SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 26. junija 2008 *

V zadevi C-284/06,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbo z dne 22. februarja 2006, ki je prispela na Sodišče 29. junija 2006, v postopku

Finanzamt Hamburg-Am Tierpark

proti

Burdi GmbH, nekdanja Burda Verlagsbeteiligungen GmbH,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, G. Arestis (poročevalec), sodnik, R. Silva de Lapuerta, sodnica, E. Juhász in T. von Danwitz, sodnika,

* Jezik postopka: nemščina.

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,
sodni tajnik: J. Swedenborg, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 13. junija 2007,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Burdo GmbH, nekdanja Burda Verlagsbeteiligungen GmbH, H. Geißler, B. von Winterfeld in J. Lüdicke, odvetniki,

– za nemško vlado M. Lumma in C. Blaschke, zastopnika,

– za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in W. Mölls, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 31. januarja 2008

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago Direktive Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (UL L 225, str. 6, v nadaljevanju: Direktiva) in členov 52 Pogodbe ES (po spremembi postal člen 43 ES) ter 73b in 73d Pogodbe ES (postala člena 56 ES in 58 ES).

2 Ta predlog je bil predložen v okviru spora med družbo Burda GmbH, nekdanja Burda Verlagsbeteiligungen GmbH, (v nadaljevanju: Burda) in Finanzamt Hamburg-Am Tierpark (v nadaljevanju: Finanzamt) v zvezi z obdavčitvijo dobička, ki ga je ta družba leta 1998 razdelila za poslovni leti 1996 in 1997 eni od njenih matičnih družb, in sicer RCS International Services BV (v nadaljevanju: RCS), s sedežem na Nizozemskem.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 V skladu s prvo uvodno izjavo Direktive 90/435 je „treba uvesti davčna pravila, ki so s stališča konkurence nevtralna, in podjetjem omogočiti, da se prilagodijo zahtevam skupnega trga, da povečajo produktivnost in izboljšajo svojo konkurenčno moč na mednarodni ravni“.

4 V skladu s tretjo uvodno izjavo je namen te direktive zlasti odpraviti davčne neugodnosti, ki jih utrpijo skupine družb različnih držav članic v primerjavi s skupinami družb iste države članice.

5 Členi od 1 od 7 Direktive 90/435 določajo:

„*Člen 1*

1. Države članice uporabljajo to direktivo:

– za distribucijo [razdelitev] dobička, ki ga prejmejo družbe v tej državi od odvisnih družb iz druge države članice,

– za distribucijo [razdelitev] dobička družb v tej državi, ki so odvisne družbe družb v drugih državah članicah, tem drugim družbam.

[…]

Člen 2

Za namene te direktive ‚družba države članice' pomeni vsako družbo, ki:

(a) ima eno od oblik, naštetih v prilogi,

(b) se v skladu z davčno zakonodajo države članice šteje za davčne namene za rezidenta te države in se pod pogoji sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, sklenjenem s tretjo državo, ne šteje za rezidenta za davčne namene zunaj Skupnosti;

(c) je poleg tega zavezanec za enega od naslednjih davkov, brez možnosti izbire ali oprostitve:

[…]

– Körperschaftsteuer v Zvezni republiki Nemčiji,

[…]

ali kateri koli drug davek, ki lahko nadomesti zgornje davke.

Člen 3

1. Za namene uporabe te direktive

(a) se status matične družbe pripiše najmanj vsaki družbi države članice, ki izpolnjuje pogoje iz člena 2 in ima delež najmanj 25 % v kapitalu družbe druge države članice, ki izpolnjuje enake pogoje;

(b) ‚odvisna družba' pomeni družbo, katere kapital vključuje delež, naveden pod (a).

[…]

Člen 4

1. Kadar matična družba prejme distribuirani [razdeljeni] dobiček iz naslova svoje povezave z odvisno družbo, razen če gre slednja v likvidacijo, se država matične družbe bodisi:

– vzdrži obdavčenja tega dobička ali

– ta dobiček obdavči in hkrati dovoli matični družbi, da odbije od zneska izračunanega davka del korporacijskega davka [davka od dohodkov pravnih oseb], 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, na podlagi odstopanj, predvidenih v členu 5, do višine zneska ustreznega notranjega davka.

2. Vendar vsaka država članica ohrani možnost, da predpiše, da se stroški, ki se nanašajo na delež, in izgube, ki izhajajo iz distribucije [razdelitve] dobička odvisne družbe, ne smejo odbiti od obdavčljivega dobička matične družbe. […]

[…]

Člen 5

1. Dobiček, ki ga odvisna družba distribuira [razdeli] svoji matični družbi, je vsaj kadar ta poseduje najmanj 25 % kapitala odvisne družbe, oproščen pri viru odtegnjenega davka.

[…]

3. Ne glede na odstavek 1 lahko Zvezna republika Nemčija, dokler zaračunava korporacijski davek [davek od dohodkov pravnih oseb] na distribuirani [razdeljeni] dobiček po stopnji najmanj 11 točk nižji od stopnje, ki se uporablja za zadržan [nerazdeljen]

dobiček, in najpozneje do sredine 1996, naloži kompenzacijski davek, odtegnjen pri viru, v višini 5 % na dobiček, ki ga distribuirajo [razdelijo] njene odvisne družbe.

[…]

Člen 6

Država članica matične družbe ne sme naložiti pri viru odtegnjenega davka na dobiček, ki ga ta družba prejme od odvisne družbe.

Člen 7

1. Izraz ‚pri viru odtegnjeni davek', kot je uporabljen v tej direktivi, ne pokriva akontacije ali predplačila (précompte) korporacijskega davka [davka od dohodkov pravnih oseb] državi članici odvisne družbe v zvezi z distribucijo [razdelitvijo] dobička njeni matični družbi.

2. Ta direktiva ne vpliva na uporabo notranjih ali na sporazumih temelječih določb, ki so namenjene odpravi ali zmanjšanju ekonomskega dvojnega obdavčevanja dividend, zlasti določb, ki se nanašajo na plačilo odbitkov za že plačane davke prejemnikom dividend."

6 V skladu s prilogo k Direktivi 90/435 se ta nanaša na družbe nemškega prava, poimenovane „Aktiengesellschaft", „Kommanditgesellschaft auf Aktien", „Gesellschaft mit beschränkter Haftung" in „bergrechtliche Gewerkschaft".

Nacionalna ureditev

KStG 1996

7 Člen 1 zakona iz leta 1996 o davku od dohodkov pravnih oseb (Körperschaftsteuergesetz 1996), v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja zadeve v glavni stvari, (BGBl. 1996, str. 340, v nadaljevanju: KStG 1996) med drugim določa, da so kapitalske družbe, ki imajo upravo ali sedež v Nemčiji, neomejeno zavezane za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb.

8 V skladu s členom 2 KStG 1996 so kapitalske družbe, združenja oseb in premoženjske družbe, ki nimajo niti uprave niti sedeža v Nemčiji, omejeno zavezane za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb za dohodke, pridobljene v Nemčiji.

9 Na podlagi člena 23 KStG 1996 običajna stopnja davka od dohodkov pravnih oseb ustreza 45 % obdavčljivega dohodka.

10 Člen 27(1) KStG 1996 določa, da če „kapitalska družba, ki je v celoti zavezana za plačilo davka, razdeli dobiček, se znesek davka zato poveča ali zmanjša za razliko med obdavčitvijo lastnega kapitala kapitalske družbe (obdavčitev nerazdeljenega dobička), ki v skladu s členom 28 šteje, kot da je bil uporabljen za razdelitev dobička, in obdavčitvijo, ki v ta namen nastane pri uporabi 30 % stopnje dobička pred odbitkom davka od dohodkov pravnih oseb (obdavčitev razdelitve)“.

11 Člen 28(3) in (4) KStG 1996 določa:

„3. Del razpoložljivega lastnega kapitala se šteje za uporabljenega za razdelitev po vrstnem redu iz člena 30, s pridržkom odstavkov 4, 5 in 7. Znesek, v višini katerega se del šteje za uporabljen, je treba izpeljati iz obdavčitve nerazdeljenega dobička.

4. Če del ali deli kapitala v smislu člena 30(1), tretja poved, točka 1 ali 2, za katere se je sprva štelo, da so uporabljeni v smislu odstavka 3, pozneje ne zadostujejo za izravnavo razdelitve dobička, je treba to razdelitev izravnati z delom kapitala v smislu člena 30(2), točka 2, čeprav ta del zaradi tega postane negativen.“

12 Člen 29(2) KStG 1996 določa, da se ob koncu vsakega poslovnega leta lastni kapital razdeli na lastni kapital, ki se uporabi za razdelitev (razpoložljivi lastni kapital), in preostali lastni kapital ter da je razpoložljivi lastni kapital del lastnega kapitala, ki presega osnovni kapital družbe.

13 Člen 30(1) in (2) KStG 1996 določa:

„1. Ob koncu vsakega poslovnega leta se razpoložljivi lastni kapital razdeli glede na obdavčitev nerazdeljenega dobička. Vsak del je odvisen od delitve v prejšnjem poslovnem letu. Pri delitvi je treba ločeno označiti dele, ki ustrezajo:

(1) dohodkom, ki so od 31. decembra 1993 v celoti zavezani za davek od dohodkov pravnih oseb;

[…]

(3) povečanjem premoženja, za katera se ne plačuje davek od dohodkov pravnih oseb ali ki so povečala lastni kapital kapitalske družbe v poslovnih letih pred 1. januarjem 1977.

2. Del iz odstavka 1, točka 3, se naprej razdeli na

(1) dele lastnega kapitala, ki so nastali iz dohodkov v tujini v poslovnih letih, ki so potekla po 31. decembru 1976 […];

(2) različna povečanja premoženja, ki niso predmet davka od dohodka pravnih oseb in ne spadajo pod točki 3 in 4;

(3) razpoložljivi lastni kapital, ustvarjen pred koncem zadnjega poslovnega leta, ki je poteklo pred 1. januarjem 1977;

(4) vložke delničarjev, ki so povečali lastni kapital v poslovnih letih, ki so potekla po 31. decembru 1976“.

14 Del dohodkov, navedenih v členu 30(1), točka 1, KStG 1996, za katerega velja nezmanjšana stopnja davka od dohodkov pravnih oseb, to je 45 %, se imenuje „EK 45“.

15 Povečanja premoženja iz člena 30(1), točka 3, KStG 1996, za katera se ne plačuje davek od dohodkov pravnih oseb, se imenujejo „EK 0“ in glede na štiri kategorije, navedene v členu 30(2) KStG 1996, se imenujejo od „EK 01“ do „EK 04“.

16 Člen 40 KStG 1996 določa:

„Na podlagi člena 27 se davek od dohodkov pravnih oseb ne poveča, če:

(1) se za razdelitev šteje za uporabljen del v smislu člena 30(2), točka 1, [EK 01];

(2) se za razdelitev šteje za uporabljen del v smislu člena 30(2), točka 4, [EK 04].“

17 Člen 44(1), prva poved, KStG 1996 določa:

„Če družba, ki je neomejeno zavezana za plačilo davka, za svoj račun opravlja storitve, ki pri delničarjih pomenijo dohodke v smislu člena 20(1), točki 1 ali 2, zakona o dohodnini, je s pridržkom iz odstavka 2 zavezana svojim delničarjem na njihovo zahtevo predložiti potrdilo, ki na primernem uradnem upravnem obrazcu vsebuje te podatke:

(1) ime in naslov delničarja;

(2) znesek storitev;

(3) datum plačila;

(4) znesek davka od dohodkov pravnih oseb, ki se lahko odbije na podlagi člena 36(2), točka 3, prva poved, zakona o dohodnini;

(5) znesek davka od dohodkov pravnih oseb, ki se povrne v smislu člena 52; zadostuje, da se podatek nanaša na delnico, delež ali posamično užitniško pravico;

(6) znesek storitve, za katero se del v smislu člena 30(2), točka 1, šteje za uporabljen;

(7) znesek storitve, za katero se del v smislu člena 30(2), točka 4, šteje za uporabljen."

18 Člen 50(1), točka 2, KStG 1996 med drugim določa, da se davek od dohodkov pravnih oseb za dohodke, za katere se plačuje pri viru odtegnjeni davek, plača prek pri viru odtegnjenega davka, če je upravičenec le omejeno zavezan za plačilo davka in če dohodki ne izvirajo iz trgovine, kmetijstva ali gozdarstva na nacionalnem ozemlju.

19 Člen 51 KStG 1996 določa, da „[č]e delničar ni zavezan za plačilo dohodnine za dohodke v smislu člena 20(1), točke od 1 do 3, ali odstavek 2, točka 2(a), zakona o dohodnini ali če se ti dohodki ne upoštevajo pri določitvi davčne osnove v skladu s

členom 50(1), točka 1 ali 2, je izključeno, da bi se odbil ali povrnil davek od dohodkov pravnih oseb, ki je na podlagi člena 36(2), točka 3, zakona o dohodnini odbiten“.

20 Člen 52(1) KStG 1996 določa:

„Davek od dohodkov pravnih oseb, ki ga ni mogoče odbiti v skladu s členom 51, se povrne delničarjem, ki so neomejeno zavezani, vendar oproščeni plačila davka od dohodkov pravnih oseb, pravnim osebam javnega prava in delničarjem, ki so na svojo zahtevo omejeno zavezani za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb na podlagi člena 2, točka 1, če se ta davek poveča v skladu s členom 27, ker se šteje, da se lastni kapital v smislu člena 30(2), točka 3, uporablja za razdelitev ali za drugo plačilo.“

EStG 1990

21 Člen 20(1) zakona o dohodnini iz leta 1990 (Einkommensteuergesetz 1990, BGBl. 1990 I, str.1898, v nadaljevanju: EStG 1990) določa:

„Dohodki iz kapitala vključujejo:

1. razdelitev dividend;

2. […]

3. znesek davka od dohodkov pravnih oseb, ki je odbiten na podlagi člena 36(2), točka 3.“

22 Člen 36(2) EStG 1990 določa:

„[…]

Od zneska dohodnine se odbijejo ti davki:

[…]

3. Davek od dohodkov pravnih oseb, ki ga je plačala kapitalska družba ali združenje oseb, ki je neomejeno zavezana za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb, do višine treh sedmin dohodkov v smislu člena 20(1), točka 1 (dividende) ali 2, če ti dohodki ne izvirajo iz razdelitve, za katero je bil uporabljen lastni kapital v smislu člena 30(2), točka 1, zakona o davku od dohodkov pravnih oseb“.

23 Člen 43(1) EStG določa:

„Dohodnina z odtegljajem od dohodkov iz kapitala (davek na dohodke iz kapitala) se plačuje za te dohodke iz kapitala, prejete v Nemčiji:

1. dohodki iz kapitala v smislu člena 20(1), točki 1 in 2 […]“

Dejansko stanje spora o glavni stvari, vprašanji za predhodno odločanje in postopek pred Sodiščem

24 Kot izhaja iz predložitvene odločbe, je Burda nemška družba z omejeno odgovornostjo, ki ima sedež in upravo v Nemčiji. V letih, ki se upoštevajo v zadevi v glavni stvari, sta bili njeni lastnici z enakima deležema družba RCS s sedežem na Nizozemskem in kapitalska družba Burda International Holding GmbH (v nadaljevanju: Burda International) s sedežem v Nemčiji.

25 Leta 1998 se je Burda odločila, da družbama RCS in Burda International po enakih delih razdeli dobiček iz poslovnih let 1996 in 1997. Razdelitev tega dobička je bila na podlagi člena 27(1) KStG 1996 obdavčena po stopnji 30 %.

26 Iz predložitvene odločbe izhaja, da je v skladu s členom 44 KStG 1996 le družba Burda International prejela potrdilo o odbitku davka od dohodkov pravnih oseb za razdelitev dobička, ki jo je izvedla družba Burda.

27 Iz navedene odločbe izhaja, da je bilo po davčnem nadzoru ugotovljeno, da je družba Burda razdelila dobiček v znesku, ki je presegel obdavčljive dohodke. Tako je Finanzamt različne dele razpoložljivega lastnega kapitala, ki je predmet davka od dohodkov pravnih oseb po nezmanjšani stopnji (EK 45), zmanjšal s 6.049.925 DEM na 4.915.490 DEM in na podlagi člena 28(4) KStG 1996 izravnal razdelitve, ki po zmanjšanju niso bile več krite z razpoložljivim lastnim kapitalom, ki se ga obdavči, z lastnim kapitalom v smislu člena 30(2), točka 2, KStG 1996 (EK 02).

28 Ta postopek izravnave je povzročil povečanje davka od dohodkov pravnih oseb za dve leti iz postopka v glavni stvari in zato med drugim sprejetje dveh spremenjenih odločb o odmeri davka.

29 Družba Burda je zoper ti odločbi pri Finanzgericht Hamburg vložila tožbo, v kateri je izpodbijala uporabo člena 28(4) KStG 1996, ker naj bi bila izravnava razdelitve dobička družbi RCS z EK 02 napačna.

30 V zvezi s tem je družba Burda navedla, da je imela na voljo denarne vložke iz kategorije EK 04, ki naj bi zadostovali za financiranje razdelitve dobička, in da nikakor ni bilo nobenega povečanja premoženja, ki spada pod EK 02.

31 Finanzgericht Hamburg je s sodbo z dne 29. aprila 2005 ugodilo predlogu družbe Burda, v kateri je v bistvenem presodil, da je treba uporabiti določbe člena 28(3) KStG 1996 v tem smislu, da bi bilo treba del dobičkov, razdeljenih družbi RCS, pripisati EK 04.

32 Finanzamt je pri Bundesfinanzhof vložil revizijo zoper to sodbo.

33 Bundesfinanzhof je menilo, da je treba zavrniti razlago člena 28(4) KStG 1996, ki jo je uporabilo Finanzgericht Hamburg. Po mnenju Bundesfinanzhof namreč področje uporabe te določbe ne more biti omejeno na delničarje, ki imajo pravico do odbitka davka, in torej izključiti delničarje, kot je družba RCS, ki nimajo pravice do odbitka davka.

34 Vendar je Bundesfinanzhof podvomilo o vprašanju, ali je obdavčitev razdelitve, izvedene iz kategorije EK 02, združljiva z Direktivo 90/435 v delu, v katerem pomeni odtegljaj pri viru, in z določbami Pogodbe ES o prostem pretoku kapitala ali o svobodi ustanavljanja.

35 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

1. Ali gre za davek, odtegnjen pri viru, v smislu člena 5(1) Direktive 90/435 […], ki je postal člen 5 v različici Direktive Sveta 2003/123/ES z dne 22. decembra 2003 (UL 2004, L 7, str. 41), če nacionalno pravo predpiše, da se pri delitvi dobičkov odvisne družbe matični družbi obdavčijo dohodki in povečanja premoženja kapitalske družbe, ki v skladu z nacionalnim pravom ne bi bili obdavčeni, če bi ostali pri odvisni družbi in se ne bi razdelili matični družbi?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen, ali je s členi [52, 73b in 73d Pogodbe ES] združljivo, če nacionalna ureditev določa drugačno izravnavo razdelitve dobička kapitalske družbe z lastnimi kapitalskimi deleži te družbe, ki ima za posledico davčno obremenitev, tudi kadar kapitalska družba dokaže, da je tujim delničarjem razdelila dividende, čeprav tak delničar v nasprotju z domačim po nacionalnem pravu ni upravičen od lastnega davka odbiti odmerjenega davka od dohodkov pravnih oseb?

36 Z vlogo, vloženo v sodnem tajništvu Sodišča 18. februarja 2008, je družba Burda Sodišču predlagala, naj v skladu s členom 61 Poslovnika odredi ponovno odprtje ustnega postopka, da bi določilo „ukrepe procesnega vodstva“.

Predlog za ponovno odprtje ustnega postopka in določitev ukrepov procesnega vodstva

37 Iz sodne prakse izhaja, da lahko Sodišče po uradni dolžnosti, na predlog generalnega pravobranilca ali na predlog strank v skladu s členom 61 Poslovnika odredi ponovno odprtje ustnega postopka, kadar meni, da ni dovolj poučeno ali da je o zadevi treba razsoditi na podlagi trditve, o kateri stranke niso razpravljale (glej sodbe z dne 14. decembra 2004 v zadevi Swedish Match, C-210/03, ZOdl., str. I-11893, točka 25; z dne 7. decembra 2006 v zadevi SGAE, C-306/05, ZOdl., str. I-11519, točka 27, in z dne 28. junija 2007 v zadevi Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, C-466/03, ZOdl., str. I-5357, točka 29).

38 Družba Burda v utemeljitev svojega predloga navaja, prvič, da generalni pravobranilec v sklepnih predlogih ni upošteval določb člena 78(5) nemške okrožnice o davku od dohodkov pravnih oseb (Körperschaftsteuerrichtlinien, v nadaljevanju: KStR).

39 V zvezi s tem je treba poudariti, da v okviru postopka, začetega na podlagi člena 234 ES, naloga Sodišča ni pojasnjevati upoštevnih nacionalnih določb, ki se uporabljajo v postopku v glavni stvari. Tako pristojnost ima le predložitveno sodišče, ki s tem, da postavi notranji pravni okvir, Sodišču omogoči, da poda upoštevno razlago prava Skupnosti, ki predložitvenemu sodišču omogoči presojo združljivosti nacionalne zakonodaje z zakonodajo Skupnosti.

40 Predložitveno sodišče pa nedvomno ne omenja določb člena 78(5) KStR v predložitveni odločbi.

41 V resnici družba Burda v svojih trditvah kritizira stališče do razlage generalnega pravobranilca člena 28(4) KStG 1996 in dejstvo, da slednji ne sledi svoji analizi.

42 Iz ustaljene sodne prakse pa izhaja, da Statut Sodišča in njegov poslovnik strankam ne dajeta možnosti, da predložijo stališča v odgovor na sklepne predloge generalnega pravobranilca (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo SGAE, točka 26 in navedena sodna praksa).

43 Drugič, družba Burda navaja, da v nasprotju z mnenjem generalnega pravobranilca ni imela dobička, ki bi ga bilo mogoče razdeliti in ki bi bil obdavčen po stopnji 30 %, in da so dividende pomenile samo povračilo denarnih vložkov družbenikov, oproščeno davkov.

44 Družba Burda v bistvu zatrjuje, da so nekatere dejanske premise, na katerih temelji analiza generalnega pravobranilca, nenatančne, celo nepopolne.

45 V zvezi s tem je treba poudariti, da je samo predložitveno sodišče pristojno, da določi dejanski okvir, v katerega spadajo vprašanja, ki jih postavlja, ali da vsaj razloži dejanske primere, na katerih ta vprašanja temeljijo.

46 Iz vprašanja za predhodno odločanje pa izhaja, da predložitveno sodišče ni dokazalo dejanske podlage, na katero se v okviru svojega predloga sklicuje družba Burda.

47 Iz tega sledi, da tudi trditve, omenjene v točki 43 te sodbe, ne morejo upravičiti ponovnega odprtja ustnega postopka glede na zahteve, določene s členom 61 Poslovnika Sodišča.

48 V teh okoliščinah Sodišče – po opredelitvi generalnega pravobranilca – meni, da ima v tem primeru vse potrebne podatke, da odgovori na vprašanji predložitvenega sodišča.

49 Zato ni treba odrediti ponovnega odprtja ustega postopka in je treba zavrniti povezan predlog za določitev ukrepov procesnega vodstva.

Vprašanji za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

50 S prvim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje Sodišče, ali se z nacionalno določbo – ki ob delitvi dobičkov odvisne družbe matični družbi določa, da se obdavčijo dohodki in povečanja premoženja odvisne družbe, ki v skladu z nacionalnim pravom ne bi bili obdavčeni, če bi ostali pri odvisni družbi in se ne bi razdelili matični – uvaja davek, odtegnjen pri viru, v smislu člena 5(1) Direktive 90/435.

51 V skladu z ustaljeno sodno prakso je cilj te direktive – ki se, kot izhaja iz točk 5 in 24 te sodbe, uporablja v zadevi v glavni stvari –z uvedbo skupnega davčnega sistema

odpraviti manj ugoden položaj sodelovanja med družbami iz različnih držav članic v primerjavi s sodelovanjem družb iz iste države članice in olajšati čezmejno sodelovanje. Zato člen 5(1) Direktive 90/435 v izogib dvojnega obdavčevanja določa izjemo od davka, odtegnjenega pri viru, v državi odvisne družbe ob razdelitvi dobička (glej sodbe z dne 17. oktobra 1996 v združenih zadevah Denkavit in drugi, C-283/94, C-291/94 in C-292/94, Recueil, str. I-5063, točka 22; z dne 8. junija 2000 v zadevi Epson Europe, C-375/98, Recueil, str. I-4243, točka 20; z dne 4. oktobra 2001 v zadevi Athinaïki Zythopoïïa, C-294/99, Recueil, str. I-6797, točka 25; z dne 25. septembra 2003 v zadevi Océ van der Grinten, C-58/01, Recueil, str. I-9809, točka 45, in z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, ZOdl., str. I-11753, točka 103).

52 Zlasti glede prepovedi, ki jo za države članice določa člen 5 Direktive 90/435, da zaračunavajo pri viru odtegnjeni davek od dobička, ki ga je odvisna družba rezidentka razdelila svoji matični družbi, ki je rezidentka druge države članice, je Sodišče že razsodilo, da je pri viru odtegnjeni davek vsak davek od dohodkov, prejetih v državi, v kateri so bile razdeljene dividende, katerega obdavčljivi dogodek je izplačilo dividend ali vsakega drugega donosa vrednostnih papirjev, kadar je osnova tega davka donos navedenih vrednostnih papirjev in kadar je zavezanec imetnik teh vrednostnih papirjev (zgoraj navedene sodbe Epson Europe, točka 23; Athinaïki Zythopoïïa, točki 28 in 29; Océ van der Grinten, točka 47, ter Test Claimants in the FII Group Litigation, točka 108).

53 Iz te sodne prakse izhaja, da morajo biti za uporabo člena 5(1) Direktive 90/435 hkrati izpolnjeni trije pogoji.

54 Glede tega je nemška vlada navedla, da tretji pogoj iz točke 52 te sodbe, in sicer da je „davčni zavezanec imetnik vrednostnih papirjev“, v zadevi v glavni stvari ni izpolnjen.

55 Ugotoviti pa je treba, da je za davek od dohodkov pravnih oseb ob razdelitvi dobička zavezana družba Burda, medtem ko sta imetnici vrednostnih papirjev družbi Burda International in RCS.

56 Zato tretji pogoj o obstoju davka, odtegnjenega pri viru v smislu člena 5(1) Direktive 90/435, v zadevi v glavni stvari ni izpolnjen.

57 Te presoje ni mogoče izpodbijati z argumenti iz zgoraj navedene sodbe Athinaïki Zythopoïïa, ki jih družba Burda in Komisija Evropskih skupnosti navajata v utemeljitev tega, da Sodišče v resnici ne uporablja zgorajnavedenega pogoja in daje prednost gospodarskemu vidiku.

58 Po mnenju Komisije je treba zlasti pri razlagi pogojev za uporabo člena 5(1) Direktive 90/435 upoštevati posebno gospodarsko funkcijo mehanizma pri viru odtegnjenega davka, ki ga določa ta direktiva. V nasprotnem primeru bi bila uporaba te določbe zelo pogosto ogrožena, in sicer vselej ko bi odvisna družba razdeljevala dividende svojim matičnim družbam, kadar bi bile te rezidentke druge države članice kot odvisna družba.

59 Iz tega naslova Komisija dodaja, da gospodarski učinek obdavčitve odvisne družbe ustreza obdavčitvi matične družbe glede na to, da davek zadrži družba, ki razdeljuje dobiček, in je neposredno izplačan davčni upravi.

60 Navedenih trditev ni mogoče sprejeti.

61 Najprej je treba ugotoviti, da iz sodne prakse, na podlagi zgoraj navedene sodbe Athinaïki Zythopoïïa, izhaja, da Sodišče kot pogoj v zvezi s pojmom „pri viru odtegnjeni davek“ v smislu člena 5(1) Direktive 90/435 ohranja pogoj, po katerem je davčni zavezanec imetnik vrednostnih papirjev (glej zgoraj navedeni sodbi Océ van der Grinten, točka 47, in Test Claimants in the FII Group Litigation, točka 108).

62 Vendar teh ugotovitev ni mogoče zavrniti iz domnevnih gospodarskih razlogov, ki so značilni za mehanizem pri viru odtegnjenega davka, kot so ti, ki jih navaja Komisija. Taki razlogi namreč, čeprav upoštevni, utemeljujejo uporabo člena 5(1) Direktive 90/435, le če so izpolnjeni vsi pogoji iz sodne prakse, navedene v točki 52 te sodbe.

63 Ker tretji pogoj za obstoj pri viru odtegnjenega davka v smislu člena 5(1) Direktive 90/435 v zadevi v glavni stvari ni izpolnjen, ta določba ne nasprotuje mehanizmu računovodskega popravka, kot je ta, določen v členu 28(4) KStG 1996.

64 Zato je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da določba nacionalnega prava, ki ob delitvi dobičkov odvisne družbe matični družbi določa, da se obdavčijo dohodki, in povečanja premoženja odvisne družbe, ki v skladu z nacionalnim pravom ne bi bili obdavčeni, če bi ga ta zadržala, in ga ne bi razdelila matični družbi, ne pomeni davka, odtegnjenega pri viru, v smislu člena 5(1) Direktive 90/435.

Drugo vprašanje

65 Z drugim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje Sodišče, ali je treba člene 52, 73b in 73d Pogodbe razlagati tako, da nasprotujejo nacionalnemu ukrepu, kot je člen 28(4) KStG 1996, na podlagi katerega za obdavčitev dobička, ki ga odvisna družba razidentka države članice razdeli svoji matični družbi, velja isti mehanizem popravka, ne glede na to, ali je matična družba rezidentka iste države članice ali druge države članice, medtem ko nasprotno od matične družbe, ki ima v tej državi članici sedež, matična družba, ki tam nima sedeža, ni upravičena do odbitka davka v državi članici, kjer je odvisna družba rezidentka.

66 Najprej je treba opozoriti na to, da čeprav spadajo neposredni davki v pristojnost držav članic, morajo te v skladu z ustaljeno sodno prakso svojo pristojnost izvrševati ob spoštovanju prava Skupnost (glej zlasti sodbe z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, ZOdl., str. I-7995, točka 40; z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, ZOdl., str. I-11673, točka 36, in z dne 18. julija 2007 v zadevi Oy AA, C-231/05, ZOdl., str. I-6373, točka 20).

67 V okoliščinah zadeve v glavni stvari je treba predhodno ugotoviti, ali in koliko nacionalna zakonodaja, kot je obravnavana v postopku v glavni stvari, lahko vpliva na svoboščine iz členov 52, 73b in 73d Pogodbe.

O zadevni svobodi

68 Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da nacionalna zakonodaja, katere predmet so samo razmerja znotraj skupine družb, odločilno posega v svobodo ustanavljanja (glej v tem smislu zlasti zgoraj navedene sodbe Test Claimants in the FII Group Litigation, točka 118; Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, točka 33, in Oy AA, točka 23).

69 Poleg tega je treba opozoriti, da se v skladu z ustaljeno sodno prakso, kadar ima družba delež v drugi družbi, na podlagi katerega lahko vpliva na odločitve te družbe in ki ji omogoča, da opredeljuje njene dejavnosti, uporabljajo določbe Pogodbe, ki se nanašajo na svobodo ustanavljanja (glej zlasti zgoraj navedeni sodbi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, točka 31; Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, točka 39; sodbo z dne 13. marca 2007 v zadevi Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, ZOdl., str. I-2107, točka 27; zgoraj navedeno sodbo Oy AA, točka 20, ter sodbi z dne 23. oktobra 2007 v zadevi Komisija proti

Nemčiji, C-112/05, ZOdl., str. I-8995, točka 13, in z dne 6. decembra 2007 v zadevi Columbus Container Services, C-298/05, ZOdl., str. I-10451, točka 29).

70 Iz predložitvene odločbe izhaja, da je 50-odstotni lastnik družbe Burda, ki je rezidentka na nemškem ozemlju, družba nerezidentka, v obravnavanem primeru družba RCS. Taka stopnja udeležbe družbe RCS v osnovnem kapitalu družbe Burde daje družbi RCS pravico do izvajanja določenega in odločujočega vpliva na dejavnosti odvisne družbe v smislu sodne prakse, navedene v prejšnji točki te sodbe.

71 Prav tako je treba poudariti, da lahko nacionalna zakonodaja, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, katere uporaba ni odvisna od velikosti deleža, ki ga ima družba prejemnica dividend v družbi razdeljevalki, spada tako v člen 43 ES v zvezi s svobodo ustanavljanja kot tudi v člen 56 ES v zvezi s prostim pretokom kapitala (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Test Claimants in the FII Group Litigation, točka 36).

72 Vendar je treba glede tega ugotoviti, da se spor v glavni strani nanaša izključno na vpliv, ki ga ima nacionalna zakonodaja, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, na položaj družbe rezidentke, ki je razdelila dividende delničarjem, katerih udeležba jim omogoča določen vpliv na odločitve te družbe in opredeljevanje njenih dejavnosti (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Test Claimants in the FII Group Litigation, točka 38).

73 V teh okoliščinah se določbe Pogodbe o svobodi ustanavljanja uporabljajo v zadevi, kot je ta v postopku v glavni stvari.

74 Če bi imela uporaba določb KStG 1996 omejevalne učinke na prost pretok kapitala, iz sodne prakse izhaja, da bi bili taki učinki neizogibna posledica morebitne ovire za svobodo ustanavljanja in tako nikakor ne bi upravičevali samostojne preučitve

omenjene zakonodaje glede na člen 73b Pogodbe (zgoraj navedena sodba Oy AA, točka 24 in navedena sodna praksa).

75 Iz navedenega izhaja, da je treba na to vprašanje odgovoriti le ob upoštevanju določb Pogodbe, ki se nanašajo na svobodo ustanavljanja.

Obstoj omejitve svobode ustanavljanja

76 Svoboda ustanavljanja, ki jo člen 52 ES priznava državljanom Skupnosti in ki zajema pravico, da začnejo in opravljajo dejavnost kot samozaposlene osebe, pravico do ustanovitve in upravljanja podjetij pod enakimi pogoji, kot jih za svoje državljane določa zakonodaja države članice rezidentstva, zajema v skladu s členom 58 ES (postal člen 48 ES) za družbe, ustanovljene v skladu z zakonodajo posamezne države članice, ki imajo registriran sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Skupnosti, pravico opravljanja dejavnosti v zadevni državi članici prek hčerinske družbe, podružnice ali agencije (glej zlasti zgoraj navedeni sodbi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, točka 41, in Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, točka 42).

77 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 članice. Sprejeti, da lahko država članica rezidentstva svobodno različno obravnava družbe zgolj zato, ker je sedež družbe v drugi državi članici, bi namreč odvzelo pomen členu 52 Pogodbe. 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, v katerem je sedež družb (glej v tem smislu zlasti zgoraj navedeno sodbo Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, točka 43 in navedena sodna praksa).

78 Iz predložitvene odločbe izhaja, da je namen mehanizma popravka, ki se obravnava v zadevi v glavni stvari, zagotovitev, da znesek davka, ki ga plača družba razdeljevalka, po popravku ustreza znesku odbitega davka, ki je bil nepravilno dodeljen delničarju. V ta namen je z mehanizmom popravka določeno, da se lastni kapital, ki spada v kategorijo EK02, upošteva v namene obdavčitve, da bi se zagotovilo, da sta davek in odbitek davka združljiva z davčnimi potrdili, danimi delničarjem.

79 Poudariti je treba, da se pri uporabi tega mehanizma popravka, katerega cilj je izogniti se temu, da bi bil odbitek davka podeljen za neplačan davek, popravek ne nanaša na znesek odbitka davka, temveč na znesek davka, ki ga plača družba razdeljevalka.

80 Poleg tega ni sporno, da se mehanizem popravka, določen v členu 28(4) KStG 1996, uporablja za družbo rezidentko v Nemčiji, če je ta odvisna družba matične družbe, ki je tudi rezidentka Nemčije, ali pa matične družbe rezidentke druge države članice.

81 V teh okoliščinah družba Burda meni, da je diskriminacijsko obravnavanje v zadevi v glavni stvari prav v uporabi istega mehanizma popravka za različne položaje, s tem da nasprotno od matičnih družb rezidentk matičnim družbam nerezidentkam, katerih odvisne družbe so rezidentke, ni podeljen odbitek davka za izravnavo davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga je plačala družba razdeljevalka.

82 Ker uporaba istega pravila za različne položaje lahko pomeni diskriminacijo, je treba preučiti – da bi v zadevi v glavni stvari ugotovili obstoj diskriminacijskega davčnega obravnavanja in zato načelno prepovedanega s členom 52 Pogodbe – ali so glede na zadevni nacionalni ukrep odvisne družbe rezidentke v različnem položaju glede na to, ali je njihova matična družba rezidentka ali ne, in je torej slednjim podeljen odbitek davka ali ne.

83 V zvezi s tem je treba spomniti, da iz predložitvene odločbe izhaja, da uporaba mehanizma popravka iz člena 28(4) KStG 1996 ne more spremeniti davčnega bremena družbe Burda glede na to, ali je njena matična družba rezidentka Nemčije ali druge države članice.

84 Zato ni mogoče presoditi, da uporaba člena 28(4) KStG 1996 v primeru odvisne družbe vodi do enakega obravnavanja različnih položajev, saj odvisna družba ni v različnem položaju glede na zakonodajo države rezidentstva, v obravnavanem primeru Zvezne republike Nemčije, glede na to, ali razdeljuje svoj dobiček matični družbi nerezidentki ali matični družbi rezidentki.

85 Te presoje ni mogoče izpodbijati z dejstvom, ki ga navaja predložitveno sodišče, da za delničarje nerezidente obdavčitev družbe razdeljevalke postane dokončno, v tem smislu, da povečanje davčnega bremena družbe razdeljevalke ni izravnano s podelitvijo ustreznega odbitka davka.

86 Glede tega je treba pojasniti, da iz sodne prakse izhaja, da je naloga vsake države članice, 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 (zgoraj navedena sodba Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, točka 50).

87 Če ukrepi Skupnosti za poenotenje in uskladitev ne obstajajo, ostanejo – v skladu z isto sodno prakso – države članice pristojne, da s konvencijo ali enostransko opredelijo merila za porazdelitev svoje davčne pristojnosti, zlasti z vidika odprave dvojnega obdavčevanja (zgoraj navedena sodba Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, točka 52).

88 Na tej podlagi je namen tega – da se ob uporabi nacionalne zakonodaje, ki velja v zadevi v glavni stvari, matični družbi rezidentki podeli odbitek davka – izogniti se ekonomskemu dvojnemu obdavčevanju dobičkov, ki jih razdeljuje odvisna družba rezidentka in so pri njej prvič obdavčeni.

89 V zadevi v glavni stvari, ki se nanaša na čezmejno razdeljevanje dobičkov, pa načelno ni naloga države članice, katere rezidentka je odvisna družba, da preprečuje to ekonomsko dvojno obdavčevanje, temveč je to naloga države članice, katere rezidentka je matična družba.

90 V skladu s členom 4 Direktive 90/435 država, katere rezidentka je matična družba, bodisi oprosti od plačila davka dobiček, ki ga ta dobi od odvisne družbe, ki je rezidentka druge države članice, bodisi dovoli matični družbi, da odbije od svojega zneska davka del davka od dohodkov pravnih oseb, ki se nanaša na ta dobiček.

91 Zato mora v teh dveh primerih država članica rezidentstva priznati davčno obravnavo, ki sledi istemu cilju, kot mu sledi država, katere rezidentka je odvisna družba, pri dodelitvi odbitka davka matičnim družbam, ki so tam rezidentke, tako da se tudi izogne ekonomskemu dvojnemu obdavčevanju dobičkov, razdeljenih v obliki dividend.

92 Kakor matični družbi rezidentki odvisne družbe rezidentke podeli država njenega rezidentstva odbitek davka, pri tem pa ta država deluje tako kot država rezidentstva odvisne družbe, tako je tudi matična družba nerezidentka odvisne družbe rezidentke zaščitena pred tveganjem ekonomskega dvojnega obdavčevanja dobičkov, razdeljenih v obliki dividend, vendar s strani države članice njenega rezidentstva.

93 Obdavčitev razdeljenih dobičkov, kot so dobički, ki spadajo pod EK 02 v okoliščinah zadeve v glavni stvari, se zato v vsakem primeru izravna v državi članici rezidentstva matične družbe.

94 To, da država članica odvisne družbe ni podelila odbitka davka matični družbi nerezidentki, torej ne more spremeniti položaja odvisne družbe rezidentke, katere matična družba je rezidentka, od položaja odvisne družbe rezidentke, katere matična družba je nerezidentka.

95 Iz tega sledi, da se položaj odvisne družbe rezidentke matične družbe rezidentke ne razlikuje od položaja odvisne družbe rezidentke matične družbe nerezidentke v namene uporabe zakonodaje, ki se obravnava v glavni stvari, tako da ni mogoče v zvezi s tem ugotoviti nobenega diskriminacijskega obravnavanja odvisne družbe rezidentke.

96 Iz navedenega izhaja, da je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 52 Pogodbe (po spremembi postal člen 43 ES) razlagati tako, da ne nasprotuje uporabi nacionalnega ukrepa, kot je člen 28(4) KStG 1996, na podlagi katerega se za obdavčitev dobička, ki ga odvisna družba, rezidentka ene države članice, razdeljuje svoji matični družbi, uporablja isti mehanizem popravka, ne glede na to, ali je matična družba rezidentka iste ali druge države članice, medtem ko nasprotno od matične družbe rezidentke matični družbi nerezidentki država članica rezidentstva njene odvisne družbe ne podeljuje odbitka davka.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

1. **Določba nacionalnega prava, ki ob delitvi dobičkov odvisne družbe matični družbi določa, da se obdavčijo dohodki in povečanja premoženja odvisne družbe, ki v skladu z nacionalnim pravom ne bi bili obdavčeni, če bi ga ta zadržala, in ga ne bi razdelila matični družbi, ne pomeni davka, odtegnjenega pri viru, v smislu člena 5(1) Direktive 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic.**

2. **Člen 52 Pogodbe ES (po spremembi postal člen 43 ES) je treba razlagati tako, da ne nasprotuje uporabi nacionalnega ukrepa, kot je člen 28(4) zakona iz leta 1996 o davku od dohodkov pravnih oseb (Körperschaftsteuergesetz 1996), v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja zadeve v glavni stvari, na podlagi katerega se za obdavčitev dobička, ki ga odvisna družba, rezidentka ene države članice, razdeljuje svoji matični družbi, uporablja isti mehanizem popravka, ne glede na to, ali je matična družba rezidentka iste ali druge države članice, medtem ko nasprotno od matične družbe rezidentke matični družbi nerezidentki država članica rezidentstva njene odvisne družbe ne podeljuje odbitka davka.**

Podpisi