

## Downloaded via the EU tax law app / web

Začasna izdaja

SODBA SODIŠÇA (četrti senat)

z dne 16. junija 2022(\*)

„Predhodno odločanje – Prosti pretok kapitala – Dividende iz deležev v razpršenem lastništvu – Vračilo davka od dohodka iz kapitala, ki ga je plačala družba nerezidentka – Pogoji – Prosti pretok kapitala – Načelo sorazmernosti“

V zadevi C-572/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Finanzgericht Köln (finančno sodišče v Kölnu, Nemčija) z odločbo z dne 20. maja 2020, ki je na Sodišče prispela 3. novembra 2020, v postopku

### **ACC Silicones Ltd**

proti

### **Bundeszentralamt für Steuern,**

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi C. Lycourgos, predsednik senata, S. Rodin, J.-C. Bonichot (poročevalec), sodnika, L. S. Rossi in O. Spineanu-Matei, sodnici,

generalni pravobranilec: A. M. Collins,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ, ki so jih predložili:

- za ACC Silicones Ltd. B. Pignot, Rechtsanwalt, in A. Linn, Steuerberater,
- za nemško vlado J. Möller in R. Kanitz, agenta,
- za Evropsko komisijo W. Roels in V. Uher, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 20. januarja 2022

izreka naslednjo

### **Sodbo**

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 63 PDEU.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo ACC Silicones Ltd in Bundeszentralamt für Steuern (zvezni davčni urad, Nemčija) v zvezi z vračilom pri viru odtegnjenega davka od dohodka iz kapitala za leta od 2006 do 2008, in sicer od dividend, ki jih je tej družbi izplačala

družba Ambratec GmbH s sedežem v Nemčiji.

## Pravni okvir

### Pravo Unije

3 V skladu s členom 3(1)(a) Direktive Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 147), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2003/123/ES z dne 22. decembra 2003 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 2, str. 3) (v nadaljevanju: Direktiva 90/435), se je ta direktiva uporabljala za matične družbe, ki imajo v kapitalu svojih odvisnih družb delež najmanj 20 %, pri čemer se je ta najnižja kapitalska udeležba s 1. januarjem 2007 znižala na 15 %, s 1. januarjem 2009 pa na 10 %. Direktiva 90/435 je bila razveljavljena z Direktivo Sveta 2011/96/EU z dne 30. novembra 2011 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (UL 2011, L 345, str. 8).

### Nemško pravo

4 Člen 20(1), točka 1, Einkommensteuergesetz (zakon o dohodnini) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: EStG), določa, da dohodki iz kapitala vključujejo deleže dobička (dividende).

5 Člen 43(1), prvi stavek, točka 1, EStG določa, da se med drugim v primeru dohodkov iz kapitala v smislu člena 20(1), točka 1, EStG „dohodnina pobere z odtegljajem od dohodkov iz kapitala (davek od dohodka iz kapitala)“.

6 Člen 8b(1), prvi stavek, Körperschaftsteuergesetz (zakon o davku od dohodkov pravnih oseb) – v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: KStG) – ki se nanaša na deleže v drugih družbah in združenjih, določa, da se prejemki med drugim v smislu člena 20(1), točka 1, EStG ne upoštevajo pri izračunu dohodka in zato niso predmet davka od dohodkov pravnih oseb.

7 Kar zadeva obdavčitev dividend, izplačanih družbi s sedežem v Nemčiji, je iz določb člena 31(1), prvi stavek, KStG v povezavi s členom 36(2), točka 2, EStG razvidno, da se davek od dohodka iz kapitala, ki je bil pobran z davčnim odtegljajem, v celoti odbije od davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga mora plačati ta družba, in ji je lahko, če je to ustrezno, povrnjen. Z odbitkom in morebitnim vračilom davka se predpostavlja, da je bil davek odtegnjen in plačan, kar je treba dokazati s predložitvijo upravnega potrdila v skladu s členom 45a(2) ali (3) EStG.

8 Glede obdavčitve dividend, izplačanih družbi, ki nima sedeža v Nemčiji, člen 32(5) KStG določa:

„(5) Če je bil davek od dohodkov pravnih oseb, ki ga dolguje upnik dohodka iz kapitala v smislu člena 20(1), točka 1, [EStG], plačan na podlagi odstavka 1 [tega člena], se upniku dohodka iz kapitala davek od dohodka iz kapitala, ki je bil odtegnjen in plačan v skladu s členom 36(2), točka 2, [EStG], na zahtevo vrne, če

1. je upnik dohodka iz kapitala družba z omejeno davčno obveznostjo na podlagi člena 2, točka 1, ki

(a) je tudi družba v smislu člena 54 [PDEU] ali člena 34 [Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 11, zvezek 52, str. 3)],

(b) ima sedež in sedež uprave na ozemlju države članice Evropske unije ali države, za katero se uporablja [Sporazum o Evropskem gospodarskem prostoru],

(c) je v državi sedeža svoje uprave brez možnosti izbire in brez izjeme predmet neomejene davčne obveznosti, ki je primerljiva s [tisto iz] člena 1, in

2. je upnik neposredno udeležen v ustanovnem ali osnovnem kapitalu dolžnice dohodka iz kapitala in ne izpolnjuje pogoja minimalne udeležbe iz člena 43b(2) [EStG].

Prvi stavek se uporablja samo, če:

1. ni določeno nobeno vračilo zadevnega davka od dohodka iz kapitala na podlagi drugih določb,

2. se dohodki iz kapitala v skladu s členom 8b(1) pri določitvi dohodka ne upoštevajo,

3. se dohodki iz kapitala na podlagi tujih določb ne pripišejo nobeni osebi, ki ne bi bila upravičena do vračila v skladu s tem odstavkom, če bi neposredno prejela dohodke iz kapitala,

4. pravica do polnega ali delnega vračila davka od dohodka iz kapitala ne bi bila izključena, če bi se smiselno uporabil člen 50d(3) [EStG], in

5. davka od dohodka iz kapitala upnik ali v njem neposredno oziroma posredno udeleženi družbenik ne more odbiti ali ga odšteti kot operativni oziroma poslovni strošek; možnost prenosa odbitka v naslednja davčna obdobja je izenačena z odbitkom.

Upnik dohodkov iz kapitala predloži dokaz o izpolnjevanju pogojev za vračilo. Na podlagi potrdila davčnih organov države, v kateri ima sedež, mora zlasti dokazati, da se v tej državi obravnava kot davčni rezident, da je v tej državi neomejeno zavezan za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb in da ni oproščen plačila davka od dohodkov pravnih oseb ter da je dejanski prejemnik dohodkov iz kapitala. Iz potrdila tuje davčne uprave mora izhajati, da nemškega davka od dohodka iz kapitala ni mogoče odbiti, odšteti ali prenesti v naslednja davčna obdobja in da do tega tudi dejansko ni prišlo. Davek od dohodka iz kapitala se vrne za vse dohodke iz kapitala, prejete v koledarskem letu v smislu prvega stavka, na podlagi odločbe o oprostitvi, sprejete na podlagi člena 155(1), tretji stavek, Abgabenordnung [(davčni zakonik)].“

### **Konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja**

9 Konvencija z dne 26. novembra 1964 med Zvezno republiko Nemčijo in Združenim kraljestvom Velike Britanije in Severne Irske o odpravi dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj, kakor je bila spremenjena z aneksom z dne 23. marca 1970 (BGBl 1966 II, str. 359, BGBl. 1967 II, str. 828, BGBl. 1971 II, str. 46, v nadaljevanju: konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja) v členu VI(1) določa:

„(1) Dividende, ki jih družba rezidentka enega od ozemelj izplača rezidentki drugega ozemlja, se lahko obdavčijo tudi na prvem ozemlju. Vendar se davek na prvem ozemlju ne obračuna po stopnji, ki bi presegala 15 % bruto zneska teh dividend, če so te dividende bodisi obdavčene na drugem ozemlju bodisi oproščene davka v Zvezni republici – kot dividende, ki jih izplača družba rezidentka Združenega kraljestva – v skladu z določbami člena XVIII(2)(a).

10 Člen XVIII(1)(a) te konvencije določa:

„(1) V okviru določb zakonodaje Združenega kraljestva v zvezi z možnostjo odbitka davka,

dolgovanega zunaj Združenega kraljestva, od davka, dolgovanega v Združenem kraljestvu (določbe, ki ne posegajo v to splošno načelo):

(a) je mogoče nemški davek, dolgovan v skladu z zakonodajo Zvezne republike Nemčije in to konvencijo, bodisi neposredno bodisi na podlagi odtegljaja od tega dobička, prihodkov ali kapitalskega dobička, pridobljenega v Zvezni republiki Nemčiji (razen – v primeru dividend – davka na dobiček, iz katerega so bile dividende izplačane), odbiti od davka, obračunane v Združenem kraljestvu na isti dobiček, prihodke ali kapitalski dobiček, na katerega je bil obračunan nemški davek“.

### **Spor o glavni stvari in vprašnji za predhodno odločanje**

11 ACC Silicones je družba s sedežem v Združenem kraljestvu, ki je imela v letih od 2006 do 2008 v lasti 5,26 % kapitala družbe Ambratec s sedežem v Nemčiji. Družba ACC Silicones je bila v 100%odstotni lasti druge družbe s sedežem v Združenem kraljestvu, ki je kotirala na borzi.

12 Družba Ambratec je v letih od 2006 do 2008 družbi ACC Silicones izplačala dividende, od katerih je bil pri viru odtegnjen davek od dohodka iz kapitala po stopnji 20 %, povečan za solidarnostni dodatek po stopnji 5,5 %.

13 Družba ACC Silicones je 29. decembra 2009 zahtevala vračilo tako plačanega davka. Na eni strani je zahtevala omejitev stopnje davčnega odtegljaja na 15 %, zlasti na podlagi člena VI(1) konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Ob sklicevanju na temeljne svoboščine notranjega trga, zlasti prosti pretok kapitala, je na drugi strani zahtevala vračilo preostanka plačanih zneskov.

14 Zvezni davčni urad je z odločbo z dne 7. oktobra 2010 ugodil prvemu delu tega zahtevka in družbi ACC Silicones vrnil odtegnjeni davek, ki je presegal 15%odstotno stopnjo, določeno v konvenciji o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Z odločbama z dne 8. junija 2015 pa je zavrnil vračilo preostanka plačanega davka tej družbi, ker pogoji iz člena 32(5) KStG, katerih namen je upoštevanje sodbe z dne 20. oktobra 2011, Komisija/Nemčija (C-284/09, EU:C:2011:670), niso bili izpolnjeni.

15 Po neuspešnem zahtevku za vračilo plačanega davka je družba ACC Silicones zoper odločbo z dne 8. junija 2015 pri predložitvenem sodišču Finanzgericht Köln (finančno sodišče v Kölnu, Nemčija) vložila tožbo in navedla, da je izpolnila pogoje za upravičenje do tega vračila in da je zlasti predložila dokaze, ki se zahtevajo s členom 32(5) KStG.

16 Predložitveno sodišče meni, da družba ACC Silicones izpolnjuje pogoje, ki se zahtevajo z nacionalno zakonodajo, razen pogoja iz člena 32(5), drugi stavek, točka 5, KStG, ki določa, da se vračilo zavrne, če lahko upnik ali v njem neposredno oziroma posredno udeleženi družbenik odbije pri viru odtegnjeni davek od dohodka iz kapitala ali ga odšteje kot operativni oziroma poslovni strošek, pri čemer je možnost prenosa odbitka v naslednja davčna obdobja izenačena z odbitkom. Iz te določbe naj bi izhajalo, da se vračilo odobri le, če neugodnega položaja prejemnikov dividend, ki niso rezidenti, v primerjavi z rezidenti ni mogoče izravnati z odbitkom, odšteti od davčne osnove ali prenosom pravice do odbitka v naslednja davčna obdobja v tujini.

17 Predložitveno sodišče navaja, da mora družba ACC Silicones v skladu s členom 32(5), peti stavek, KStG izpolnjevanje tega pogoja dokazati s predložitvijo potrdila tuje davčne uprave, v katerem je navedeno, da nemškega davka od dohodka iz kapitala ni mogoče odbiti, odšteti ali prenesti v naslednja davčna obdobja in da do odbitka, odšteti ali prenosa v naslednja davčna obdobja tudi dejansko ni prišlo.

18 Po mnenju predložitvenega sodišča pa ni mogoče preveriti, ali je ta pogoj v obravnavani zadevi izpolnjen. Obravnava davka od dohodka iz kapitala, ki ga je Zvezna republika Nemčija pri viru odtegnila družbi s sedežem v Združenem kraljestvu, ki kotira na borzi in ki je imela v letih od 2006 do 2008 v lasti 100 % kapitala družbe ACC Silicones, naj namreč ne bi bila materialno preverljiva, tako da naj bi bilo treba zahtevek družbe ACC Silicones zavrniti.

19 V teh okoliščinah predložitveno sodišče dvomi o združljivosti zahtev iz člena 32(5), drugi stavek, točka 5, in peti stavek, KStG s prostim pretokom kapitala.

20 Na prvem mestu se sprašuje, ali je to, da za vračilo davka od dohodka iz kapitala družbam nerezidentkam, ki prejemajo dividende iz deležev, nižjih od praga, določenega v Direktivi 90/435 (v nadaljevanju: dividende iz deležev v razpršenem lastništvu), veljajo strožji pogoji kot za vračilo tega davka družbam rezidentkam, v nasprotju s prostim pretokom kapitala. Predložitveno sodišče namreč navaja, da se v skladu s členom 32(5) KStG družbam nerezidentkam pri viru odtegnjeni davek od takih dividend, prejetih od nemških družb, lahko povrne le, če te družbe oziroma v njih neposredno ali posredno udeleženi družbeniki tega davka ne morejo odbiti ali pravice do odbitka prenesti v naslednja davna obdobja oziroma navedenega davka ne morejo odšteti kot operativni oziroma poslovni strošek, pri čemer morajo to dokazati s predložitvijo potrdila tuje davne uprave. Taka raven zahtev pa naj ne bi veljala za družbe rezidentke. Natančneje, predložitveno sodišče se sprašuje, ali je omejitev pretoka kapitala, ki je bila po njegovih navedbah uvedena z nemško zakonodajo, upravičena, zlasti glede na merila, ki jih je Sodišče določilo v sodbi z dne 8. novembra 2007, Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655).

21 Če je tako, se predložitveno sodišče na drugem mestu sprašuje, ali načelo sorazmernosti in načelo polnega uinka nasprotujeta nacionalni določbi, ki od družb nerezidentk za predložitev dokaza iz prejšnje točke zahteva, da predložijo potrdilo tuje davne uprave, da te družbe oziroma v njih neposredno ali posredno udeleženi družbeniki pri viru odtegnjenega davka od dohodka iz kapitala ne morejo odbiti ali pravice do tega odbitka prenesti v naslednja davna obdobja oziroma navedenega davka ne morejo odšteti in da ta davek niti v praksi ni bil odbit, prenesen ali odštet.

22 Finanzgericht Köln (davno sodišče v Kölnu) je v teh okoliščinah prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali člen 56 ES, ki je postal člen 63 PDEU, nasprotuje nacionalni davni določbi, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki od družbe nerezidentke, ki prejme dividende iz naslova udeležbe, ki ne dosega praga iz člena 3(1)(a) [Direktive Sveta 90/435], zahteva, da za namene vračila davka od dohodka iz kapitala predloži dokaz (potrdilo tuje davne uprave), da davek od dohodka iz kapitala pri njej ali pri subjektu, ki ima v njej neposredni ali posredni delež, ne more biti odbit ali odštet kot operativni strošek ali kot strošek poslovanja in da do odbitja, odštetja ali prenosa tudi dejansko ni prišlo, medtem ko se od družbe rezidentke pri isti višini deleža za namen vračila davka od dohodka iz kapitala tak dokaz ne zahteva?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen, ali načelo sorazmernosti in načelo polnega uinka nasprotujeta zahtevi po potrdilu, navedenem v prvem vprašanju, če družba nerezidentka, ki prejme dividende iz naslova razpršenih lastniških deležev, tega potrdila dejansko ne more predložiti?“

## **Vprašanja za predhodno odločanje**

### ***Dopustnost***

23 Nemška vlada navaja, da se spor o glavni stvari nanaša le na davno obravnavo dividend iz

deležev v razpršenem lastništvu, izplačanih družbi s sedežem v drugi državi članici Unije. V teh okoliščinah meni, da predloženi vprašanji nista dopustni v delu, v katerem se nanašata na vračilo pri viru odtegnjenega davka od dohodka iz kapitala, s katerim so bile obdavčene dividende, izplačane družbam v tretjih državah.

24 V skladu z ustaljeno sodno prakso za predloge za sprejetje predhodne odločbe, ki se predložijo Sodišču, velja domneva upoštevnosti. Sodišče lahko zavrne odločanje o vprašanju za predhodno odločanje, ki ga postavi nacionalno sodišče, le takrat, kadar je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nikakršne zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora o glavni stvari, kadar gre za hipotetičen problem oziroma kadar Sodišče nima na voljo pravnih ali dejanskih elementov, ki so potrebni, da bi lahko na postavljena vprašanja podalo koristne odgovore (sodba z dne 24. novembra 2020, Openbaar Ministerie (Ponarejanje listin), C-510/19, EU:C:2020:953, točka 26 in navedena sodna praksa).

25 V obravnavani zadevi predložitveno sodišče meni, da se zadevna nacionalna zakonodaja uporablja za družbe s sedežem ali sedežem uprave na ozemlju države članice Unije ali Evropskega gospodarskega prostora, bi se morala uporabljati tudi za družbe s sedežem ali sedežem uprave v tretjih državah.

26 V zvezi s tem je treba navesti, da je treba skladnost ureditve vračila pri viru odtegnjenega davka, s katerim so obdavčene dividende, izplačane družbam s sedežem v tretjih državah, s pravom Unije oceniti specifično, saj člen 63(1) PDEU sicer na splošno prepoveduje omejitve pretoka kapitala tudi med državami članicami in tretjimi državami, vendar sodne prakse v zvezi z omejitvami prostega pretoka kapitala znotraj Unije ni mogoče v celoti prenesti na pretok kapitala med državami članicami in tretjimi državami, ki se umešča v drugačen pravni okvir (glej v tem smislu sodbo z dne 26. februarja 2019, X (Posredniške družbe s sedežem v tretjih državah), C-135/17, točka 90 in navedena sodna praksa).

27 Iz predloga za sprejetje predhodne odločbe pa je razvidno, da se spor o glavni stvari nanaša le na vračilo pri viru odtegnjenega davka od dohodka iz kapitala, plačane v zvezi z dividendami nemškega izvora, ki so bile izplačane družbi nerezidentki s sedežem v Združenem kraljestvu, ko je bila ta država članica Unije.

28 Iz tega izhaja, kot je generalni pravobranilec navedel v točki 30 sklepnih predlogov, da vprašanje – ali v primeru dividend, razdeljenih družbam s sedežem v tretji državi, pogoji, določeni v zadevni nemški zakonodaji, za doseg vračila pri viru odtegnjenega davka od dohodka iz kapitala nasprotujejo pravu Unije na področju prostega pretoka kapitala – nikakor ni povezano s predmetom spora o glavni stvari.

29 Predlog za sprejetje predhodne odločbe v tem delu torej ni dopusten.

### **Prvo vprašanje**

30 Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba člen 63 PDEU razlagati tako, da nasprotuje določbi davčne zakonodaje države članice, ki za vračilo davka od dohodka iz kapitala, plačane v zvezi z dividendami iz deležev v razpršenem lastništvu, ki jih je prejela družba s sedežem v drugi državi članici, določa pogoj, da se dokaže, da ta družba ali v njej neposredno ali posredno udeleženi družbeniki tega davka ne morejo odbiti oziroma pravice do tega odbitka prenesti v naslednja davna obdobja niti navedenega davka ne morejo odšteti kot poslovni oziroma operativni strošek, medtem ko za vračilo davka od dohodka iz kapitala, ki ga je plačala družba rezidentka, ki prejema isto vrsto dohodka, tak pogoj ni določen.

31 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pomenijo omejitve prostega pretoka kapitala

med drugim ukrepi, ki bi lahko nerezidente odvrata ali od naložb v državi članici oziroma bi lahko rezidente te države članice odvrata ali od naložb v drugih državah (sodba z dne 22. novembra 2018, Sofina in drugi, C-575/17, EU:C:2018:943, točka 23 in navedena sodna praksa).

32 Glede deležev, ki ne dosegajo pragov, določenih z Direktivo 90/435, morajo države članice določiti, ali – in v kolikšnem obsegu – se je treba izogniti ekonomski dvojni obdavčitvi in verižni obdavčitvi razdeljenih dobičkov ter v ta namen enostransko ali s konvencijami, sklenjenimi z drugimi državami članicami, uvesti mehanizme, katerih namen je ublažiti ali preprečiti to ekonomsko dvojno obdavčitev ali verižno obdavčitev, vendar državam članicam ni dovoljeno, da sprejmejo ukrepe, ki bi bili v nasprotju s prostim pretokom (glej v tem smislu sodbi z dne 12. decembra 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, EU:C:2006:773, točka 54, in z dne 8. novembra 2007, Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, točka 24).

33 Kot je Sodišče že odločilo v sodbi z dne 20. oktobra 2011, Komisija/Nemčija (C-284/09, EU:C:2011:670, točki 72 in 73), nacionalna zakonodaja, ki za deleže, ki niso zajeti z Direktivo 90/435, določa vračilo pri viru odtegnjenega davka od dividend, izplačanih družbam rezidentkam, medtem ko za pri viru odtegnjen davek od dividend, izplačanih družbam iz drugih držav članic, ni določena možnost vračila, ne da bi bila ta razlika v obravnavi nevtralizirana s konvencijami, pomeni omejitev prostega pretoka kapitala.

34 Enako velja za nacionalno zakonodajo, ki tako možnost vračila razširja na pri viru odtegnjeni davek od dividend, izplačanih družbam nerezidentkam s sedežem v drugih državah članicah, vendar zanjo določa dodatne pogoje v primerjavi s tistimi, ki veljajo za vračilo pri viru odtegnjenega davka, s katerim so obdavčene dividende, izplačane družbam rezidentkam, ne da bi bila ta razlika v obravnavi nevtralizirana s konvencijami. Posledica take zakonodaje je namreč to, da te družbe nerezidentke težje uveljavljajo pravico do vračila kot družbe rezidentke in da za dividende, ki se jim izplačajo, torej velja manj ugodna davčna obravnava od tiste, ki velja za dividende, izplačane družbam rezidentkam.

35 Iz predloga za sprejetje predhodne odločbe pa je razvidno, da se v skladu z zadevno nacionalno zakonodajo pogoji za vračilo pri viru odtegnjenega davka od dohodka iz kapitala v zvezi z dividendami iz deležev v razpršenem lastništvu razlikujejo glede na to, ali je prejemnik teh dividend družba rezidentka ali družba nerezidentka.

36 Iz elementov, predloženih Sodišču, izhaja, da se v primeru družbe rezidentke davčni odtegljaj v celoti odbije od davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga ta dolguje, presežek pa se ji po potrebi vrne. V primeru družbe nerezidentke pa je vračilo davka od dohodka iz kapitala pogojeno s tem, da ta družba ali v njej neposredno ali posredno udeleženi družbeniki tega davka ne morejo odbiti oziroma pravice do tega odbitka prenesti v naslednja davčna obdobja in da ta družba tega davka ne more niti odšteti kot operativni oziroma poslovni strošek.

37 Opozoriti je treba, da je v skladu s členom 65(1) PDEU tako različno obravnavanje dopustno le, če se nanaša na položaje, ki med seboj niso objektivno primerljivi, ali če je upravičeno z nujnim razlogom v splošnem interesu (glej v tem smislu sodbo z dne 30. aprila 2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, točka 24).

38 Za ugotovitev obstoja diskriminacije je treba primerljivost zezmejnega položaja z notranjim položajem v državi članici preučiti ob upoštevanju cilja zadevnih nacionalnih določb (sodba z dne 30. aprila 2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, točka 26 in navedena sodna praksa), ki je v tem primeru, kot navaja predložitveno sodišče, preprečevanje dvojnega obdavčevanja oziroma uvedbe verižne obdavčitve dobičkov.

39 Res je, da glede ukrepov, ki jih država članica sprejme, da bi dosegla tak cilj, družbe prejemnice rezidentke niso nujno v položaju, ki bi bil primerljiv s položajem družb prejemnic nerezidentk s sedežem v drugi državi članici (sodba z dne 20. oktobra 2011, Komisija/Nemčija, C-284/09, EU:C:2011:670, točka 55 in navedena sodna praksa).

40 Vendar ko neka država članica – enostransko ali s konvencijami – zaveže ne le družbe rezidentke, ampak tudi družbe nerezidentke za plačilo davka od dohodka v zvezi z dividendami, ki jih te prejmejo od družbe rezidentke, postane položaj navedenih družb nerezidentk primerljiv s položajem družb rezidentk (sodba z dne 20. oktobra 2011, Komisija/Nemčija, C-284/09, EU:C:2011:670, točka 56 in navedena sodna praksa).

41 Že samo izvajanje davčne pristojnosti te države neodvisno od kakršnega koli obdavčevanja v drugi državi članici namreč povzroči nevarnost verižnega obdavčevanja ali ekonomskega dvojnega obdavčevanja. Da družbe prejemnice nerezidentke v takem primeru ne bi naleteli na omejitve prostega pretoka kapitala, ki je na celoma prepovedana s členom 63 PDEU, mora država sedeža družbe izplačevalke paziti, da so glede na mehanizem, določen v njenem nacionalnem pravu za preprečevanje ali zmanjšanje verižnega obdavčevanja ali ekonomskega dvojnega obdavčevanja, družbe nerezidentke obravnavane enako kot družbe rezidentke (sodba z dne 20. oktobra 2011, Komisija/Nemčija, C-284/09, EU:C:2011:670, točka 57 in navedena sodna praksa).

42 V obravnavani zadevi je iz elementov, predloženih Sodišču, razvidno, da se je Zvezna republika Nemčija odločila izvajati svojo davčno pristojnost glede vseh dividend iz deležev v razpršenem lastništvu, ne glede na to, ali so te dividende izplačane družbam rezidentkam ali družbam s sedežem v drugih državah članicah. Ti dve kategoriji družb sta glede nevarnosti ekonomskega dvojnega obdavčevanja ali verižnega obdavčevanja teh dividend že zaradi tega v primerljivem položaju. Zato mora zanj veljati enako obravnavanje (glej v tem smislu sodbo z dne 20. oktobra 2011, Komisija/Nemčija, C-284/09, EU:C:2011:670, točka 58 in navedena sodna praksa).

43 Da bi nemška vlada dokazala, da je v obravnavani zadevi tako, se sklicuje na konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

44 V zvezi s tem je treba opozoriti, da čeprav se država članica za to, da bi se izognila svojim obveznostim v skladu s Pogodbo, ne more sklicevati na upravičenost do ugodnosti, ki jo je enostransko podelila druga država članica, je cilj zagotavljanja enakega obravnavanja dividend, izplačanih družbam rezidentkam in nerezidentkam, mogoče doseči s konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjeno z drugo državo članico (glej v tem smislu sodbo z dne 8. novembra 2007, Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, točki 78 in 79 ter navedena sodna praksa), če je z uporabo te konvencije mogoče v celoti izravnati učinke različnega obravnavanja, ki izhaja iz nacionalne zakonodaje.

45 Različno obravnavanje dividend, razdeljenih družbam rezidentkam, in dividend, razdeljenih družbam nerezidentkam, je povsem odpravljen le, če se davek, odtegnjen pri viru v skladu s to zakonodajo, lahko odbije od davka, ki ga je treba plačati v drugi državi članici, in to do višine razlike v obravnavi, ki je posledica nacionalne zakonodaje (sodba z dne 17. septembra 2015, Miljoen in drugi, C-10/14, C-14/14 in C-17/14, EU:C:2015:608, točka 79 in navedena sodna praksa).

46 Po navedbah, predloženih Sodišču, je v skladu s konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja stopnja davka, ki ga Zvezna republika Nemčija odtegne pri viru v zvezi z dividendami iz deležev v razpršenem lastništvu, izplačanimi družbi v Združenem kraljestvu, omejena na 15 %, ta pri viru odtegnjeni davek pa se lahko odbije od britanskega davka. Vendar je



v skladu s členom XVIII(1)(a) te konvencije ta odbitek omejen na britanski davek, izražen na podlagi dobička ali dohodka, upoštevanega pri izračunu nemškega davka.

47 Ni razvidno, da bi tak mehanizem lahko v vseh primerih zagotavljal izravnavo različnega obravnavanja, ki izhaja iz nacionalne zakonodaje, saj je takšna izravnava mogoča le v primeru, v katerem je znesek britanskega davka, izražen na izplačane dividende, vsaj enak znesku davka, ki ga pri viru odtegne Zvezna republika Nemčija (glej v tem smislu sodbi z dne 20. oktobra 2011, Komisija/Nemčija, C-284/09, EU:C:2011:670, točki 67 in 68, ter z dne 17. septembra 2015, Miljoen in drugi, C-10/14, C-14/14 in C-17/14, EU:C:2015:608, točka 86).

48 Če se pri viru odtegnjeni davek ne povrne, pa bi bilo razliko v obravnavanju, ki izhaja iz nacionalne zakonodaje, mogoče odpraviti le, če lahko družba nerezidentka, ki je prejemnica dividend, v celoti odbije ta dolgovan davčni odtegljaj v državi članici sedeža, ne da bi bilo treba upoštevati morebitne možnosti odbitka na ravni neposredno ali posredno udeleženih družbenikov te družbe, čeesar nemška zakonodaja v primeru družb rezidentk sicer ne upošteva.

49 Niti odštetje davčnega odtegljaja od osnove za odmero davka, dolgovanega v državi članici sedeža družbe, ki prejema dividende, kot operativni oziroma poslovni strošek niti možnost, da ta družba pravico do odbitka, katere izvajanje je vedno negotovo, prenese v naslednja davčna obdobja, medtem ko so družbe rezidentke upravičene do takojšnjega odbitka in po potrebi do vračila presežka plačanega davčnega odtegljaja, pa, nasprotno, ne omogočata popolne izravnave tega različnega obravnavanja (glej v tem smislu sodbo z dne 17. septembra 2015, Miljoen in drugi, C-10/14, C-14/14 in C-17/14, EU:C:2015:608, točka 83, ter po analogiji sodbo z dne 22. novembra 2018, Sofina in drugi, C-575/17, EU:C:2018:943, točke od 28 do 34).

50 Brez poseganja v preverjanja, ki jih mora opraviti predložitveno sodišče, lahko zakonodaja, kot je ta iz postopka v glavni stvari – ki za vračilo pri viru odtegnjenega davka na dohodek iz kapitala določa strožje pogoje takrat, kadar je prejemnik dividend družba nerezidentka, kot takrat, kadar gre za družbo rezidentko, ne da bi bilo to različno obravnavanje nevtralizirano s konvencijami – družbe s sedežem v drugih državah članicah odvrata od naložb v družbe v zadevni državi članici in lahko pomeni tudi oviro pri zbiranju kapitala s strani družb rezidentk od družb s sedežem v drugih državah članicah. Zato taka zakonodaja pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, ki je s členom 63(1) PDEU na celoma prepovedana.

51 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je taka omejitev lahko vseeno dopustna, če je upravičena z nujnim razlogom v splošnem interesu, če je primerna za zagotovitev uresnitve cilja, ki mu sledi, in če ne presega tega, kar je potrebno za njegovo uresnitev (sodbi z dne 26. februarja 2019, X (Posredniške družbe s sedežem v tretjih državah), C-135/17, EU:C:2019:136, točka 70, in z dne 30. januarja 2020, Köln-Aktienfonds Deka, C-156/17, EU:C:2020:51, točka 83 in navedena sodna praksa).

52 Po mnenju nemške vlade je zadevna nacionalna zakonodaja utemeljena s ciljem ohranitve enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami in nujnostjo preprečevanja dvojnega upoštevanja pri viru odtegnjenega davka.

53 Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je ohranitev enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami med nujnimi razlogi v splošnem interesu, s katerimi je mogoče utemeljiti omejitev prostega pretoka kapitala, kot je nacionalni ukrep, katerega namen je preprečiti ravnanje, ki lahko ogroža pravico države članice do izvajanja davčnih pristojnosti v zvezi z dejavnostmi, ki se opravljajo na njenem ozemlju (glej v tem smislu sodbi z dne 10. februarja 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen, C-436/08 in C-437/08, EU:C:2011:61, točka 121, in z dne 10. aprila 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, točka 98).

54 Vendar s takim razlogom ni mogoče utemeljiti tega, da so družbe nerezidentke, ki prejemajo dividende, obdavčene v državi članici, ki se je odločila, da družb rezidentk v zvezi s tovrstnimi dohodki ne bo obdavčila (glej v tem smislu sodbo z dne 20. oktobra 2011, Komisija/Nemčija, C-284/09, EU:C:2011:670, točka 78 in navedena sodna praksa).

55 V obravnavani zadevi se je Zvezna republika Nemčija sicer odločila, da bo izvajala svojo davčno pristojnost glede vseh dividend iz deležev v razpršenem lastništvu, vendar se je glede na elemente, predložene Sodišču, odločila tudi, da bo v celoti izravnala breme pri viru odtegnjenega davka, s katerim so obdavčene te dividende, ko se izplačajo družbam rezidentkam. V teh okoliščinah ohranitev enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami ne more utemeljiti obdavčitve družb s sedežem v drugih državah članicah glede tovrstnih dohodkov.

56 V zvezi z utemeljitvijo nujnosti preprečevanja dvojnega upoštevanja pri viru odtegnjenega davka v primeru družb, ki prejemajo dividende in ki imajo sedež v drugih državah članicah, oziroma v njih neposredno ali posredno udeleženih družbenikov, je treba navesti, da obveznost – ki je naložena družbam s sedežem v drugih državah članicah, ki prejemajo dividende, in sicer, da predložijo dokaz o tem, da te družbe oziroma v njih neposredno ali posredno udeleženi družbeniki pri viru odtegnjenega davka niso niti odbili niti ni bila pravica do tega odbitka prenesena v naslednja davčna obdobja in da ta davek ni bil odštet kot operativni oziroma poslovni strošek – ne pozna ustreznice za družbe rezidentke. Vendar pa ni na podlagi ničesar mogoče izključiti, da so te družbe prav tako v lasti družbenikov nerezidentov, za katere veljajo nacionalne zakonodaje, ki omogočajo, da se pri njih upošteva pri viru odtegnjeni davek, ki ga plača družba, ki prejme dividende. Možnosti dvojnega upoštevanja pri viru odtegnjenega davka zato v primeru družb rezidentk ni mogoče izključiti, saj okoliščina, da naj bi bilo v nemški zakonodaji upoštevanje pri viru odtegnjenega davka dovoljeno le na ravni družbe, ki prejema dividende, s tega vidika ni pomembna.

57 Opozoriti pa je treba, da mora ukrep za to, da bi se štel za primerne za zagotovitev uresnitve zastavljenega cilja, resnično odražati namen doslednega in sistematičnega doseganja tega cilja (glej v tem smislu na področju svobode ustanavljanja zlasti sodbo z dne 14. novembra 2018, Memoria in Dall'Antonia, C-342/17, EU:C:2018:906, točka 52 in navedena sodna praksa, na področju svobode opravljanja storitev pa sodbo z dne 3. februarja 2021, Fussl Modestraße Mayr, C-555/19, EU:C:2021:89, točka 59 in navedena sodna praksa).

58 Kot je generalni pravobranilec v bistvu navedel v točki 69 sklepnih predlogov, pa to glede na cilj preprečevanja dvojnega upoštevanja plačanega davka ni podano pri nacionalni zakonodaji, ki za vračilo pri viru odtegnjenega davka na dividende iz deležev v razpršenem lastništvu določa strožje pogoje takrat, kadar so družbe, ki prejemajo dividende, družbe s sedežem v drugih državah članicah, kot takrat, kadar gre za družbe rezidentke, čeprav ni na podlagi ničesar mogoče izključiti dvojnega upoštevanja pri viru odtegnjenega davka, kar zadeva družbe rezidentke. Take zakonodaje torej nikakor ni mogoče utemeljiti z nujnostjo preprečevanja dvojnega upoštevanja pri viru odtegnjenega davka.

59 Ob upoštevanju vseh navedenih preudarkov je treba predložitvenemu sodišču odgovoriti, da je treba člen 63 PDEU razlagati tako, da nasprotuje določbi davčne zakonodaje države članice, ki za vračilo davka od dohodka iz kapitala, plačanega v zvezi z dividendami iz deležev v razpršenem lastništvu, ki jih je prejela družba s sedežem v drugi državi članici, določa pogoj, da se dokaže, da ta družba ali v njej neposredno ali posredno udeleženi družbeniki tega davka ne morejo odbiti oziroma pravice do tega odbitka prenesti v naslednja davna obdobja niti navedenega davka ne morejo odšteti kot poslovni oziroma operativni strošek, medtem ko za vračilo davka od dohodka iz kapitala, ki ga je plačala družba rezidentka, ki prejema isto vrsto dohodka, tak pogoj ni določen.

### **Drugo vprašanje**

60 Glede na odgovor na prvo vprašanje na drugo vprašanje ni treba odgovoriti.

### **Stroški**

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

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

**Člen 63 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotuje določbi davčne zakonodaje države članice, ki za vračilo davka od dohodka iz kapitala, plačanega v zvezi z dividendami iz deležev, ki ne dosegajo pragov, določenih z Direktivo Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2003/123/ES z dne 22. decembra 2003, ki jih je prejela družba s sedežem v drugi državi članici, določa pogoj, da se dokaže, da ta družba ali v njej neposredno ali posredno udeleženi družbeniki tega davka ne morejo odbiti oziroma pravice do tega odbitka prenesti v naslednja davna obdobja niti navedenega davka ne morejo odšteti kot poslovni oziroma operativni strošek, medtem ko za vračilo davka od dohodka iz kapitala, ki ga je plačala družba rezidentka, ki prejema isto vrsto dohodka, tak pogoj ni določen.**

Podpisi

\* Jezik postopka: nemščina.