

Zadeva C-374/04

Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation

proti

Commissioners of Inland Revenue

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division)

„Svoboda ustanavljanja – Prosti pretok kapitala – Davek od dohodkov pravnih oseb – Razdelitev dividend – Davčni odbitek – Drugačno obravnavanje delničarjev rezidentov in delničarjev nerezidentov – Dvostranske konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja“

Povzetek sodbe

1. *Prosto gibanje oseb – Svoboda ustanavljanja – Prosti pretok kapitala – Davčna zakonodaja*
2. *Prosto gibanje oseb – Svoboda ustanavljanja – Prosti pretok kapitala – Davčna zakonodaja*

(člena 43 ES in 56 ES)

3. *Prosto gibanje oseb – Svoboda ustanavljanja – Prosti pretok kapitala – Davčna zakonodaja*
- (člena 43 ES in 56 ES)*

1. Člena 43 ES in 56 ES je treba razlagati tako, da kadar država članica pozna sistem preprečevanja ali zmanjšanja verižne obdavčitve ali ekonomske dvojne obdavčitve za dividende, ki jih družbe rezidentke izplačajo rezidentom, mora dividende, ki jih izplačajo družbe nerezidentke rezidentom, obravnavati enako.

Položaj delničarjev, rezidentov države članice, ki prejmejo dividende od družbe s sedežem v tej državi, je namreč primerljiv s položajem delničarjev, rezidentov navedene države, ki prejmejo dividende od družbe s sedežem v drugi državi članici, če so tako dividende domačega izvora kakor dividende tujega izvora lahko v primeru družb delničar predmet verižne obdavčitve in v primeru končnih delničarjev ekonomske dvojne obdavčitve. Vendar kadar družba razdeljevalka in delničar, prejemnik dividend, nista rezidenta iste države članice, država članica rezidentstva družbe razdeljevalke ni v istem položaju kot država članica rezidentstva delničarja, prejemnika dividend. Položaj države članice, katere rezidenti so tako družbe razdeljevalke kakor končni delničarji, ni primerljiv s položajem države članice, katere rezidentka je družba, ki razdeli dividende družbi nerezidentki, ki jih nato sama izplača svojim končnim delničarjem, ker zadnja država deluje na celoma zgolj kot država vira razdeljenih dobičkov. Nasprotno, država članica kot država rezidentstva delničarja odobri končnim delničarjem rezidentom, kadar jim družba rezidentka razdeli dividende, davčni odbitek, enak deležu davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga je plačala družba, ki je ustvarila razdeljeni dobiček, v obliki akontacije ob razdelitvi navedenih dividend.

(Glej točke 55, 56, 58, 64 in 65.)

2. Člena 43 ES in 56 ES ne nasprotujeta temu, da država članica, kadar družba, rezidentka navedene države, razdeli dividende, odobri družbam, prejemnicam navedenih dividend, ki so tudi

rezidentke te države, davni odbitek, ki je enak deležu davka, ki ga je plaala družba razdeljevalka za razdeljene dobičke, vendar pa ga ne odobri družbam prejemnicam, rezidentkam druge države članice, ki v prvi državi niso zavezane za davek za te dividende.

(Glej točko 74 in točko 1 izreka.)

3. Člena 43 ES in 56 ES ne nasprotujeta temu, da država članica pravice do davnega odbitka, ki je predvidena s konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjeno z drugo državo članico, za družbe rezidentke te zadnje države, ki prejmejo dividende družbe, rezidentke prve države, ne razširi na družbe, rezidentke tretje države članice, s katero je sklenila konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki ne predvideva take pravice za družbe, rezidentke te tretje države.

Dejstvo, da se vzajemne pravice in obveznosti, ki izhajajo iz prve konvencije, uporabljajo le za osebe, ki so rezidentke ene od teh dveh držav članic pogodbenic, je neizogibna posledica dvostranskih konvencij za izogibanje dvojnega obdavčevanja.

(Glej točki 91, 94 in točko 2 izreka.)

SODBA SODIŠA (veliki senat)

z dne 12. decembra 2006(*)

„Svoboda ustanavljanja – Prosti pretok kapitala – Davek od dohodkov pravnih oseb – Razdelitev dividend – Davni odbitek – Drugačno obravnavanje delničarjev rezidentov in delničarjev nerezidentov – Dvostranske konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja“

V zadevi C-374/04,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Združeno kraljestvo), z odločbo z dne 25. avgusta 2004, ki je na Sodišče prispela 30. avgusta 2004, v postopku

Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation

proti

Commissioners of Inland Revenue,

SODIŠE (veliki senat),

v sestavi V. Skouris, predsednik, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas in J. Malenovský, predsedniki senatov, R. Schintgen, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (poročevalec), M. Ilešič, J. Klučka in U. Löhmus, sodniki,

generalni pravobranilec: L. A. Geelhoed,

sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 22. novembra 2005,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation G. Aaronson in D. Milne, QC, ter P. Farmer in D. Cavender, barristers,
- za vlado Združenega kraljestva E. O'Neill in C. Gibbs, zastopnici, skupaj z G. Barlingom, QC, ter D. Ewartom in J. Stratford, barristers,
- za nemško vlado W.-D. Plessing in U. Forsthoff, zastopnika,
- za francosko vlado J. Ch. Gracia, zastopnik,
- za Irsko D. J. O'Hagan, zastopnik, skupaj z A. M. Collinsom, SC, in G. Clohessy, BL,
- za italijansko vlado I. M. Braguglia, zastopnik, skupaj z P. Gentilijem, avvocato dello Stato,
- za nizozemsko vlado H. G. Sevenster in M. De Grave, zastopnika,
- za finsko vlado A. Guimaraes-Purokoski, zastopnica,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal, zastopnik,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 23. februarja 2006

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lenov 43 ES, 56 ES, 57 ES in 58 ES.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med skupinami družb in Commissioners of Inland Revenue (dav?no upravo Združenega kraljestva) zaradi tega, ker ta družbam nerezidentkam teh skupin ni odobrila dav?nega odbitka za dividende, ki so jim jih izpla?ale družbe rezidentke.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 ?len 4(1) Direktive Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdav?itve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav ?lanic (UL L 225, str. 6) dolo?a:

„Kadar matična družba prejme distribuirani dobi?ek iz naslova svoje povezave z odvisno družbo, razen ?e gre slednja v likvidacijo, se država matične družbe bodisi:

- vzdrži obdav?enja tega dobi?ka ali
- ta dobi?ek obdav?i in hkrati dovoli matični družbi, da odbije od zneska izra?unanega davka del korporacijskega davka, ki se nanaša na ta dobi?ek in ga je pla?ala odvisna družba, in, ?e je primerno, znesek pri viru odtegnjenega davka, ki ga je odmerila država ?lanica, v kateri je odvisna družba rezident, na podlagi odstopanj, predvidenih v ?lenu 5, do višine zneska ustreznega

notranjega davka.“

Nacionalna ureditev

4 Na podlagi veljavne davčne zakonodaje Združenega kraljestva je treba od dobička, ki ga med obračunskim letom ustvari vsaka družba rezidentka v tej državi članici, plačati davek od dohodkov pravnih oseb v navedeni državi.

5 Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska od leta 1973 uporablja davčni sistem, imenovan „sistem delnega odbitka“, v skladu s katerim se, kadar družba rezidentka razdeli dobiček zaradi preprečevanja ekonomskega dvojnega obdavčenja del davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga je plačala ta družba, odbije od obveznosti njenih delničarjev. Ta sistem je do 6. aprila 1999 temeljil, prvič, na akontaciji davka od dohodkov pravnih oseb, ki jo je plačala družba razdeljevalka dividend, in drugič, na davčnem odbitku, podeljenem delničarjem, prejemnikom dividend.

Akontacija davka od dohodkov pravnih oseb

6 Družba, rezidentka Združenega kraljestva, ki svojim delničarjem izplača dividende, je v skladu s členom 14 Income and Corporation Taxes Act 1988 (zakona o dohodnini in o davkih od dohodkov pravnih oseb iz leta 1988, v nadaljevanju: ICTA), v različici, ki se je uporabljala v obdobju dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, dolžna plačati akontacijo davka od dohodkov pravnih oseb („advance corporation tax“, v nadaljevanju: ACT), ki se izračuna od zneska ali vrednosti opravljene razdelitve.

7 Družba ima pravico, da v določenem obsegu odbije ACT, ki je bila plačana iz naslova razdelitve, opravljene v danem obračunskem letu, od zneska, ki ga dolguje iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb („mainstream corporation tax“) v tem obračunskem letu. Če davčni dolg družbe iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb ne zadostuje za to, da bi se ACT odbila v celoti, se lahko presežek ACT prenese bodisi na prejšnje ali poznejše obračunsko leto, bodisi na družbe, odvisne od te družbe, ki jo lahko odbijejo od zneska, ki ga same dolgujejo iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb. Odvisne družbe, na katere se lahko prenese presežna ACT, so lahko le odvisne družbe, rezidentke Združenega kraljestva.

8 Skupina družb Združenega kraljestva se lahko odloži tudi za sistem obdavčenja skupine, ki družbam, pripadnicam te skupine, omogoča, da plačilo ACT odložijo do takrat, ko začne mati družba te skupine razdeljevati dividende. Ta sistem, ki je bil predmet sodbe z dne 8. marca 2001 v združenih zadevah Metallgesellschaft in drugi (C-397/98 in C-410/98, Recueil, str. I-1727), pa v tej zadevi ni predmet obravnave.

Davčni odbitek, podeljen delničarjem rezidentom

9 Člen 208 ICTA določa, da kadar družba, rezidentka Združenega kraljestva, prejme dividende družbe, ki je tudi rezidentka Združenega kraljestva, iz naslova teh dividend ni zavezana za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb.

10 Poleg tega v skladu s členom 231(1) ICTA vsaka razdelitev dividend ene družbe rezidentke drugi družbi rezidentki, od katere je treba plačati ACT, privede v korist te druge družbe rezidentke do davčnega odbitka, ki je enak deležu zneska ACT, ki ga je plačala prva družba. Na podlagi člena 238(1) ICTA pri družbi prejemnici dividend sestavljata prejeta dividenda in davčni odbitek skupaj „oprošeni dohodek iz naložb“ („franked investment income“ ali „FII“).

11 Družba, rezidentka Združenega kraljestva, ki je od druge družbe rezidentke prejela

dividende, katerih razdelitev je privedla do pravice do davčnega odbitka, lahko vzame znesek ACT, ki ga je plačala ta druga družba, in ga odbije od zneska ACT, ki ga mora sama plačati, ko delničarjem razdeli dividende, tako da plača ACT samo za razliko.

12 Fizična oseba, ki prebiva v Združenem kraljestvu, je v skladu z lestvico F iz ICTA zavezana za dohodnino od dividend, ki jih prejme od družbe rezidentke te države članice. Vendar ima pravico do davčnega odbitka, ki je enak deležu zneska ACT, ki ga je plačala ta družba. Ta davčni odbitek se lahko odšteje od zneska, ki ga ta oseba dolguje iz naslova dohodnine od dividend, lahko pa se izplača v gotovini, če presega znesek obdavčitve te osebe.

13 Te določbe uinkujejo tako, da je dobiček, ki ga razdelijo družbe rezidentke, obdavčen enkrat na ravni družb, na ravni končnega delničarja pa je obdavčen samo, če dohodnina zadnjega presega davčni odbitek, do katerega je upravičen.

Položaj delničarjev nerezidentov

14 Družba, ki ni rezidentka Združenega kraljestva, je tam za davek od dohodkov pravnih oseb na celoma zavezana samo za dohodke, ki izvirajo iz te države članice, kar vključuje tudi dividende, ki ji jih izplača družba, rezidentka navedene države. Vendar v skladu s členom 233(1) ICTA, kadar družba nerezidentka ni upravičena do davčnega odbitka v Združenem kraljestvu, tam ni zavezana za davek od dohodkov pravnih oseb za navedene dividende.

15 Nasprotno, kadar ima na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja (v nadaljevanju: KIDO), ki jo je sklenilo Združeno kraljestvo, družba nerezidentka v tej državi članici pravico do celotnega ali delnega davčnega odbitka, je v tej državi članici zavezana za davek od dohodkov pravnih oseb za dividende, ki jih je prejela od družbe rezidentke.

16 Tudi fizična oseba, ki ni rezidentka Združenega kraljestva, je na celoma zavezana za dohodnino v tej državi članici glede dividend, ki imajo vir v tej državi članici, vendar če ta oseba v tej državi ni upravičena do davčnega odbitka na podlagi nacionalne zakonodaje ali KIDO, potem ni zavezana za dohodnino od teh dividend v navedeni državi.

17 Čeprav si Združeno kraljestvo v KIDO, ki jih je sklenilo z drugimi državami članicami ali tretjimi državami, na splošno pridrži pravico, da obdavči dividende, ki jih plačajo njeni rezidenti nerezidentom, te konvencije pogosto vsebujejo omejitve davčne stopnje, ki jo Združeno kraljestvo lahko uporabi. Najvišja davčna stopnja se lahko razlikuje glede na okoliščine in predvsem glede na to, ali KIDO podeljuje delničarju celotni ali delni davčni odbitek.

18 Določene KIDO, ki jih je sklenilo Združeno kraljestvo, ne podelijo ugodnosti davčnega odbitka družbam, ki so rezidentke drugih držav članic pogodbenic, kadar te prejmejo dividende od družbe, ki je rezidentka Združenega kraljestva.

19 Druge KIDO predvidevajo davčni odbitek pod določenimi pogoji. Tako se davčni odbitek, predviden s KIDO, sklenjeno s Kraljevino Nizozemsko, podeli v celoti delničarjem, ki so rezidenti v tej državi članici in so imetniki manj kot 10 % glasovalnih pravic družbe razdeljevalke, in deloma, kadar imajo delničarji 10 % ali več navedenih glasovalnih pravic.

20 KIDO, sklenjena s Kraljevino Nizozemsko, poleg tega vsebuje klavzulo, imenovano „omejitev ugodnosti“, v skladu s katero pravica do davčnega odbitka, predvidena s to KIDO, ne nastane, kadar je družba s sedežem v državi, s katero je Združeno kraljestvo sklenilo KIDO, ki ne podeljuje davčnega odbitka družbam, ki prejmejo dividende od družbe, rezidentke Združenega kraljestva, lastnica same družbe delničarke, nerezidentke.

21 Omeniti je treba, da so bile te določbe veljavne zakonodaje v Združenem kraljestvu znatno spremenjene s Finance Act 1998 (zakonom o financah iz leta 1998), ki se nanaša na dividende, razdeljene od 6. aprila 1999. Zgoraj opisani pravni okvir je veljal pred tem datumom.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

22 Postopek v glavni stvari izhaja iz spora vrste „group litigation“ v zvezi z ACT, katerega del so zahtevki za vračilo in/ali nadomestilo, ki so bili vloženi zoper Commissioners of Inland Revenue na High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, po zgoraj navedeni sodbi Metallgesellschaft in drugi.

23 V tej sodbi je Sodišče, ki je odločilo o vprašanjih za predhodno odločanje, ki jih je postavilo isto nacionalno sodišče, v odgovoru na prvo zastavljeno vprašanje razsodilo, da člen 43 ES nasprotuje davčni zakonodaji države članice, ki družbam, rezidentkam v tej državi članici, daje možnost izkoriščanja ugodnosti sistema obdavčitve, ki jim dovoljuje, da izplačajo dividende matični družbi, ne da bi morale plačati akontacijo davka od dohodkov pravnih oseb, kadar je matična družba tudi rezident te države, in nimajo te možnosti, kadar ima matična družba sedež v drugi državi članici.

24 V odgovoru na drugo vprašanje, zastavljeno v tej isti zadevi, je Sodišče razsodilo, da kadar je morala odvisna družba, ki je rezident v eni državi, plačati akontacijo davka od dohodkov pravnih oseb za dividende, ki jih izplača matični družbi, ki ima sedež v drugi državi članici, čeprav so se lahko v podobnih okoliščinah odvisne družbe matičnih družb, ki so rezidenti v prvi državi članici, odločile za sistem obdavčitve, ki jim je omogočal, da se izognejo tej obveznosti, člen 43 ES zahteva, naj bi morale odvisne družbe rezidentke in njihove matične družbe nerezidentke imeti učinkovito pravno sredstvo za pridobitev vračila ali odškodnine za finančno izgubo, ki so jo utrpeli in od katere so oblasti zadevne države članice imele korist zaradi akontacije davka, ki so jo plačale odvisne družbe.

25 Postopek v glavni stvari pred predložitvenim sodiščem zaradi ACT zajema štiri različne skupine, za katere so bila opredeljena skupna vprašanja. V času predložitvene odločbe je skupina IV navedenega postopka zajemala 28 zahtevkov, ki so jih vložile skupine družb, v katerih je bila najmanj ena družba nerezidentka, ki je nasprotovala temu, da ji Commissioners of Inland Revenue ne odobrijo davčnega odbitka, kadar prejme dividende od družbe rezidentke.

26 Štirje postopki, ki jih je predložitveno sodišče izbralo kot „vzorčne“ postopke za namene tega predloga za sprejetje predhodne odločbe, se nanašajo na zahtevke, ki so jih hkrati vložile družbe rezidentke in družbe nerezidentke, ki pripadajo isti skupini kot družbe rezidentke in ki so od teh prejele dividende (v nadaljevanju: tožene stranke v postopku v glavni stvari). Gre za dividende, ki so bile med letoma 1974 in 1998 izplačane družbam rezidentkam Italije (primer skupine Pirelli), Francije (primer skupine Essilor) in Nizozemske (primer skupin BMW in Sony).

27 Medtem ko ima v primeru skupine Pirelli družba nerezidentka manjšinski delež najmanj 10 % v družbi rezidentki, se drugi primeri nanašajo na matične družbe nerezidentke, ki imajo odvisne družbe v stoddotni lasti. Glede dveh matičnih družb, ki sta rezidentki Nizozemske, je prva v celoti v lasti družbe, ki je rezidentka Nemčije, medtem ko je druga v lasti družbe, ki je rezidentka Japonske.

28 Predložitveno sodišče poudarja, da se ti zahtevki nanašajo na vprašanja, ki so že bila predložena Sodišču v zadevi, ki je pripeljala do zgoraj navedene sodbe Metallgesellschaft in drugi, na katera pa mu ni bilo treba odgovoriti glede na odgovor, ki ga je dalo na prvi dve zastavljeni vprašanji. Medtem ko se je v tej zadevi odobritev davčnega odbitka obravnavala samo kot

alternativa vra?ilu ACT ali odškodnini za izgube, utrpljene s pla?ilom ACT, se zahtevki, vloženi pri predložitvenem sodiš?u, nanašajo neposredno na odobritev dav?nega odbitka.

29 V teh okoliš?inah je High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo ti vprašnji:

„1. Ali ?lena 43 ES in 56 ES (v povezavi s ?lenoma 57 ES in 58 ES) (oziroma dolo?bi, ki sta bili njuni predhodnici) nasprotujeta temu, da:

a) kadar gre za državo ?lanico A (kot je Združeno kraljestvo)

i) ta država ?lanica uvede ali ohrani v veljavi zakonodajo, ki podeljuje pravico do celotnega dav?nega odbitka v zvezi z dividendami, ki jih izpla?ajo družbe, rezidentke države ?lanice A (,zadevne dividende') delni?arjem fizi?nim osebam, rezidentkam države ?lanice A;

ii) ta država ?lanica uporabi dolo?bo konvencij o izogibanju dvojnega obdav?evanja, sklenjenih z drugimi državami ?lanicami in s tretjimi državami, ki podeljuje pravico do celotnega dav?nega odbitka (zmanjšanega za davek, kot je predvideno s temi konvencijami) za zadevne dividende, izpla?ane delni?arjem fizi?nim osebam, rezidentom teh drugih držav ?lanic in tretjih držav,

medtem ko ne podeli nobene pravice do odbitka (celotnega ali delnega) za zadevne dividende, ki jih izpla?a odvisna družba rezidentka države ?lanice A (kot je Združeno kraljestvo) mati?ni družbi, rezidentki države ?lanice B (kot je Zvezna republika Nem?ija), niti na podlagi nacionalnih dolo?b niti na podlagi dolo?b konvencije o izogibanju dvojnega obdav?evanja, sklenjene med tema državama?

b) država ?lanica A (kot je Združeno kraljestvo) uporabi dolo?bo upoštevne konvencije o izogibanju dvojnega obdav?evanja, ki podeljuje pravico do delnega dav?nega odbitka za zadevne dividende, izpla?ane mati?ni družbi, rezidentki države ?lanice C (kot je Nizozemska), vendar ne podeljuje take pravice mati?ni družbi, rezidentki države ?lanice B (kot je Zvezna republika Nem?ija), kadar konvencija o izogibanju dvojnega obdav?evanja, sklenjena med državo ?lanico A in državo ?lanico B, ne vsebuje nobene dolo?be, ki bi podeljevala delni dav?ni odbitek;

c) država ?lanica A (kot je Združeno kraljestvo) ne podeljuje pravice do delnega dav?nega odbitka za zadevne dividende družbi, rezidentki države ?lanice C (kot je Nizozemska), ki jo obvladuje družba, rezidentka države ?lanice B (kot je Zvezna republika Nem?ija), kadar država ?lanica A uporabi dolo?be konvencij o izogibanju dvojnega obdav?evanja, ki podeljujejo tako pravico:

i) družbam, rezidentkam države ?lanice C, ki jo obvladujejo rezidenti države ?lanice C;

ii) družbam, rezidentkam države ?lanice C, ki jih obvladujejo rezidenti države ?lanice D (kot je Italija), kadar obstaja dolo?ba, ki podeljuje delni dav?ni odbitek za zadevne dividende v konvenciji o izogibanju dvojnega obdav?evanja, sklenjeni med državo ?lanico A in državo ?lanico D;

iii) družbam, rezidentkam države ?lanice D, ne glede na to, kdo obvladuje te družbe?

d) Ali je treba na to?ko (c) prvega vprašanja odgovoriti druga?e, ?e družbe rezidentke države ?lanice C ne obvladuje družba rezidentka države ?lanice B, ampak družba rezidentka tretje države?

2. ?e je odgovor na kateri koli del to?k od (a) do (c) prvega vprašanja pritrdilen, katera na?ela dolo?a pravo Skupnosti v zvezi s pravicami in pravnimi sredstvi, ki so na voljo v okoliš?inah, navedenih v teh vprašanjih? Predvsem:

a) ali mora država plačati

i) celotni davčni odbitek ali enakovreden znesek, ali

ii) delni davčni odbitek ali enakovreden znesek, ali

iii) celotni ali delni davčni odbitek ali enakovreden znesek:

– prost vsakega dodatnega davka od dohodka pravnih oseb, ki ga je treba plačati ali ki bi ga bilo treba plačati, če bi imelo izplačilo dividende zainteresirani osebi za posledico davčnega odbitek,

– prost takega davka, izraženega na kateri drugi osnovi?

b) Komu bi morala tako plačati:

i) zadevni matični družbi države članice B ali države članice C, ali

ii) zadevni odvisni družbi države članice A?

c) Ali je pravica do takega plačila:

i) pravica do vračila neupravičeno obravnavanih zneskov, tako da je tako vračilo posledica ali stranska pravica pravice, ki jo podeljujeta člena 43 ES in/ali 56 ES, in/ali

ii) pravica do nadomestila ali odškodnine, tako da se izpolnijo pogoji, določeni v sodbi [z dne 5. marca 1996 v zadevi Brasserie du Pêcheur in Factortame, C-46/93 in C-48/93, Recueil, str. I-1029], glede odškodnine, in/ali

iii) pravica do ponovne pridobitve neupravičeno zavrnjene ugodnosti in, če gre za to:

– ali je taka pravica posledica ali stranska pravica pravic, podeljenih s členoma 43 ES in/ali 56 ES, oziroma

– ali je treba izpolniti pogoje, določene v [zgoraj navedeni] sodbi [Brasserie du Pêcheur in Factortame], glede odškodnine, oziroma

– ali je treba izpolniti kakšne druge pogoje?

d) Ali je treba na točko (c) zgoraj navedenega drugega vprašanja odgovoriti drugače, če so v okviru nacionalnega prava države [članice] A zahtevki vloženi kot tožbe za povrnitev oziroma so vloženi ali morajo biti vloženi kot odškodninski zahtevki?

e) Ali mora družba, ki vlaga zahtevek, za pridobitev vračila dokazati, da bi ona ali njena matična družba zahtevala davčni odbitek (celoten ali delen, odvisno od primera), če bi vedela, da je na podlagi prava Skupnosti do tega upravičena?

f) Ali je treba na točko (a) drugega vprašanja odgovoriti drugače, če bi v skladu z [zgoraj navedeno] sodbo [Metallgesellschaft in drugi] zadevna odvisna družba, rezidentka države članice A, dobila vračilo ali bi bila na celoma upravičena do vračila akontacije davka od dohodka pravnih oseb, ali do vračila v zvezi s tem davkom, za dividende, izplačane zadevni matični družbi države članice B ali države članice C?

g) Za katere smernice, če obstajajo, Sodišče Evropskih skupnosti meni, da so primerne za uporabo v teh primerih in katere okoliščine bi moralo nacionalno sodišče upoštevati, če mora

doložiti, ali gre za dovolj resno kršitev v smislu [zgoraj navedene] sodbe [Brasserie du Pêcheur in Factortame], zlasti ali je bila glede na stanje sodne prakse o razlagi upoštevni določb prava Skupnosti kršitev opravičljiva?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Točka (a) prvega vprašanja

30 S točko (a) prvega vprašanja predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali člena 43 ES in 56 ES nasprotujeta zakonodaji države članice, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki ob razdelitvi dividend družbe rezidentke odobri celotni davčni odbitek končnim delničarjem, prejemnikom dividend, ki prebivajo v tej državi članici ali v drugi državi, s katero je prva država članica sklenila KIDO, ki predvideva tak davčni odbitek, vendar ne odobri celotnega ali delnega davčnega odbitka družbam prejemnicam teh dividend, ki so rezidentke v nekaterih drugih državah članicah.

31 Iz spisa izhaja, da predložitveno sodišče raje, kot da bi Sodišču predložilo problem glede različnega obravnavanja končnih delničarjev, rezidentov ali nerezidentov, prejemnikov dividend, ki jih izplača družba rezidentka, na eni strani, in družb nerezidentk, prejemnic takih dividend, na drugi strani, prosi za razlago prava Skupnosti, ki mu bo omogočila presojo, ali je različno obravnavanje, ki sta ga v Združenem kraljestvu deležni na eni strani družba rezidentka, ki je upravičena do davčnega odbitka, kadar prejme dividende druge družbe rezidentke in katere končni delničarji rezidenti so tudi upravičeni do davčnega odbitka, kadar so jim dividende izplačane, in na drugi strani družba nerezidentka, ki v Združenem kraljestvu, razen v določenih primerih iz KIDO, ni upravičena do davčnega odbitka, kadar prejme dividende od družbe rezidentke, in katere končni delničarji, rezidenti ali nerezidenti, tudi nimajo pravice do davčnega odbitka, združljivo s pravom Skupnosti.

32 Dejansko na podlagi veljavne zakonodaje v Združenem kraljestvu, medtem ko je družba rezidentka, ki prejema dividende druge družbe rezidentke, upravičena do davčnega odbitka, ki je enak znesku akontacije davka od dohodkov pravnih oseb, ki jo je plačala zadnja, nasprotno pa je družba nerezidentka, ki prejme dividende od družbe rezidentke, upravičena na podlagi te razdelitve do celotnega ali delnega davčnega odbitka samo, če je predviden s KIDO, sklenjeno med njeno državo rezidentstva in Združenim kraljestvom.

33 Res je, da tožeče stranke v postopku v glavni stvari v svojih stališjih pred Sodiščem navajajo tudi manj ugoden položaj, v katerem so končni delničarji, ki prejmejo dividende družbe nerezidentke in nimajo pravice do davčnega odbitka, v primerjavi s končnimi delničarji, ki prejmejo dividende družbe rezidentke in so do odbitka upravičeni na podlagi veljavne zakonodaje v Združenem kraljestvu oziroma na podlagi KIDO, kadar gre za delničarje nerezidente. Vendar je jasno, da se tožeče stranke v postopku v glavni stvari sklicujejo na manj ugodno obravnavanje delničarjev družb nerezidentk samo z namenom, da očitajo omejitve svobode ustanavljanja in prostega pretoka kapitala v škodo teh družb.

34 Tožeče stranke v postopku v glavni stvari trdijo, da je sporna zakonodaja v Združenem kraljestvu v nasprotju s členoma 43 ES in 56 ES, saj lahko družbe nerezidentke odvrne od tega, da bi ustanovile odvisne družbe v tej državi članici, da bi vlagale v kapital družb rezidentk ali da bi zbirale kapital v navedeni državi. Ta zakonodaja se ne bi smela utemeljevati niti z upoštevno razliko med položajem družb rezidentk, ki prejmejo dividende od družbe rezidentke, in položajem družb nerezidentk, ki prejmejo take dividende, niti s ciljem, da bi se zagotovila doslednost nacionalnega davčnega sistema, ali s ciljem preprečevanja ekonomskega dvojnega obdavčevanja razdeljenih dobičkov.

35 Po mnenju tožečih strank v postopku v glavni stvari bi moralo Združeno kraljestvo odobriti

davni odbitek družbam nerezidentkam, da bi s tem družbam nerezidentkam, ki prejmejo dividende od družbe rezidentke, omogočilo postavitev svojih delničarjev v enak položaj, kot ga imajo delničari družb rezidentk, ki prejmejo take dividende.

36 Uvodoma je treba opozoriti, da neposredno obdavčenje spada v pristojnost držav članic, morajo te glede na ustaljeno sodno prakso vseeno to pristojnost izvrševati ob spoštovanju prava Skupnosti (glej zlasti sodbo z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen, C-35/98, Recueil, str. I-4071, točka 32, zgoraj navedeno sodbo Metallgesellschaft in drugi, točka 37, in sodbo z dne 23. februarja 2006 v zadevi Keller Holding, C-471/04, ZOdl., str. I-2107, točka 28).

37 Glede vprašanja, ali nacionalna zakonodaja, ki je predmet obravnave v postopku v glavni stvari, na celoma sodi v člen 43 ES o svobodi ustanavljanja ali v člen 56 ES o prostem pretoku kapitala, je treba poudariti, da se zastavljeno vprašanje nanaša na nacionalne ukrepe na področju obdavčitve dividend, v skladu s katerimi se, ne glede na višino deleža, ki ga ima delničar, prejemnik dividend, družbi rezidentki, ki prejme dividende od druge družbe rezidentke, odobri davni odbitek, medtem ko je za družbo nerezidentko, ki prejme take dividende, odobritev davnega odbitka odvisna od določb morebitne KIDO, ki jo je Združeno kraljestvo sklenilo z njeno državo rezidentstva. V določenih KIDO, kot je ta, sklenjena s Kraljevino Nizozemsko, se višina davnega odbitka razlikuje glede na delež, ki ga ima delničar, prejemnik dividend, v družbi razdeljevalki.

38 Iz tega sledi, da sporni ukrepi lahko sodijo tako v člen 43 ES kot tudi v člen 56 ES.

39 Kot izhaja iz predložitvene odločbe, se tri zadeve, ki so bile izbrane kot „vzorni“ postopki pred predložitvenim sodiščem, nanašajo na družbe rezidentke Združenega kraljestva, ki so v stoddotni lasti družb nerezidentk. Ker gre za udeležbo, ki podeljuje imetniku določen vpliv na odločitve družbe in mu dovoljuje, da določa njene dejavnosti, se uporabijo določbe Pogodbe ES o svobodi ustanavljanja (sodbe z dne 13. aprila 2000 v zadevi Baars, C-251/98, Recueil, str. I-2787, točki 21 in 22; z dne 21. novembra 2002 v zadevi X in Y, C-436/00, Recueil, str. I-10829, točke 37 in od 66 do 68, ter z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, ZOdl., str. I-7995, točka 31).

40 Nasprotno, kot je poudaril generalni pravobranilec v točkah 28 in 30 sklepnih predlogov, Sodišče nima na voljo dovolj dejstev, da bi določilo naravo zadevne udeležbe v vsakem vzornem postopku ali naravo udeležbe, ki jo imajo druge družbe, ki so stranke v navedenem postopku. Torej ni mogoče izključiti, da se ta postopek nanaša tudi na uinek nacionalne zakonodaje, ki je predmet obravnave v postopku v glavni stvari, o dividendah, ki jih družba rezidentka izplača družbam nerezidentkam, ki imajo delež, ki jim ne podeljuje določenega vpliva na odločitve družbe razdeljevalke in jim ne dovoljuje, da določajo njene dejavnosti. Zato je treba to zakonodajo preučiti tudi glede na določbe Pogodbe o prostem pretoku kapitala.

41 Najprej glede preučitve vprašanja za predhodno odločanje z vidika svobode ustanavljanja tožne stranke v postopku v glavni stvari trdijo, da ker veljavna zakonodaja v Združenem kraljestvu, razen v določenih primerih iz KIDO, ne odobri davnega odbitka družbi nerezidentki, ki prejema dividende od družbe rezidentke, niti končnim delničarjem, ne glede na to, ali so rezidenti ali ne, omejuje svobodo take družbe nerezidentke, da ustanovi odvisne družbe v navedeni državi članici. V primerjavi z družbami rezidentkami, ki prejemajo dividende družbe rezidentke, naj bi bila družba nerezidentka tako v neugodnem položaju, saj mora ta družba, ker njeni delničari niso upravičeni do davnega odbitka, povečati znesek dividend, da bi njeni delničari prejeli znesek, ki bi bil enak tistemu, ki bi ga prejeli, če bi bili delničari družbe rezidentke.

42 Svoboda ustanavljanja, ki jo člen 43 ES priznava državljanom Skupnosti in ki zajema pravico začetni in opravljati dejavnost kot samozaposlena oseba ter pravico do ustanovitve in

vodenja podjetij pod enakimi pogoji, kot jih za svoje državljane določa zakonodaja države članice, v kateri se taka ustanovitev izvede, zajema v skladu s členom 48 ES za družbe, ustanovljene v skladu z zakonodajo države članice in ki imajo statutarni sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Skupnosti, pravico opravljanja dejavnosti v zadevni državi članici prek odvisne družbe, podružnice ali agencije (glej zlasti sodbi z dne 21. septembra 1999 v zadevi Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, str. I-6161, točka 35, in z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer, C-446/03, ZOdl., str. I-10837, točka 30, ter zgoraj navedeno sodbo Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, točka 41).

43 Glede družb je treba poudariti, da je njihov sedež v smislu člena 48 ES namenjen temu, da se po zgledu državljanstva fizičnih oseb določi njihova zveza s pravnim redom države. Sprejeti, da lahko država članica, v kateri bi družba želela imeti sedež, svobodno različno obravnava zgolj iz razloga, da je sedež družbe v drugi državi članici, bi namreč odvzelo pomen člena 43 ES (glej v tem smislu sodbi z dne 28. januarja 1986 v zadevi Komisija proti Franciji, 270/83, Recueil, str. 273, točka 18, in z dne 13. julija 1993 v zadevi Commerzbank, C-330/91, Recueil, str. I-4017, točka 13, ter zgoraj navedeni sodbi Metallgesellschaft in drugi, točka 42, in Marks & Spencer, točka 37). Svoboda ustanavljanja skuša zagotoviti, da so družbe v državi članici gostiteljici obravnavane enako kot družbe te države, tako da prepoveduje vsakršno diskriminacijo na podlagi kraja, kjer je sedež družb (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Komisija proti Franciji, točka 14, in Saint-Gobain ZN, točka 35).

44 V tem primeru ni sporno, da je družba, rezidentka Združenega kraljestva, ki prejme dividende od druge družbe rezidentke, v tej državi članici upravičena do davčnega odbitka, ki je enak znesku akontacije davka od dohodkov pravnih oseb, ki jo je plačala zadnja, medtem ko družba nerezidentka, ki prejme dividende od družbe rezidentke, ni upravičena do take ugodnosti, razen na podlagi morebitne KIDO, sklenjene med njeno državo rezidentstva in Združenim kraljestvom.

45 Tudi kadar družba rezidentka nato razdeli dividende svojim končnim delničarjem in mora iz tega naslova plačati ACT, imajo ti delničarji v Združenem kraljestvu pravico, kadar prebivajo v tej državi ali pa so zajeti s KIDO, ki predvideva tako pravico, do davčnega odbitka, ki se lahko odbije od zneska, ki so ga dolžni iz naslova dohodnine, ali – če odbitek presega ta znesek – do plačila v gotovini. Nasprotno, kadar družba nerezidentka izplača dividende končnim delničarjem, ti niso upravičeni do davčnega odbitka.

46 Da bi določili, ali je razlika v davčnem obravnavanju diskriminatorna, je treba vendarle raziskati, ali so glede spornega nacionalnega ukrepa zadevne družbe v objektivno primerljivem položaju. Dejansko iz ustaljene sodne prakse izhaja, da diskriminacija pomeni uporabo različnih pravil v podobnih položajih ali uporabo istega pravila v različnih položajih (glej sodbi z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker, C-279/93, Recueil, str. I-225, točka 30, in z dne 29. aprila 1999 v zadevi Royal Bank of Scotland, C-311/97, Recueil, str. I-2651, točka 26).

47 Po mnenju vlade Združenega kraljestva, nemške, francoske, irske in italijanske vlade ter Komisije Evropskih skupnosti v primeru nacionalnega ukrepa, ki odobri davčni odbitek delničarjem, ki prejmejo dividende od družbe rezidentke, položaja delničarjev rezidentov in delničarjev nerezidentov nista primerljiva, kar družba nerezidentka ni davčna zavezanica za davek v Združenem kraljestvu za te dividende. Navedene vlade poudarjajo, da družba nerezidentka tudi ni dolžna plačati ACT, kadar razdeli dobiček svojim delničarjem.

48 Nasprotno toževalne stranke v postopku v glavni stvari trdijo, da so glede obdavčitve dividend, prejetih od družbe rezidentke, družbe rezidentke in nerezidentke, ki prejmejo te dividende, v podobnem položaju. Medtem ko priznavajo, da družba nerezidentka, prejemnica teh dividend, za te dividende ni zavezana za davek od dohodka pravnih oseb v Združenem kraljestvu, ali pa je

zavezana na podlagi KIDO, vendar je upravičena do davčnega odbitka za davek, ki ga plaša družba razdeljevalka, poudarjajo, da je družba rezidentka, prejemnica teh dividend, tudi oproščena davka od dohodkov pravnih oseb v Združenem kraljestvu za navedene dividende.

49 V zvezi s tem je treba opozoriti, da so lahko dividende, ki jih razdeli družba svojim delničarjem, na eni strani predmet verižne obdavčitve, saj so obdavčene najprej na ravni družbe razdeljevalke kot realizirani dobički in nato na ravni matične družbe iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb, ter na drugi strani ekonomske dvojne obdavčitve, saj so obdavčene najprej na ravni družbe razdeljevalke in nato na ravni končnega delničarja iz naslova dohodnine.

50 Naloga vsake države članice je, da ob spoštovanju prava Skupnosti uredi svoj sistem obdavčitve razdeljenih dobičkov in v tem smislu opredeli davčno osnovo ter davčne stopnje, ki se uporabijo za družbo razdeljevalko in/ali za delničarja, prejemnika teh dividend, če sta zavezana za davek v tej državi.

51 Na podlagi člena 293 ES se države članice, kolikor je potrebno, med seboj pogajajo, zato da bi v korist svojih državljanov zagotovile odpravo dvojnega obdavčevanja v Skupnosti. Razen Konvencije 90/436/EGS o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi s preračunom dobička povezanih podjetij (UL L 225, str. 10) pa v okviru Skupnosti ni bil sprejet noben ukrep poenotenja ali usklajevanja, ki bi skušal odpraviti dvojno obdavčitev, in države članice niso sklenile nobene večstranske konvencije v ta namen na podlagi člena 293 ES (glej sodbe z dne 12. maja 1998 v zadevi Gilly, C-336/96, Recueil, str. I-2793, točka 23; z dne 5. julija 2005 v zadevi D, C-376/03, ZOdl., str. I-5821, točka 50, in z dne 7. septembra 2006 v zadevi N, C-470/04, ZOdl., str. I-7409, točka 43).

52 V tem smislu je Sodišče že presodilo, da če ukrepi Skupnosti za poenotenje in uskladitev ne obstajajo, ostanejo države članice pristojne, da s konvencijo ali enostransko opredelijo merila za porazdelitev njihove davčne pristojnosti, zlasti z vidika odprave dvojnega obdavčevanja (zgoraj navedene sodbe Gilly, točki 24 in 30, Saint-Gobain ZN, točka 57, in N, točka 44).

53 Samo v primeru družb držav članic, ki posedujejo najmanj 25 % kapitala družbe druge države članice, člen 4 Direktive 90/435 v povezavi s členom 3 te direktive, v prvotni različici, ki je veljala v trenutku nastanka dejstev v postopku v glavni stvari, nalaga državam članicam, naj bodisi oprostijo dobičke, ki jih prejme matična družba rezidentka od odvisne družbe, ki je rezidentka v drugi državi članici, bodisi dovoli matični družbi, da odbije od zneska izračunanega davka del korporacijskega davka, ki se nanaša na ta dobiček in ga je plažala odvisna družba, in, če je primerno, znesek pri viru odtegnjenega davka, ki ga je odmerila država članica, v kateri je odvisna družba rezident.

54 Zgolj to, da države članice lahko za deleže, ki ne sodijo v Direktivo 90/435, določijo, ali in koliko se je treba izogniti verižni obdavčitvi ter ekonomski dvojni obdavčitvi razdeljenih dobičkov ter v ta namen enostransko ali s KIDO, sklenjenimi z drugimi državami članicami, uvesti mehanizme, ki imajo namen preprečiti ali zmanjšati to verižno obdavčitev in ekonomsko dvojno obdavčitev, ne pomeni samo po sebi, da države članice lahko uporabijo ukrepe, ki bi nasprotovali prostemu pretoku, zagotovljenemu s Pogodbo.

55 Kadar država članica pozna sistem preprečevanja ali zmanjšanja verižne obdavčitve ali ekonomske dvojne obdavčitve za dividende, ki jih družbe rezidentke izplažajo rezidentom, mora dividende, ki jih izplažajo družbe nerezidentke rezidentom, obravnavati enako (glej v tem smislu sodbi z dne 15. julija 2004 v zadevi Lenz, C-315/02, ZOdl., str. I-7063, točke od 27 do 49, in z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen, C-319/02, ZOdl., str. I-7477, točke od 29 do 55).

56 V okviru teh sistemov je namreč položaj delničarjev, rezidentov države članice, ki prejmejo

dividende od družbe s sedežem v tej isti državi, primerljiv s položajem delničarjev, rezidentov navedene države, ki prejmejo dividende od družbe s sedežem v drugi državi članici, če so tako dividende domačega izvora kot tudi dividende tujega izvora lahko v primeru družb delničarjev predmet verižne obdavčitve in v primeru končnih delničarjev ekonomske dvojne obdavčitve (glej v tem smislu sodbi Lenz, točki 31 in 32, in Manninen, točki 35 in 36).

57 Čeprav je treba položaj teh delničarjev šteti za primerljiv glede uporabe davčne zakonodaje njihove države članice rezidentstva zanje, to vseeno ne velja nujno, kar zadeva uporabo davčne zakonodaje države članice rezidentstva družbe razdeljevalke, za položaja, v katerih so delničarji, prejemniki dividend, ki so rezidenti te države članice, in delničarji, prejemniki dividend, ki so rezidenti druge države članice.

58 Dejansko, kadar družba razdeljevalka in delničar, prejemnik dividend, nista rezidenta v isti državi članici, država članica rezidentstva družbe razdeljevalke, to je država članica vira dobičkov, ni v istem položaju v zvezi s preprečevanjem in zmanjšanjem verižne obdavčitve in ekonomskega dvojne obdavčitve kot država članica rezidentstva delničarja, prejemnika dividend.

59 Glede tega je treba upoštevati, prvič, da zahtevati od države rezidentstva družbe razdeljevalke, naj zagotovi, da se dobički, ki se razdelijo delničarju nerezidentu, ne bi verižno obdavčili ali ekonomsko dvojno obdavčili, tako da se ti dobički oprostito davka na ravni družbe razdeljevalke ali tako, da se takemu delničarju dovoli davčna ugodnost, ki je enaka davku, ki ga je plačala družba razdeljevalka za navedene dobičke, dejansko pomeni, da bi se morala ta država odpovedati svoji pravici obdavčenja dohodka, ustvarjenega z gospodarsko dejavnostjo, ki se opravlja na njenem ozemlju.

60 Drugič, glede mehanizma, katerega namen je preprečevanje ali zmanjšanje ekonomske dvojne obdavčitve s podelitvijo davčne ugodnosti končnemu delničarju, je treba poudariti, da ima običajno država članica rezidentstva končnega delničarja najboljši položaj, da presodi osebno davčno zmožnost navedenega delničarja (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Schumacker, točki 32 in 33, in D, točka 27). Tudi za deleže, za katere se uporabi Direktiva 90/435, člen 4(1) te direktive nalaga državi članici mati družbe, ki prejme dobiček, ki ga razdeli odvisna družba, rezidentka v drugi državi članici, in ne v zadnji državi, naj se izogne verižni obdavčitvi bodisi tako, da se vzdrži obdavčenja tega dobička, bodisi tako, da ta dobiček obdavči in hkrati dovoli matični družbi, da odbije od zneska davka del davka, ki se nanaša na ta dobiček in ga je plačala odvisna družba, in če je primerno, znesek pri viru odtegnjenega davka, ki je ga odmerila država članica, v kateri je odvisna družba rezident.

61 Glede nacionalne zakonodaje, sporne v postopku v glavni stvari, je treba poudariti, da kadar družba, rezidentka Združenega kraljestva, izplača dividende družbi prejemnici, niso niti dividende, ki jih prejme družba rezidentka, niti dividende, ki jih prejme družba nerezidentka, predmet davka v Združenem kraljestvu.

62 Razlike v obravnavanju torej na tej ravni ni.

63 Razlika pa obstaja med družbami prejemnicami, ki so rezidentke, in družbami prejemnicami, ki niso rezidentke, glede možnosti teh družb prejemnic, da razdelijo dividende svojim končnim delničarjem v okviru pravil, na podlagi katerih so ti upravičeni do davčnega odbitka, enakega deležu davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga je plačala družba, ki je ustvarila razdeljeni dobiček. Res je, da je ta možnost pridržana družbam rezidentkam.

64 Država članica kot država rezidentstva delničarja odobri končnim delničarjem rezidentom, kadar jim družba rezidentka razdeli dividende, davčni odbitek, enak deležu davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga je plačala družba, ki je ustvarila razdeljeni dobiček, v obliki akontacije ob

razdelitvi navedenih dividend.

65 Kar zadeva uporabo mehanizmov, katerih namen je preprečevanje ali zmanjšanje verižne obdavčitve ali ekonomske dvojne obdavčitve, položaj države članice, katere rezidenti so tako družbe razdeljevalke kot končni delničarji, tako ni primerljiv s položajem države članice, katere rezidentka je družba, ki razdeli dividende družbi nerezidentki, ki jih nato sama izplača svojim končnim delničarjem, ker zadnja država deluje na celoma zgolj kot država vira razdeljenih dobičkov.

66 V zadnjem primeru samo, kadar družba, rezidentka države članice, izplača dividende družbi, rezidentki druge države članice, in so delničarji zadnje navedene družbe rezidenti prve države, je ta država kot država rezidentstva teh delničarjev v skladu z celom, določenim v zgoraj navedenih sodbah Lenz in Manninen, navedenih v točki 55 te sodbe, zavezana zagotoviti, da so dividende, ki jih prejmejo ti delničarji družbe nerezidentke, predmet davčnega obravnavanja, enakega tistemu, ki se uporablja za dividende, ki jih prejme delničar rezident od družbe rezidentke.

67 Kot izhaja iz točke 30 te sodbe, obveznost, ki je v takem primeru naložena državi članici, ki deluje kot država rezidentstva končnega delničarja, ne sodi v obseg vprašanj, ki jih je zastavilo predložitveno sodišče.

68 Vendarle od trenutka, ko država članica enostransko ali s konvencijo zaveže ne samo delničarje rezidente, ampak tudi delničarje nerezidente za dohodnino v zvezi z dividendami, ki jih prejmejo od družbe rezidentke, postane položaj navedenih delničarjev nerezidentov podoben položaju delničarjev rezidentov.

69 Pri nacionalnih ukrepih, ki so predmet obravnave v postopku v glavni stvari, gre za tak primer, kadar, kot je bilo poudarjeno v točki 15 te sodbe, KIDO, ki jo je sklenilo Združeno kraljestvo, predvideva, da je družba delničarka, rezidentka druge države članice pogodbenice, upravičena do davčnega odbitka, celotnega ali delnega, za dividende, ki jih prejme od družbe, rezidentke Združenega kraljestva.

70 Če se država članica rezidentstva družbe, ki ustvarja razdeljive dobičke, odloči, da bo izvajala svojo davčno pristojnost ne samo glede dobičkov, ustvarjenih v tej državi, ampak tudi glede dohodkov, ki prihajajo iz navedene države in jih prejmejo družbe nerezidentke, prejemnice dividend, je to zgolj zaradi izvajanja davčne pristojnosti te iste države, ki lahko povzroči tveganje verižne obdavčitve, ne glede na kakršno koli obdavčitev v drugi državi članici. V takem primeru, da družbe prejemnice, nerezidentke, ne bi bile soočene z omejitvijo svobode ustanavljanja, ki je na celno prepovedana s členom 43 ES, mora država rezidentstva družbe razdeljevalke paziti na to, da bi bile glede na mehanizem, predviden v njenem nacionalnem pravu za preprečevanje ali zmanjšanje verižne obdavčitve, družbe delničarke nerezidentke obravnavane enako kot družbe delničarke rezidentke.

71 Naloga nacionalnega sodišča je, da v vsakem posameznem primeru določi, ali se ta obveznost spoštuje, pri čemer mora upoštevati, če je potrebno, določbe KIDO, ki jo je navedena država članica sklenila z državo rezidentstva družbe delničarke (glej v tem smislu sodbo z dne 19. januarja 2006 v zadevi Bouanich, C-265/04, ZOdl., str. I-923, točke od 51 do 55).

72 Iz zgoraj navedenega izhaja, da zakonodaja države članice, ki – kadar družba rezidentka razdeli dividende in kadar ne obstaja KIDO – dovoli davčni odbitek, enak deležu davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga je v obliki akontacije plačala družba, ki ustvarja razdeljive dobičke, samo družbam prejemnicam, rezidentkam, in razširja podelitev tega davčnega odbitka zgolj na končne delničarje rezidente, ne pomeni diskriminacije, prepovedane s členom 43 ES.

73 Ker se ugotovitve iz zgornjih točk uporabijo tudi za družbe delničarke, nerezidentke, ki so prejele dividende na podlagi deleža, ki jim ne podeljuje določenega vpliva na odločitve družbe razdeljevalke in jim ne dovoljuje, da določajo njene dejavnosti, taka zakonodaja tudi ne omejuje prostega pretoka kapitala v smislu člena 56 ES.

74 Na točko (a) prvega vprašanja je torej treba odgovoriti, da člena 43 ES in 56 ES ne nasprotujeta temu, da država članica, kadar družba, rezidentka navedene države, razdeli dividende, odobri družbam prejemnicam navedenih dividend, ki so tudi rezidentke te države, davčni odbitek, ki je enak deležu davka, ki ga je plačala družba razdeljevalka za razdeljene dobičke, vendar pa ga ne odobri družbam prejemnicam, rezidentkam druge države članice, ki v prvi državi niso zavezane za davek za te dividende.

Točke od (b) do (d) prvega vprašanja

75 S točkami od (b) do (d) prvega vprašanja predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali člena 43 ES in 56 ES nasprotujeta temu, da država članica uporabi KIDO, sklenjene z drugimi državami članicami, na podlagi katerih družbe prejemnice, rezidentke določenih držav članic, niso upravičene do davčnega odbitka, kadar družba rezidentka razdeli dividende, medtem ko so družbe prejemnice, rezidentke drugih držav članic, upravičene do delnega davčnega odbitka.

76 V tem smislu sprašuje tudi, ali lahko država članica uporabi določbo KIDO, imenovano „omejitev ugodnosti“, na podlagi katere družbi rezidentki druge države članice pogodbenice ne odobri davčnega odbitka, če jo obvladuje družba rezidentka tretje države, s katero je prva država članica sklenila KIDO, ki ob razdelitvi dividend ne predvideva davčnega odbitka za družbo prejemnico, rezidentko tretje države, ter ali je v zvezi s tem pomembno, da družbo prejemnico nerezidentko obvladuje družba rezidentka države članice ali tretje države.

77 Iz razlogov, navedenih v točkah od 37 do 40 te sodbe, je treba preučiti nacionalne ukrepe, sporne v postopku v glavni stvari, tako z vidika svobode ustanavljanja kot z vidika prostega pretoka kapitala.

78 Po mnenju tožečih strank v postopku v glavni stvari, je v nasprotju s prostim pretokom, da država članica podeli davčno ugodnost državljanom ene države članice ter jo zavrne državljanom druge države članice. S sklicevanjem na točko 26 zgoraj navedene sodbe Komisija proti Franciji trdijo, da podelitev take ugodnosti ne bi smela biti odvisna od obstoja vzajemnih ugodnosti, ki jih podeli druga država članica pogodbenica.

79 Tožeče stranke v postopku v glavni stvari poudarjajo, da razširitev ugodnosti, podeljenih s KIDO, sklenjeno z določeno državo članico, na fizične ali pravne osebe, ki so zajete z drugo KIDO, ne vpliva na sistem dvostranskih konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Dejansko bi bilo treba razlikovati med, na eni strani, pravico držav članic, da razdelijo svojo davčno pristojnost, da bi se izognile dvojni obdavčitvi enakega dohodka v več državah članicah, in, na drugi strani, izvajanjem tako razdeljene davčne pristojnosti s strani držav članic. Medtem ko bi bilo drugačno obravnavanje utemeljeno, če bi zrcalilo razlike med davčnimi konvencijami glede razdelitve davčne pristojnosti, zlasti da bi zrcalilo razlike med davčnimi sistemi zadevnih držav članic, država članica ne more izvajati svoje pristojnosti selektivno in samovoljno, da bi se izognila

ekonomski dvojni obdavčitvi ali jo zmanjšala.

80 Nasprotno vlada Združenega kraljestva, nemška, francoska, irska, italijanska in nizozemska vlada ter Komisija zavračajo trditev, na podlagi katere država članica ne bi smela odobriti rezidentu druge države članice varstva pred ekonomsko dvojno obdavčitvijo, razen če bi odobrila isto varstvo rezidentom vseh držav članic. Če bi bila ta trditev sprejeta, bi se porušila ravnovesje in vzajemnost, na katerih temeljijo obstoječe KIDO, davčni zavezanci bi se lažje izognili določenam KIDO, katerih namen je boj proti davčnemu izogibanju, pravna varnost davčnih zavezancev pa bi bila prizadeta.

81 V zvezi s tem je treba spomniti, da so ob pomanjkanju skupnostnih ukrepov za poenotenje ali usklajitev, katerih namen je odprava dvojnega obdavčevanja, države članice še naprej pristojne za določitev meril za obdavčitev dohodkov, da bi, v tem primeru s konvencijo, odpravile dvojno obdavčevanje. V tem kontekstu lahko države članice z dvostranskimi konvencijami prosto določijo navezovalne okoliščine za razdelitev davčne pristojnosti (glej zgoraj navedene sodbe Gilly, točki 24 in 30; Saint-Gobain ZN, točka 57; D, točka 52, in Bouanich, točka 49).

82 Tožene stranke v postopku v glavni stvari ugovarjajo različenemu obravnavanju, ki so ga deležne družbe, nerezidentke Združenega kraljestva, zato ker KIDO, ki jih je sklenila ta država članica z določenimi drugimi državami članicami, predvidevajo davčni odbitek za družbe, rezidentke navedenih držav članic, medtem ko KIDO, ki jih je Združeno kraljestvo sklenilo z drugimi državami članicami, tega ne predvidevajo.

83 Da bi se določilo, ali je tako različno obravnavanje diskriminatorno, je treba preučiti, ali so glede na sporne ukrepe zadevne družbe nerezidentke v objektivno primerljivem položaju.

84 Kot je Sodišče opozorilo v točki 54 zgoraj navedene sodbe D, je področje uporabe dvostranske konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja omejeno na fizične in pravne osebe, ki so v njej naštet.

85 Vsaka KIDO, ki jo je sklenilo Združeno kraljestvo, zaradi izogibanja temu, da bi razdeljene dobičke obdavčilo tako država članica, katere rezidentka je družba razdeljevalka, kakor tudi država članica, katere rezidentka je družba prejemnica dividend, predvideva razdelitev davčne pristojnosti med to državo članico in drugo državo članico pogodbenico. Medtem ko nekatere KIDO ne določajo, da so dividende, ki jih prejme družba nerezidentka od družbe, ki je rezidentka Združenega kraljestva, predmet davka v tej državi članici, druge KIDO določajo tako zavezanost za davek. V tem zadnjem primeru KIDO določajo, vsaka glede na svoje posamične pogoje, odobritev davčnega odbitka družbi prejemnici nerezidentki.

86 Kot opozarja vlada Združenega kraljestva, ki jo v zvezi s tem podpira večina drugih vlad, ki so predložile stališča Sodišču, se pogoji, v skladu s katerimi KIDO predvidevajo davčni odbitek za družbe nerezidentke, ki prejmejo dividende od družbe rezidentke, razlikujejo ne samo glede na posebne značilnosti zadevnih nacionalnih davčnih sistemov, ampak tudi glede na to, kdaj so bile KIDO sklenjene, ter glede na obseg vprašanj, glede katerih so se zadevne države članice sporazumele.

87 Položaji, v katerih Združeno kraljestvo odobri davčni odbitek družbam, rezidentkam druge države pogodbenice, ki prejme dividende od družbe, rezidentke Združenega kraljestva, so tisti, v katerih si Združeno kraljestvo tudi pridržuje pravico obdavčenja teh družb za omenjene dividende. Davčna stopnja, ki jo lahko Združeno kraljestvo v takih primerih uporabi, se razlikuje glede na okoliščine, predvsem glede na KIDO, ki predvideva celotni ali delni davčni odbitek. Med pravico do davčnega odbitka in davčno stopnjo, določeno s tako KIDO, torej obstaja neposredna povezava (glej v tem smislu sodbo z dne 25. septembra 2003 v zadevi Océ van der Grinten, C-58/01,

Recueil, str. I-9809, točka 87).

88 Podelitve davnega odbitka družbi nerezidentki, ki prejme dividende od družbe rezidentke, kot je predvideno v nekaterih KIDO, ki jih je sklenilo Združeno kraljestvo, tako ni mogoče obravnavati kot ugodnosti, ločene od preostalega dela navedenih konvencij, ampak je njihov sestavni del in prispeva k njihovemu splošnemu ravnovesju (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo D, točka 62).

89 Enako velja za določbe KIDO, ki podelitev takega davnega odbitka pogojujejo s tem, da družbe nerezidentke nima v neposredni ali posredni lasti družba rezidentka države članice ali tretje države, s katero je Združeno kraljestvo sklenilo KIDO, ki ne predvideva davnega odbitka.

90 Tudi kadar se te določbe nanašajo na položaj družbe, ki ni rezidentka ene od držav članic pogodbenic, se uporabijo samo za osebe, rezidentke ene od teh držav članic, in so sestavni del zadevnih KIDO, saj prispevajo k njihovemu splošnemu ravnovesju.

91 Dejstvo, da se te vzajemne pravice in obveznosti uporabljajo le za osebe, ki so rezidentke ene od teh dveh držav članic pogodbenic, je neizogibna posledica dvostranskih konvencij za izogibanje dvojnega obdavčevanja. Iz tega izhaja, da glede obdavčitve dividend, ki jih izplača družba, rezidentka Združenega kraljestva, družba, rezidentka države članice, ki je z Združenim kraljestvom sklenila KIDO, v kateri ni predviden davni odbitek, ni v enakem položaju kot družba, rezidentka države članice, ki je sklenila KIDO, ki predvideva ta odbitek (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo D, točka 61).

92 Iz tega sledi, da določbe Pogodbe o svobodi ustanavljanja ne nasprotujejo temu, da se pravica do davnega odbitka, ki je predvidena s KIDO, ki jo je sklenila država članica z drugo državo članico za družbe, rezidentke te zadnje države, ki prejmejo dividende od družbe, rezidentke prve države, ne razširi na družbe, rezidentke tretje države članice, s katero je prva država sklenila KIDO, ki ne predvideva take pravice.

93 Ker tak položaj ne pomeni diskriminacije zoper družbe nerezidentke, ki prejmejo dividende od družbe rezidentke, velja sklep iz prejšnje točke tudi glede določb Pogodbe o prostem pretoku kapitala.

94 Glede na zgornje ugotovitve je treba na točke od (b) do (d) prvega vprašanja odgovoriti, da člena 43 ES in 56 ES ne nasprotujeta temu, da država članica pravice do davnega odbitka, ki je predvidena s KIDO, sklenjeno z drugo državo članico, za družbe, rezidentke te zadnje države, ki prejmejo dividende družbe, rezidentke prve države, ne razširi na družbe, rezidentke tretje države članice, s katero je sklenila KIDO, ki ne predvideva take pravice za družbe, rezidentke te tretje države.

Drugo vprašanje

95 Glede na odgovor Sodišča na prvo vprašanje na drugo vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

1) Člena 43 ES in 56 ES ne nasprotujeta temu, da država članica, kadar družba, rezidentka navedene države, razdeli dividende, odobri družbam, prejemnicam navedenih dividend, ki so tudi rezidentke te države, davni odbitek, ki je enak deležu davka, ki ga je

plačala družba razdeljevalka za razdeljene dobičke, vendar pa ga ne odobri družbam prejemnicam, rezidentkam druge države članice, ki v prvi državi niso zavezane za davek za te dividende.

2) Člena 43 ES in 56 ES ne nasprotujeta temu, da država članica pravice do davčnega odbitka, ki je predvidena s konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjeno z drugo državo članico, za družbe, rezidentke te zadnje države, ki prejmejo dividende družbe, rezidentke prve države, ne razširi na družbe, rezidentke tretje države članice, s katero je sklenila konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki ne predvideva take pravice za družbe, rezidentke te tretje države.

Podpisi

* Jezik postopka: angleščina.