželo, na katerem temelji davžni sistem Združenega kraljestva, da morajo tako družbe od svojega dobižka kot delnižarji teh družb od svojega dobižka, ki se jim v doloženih primerih izplaž a v obliki dividend, plažati davek. Zaradi zmanjšanja gospodarskih užinkov tega dvojnega obdavženja so delniške družbe, rezidenti Združenega kraljestva, oprošžene davka od dobižka pravnih oseb od dividend, ki jih prejmejo od njihovih rezidenžnih hžerinskih družb, s tem da se ta oprostitve izravna s plažilom ACT od dividend, ki so jih matižnim družbam izplaž ale njihove hžerinske družbe.

63 Vlada Združenega kraljestva meni, da med oprostitvijo od plažila davka od dobižka pravnih oseb, ki jo uživa matižna družba glede dividend, ki ji jih je izplaž ala hžerinska družba, in zavezanostjo te hžerinske družbe za plažilo ACT, kadar izplaž a navedene dividende, tako obstaja neposredna povezava. Zahteva po tem, da mora družba izplaž nica dividend plažati ACT, naj bi bila tako bistvena za zagotavljanje, da se pred vsakršno oprostitvijo družbe, ki je prejela dividende, družbo izplaž nico obdavži za te dividende, ne glede na to, ali je zaradi dobižka, doseženega v žasu obražunskega obdobja, v katerem so bile izplaž ane dividende, zavezana plažilu davka od dobižka pravnih oseb ali ne.

64 Kadar reziden?ni h?erinski družbi ob izpla?ilu dividend ni treba pla?ati ACT, ker se je skupaj s svojo mati?no družbo odlo?ila za režim skupinske obdav?itve, se z ACT, ki ga pla?a mati?na družba, ko sama izpla?a dividende, izravna oprostitev od pla?ila davka od dobi?ka pravnih oseb od dividend, ki jih je mati?na družba prejela.

65 Po mnenju vlade Združenega kraljestva bi dovoljevanje oprostitev pla?ila ACT od izpla?ila dividend, ki jih reziden?na h?erinska družba izpla?a nereziden?ni mati?ni družbi, vodilo v to, da dav?na oprostitev mati?ne družbe od prejetih dividend ne bi bila izravnanana z nobenim davkom od izpla?ila dividend, kar bi bilo nezdržljivo s koherentnostjo dav?nega sistema Združenega kraljestva.

66 Taki argumentaciji ni mogo?e slediti.

67 Res je, da je Sodiš?e razsodilo, da potreba po zagotavljanju koherentnosti dav?nega sistema lahko upravi?i neko omejevalno ureditev temeljnih svoboš?in (glej sodbi z dne 28. januarja 1992 v zadevi Bachmann, C-204/90, Recueil, str. I?249, in Komisija proti Belgiji, C-300/90, Recueil, str. I-305).

68 Vendar pa v obravnavani zadevi ni tako.

69 Medtem ko je v citiranih zadevah Bachmann in Komisija proti Belgiji obstajala neposredna povezava med možnostjo odbitkov premij, pla?anih od zavarovalnih pogodb za življenjsko in starostno zavarovanje, in obdav?itvijo zneskov, izpla?anih po teh pogodbah, to je povezava, ki je bila potrebna zaradi varovanja koherentnosti zadevnega dav?nega sistema, pa v tej zadevi ni nobene takšne povezave med tem, da se h?erinskim družbam iz Združenega kraljestva, katerih mati?ne družbe so nereziden?ne, ne prizna oprostitve od pla?ila ACT po režimu skupinske obdav?itve, in na drugi strani tem, da se mati?nih družb s sedežem v neki drugi državi ?lanici, ki od svojih h?erinskih družb v Združenem kraljestvu prejmejo dividende, ne obdav?i z davkom od dobi?ka pravnih oseb.

70 Mati?ne družbe so namre? ne glede na to, ali so rezidenti ali ne, oproš?ene pla?ila davka od dobi?ka pravnih oseb v Združenem kraljestvu od prejetih dividend od svojih reziden?nih h?erinskih družb. Za dodelitev neke dav?ne ugodnosti, kot je oprostitev pla?ila ACT, je brez pomena, da je ta oprostitev pla?ila davka od dobi?ka pravnih oseb v primeru reziden?nih mati?nih družb namenjena izogibanju dvojne obdav?itve dobi?ka h?erinske družbe v Združenem kraljestvu in da v primeru nereziden?nih mati?nih družb ta oprostitev izhaja preprosto iz tega, da te družbe v nobenem primeru niso zavezane pla?ilu davka od dobi?ka pravnih oseb v tej državi ?lanici, ker so takemu davku podvržene v državi, kjer so ustanovljene.

71 Poleg tega je nereziden?na mati?na družba v Združenem kraljestvu od dividend, ki ji jih je izpla?ala njena reziden?na h?erinska družba, zavezana le pla?ilu davka od dohodka, ta podvrženost pa je povezana z dodelitvijo dav?nih dobropisov, ki jih morebiti dolo?a sporazum o izogibanju dvojnega obdav?evanja med Združenim kraljestvom in reziden?no državo mati?ne družbe.

72 V primeru tože?ih strank iz postopkov v glavni stvari mati?nim družbam, rezidentom Nem?ije, v Združenem kraljestvu ni treba pla?ati davka od dohodka od dividend, prejetih od njihovih v Združenem kraljestvu reziden?nih h?erinskih družb, ker sporazum o izogibanju dvojnega obdav?evanja med Združenim kraljestvom in Zvezno republiko Nem?ijo ne dolo?a dav?nih dobropisov, ki bi ustrezali ACT, ki so ga pla?ale h?erinske družbe.

73 Posledi?no se tega, da se v Združenem kraljestvu reziden?nim h?erinskim družbam

matičnih družb, rezidentov neke druge države članice, odreka pravico do odločitve za režim skupinske obdavčitve, ne more upravljati s potrebo po koherentnosti davčnega sistema Združenega kraljestva.

74 Poleg tega okoliščina, da je bil ACT v vmesnem času razveljavljen, kaže na to, da njegovo plačilo ni bilo nujno za dobro delovanje režima obdavčitve družb v Združenem kraljestvu.

75 Glede na to, da je nacionalna zakonodaja, kot je ta iz postopkov v glavni stvari, torej v nasprotju z določbami Pogodbe v zvezi s svobodo ustanavljanja, ni treba preučiti, ali je tudi v nasprotju z določbami Pogodbe v zvezi s prostim pretokom kapitala.

76 Posledično je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je davčna zakonodaja neke države članice, kot je ta iz postopkov v glavni stvari, ki rezidentnim družbam neke države članice daje možnost odločanja za režim obdavčitve, ki jim omogoča, da svojim matičnim družbam izplačajo dividende, ne da bi bile, kadar je njihova matična družba prav tako rezident te države članice, zavezane plačilu akontacije davka od dobička pravnih oseb, odreka pa jim to možnost v primeru, ko njihova matična družba nima sedeža v tej državi članici, je v nasprotju s členom 52 Pogodbe (ki je postal člen 43 ES).

Drugo vprašanje za predhodno odločanje

77 Ob upoštevanju odgovora na prvo vprašanje za predhodno odločanje se želi z drugim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba člen 52 Pogodbe razlagati tako, da ima/ta hčerinska družba in/ali njena matična družba, kadar sta bili hčerinska družba, rezident zadevne države članice, in njena matična družba s sedežem v drugi državi članici neutemeljeno prikrajšani za ugodnosti režima obdavčitve, ki bi prvi omogočal, da drugi izplača dividende, ne da bi bila zavezana plačilu akontacije davka od dobička pravnih oseb, pravico do zneska obresti, natečenih od vnaprejšnjih plačil hčerinske družbe od datuma plačil do datuma, ko bi bilo treba davek plačati, četudi nacionalno pravo ne dovoljuje obresti na glavnico, ki je ni treba plačati. Predložitveno sodišče je to vprašanje postavilo za dva možna primera, in sicer za primer, ko je zahtevek hčerinske družbe in/ali matične družbe postavljen v tožbi za povrnitev davkov, odmerjenih v nasprotju s pravom Skupnosti, ter za primer, ko je postavljen v tožbi za povrnitev škode, ki izvira iz kršitve prva Skupnosti.

78 S tem v zvezi vlada Združenega kraljestva navaja, prvič, da bi pravo Skupnosti, če bi bilo razsojeno, da je odrekanje ugodnosti režima skupinske obdavčitve hčerinskim družbam, rezidentom Združenega kraljestva, katerih matične družbe niso rezidenti, v nasprotju s pravom Skupnosti, določalo, da pravno sredstvo zoper tako kršitev ni tožba na restitucijo, ampak tožba zaradi odgovornosti države za škodo, povzročeno s kršitvijo prava Skupnosti. Po njenem mnenju namreč ACT ni davek, ki je v nasprotju s pravom Skupnosti, saj morajo hčerinske družbe zneske, plačane kot ACT, v vsakem primeru plačati od MCT. Bistvo spora iz postopka v glavni stvari, ki pa lahko pomeni nepogodbeno odgovornost Združenega kraljestva, pa je opustitev zakonodajalca Združenega kraljestva, da bi neki rezidentni hčerinski družbi in njeni nerezidentni matični družbi omogočil odločitev za režim skupinske obdavčitve. Sodišče je v navedeni sodbi v zadevi Sutton med drugim razsodilo, da pravo Skupnosti v primeru, ko je bila škoda povzročena s kršitvijo neke direktive, ne zahteva, da bi država članica morala plačati znesek, ki ustreza obrestim od zamudnega plačila, v tistem primeru obresti na prejemke od socialnega zavarovanja. Vlada Združenega kraljestva iz tega sklepa, da pravo Skupnosti ne zahteva, da bi bilo treba v primeru nezmožnosti uporabe denarja v določenem obdobju zaradi vnaprejšnjega in v nasprotju s pravom Skupnosti plačane davka plačati obresti.

79 Drugič, vlada Združenega kraljestva navaja, da četudi bi se zahtevke tožečih strank iz postopka v glavni stvari štelo za zahtevke za vrnitev zneskov, prejetih v nasprotju s pravom

Skupnosti, takim zahtevkom ne bi bilo mogoče ugoditi, ker je po ustaljeni sodni praksi na nacionalnem pravu, da doloži, ali je treba v zvezi z restitucijo dajatev, zaračunanih v nasprotju s pravom Skupnosti, plačati obresti. Po angleškem pravu pa je pravica do obresti odvisna od tega, ali se je postopek začel pred izplačilom zneska, od katerega se zahteva plačilo obresti.

80 Tožeče stranke iz postopka v glavni stvari zato ne morejo zahtevati obresti niti v tožbi na restitucijo niti v odškodninski tožbi, kolikor je bila glavnica povrnjena z izravnavo ACT z zneski, ki so za hčerinske družbe zapadli v plačilo kot MCT pred začetkom postopka.

81 Treba je pojasniti, da pravno opredeljevanje tožb, ki so jih pred predložitvenim sodiščem vložile tožeče stranke iz postopka v glavni stvari, ni v pristojnosti Sodišča. V obravnavani zadevi je na Metallgesellschaftu in drugih ter Hoechstu in drugih, da opredelijo naravo in podlago svojih tožb (tožba na restitucijo ali odškodninska tožba), o čemer bo presodilo predložitveno sodišče.

82 Prvič, v primeru, da bi se tožbi tožečih strank iz postopka v glavni stvari šteli za tožbi na restitucijo za povrnitev neke dajatve, prejete v nasprotju s pravom Skupnosti, je treba preučiti, ali kršitev člena 52 Pogodbe s strani države članice v okoliščinah, kakršne so tiste v postopku v glavni stvari, davčnim zavezancem daje pravico do povračila obresti, nateklih od dajatve, ki so jo plačali, in to od datuma vnaprejšnjega plačila do datuma, ko jo je bilo treba plačati.

83 S tem v zvezi se je treba spomniti, da v postopku v glavni stvari ni v nasprotju v pravom Skupnosti to, da je bil v Združenem kraljestvu ob izplačilu dividend hčerinske družbe mati ni družbi zaračunan davek, ampak to, da so bile v Združenem kraljestvu rezidenčne hčerinske družbe, katerih mati ne družbe imajo sedež v neki drugi državi članici, zavezane plačati akontacijo tega davka, medtem ko so imele rezidenčne družbe rezidenčnih mati njih družb možnost, da se temu izognejo.

84 Po ustaljeni sodni praksi je pravica pridobiti povračilo dajatev, zaračunanih v neki državi članici, v nasprotju s pravom Skupnosti posledica in dopolnilo pravic, ki jih posameznikom zagotavljajo predpisi Skupnosti, kot jih razlaga Sodišče (glej sodbe z dne 9. novembra 1983 v zadevi San Giorgio, 199/82, Recueil, str. 3595, točka 12; z dne 12. februarja 1988 v zadevi Barra, 309/85, Recueil, str. 355, točka 17; z dne 6. julija 1995 v zadevi BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, str. I-1883, točka 40; z dne 9. februarja 1999 v zadevi Dilexport, C-343/96, Recueil, str. I-579, točka 23, in z dne 21. septembra 2000 v zadevi Michailidis, C-441/98 in C-442/98, Recueil, str. I-7145, točka 30). Država članica mora torej naenota povrniti dajatev, prejete s kršitvijo prava Skupnosti (glej sodbo z dne 14. januarja 1997 v zadevi Comateb in drugi, C-192/95 do C-218/95, Recueil, str. I-165, točka 20, ter zgoraj navedeni sodbi Dilexport, točka 23, in Michailidis, točka 30).

85 V odsotnosti ureditve Skupnosti na področju povrnitve neupravičeno zaračunanih nacionalnih dajatev je v pristojnosti nacionalnega pravnega reda vsake države članice, da doloži pristojna sodišča in da uredi postopkovne podrobnosti tožb za zagotavljanje varovanja pravic, ki jih imajo posamezniki po pravu Skupnosti, s tem da te podrobnosti po eni strani ne smejo biti manj ugodne od tistih v zvezi s podobnimi nacionalnimi tožbami (načelo enakovrednosti), po drugi strani pa ne smejo praktično onemogočati ali bistveno oteževati izvrševanja pravic iz pravnega reda Skupnosti (načelo učinkovitosti) (glej zlasti sodbe z dne 15. septembra 1998 v zadevi Edis, C-231/96, Recueil, str. I-4951, točki 19 in 34; v zadevi Spac, C-260/96, Recueil, str. I-4997, točka 18; z dne 17. novembra 1998 v zadevi Aprile, C-228/96, Recueil, str. I-7141, točka 18, in zgoraj navedeno Dilexport, točka 25).

86 Prav tako je na nacionalnem pravu, da uredi vsa stranska vprašanja, ki zadevajo povrnitev neupravičeno zaračunanih dajatev, kot je plačilo obresti, vključno z datumom, od katerega jih je treba računati, ter obrestnimi merami (glej sodbi z dne 21. maja 1976 v zadevi Roquette frères

proti Komisiji, 26/74, Recueil, str. 677, točki 11 in 12, in z dne 12. junija 1980 v zadevi Express Dairy Foods, 130/79, Recueil, str. 1887, točki 16 in 17).

87 Vendar pa v postopkih v glavni stvari zahtevki za plačilo obresti za kritje stroškov neuporabe zneskov, plačanih kot ACT, ni akcesoren, ampak pomeni sporni predmet zahtevkov tožečih strank iz postopkov v glavni stvari. V takih okoliščinah, ko kršitev prava Skupnosti ne izhaja iz plačila davka, ampak iz tega, da je bil prizgodaj zaračunan, pomeni prisoditev obresti „povrnitev“ tistega, kar je bilo nepravilno zaračunano, in se zdi bistvena za vnovno vzpostavitev enake obravnave, kot jo zagotavlja člen 52 Pogodbe.

88 Glede na to, da je predložitveno sodišče kot sporno navedlo vprašanje, ali angleško pravo določa povračilo škode za neuporabo denarja, kadar ni dolgovana glavnica, je treba poudariti, da je pri tožbi za povračilo glavni dolgovani znesek prav znesek obresti, ki so se po prizgodnjem plačilu davka natekle na neuporabljeni znesek.

89 Zato daje člen 52 Pogodbe v Združenem kraljestvu rezidenčni hčerinski družbi in/ali njeni mati družbi s sedežem v neki drugi državi članici pravico do obresti, natečenih od ACT, ki ga je hčerinska družba plačala v obdobju med plačilom ACT in dnem, ko je bilo treba plačati MCT, ta znesek pa se lahko zahteva s tožbo za povračilo.

90 Drugič, če se tožbi tožečih strank iz postopka v glavni stvari razlagata kot odškodninska zahtevka za škodo, povzročeno s kršitvijo prava Skupnosti, potem je treba preučiti, ali daje kršitev člena 52 s strani države članice v okoliščinah, kot so tiste v postopkih v glavni stvari, davkoplačevalcem pravico do izplačila odškodnine v znesku, enakemu natečenim obrestim od davka, ki so ga plačali, in to od datuma prizgodnjega plačila do datuma, ko je veljavno zapadel v plačilo.

91 V povezavi s tem je treba opozoriti, da je Sodišče v odstavku 87 citirane sodbe v zadevi Brasserie de pêcheur et Factortame že razsodilo, da v primeru kršitev prava Skupnosti popolna izključitev izgubljenega dobička kot oblike škode ni sprejemljiva, ker bi taka popolna izključitev izgubljenega dobička, zlasti glede sporov na gospodarskem ali komercialnem področju, povzročila, da bi bila povrnitev škode nemogoča.

92 V povezavi s tem se ni mogoče strinjati z argumentom vlade Združenega kraljestva, po katerem tožečim strankam iz postopkov v glavni stvari ne bi bilo mogoče priznati obresti, če bi povrnitev škode zahtevale z odškodninsko tožbo.

93 Res je, da je Sodišče v citirani zadevi Sutton razsodilo, da zadevna direktiva Skupnosti iz navedene zadeve zagotavlja izključno pravico do plačila dajatev, do katerih bi bila oseba upravičena, če ne bi bilo diskriminacije, in da izplačilo obresti na zamudno plačilo dajatev ni bistvena sestavina tako opredeljene pravice. Vendar pa bi imele tožeče stranke v postopkih v glavni stvari, če ne bi bilo neenake obravnave, na voljo ravno obresti, ki so bistvena sestavina pravice, ki jim je priznana.

94 Poleg tega je Sodišče v odstavkih od 23 do 25 sodbe v citirani zadevi Sutton ločilo med okoliščinami iz postopka v glavni stvari v navedeni sodbi in tistimi iz sodbe z dne 2. avgusta 1993 v zadevi Marshall, t. i. Marshall II (C-271/91, Recueil str. I-4367). V slednji zadevi, ki zadeva prisoditev obresti od zneskov, dolgovanih od povrnitve škode, nastale zaradi diskriminacijske odpustitve, je Sodišče razsodilo, da popolna odškodnina ne more zanemariti elementov, kot je pretek časa, ki lahko zmanjšajo njeno višino, in da je prisoditev obresti nepogrešljiva sestavina odškodovanja, ki omogoča vnovno vzpostavitev dejanske enake obravnave (citirana sodba v zadevi Marshall II, odstavki od 24 do 32). Razsojeno je bilo, da je bila prisoditev obresti v navedeni zadevi nepogrešljiva sestavina izplačila odškodnine, ki jo v primeru diskriminacijske odpustitve

zahteva pravo Skupnosti.

95 V okoliščinah, kakršne so tiste v postopkih v glavni stvari, se torej zdi prisoditev obresti nepogrešljiva za povrnitev škode, povzročene s kršitvijo člena 52 Pogodbe.

96 Zato je treba na drugo vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti takole:

– Kadar je bila rezidenčna hčerinska družba v neki državi članici zavezana plačilu akontacije davka od dobička pravnih oseb od dividend, ki jih je izplačala svoji matični družbi s sedežem v neki drugi državi članici, medtem ko so se v podobnih okoliščinah hčerinske družbe matičnih družb, rezidentov prve države članice, lahko odločile za režim skupinske obdavčitve in se tako izognile tej obveznosti, člen 52 Pogodbe zahteva, da morajo rezidenčne hčerinske družbe in njihove nerezidenčne matične družbe uživati uinkovito pravno varstvo za pridobitev povračila ali odškodnine za izgubo, ki so jo zaradi vnaprejšnjega plačila davka s strani hčerinskih družb imele na račun organov zadevne države članice.

– Dejstvo, da je namen takega pravnega varstva plačilo obresti za nastalo izgubo zaradi nezmožnosti uporabe prezgodaj plačanih zneskov, še ni razlog za njegov zavrnitev.

– Čeprav, v odsotnosti ureditve Skupnosti, ureditev postopkovnih podrobnosti navedenega pravnega varstva, vključno s stranskimi vprašanji, kot je plačilo obresti, sodi v pristojnost nacionalnega pravnega reda države članice, ta pravila ne smejo praktično onemogočati ali bistveno oteževati izvrševanja pravic, ki jih zagotavlja pravni red Skupnosti.

Tretje in četrto vprašanje za predhodno odločanje

97 Ob upoštevanju odgovora na prvo vprašanje za predhodno odločanje na tretje in četrto vprašanje ni treba odgovoriti.

Peto vprašanje za predhodno odločanje

98 S petim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je v nasprotju s pravom Skupnosti, če nacionalno sodišče zavrne ali omeji zahtevek, ki sta ga pri njem vložili rezidenčna hčerinska družba in njena nerezidenčna matična družba, in sicer za povračilo ali izplačilo odškodnine za izgubo, nastalo zaradi plačila akontacije davka od dobička pravnih oseb, ki ga je izvedla hčerinska družba, in to samo zato, ker pri davčnih organih nista vložili zahteve za pridobitev ugodnosti po režimu obdavčitve, ki bi hčerinski družbi omogočil izognitev obveznosti plačila akontacije, in tako nista izkoristili pravnih poti, ki so jima bile na voljo za izpodbijanje odločitve o zavrnitvi davčnega organa s sklicevanjem na primarnost in neposredni uinek pravnih predpisov Skupnosti, čeprav je nacionalno pravo rezidenčnim hčerinskim družbam in njihovim nerezidenčnim matičnim družbam v vsakem primeru odrekalo upravičenost do takega režima obdavčitve.

99 Vlada Združenega kraljestva meni da, če bi se razsodilo, da je zavrnitev ugodnosti po režimu skupinske obdavčitve v Združenem kraljestvu rezidenčnim družbam nerezidenčnih matičnih družb v nasprotju s pravom Skupnosti, bi bila ustrezna pravna pot tožba zaradi odgovornosti države v skladu z merili, ki jih je Sodišče opredelilo v citirani sodbi iz zadeve Brasserie du pêcheur in Factortame. Navaja, da v odgovor na take odškodninske tožbe lahko navede pomanjkanje skrbnosti na strani tožečih strank, ki niso že takoj zahtevale ugodnosti po režimu skupinske obdavčitve, kar bi jim omogočilo izpodbijanje zavrnitev davčnih organov s sklicevanjem na primarnost in neposredni uinek prava Skupnosti in bi tako zlasti dosegle predložitev predloga za sprejem predhodne odločbe Sodišča.

100 Treba je poudariti, da navedeni argument ne temelji na obstoju kakršnega koli pravila o zastaranju ali prekluziji v nacionalnem pravu.

101 Vlada Združenega kraljestva namreč meni, da je njeno stališče utemeljeno zlasti v povezavi z navedeno sodbo v zadevi *Brasserie du pêcheur in Factortame* (točki 84 in 85), v kateri je Sodišče razsodilo, da mora po splošnem načelu, skupnem vsem pravnim sistemom držav članic, oškodovanec dokazati primerno skrbnost pri zmanjšanju škode ali pa tvegati, da jo bo imel sam, in da torej nacionalno sodišče pri ugotavljanju povračljive škode lahko preskusi, ali je oškodovanec dokazal primerno skrbnost za preprečitev nastanka škode ali njeno zmanjšanje, in zlasti ali je pravočasno izkoristil vse pravne poti, ki so mu bile na voljo.

102 Najprej je treba opozoriti, da za zahtevke, kot so ti iz postopkov v glavni stvari, veljajo nacionalna procesna pravila, ki lahko še posebej od tožnih strank zahtevajo, da te ravnajo s primerno skrbnostjo, da bi preprečile nastanek škode ali jo zmanjšale.

103 V nadaljevanju je treba opozoriti, da ni sporno, da v postopkih v glavni stvari davčna zakonodaja Združenega kraljestva rezidentnim in nerezidentnim matičnim družbam jasno odreja upravičenost do režima skupinske obdavčitve, tako da se tožnim strankam iz postopkov v glavni stvari ne more očitati tega, da niso oznanile svojega namena za vložitev vloge, s katero bi se odločile za režim skupne obdavčitve. Glede na predložitvena sklepa ni sporno, da bi, če bi tožne stranke iz postopkov v glavni stvari zahtevale ugodnosti po režimu skupinske obdavčitve, „Inspector of Taxes“ njihove zahteve zavrnil, ker matične družbe niso bile rezidenti Združenega kraljestva.

104 Končno pa iz predložitvenih sklepov izhaja, da bi bilo mogoče tako zavrnilno odločbo davčnih organov izpodbijati pred „Special Commissioners“ ali pred „General Commissioners“, potem pa, odvisno od primera, tudi pred High Court. Po mnenju predložitvenega sodišča bi morale po eni strani in nerezidentne družbe, dokler o takem pravnem sredstvu ne bi bilo odločeno, plačati ACT za vse dividende, ki so jih izplačale, po drugi strani pa se jim v primeru, če bi bilo pravnemu sredstvu ugodeno, ACT ne bi povrnil, ker taka pravica po angleškem pravu ne obstaja. Če bi se in nerezidentne družbe odločile, da za izplačane dividende pred odločitvijo o njihovem pravnem sredstvu ne plačajo ACT, bi kljub temu morale plačati ACT in obresti na te zneske, prav tako pa bi bile podvržene morebitnim zakonskim denarnim kaznim, če bi se razsodilo, da so ravnale malomarno in brez utemeljenega razloga.

105 Zato se zdi, da vlada Združenega kraljestva v postopkih v glavni stvari tožnim strankam iz postopkov v glavni stvari očita, da niso ravnale skrbno, ker niso že prej in prek drugih pravnih poti, kot je ta, ki so jo izbrale, izpodbijale združljivosti nacionalnih predpisov, ki in nerezidentnim matičnim družbam odrekajo neko davčno ugodnost, s pravom Skupnosti. Tako torej kritizira tožne stranke iz postopkov v glavni stvari, da so upoštevale nacionalno zakonodajo in plačale ACT, ne da bi zahtevale ugodnosti po režimu skupinske obdavčitve, oziroma niso izkoristile pravnih poti, ki so jim na voljo, za izpodbijanje zavrnitve, ki bi jo davčni organi neizogibno sprejeli.

106 Izvrševanje pravic, ki jih neposredno uporabljive določbe prava Skupnosti zagotavljajo posameznikom, pa bi bilo nemogoče ali pretežko, če bi se njihove zahtevke za restitucijo ali za izplačilo odškodnine zaradi kršitev prava Skupnosti zavračalo ali omejevalo samo zato, ker posamezniki niso zahtevali davčnih ugodnosti, ki jim jih nacionalni zakon odreja, da bi tako prek pravnih poti, ki so za ta namen predvidene, s sklicevanjem na primarnost in neposredni učinek prava Skupnosti izpodbijali zavrnitev davčnih organov.

107 Na peto vprašanje za predhodno odločanje je treba torej odgovoriti tako, da je v nasprotju s

pravom Skupnosti, če nacionalno sodišče zavrne ali omeji zahtevek, ki sta ga pri njem vložili rezidenčna hčerinska družba in njena nerezidenčna matična družba, in sicer za vrnitev ali za izplačilo odškodnine za izgubo, nastalo zaradi plačila akontacije davka od dobička pravnih oseb, ki ga je izvedla hčerinska družba, in to samo zato, ker pri davčnih organih nista vložili zahteve za pridobitev ugodnosti po režimu obdavčitve, ki bi hčerinski družbi omogočil izognitev obveznosti plačila akontacije, in tako nista izkoristili pravnih poti, ki so jima bile na voljo, za izpodbijanje odločitve o zavrnitvi davčnega organa, s sklicevanjem na primarnost in neposredni učinek pravnih predpisov Skupnosti, čeprav je nacionalno pravo rezidenčnim hčerinskimi družbam in njihovim nerezidenčnim matičnim družbam v vsakem primeru odrekalo upravičenost do takega režima obdavčitve.

Stroški

108 Stroški vlad Združenega kraljestva, nemške, francoske, nizozemske in finske vlade ter Komisije, ki so Sodišču predložili svoja stališča, se ne povrnejo. Ker je ta postopek za stranko v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred nacionalnim sodiščem, to odloči o stroških.

Iz teh razlogov je

SODIŠČE (peti senat),

v odgovor na vprašanja, ki jih je High Court of Justice (Anglija in Wales), Chancery Division, postavilo s sklepoma z dne 2. oktobra 1998, razsodilo:

1) **Davčna zakonodaja neke države članice, kot je tista iz postopkov v glavni stvari, ki rezidenčnim družbam neke države članice daje možnost, da se odločijo za režim obdavčitve, ki jim omogoča, da svojim matičnim družbam izplačajo dividende, ne da bi bile, kadar je njihova matična družba prav tako rezident te države članice, zavezane plačilu akontacije davka od dobička pravnih oseb, odreka pa jim to možnost v primeru, ko njihova matična družba nima sedeža v tej državi članici, je v nasprotju s členom 52 Pogodbe (ki je postal člen 43 ES).**

2) **Kadar je bila rezidenčna hčerinska družba v neki državi članici podvržena plačilu akontacije davka od dobička pravnih oseb od dividend, ki jih je izplačala svoji matični družbi s sedežem v neki drugi državi članici, medtem ko so se v podobnih okoliščinah hčerinske družbe matičnih družb, rezidentov prve države članice, lahko odločile za režim skupinske obdavčitve in se tako izognile tej obveznosti, člen 52 Pogodbe zahteva, da morajo rezidenčne hčerinske družbe in njihove nerezidenčne matične družbe uživati učinkovito pravno varstvo za pridobitev restitucije ali odškodnine za izgubo, ki so jo zaradi vnaprejšnjega plačila davka s strani hčerinskih družb imele na račun organov zadevne države članice.**

Dejstvo, da je namen takega pravnega varstva plačilo obresti za nastalo izgubo zaradi nezmožnosti uporabe prezgodaj plačanih zneskov, ni razlog za njegovo zavrnitev.

Čeprav, v odsotnosti ureditve Skupnosti, ureditev postopkovnih podrobnosti navedenega pravnega varstva, vključno s stranskimi vprašanji, kot je plačilo obresti, sodi v pristojnost nacionalnega pravnega reda države članice, ta pravila ne smejo praktično onemogočati ali bistveno oteževati izvrševanja pravic, ki jih zagotavlja pravni red Skupnosti.

2) 3) **V nasprotju s pravom Skupnosti je, če nacionalno sodišče zavrne ali zniža zahtevek, ki sta ga pri njem vložili rezidenčna hčerinska družba in njena nerezidenčna matična družba, in sicer za vrnitev ali za izplačilo odškodnine za izgubo, nastalo zaradi plačila akontacije davka od dobička pravnih oseb, ki ga je izvedla hčerinska družba, in to**

samo zato, ker pri dav?nih organih nista vložili zahteve za pridobitev ugodnosti po režimu obdav?itve, ki bi h?erinski družbi omogo?il izognitev obveznosti pla?ila akontacije, in tako nista izkoristili pravnih poti, ki so jima bile na voljo, za izpodbijanje odlo?itve o zavrnitvi dav?nega organa, s sklicevanjem na primarnost in neposredni u?inek pravnih predpisov Skupnosti, ?eprav je nacionalno pravo reziden?nim h?erinskim družbam in njihovim nereziden?nim mati?nim družbam v vsakem primeru odrekalo upravi?enost do takega režima obdav?itve.

La Pergola

Wathelet

Edward

Jann

Sevón

Razglašena na javni obravnavi v Luxembourggu 8. marca 2001.

Sodni tajnik

Predsednik petega senata

R. Grass

A. La Pergola

* Jezik postopka: angleš?ina.