Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (šesti senat)

z dne 20. decembra 2017 *

„Predhodno odločanje – Neposredni davki – Svoboda ustanavljanja – Direktiva 90/435/EGS – Člen 1(2) – Člen 5 – Matična družba – Holding – Odtegljaj davka pri viru od dobička, ki se razdeli matični holdinški družbi nerezidentki – Oprostitev – Davčna utaja, izogibanje in zloraba na davčnem področju – Domneva“

V združenih zadevah C-504/16 in C-613/16,

katerih predmet sta predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ju je vložilo Finanzgericht Köln (finančno sodišče v Kölnu, Nemčija) z odločbama z dne 8. julija in 31. avgusta 2016, ki sta na Sodišče prispeli 23. septembra in 28. novembra 2016, v postopkih

Deister Holding AG, nekdanja Traxx Investments NV (C-504/16),

Juhler Holding A/S (C-613/16)

proti

Bundeszentralamt für Steuern,

SODIŠČE (šesti senat),

v sestavi C. G. Fernlund (poročevalec), predsednik senata, J.-C. Bonichot in E. Regan, sodnika,

generalni pravobranilec: M. Campos Sánchez-Bordona,

sodni tajnik A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Deister Holding AG J. Schönfeld in C. Süß, odvetnika,

– za Juhler Holding A/S A. Stange, odvetnik,

– za nemško vlado T. Henze in R. Kanitz, agenta,

– za francosko vlado D. Colas, E. de Moustier in S. Ghiandoni, agenti,

– za švedsko vlado A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, F. Bergius in L. Swedenborg, agenti,

* Jezik postopka: nemščina.

– za Evropsko komisijo W. Roels in M. Wasmeier, agenta,

– na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predloga za sprejetje predhodne odločbe se nanašata na razlago člena 49 PDEU ter člena 1(2) in člena 5 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 2006/98/ES z dne 20. novembra 2006 (UL 2006, L 363, str. 129) (v nadaljevanju: Direktiva o matičnih in odvisnih družbah).

2 Predloga sta bila vložena v okviru sporov med, prvič, družbo Deister Holding AG, nekdanjo Traxx Investments NV (v nadaljevanju: Traxx), in Bundeszentralamt für Steuern (zvezni centralni davčni urad, Nemčija) ter, drugič, družbo Juhler Holding A/S in Bundeszentralamt für Steuern, ker ta urad dividend, ki sta jih ti družbi prejeli od svojih nemških hčerinskih družb, ni oprostil pri viru odtegnjenega davka.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V tretji in peti uvodni izjavi Direktive o matičnih in odvisnih družbah je navedeno:

„ker se obstoječi davčni predpisi, ki urejajo razmerja med matičnimi družbami in odvisnimi družbami, v različnih državah članicah razlikujejo in so na splošno manj ugodni kot tisti, ki veljajo za matične družbe in odvisne družbe v isti državi članici; ker je zato sodelovanje med družbami iz različnih držav članic v manj ugodnem položaju v primerjavi s sodelovanjem družb iz iste države članice; ker je treba ta manj ugoden položaj odpraviti z uvedbo skupnega sistema, da bi se olajšalo povezovanje družb v skupine;

[…]

ker je treba zaradi zagotavljanja fiskalne nevtralnosti dobiček, ki ga odvisna družba distribuira svoji matični družbi, oprostiti pri viru odtegnjenega davka […].“

4 Člen 1 te direktive določa:

„1. Države članice uporabljajo to direktivo:

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

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

[…]

2. Ta direktiva ne izključuje uporabe notranjih ali na sporazumih temelječih določb, ki so potrebne za preprečevanje goljufij ali zlorab.“

5 Člen 2 navedene direktive določa:

„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:

[…]

– selskabsskat na Danskem,

– Körperschaftsteuer v Zvezni republiki Nemčiji,

[…]

– vennootschapsbelasting na Nizozemskem,

[…]"

6 Člen 3 iste direktive določa:

„Za uporabo te direktive:

(a) se status matične družbe prisodi najmanj kateri koli družbi iz države članice, ki izpolnjuje pogoje iz člena 2 in ima najmanj 20 % delež v kapitalu družbe iz druge države članice, ki izpolnjuje enake pogoje;

takšen status se prisodi pod enakimi pogoji tudi družbi iz države članice, ki ima najmanj 20 % delež v kapitalu družbe iz iste države članice, ki je delno ali v celoti v lasti stalne poslovne enote prej omenjene družbe, ki se nahaja v drugi državi članici;

od 1. januarja 2007 znaša najnižja kapitalska udeležba 15 %.

od 1. januarja 2009 znaša najnižja kapitalska udeležba 10 %.

(b) ‚odvisna družba' pomeni družbo, katere kapital vključuje kapitalski delež iz točke (a).

2. Z odstopanjem od odstavka 1 imajo države članice možnost, da:

– z dvostranskim sporazumom zamenjajo kriterij deleža v kapitalu s kriterijem glasovalnih pravic,

– ne uporabljajo te direktive za družbe te države članice, ki ne vzdržujejo deležev, s katerimi se kvalificirajo kot matične družbe, neprekinjeno vsaj dve leti ali za tiste svoje družbe, v katerih družba druge države članice ne vzdržuje takega deleža neprekinjeno vsaj dve leti."

7 Člen 5(1) Direktive o matičnih in odvisnih družbah določa:

„Dobiček, ki ga odvisna družba distribuira svoji matični družbi, se oprosti plačila odbitnega davka [pri viru odtegnjenega davka]."

8 V Prilogi k tej direktivi, naslovljeni „Seznam družb iz člena 2(1)(A)“, je navedeno:

„(a) družbe, ustanovljene v skladu z Uredbo Sveta (ES) št. 2157/2001 z dne 8. oktobra 2001 o statutu evropske družbe (SE) [(UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 6, zvezek 4)] in Direktivo Sveta 2001/86/ES z dne 8. oktobra 2001 o dopolnitvi Statuta evropske družbe glede udeležbe delavcev [(UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 6, zvezek 4, str. 272)] ter zadruge, ustanovljene v skladu z Uredbo Sveta (ES) št. 1435/2003 z dne 22. julija 2003 o statutu evropske zadruge (SCE) [(UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 17, zvezek 1, str. 280)] in Direktivo Sveta 2003/72/ES z dne 22. julija 2003 o dopolnitvi statuta evropske zadruge glede udeležbe delavcev [(UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 5, zvezek 4, str. 338)];

[…]

(e) družbe v skladu z dansko zakonodajo: ‚aktieselskab‘ in ‚anpartsselskab‘. Druge družbe, ki so v skladu z Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb zavezanke za davek, če je njihov obdavčljivi prihodek izračunan in obdavčen v skladu s splošnimi predpisi davčne zakonodaje, ki veljajo za ‚aktieselskaber‘;

(f) družbe v skladu z nemško zakonodajo ‚Aktiengesellschaft‘, ‚Kommanditgesellschaft auf Aktien‘, ‚Gesellschaft mit beschränkter Haftung‘, ‚Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit‘, ‚Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft‘, ‚Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts‘, in druge družbe, ustanovljene v skladu z nemško zakonodajo, ki so zavezanke za davek od dohodka pravnih oseb;

[…]

(s) družbe v skladu z nizozemsko zakonodajo ‚naamloze vennnootschap‘, ‚besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid‘, ‚Open commanditaire vennootschap‘, ‚Coöperatie‘, ‚onderlinge waarborgmaatschappij‘, ‚Fonds voor gemene rekening‘, ‚vereniging op coöperatieve grondslag‘, ‚vereniging welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of kredietinstelling optreedt‘ in druge družbe, ustanovljene v skladu z nizozemsko zakonodajo, ki so zavezanke za nizozemski davek od dohodka pravnih oseb;

[…]“

Nemško pravo

9 Einkommensteuergesetz (zakon o dohodnini) v različici, ki se uporablja v času dejanskega stanja v postopkih v glavni stvari (v nadaljevanju: EStG), v členu 36 določa:

„(1) Dohodnina se plača na koncu davčnega obdobja, razen če je v tem zakonu določeno drugače.

(2) Od dohodnine se odbijejo:

1. akontacija, ki je bila iz naslova dohodnine plačana za davčno obdobje (člen 37);

2. davek od dohodka, ki je bil odtegnjen pri viru, če se nanaša na dohodke, ki se upoštevajo pri izračunu davka, ali na dohodke, ki se v skladu s členom 3, točka 40, tega zakona ali v skladu s členom 8b(1) in (6), drugi odstavek, Körperschaftssteuergesetz [(zakon o davku od dohodkov pravnih oseb)] ne upoštevajo pri izračunu dohodka, če vračilo ni bilo zahtevano ali ni bilo opravljeno. Dohodnina, plačana z davčnim odtegljajem, se ne odbije, če ni predloženo potrdilo iz

člena 45a(2) ali (3). V primerih iz člena 8b(6), drugi pododstavek, zakona o davku od dohodkov pravnih oseb za odbitek zadostuje predložitev potrdila iz člena 45a(2) ali (3), ki se izda upniku dohodka iz kapitala.

(3) Znesek davka iz člena 2, točka 2, se zaokroži na en euro. Pri davčnih odtegljajih se zaokroži vsota zneskov v okviru posamičnega odtegljaja.

(4) Če se po obračunu ugotovi presežek v škodo davčnega zavezanca, ga mora ta (davčni dolžnik) plačati takoj, če se presežek nanaša na davek na dohodek, ki je že zapadel v plačilo, vendar še ni bil plačan; v drugih primerih ga mora plačati v mesecu, ki sledi davčni odločbi (končno plačilo). Če se po obračunu ugotovi presežek v korist davčnega zavezanca, se mu ta presežek vrne po vročitvi davčne odločbe. […]“

10 Člen 43(1), prvi pododstavek, točka 1, EStG določa:

„Pri viru se obdavčijo naslednje kategorije domačih kapitalskih dohodkov in – v primerih iz točke 6, točke 7(a) in iz točk od 8 do 12 – tudi kapitalski dohodki iz tujine:

1. dohodki iz kapitala v smislu člena 20(1), točki 1 in 2. Ta točka se *mutatis mutandis* uporablja za kapitalske dohodke v smislu člena 20(2), prvi stavek, točka 2(a) in točka 2, drugi stavek;

[…]“

11 V skladu s členom 43b(1) EStG se na predlog davčnega zavezanca z davkom od kapitalskih dohodkov ne obdavčijo kapitalski dohodki v smislu člena 20(1), točka 1, EStG, ki jih prejme matična družba, ki nima sedeža ali uprave na državnem ozemlju, in ki izvirajo iz izplačila dividend hčerinske družbe.

12 V skladu s členom 43b(2), prvi pododstavek, EStG je „matična družba“ v smislu člena 43b(1) družba, ki izpolnjuje pogoje iz priloge 2 k temu zakonu in ki v skladu s členom 3(1)(a) Direktive 90/435, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2006/98, v trenutku nastanka obveznosti plačila davka od kapitalskih dohodkov v skladu s členom 44(1), drugi pododstavek, EStG lahko dokaže, da je v kapitalu hčerinske družbe neposredno udeležena v višini vsaj 15 %.

13 Člen 43b(2), četrti pododstavek, EStG določa, da je treba poleg tega dokazati nepretrgano imetništvo udeležbe v obdobju 12 mesecev.

14 Člen 50d(3) EStG določa:

„Družba nerezidentka ni upravičena do popolnega ali delnega odbitka na podlagi odstavka 1 ali 2, če so v njej udeležene osebe, ki ne bi bile upravičene do vračila ali oprostitve, če bi dohodke dosegle neposredno, in

(1) če za vrinjenje družbe nerezidentke niso podani gospodarski ali drugi upoštevni razlogi ali

(2) če družba nerezidentka ne dosega več kot 10 % skupnih bruto dohodkov zadevnega poslovnega leta iz naslova opravljanja lastne gospodarske dejavnosti ali

(3) če družba nerezidentka v gospodarskem prometu ni udeležena s primerno organiziranim podjetjem glede na svoj poslovni cilj.

Merodajen je izključno položaj družbe nerezidentke; organizacijskih, ekonomskih ali drugih pomembnih lastnosti družb, ki so povezane z družbo nerezidentko (člen 1(2) Außensteuergesetz [(zakon o obdavčitvi pri razmerjih s tujino)]) se ne upošteva. Ne gre za opravljanje lastne gospodarske dejavnosti, če družba nerezidentka svoje bruto prihodke dosega z upravljanjem premoženja, ali če svoje bistvene gospodarske dejavnosti prenese na tretje osebe […].“

15 Člen 42 Abgabenordnung (davčni zakonik) določa:

„(1) Z zlorabo pravnih možnosti se ni mogoče izogniti davčnim predpisom. Če so pogoji, določeni v davčni določbi, katere namen je boj proti izogibanju plačilu davka, izpolnjeni, so pravne posledice takega ravnanja določene v tej določbi. V drugih primerih, v katerih se ugotovi, da gre za zlorabo v smislu odstavka 2, se davek plača tako, kot je za tak gospodarsko-pravni posel določeno v ustrezni pravni ureditvi.

(2) Zloraba je podana, če se uporabi neustrezna pravna ureditev, ki davčnemu zavezancu ali tretji osebi v primerjavi s posledicami uporabe ustrezne pravne ureditve zagotavlja davčno ugodnost, ki je zakon ne določa. To pravilo se ne uporabi, če davčni zavezanec dokaže, da za izbiro ureditve obstajajo nedavčni razlogi, ki jih je treba upoštevati glede na njegov celoten položaj.“

Spora o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

16 Iz predložitvene odločbe v zvezi z zadevo C-504/16 izhaja, da je družba Deister Holding univerzalni pravni naslednik družbe Traxx, ki je imela sedež na Nizozemskem. Dejavnost zadnjenavedene družbe je v glavnem zajemala imetništvo kapitalskih deležev v več družbah, ustanovljenih v različnih državah, in zagotavljanje njihovega financiranja, med drugim z dodeljevanjem posojil družbam v zadevni skupini.

17 Družba Traxx je imela od leta 2005 najmanj 26,5-odstotni delež v kapitalu družbe Deister electronik GmbH, ki je družba nemškega prava. Družba Traxx je imela od marca 2007 na Nizozemskem poslovni prostor in je tam v letih 2007 in 2008 zaposlovala dva sodelavca. Edini delničar družbe Traxx, A. Stobbe, je imel stalno prebivališče v Nemčiji.

18 Družba Deister electronik je 19. novembra 2007 družbi Traxx izplačala dividende, od katerih je prva od teh družb odtegnila davek od kapitalskih dohodkov in solidarnostni prispevek ter jih nakazala davčni upravi. Družba Traxx je 16. maja 2008 zahtevala, da se to izplačilo dividend oprosti tega davka in prispevka.

19 Ker je davčna uprava ta predlog zavrnila, enako kot pritožbo, ki je bila vložena zoper zavrnilno odločbo, je družba Deister Holding kot pravna naslednica družbe Traxx zoper ti odločbi vložila tožbo na Finanzgericht Köln (finančno sodišče v Kölnu, Nemčija), pri čemer se je sklicevala na neskladnost zakonodaje iz postopkov v glavni stvari s svobodo ustanavljanja in z Direktivo o matičnih in odvisnih družbah.

20 Iz predložitvene odločbe v zvezi z zadevo C-613/16 izhaja, da je družba Juhler Holding holdinška družba s sedežem na Danskem. 100 % njenega kapitala ima družba Juhler Services Limited, ki je družba ciprskega prava. Edini delničar zadnjenavedene družbe je fizična oseba, ki ima stalno prebivališče v Singapurju.

21 Družba Juhler Holding je kapitalsko udeležena v več kot 25 hčerinskih družbah, med katerimi imajo nekatere prav tako sedež na Danskem, v državi članici, v kateri ima sedež tudi sama. Zadevna skupina opravlja storitve zagotavljanja osebja, ki pomenijo tretjino celotnega prometa s takimi storitvami v tej državi članici. Družba Juhler Holding ima od leta 2003 100-odstotni kapitalski delež v družbi temp-team Personal GmbH, ki ima sedež v Nemčiji.

22 Iz te predložitvene odločbe izhaja tudi, da ima družba Juhler Holding poleg tega v lasti nepremičnine, da je ta družba zadolžena za finančni nadzor nad skupino za optimizacijo stroškov, ki jih ima skupina z obrestmi, da spremlja in nadzira poslovne izide različnih hčerinskih družb ter da ima telefonsko povezavo in elektronski naslov. Na spletnem mestu te skupine je navedena med kontakti. Vendar pa ta družba nima lastnih poslovnih prostorov. Po potrebi uporablja prostore, opremo in osebje drugih družb iz skupine. Nazadnje, direktor družbe Juhler Holding je tudi član upravnih odborov različnih družb iste skupine.

23 Družba Juhler Holding je leta 2011 prejela dividende od družbe temp-team Personal. Ker sta bila od teh dividend pri viru odtegnjena davek in solidarnostni prispevek, je prva od teh družb zahtevala njuno vračilo. Ker je davčna uprava ta predlog zavrnila, enako kot pritožbo, ki je bila vložena zoper to odločbo, je družba Juhler Holding zoper ti odločbi vložila tožbo na Finanzgericht Köln (finančno sodišče v Kölnu), pri čemer se je sklicevala na neskladnost zakonodaje iz postopkov v glavni stvari s svobodo ustanavljanja in z Direktivo o matičnih in odvisnih družbah.

24 Predložitveno sodišče glede upoštevne zakonodaje iz dveh postopkov v glavni stvari na prvem mestu navaja, da je treba – v nasprotju s stališčem davčne uprave – uporabiti člen 50d(3) EStG v različici, ki izhaja iz Jahressteuergesetz 2007 (zakon o davkih za leto 2007) z dne 13. decembra 2006 (BGBl. 2006 I, str. 2878). Poleg tega naj bi bilo treba v primeru neskladnosti tega člena s pravom Unije vrniti v zadevah v glavni stvari odtegnjeni davek, ne glede na člen 42 davčnega zakonika, ki se nanaša na preprečevanje zlorab v nacionalnih položajih.

25 Na drugem mestu to sodišče navaja, da se dividende, ki jih nemška hčerinska družba izplača svoji matični družbi, ki ni rezidentka, bodisi oprostijo davka na dohodek bodisi se od njih pri viru odtegne davek, ki se na predlog davčnega zavezanca lahko vrne.

26 Vendar pa je v skladu s členom 50d(3) EStG pravica do oprostitve ali vračila izključena, prvič, če delničarji matične družbe nerezidentke ne bi imeli pravice do oprostitve ali vračila, če bi dividende prejeli neposredno, in drugič, če je izpolnjen kateri od treh naslednjih pogojev, in sicer da za vrinjenje matične družbe nerezidentke niso podani gospodarski ali drugi upoštevni razlogi, da matična družba nerezidentka ne dosega več kot 10 % skupnih bruto dohodkov zadevnega poslovnega leta iz naslova opravljanja lastne gospodarske dejavnosti (kar je med drugim podano, če družba svoje bruto prihodke dosega z upravljanjem premoženja) ali da matična družba nerezidentka v gospodarskem prometu ni udeležena s primerno organiziranim podjetjem glede na svoj poslovni cilj.

27 Isto sodišče pojasnjuje, da pri presoji, ali matična družba nerezidentka opravlja lastno gospodarsko dejavnost, ta zakonodaja upošteva le položaj matične družbe nerezidentke. Organizacijske, ekonomske ali druge pomembne lastnosti družb, ki so povezane s to družbo, se ne upoštevajo. Tako se ne upoštevata struktura in strategija skupine, ki ji taka družba pripada. Zato se člen 50d(3) EStG uporablja za položaje, v katerih se znotraj te skupine kapitalski deleži trajno izločijo v matično holdinško družbo nerezidentko in je to v skladu z dejansko strategijo zadevne skupine.

28 Nasprotno pa naj bi trajno vrinjenje matične holdinške družbe rezidentke z majhnim obsegom dejavnosti zadostovalo za to, da se taki družbi odobri oprostitev ali vračilo davka.

29 Poleg popolnoma pasivnega upravljanja premoženja se v primeru matične družbe nerezidentke tudi v primeru aktivnega upravljanja lizinških družb, družb, ki se ukvarjajo z oddajanjem, investicijskih družb, družb, ki se ukvarjajo s financiranjem, ali holdinških družb ne bo štelo, da gre za opravljanje lastne gospodarske dejavnosti v smislu člena 50d(3) EStG.

30 Poleg tega za zavrnitev oprostitve ali vračila davka po navedbah predložitvenega sodišča zadostuje, da matična družba nerezidentka izpolni enega od pogojev, določenih v členu 50d(3) EStG. V tem primeru naj bi nemški zakonodajalec določil neizpodbojno domnevo, da gre za zlorabo strukture.

31 To sodišče se sprašuje o skladnosti nacionalne zakonodaje s prostim pretokom in Direktivo o matičnih in odvisnih družbah. V tem kontekstu meni, da se zadevi iz postopkov v glavni stvari nanašata na svobodo ustanavljanja, glede na to, da imata zadevni matični družbi udeležbo v kapitalu, ki jima zagotavlja določen vpliv na odločitve njunih nemških hčerinskih družb.

32 To sodišče meni, da člen 50d(3) EStG pomeni oviro za svobodo ustanavljanja in dvomi, da je mogoče z razlogi v splošnem interesu, povezanimi z bojem proti izogibanju plačilu davka, to oviro upravičiti, prvič, ker ta člen zajema družbo nerezidentko, katere obstoj ni posledica popolnoma umetnega konstrukta in ni brez vsake gospodarske realnosti, in drugič, ker ta člen uvaja neizpodbitno domnevo o obstoju zlorabe ali goljufije.

33 Predložitveno sodišče v zvezi z Direktivo o matičnih in odvisnih družbah poudarja, da obstaja razhajanje med različnimi jezikovnimi različicami člena 1(2) te direktive, ker besedilo tega člena v nemški jezikovni različici – v nasprotju z drugimi jezikovnimi različicami tega člena, kot so različice v španskem, angleškem, francoskem ali italijanskem jeziku – ne vsebuje besede „potrebne“. To sodišče meni, da je treba pojem zlorabe v smislu člena 1(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah ne glede na to razhajanje vsekakor razlagati ob upoštevanju primarnega prava Unije.

34 V teh okoliščinah je Finanzgericht Köln (finančno sodišče v Kölnu) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji, ki sta v obeh zadevah v bistvu enaki:

„1. Ali člen 49 PDEU v povezavi s členom 54 PDEU nasprotuje nacionalni davčni določbi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, po kateri matična družba nerezidentka, katere edini družbenik prebiva na nacionalnem ozemlju (zadeva C-504/16) (matična družba nerezidentka, ki se v skupini, ki je dejavna v državi sedeža te družbe, trajno izloči kot holdinška družba) (zadeva C-613/16), ni upravičena do tega, da bi se izplačilo dividend oprostilo plačila davka na dohodek iz kapitala, če so v njej udeležene osebe, ki ne bi bile upravičene do povračila ali oprostitve, če bi dohodke prejele neposredno, in

– če za vrinjenje družbe nerezidentke niso podani gospodarski ali drugi upoštevni razlogi ali

– če matična družba nerezidentka ne dosega več kot 10 % skupnih bruto dohodkov zadevnega poslovnega leta iz naslova opravljanja lastne gospodarske dejavnosti (kar je med drugim podano, če družba svoje bruto prihodke dosega z upravljanjem premoženja) ali

– če matična družba nerezidentka v gospodarskem prometu ni udeležena s primerno opremljenim podjetjem glede na svoj poslovni cilj,

– medtem ko so holdinške družbe rezidentke oproščene plačila davka na dohodek iz kapitala, ne glede na to, ali so navedeni pogoji izpolnjeni?

2. Ali člen 5(1) v povezavi s členom 1(2) Direktive 90/435/EGS nasprotuje nacionalni davčni določbi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, po kateri matična družba nerezidentka, katere edini družbenik prebiva na nacionalnem ozemlju (zadeva C-504/16) (matična družba nerezidentka, ki se v skupini, ki je dejavna v državi sedeža te družbe, trajno izloči kot holdinška družba) (zadeva C-613/16), ni upravičena do tega, da bi se izplačilo dividend oprostilo plačila davka na dohodek iz kapitala, če so v njej udeležene osebe, ki ne bi bile upravičene do povračila ali oprostitve, če bi dohodke prejele neposredno, in

– če za vrinjenje družbe nerezidentke niso podani gospodarski ali drugi upoštevni razlogi ali

– če matična družba nerezidentka ne dosega več kot 10 % skupnih bruto dohodkov zadevnega poslovnega leta iz naslova opravljanja lastne gospodarske dejavnosti (kar je med drugim podano, če družba svoje bruto prihodke dosega z upravljanjem premoženja) ali

– če matična družba nerezidentka v gospodarskem prometu ni udeležena s primerno opremljenim podjetjem glede na svoj poslovni cilj,

– medtem ko so holdinške družbe rezidentke oproščene plačila davka na dohodek iz kapitala, ne glede na to, ali so navedeni pogoji izpolnjeni?“

35 S sklepom predsednika Sodišča z dne 6. aprila 2017 sta bili zadevi C-504/16 in C-613/16 združeni za ustni postopek in izdajo sodbe.

Vprašanji za predhodno odločanje

Dopustnost

36 Nemška vlada navaja, da vprašanji, ki sta postavljeni v teh dveh zadevah, presegata tisto, kar je potrebno za rešitev sporov, ki jih obravnava predložitveno sodišče, ker se nanašata na celoten člen 50d(3) EStG.

37 Ta vlada v zvezi z zadevo C-504/16 meni, da je treba odgovoriti zgolj na vprašanje, ali svoboda ustanavljanja in člen 1(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah v povezavi s členom 5(1) te direktive nasprotujeta „nacionalni davčni določbi, po kateri matična družba nerezidentka, katere edini družbenik prebiva na nacionalnem ozemlju – za razliko od matičnih družb rezidentk – ni upravičena do tega, da bi se izplačilo dividend oprostilo plačila davka na dohodek iz kapitala, ker matična družba nerezidentka ne opravlja lastne gospodarske dejavnosti, ki bi presegala imetništvo kapitalskih deležev, in ker poleg tega za njeno vrinjenje med družbenika rezidenta in nacionalno hčerinsko družbo niso podani gospodarski ali drugi upoštevni razlogi“.

38 V zadevi C-613/16 bi bilo treba po mnenju te vlade odgovoriti le na vprašanje, ali svoboda ustanavljanja in člen 1(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah v povezavi s členom 5(1) te direktive nasprotujeta „nacionalni določbi, po kateri matična družba nerezidentka, ki se v skupini, ki je dejavna v državi njenega sedeža, trajno izloči kot holdinška družba – za razliko od matičnih družb rezidentk – ni upravičena do tega, da bi se izplačilo dividend oprostilo plačila davka na dohodek iz kapitala, ker matična družba nerezidentka ne opravlja lastne gospodarske dejavnosti, ki bi presegala imetništvo kapitalskih deležev, in ker poleg tega nima niti lastnih poslovnih prostorov niti osebja“.

39 Ugotoviti je treba, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso postopek, uveden s členom 267 PDEU, instrument sodelovanja med Sodiščem in nacionalnimi sodišči, s katerim prvo zagotavlja drugim razlago prava Unije, ki jo ta potrebujejo za rešitev obravnavanega spora (sodba z dne 8. decembra 2016, Eurosaneamientos in drugi, C-532/15 in C-538/15, EU:C:2016:932, točka 26 in navedena sodna praksa).

40 V okviru tega sodelovanja le nacionalno sodišče, ki odloča o sporu in ki mora prevzeti odgovornost za sodno odločitev, ob upoštevanju posebnosti zadeve presodi potrebo po izdaji predhodne odločbe, da bi lahko izdalo sodbo, in tudi upoštevnost vprašanj, ki jih predloži Sodišču. Kadar se predložena vprašanja nanašajo na razlago prava Unije, je Sodišče torej načeloma dolžno odločati (sodba z dne 8. decembra 2016, Eurosaneamientos in drugi, C-532/15 in C-538/15, EU:C:2016:932, točka 27 in navedena sodna praksa).

41 Za vprašanja o razlagi prava Unije, ki jih postavi nacionalno sodišče v pravnem in dejanskem okviru, za katerega opredelitev je samo odgovorno in katerega pravilnost ni predmet presoje Sodišča, zato velja domneva upoštevnosti. Sodišče lahko predlog nacionalnega sodišča zavrže samo, če je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora

v postopku v glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo dejanskih in pravnih elementov, da bi lahko na postavljena vprašanja dalo koristne odgovore (sodba z dne 8. decembra 2016, Eurosaneamientos in drugi, C-532/15 in C-538/15, EU:C:2016:932, točka 28 in navedena sodna praksa).

42 V zvezi s tem pa je treba ugotoviti, da je predložitveno sodišče v obeh zadevah v postopkih v glavni stvari podrobno pojasnilo razlog, zaradi katerega meni, da je treba za to, da bi lahko odločilo v sporih, ki sta mu bila predložena, odgovoriti na vprašanje o skladnosti vseh določb člena 50d(3) EStG. Zato se ne zdi, da postavljeni vprašanji nista brez pomena za rešitev teh sporov.

43 V teh okoliščinah je treba odgovoriti na vprašanji, ki ju je postavilo Finanzgericht Köln (finančno sodišče v Kölnu).

Vsebinska presoja

44 Predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba, prvič, člen 1(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah v povezavi s členom 5(1) te direktive in, drugič, člen 49 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta davčni zakonodaji države članice, kakršna je ta v postopkih v glavni stvari, ki v primeru, da imajo kapitalske deleže v matični družbi nerezidentki osebe, ki ne bi imele pravice do vračila ali oprostitve pri viru odtegnjenega davka, če bi dividende hčerinske družbe rezidentke prejele neposredno, in da je poleg tega izpolnjen eden od pogojev, ki jih določa ta zakonodaja, ne dopušča možnosti, da bi se izplačilo dividend tej matični družbi oprostilo davka na dohodek iz kapitala.

Uporaba določb Pogodbe DEU

45 Ker se postavljeni vprašanji nanašata tako na določbe Direktive o matičnih in odvisnih družbah kot na določbe Pogodbe DEU in ker je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso vse nacionalne ukrepe na področju, ki je bilo predmet izčrpne harmonizacije na ravni Evropske unije, presojati glede na določbe zadevnega harmonizacijskega ukrepa, ne pa primarnega prava, je treba pojasniti, da je Sodišče štelo, da s členom 1(2) te direktive taka harmonizacija ni bila opravljena (glej v tem smislu sodbo z dne 7. septembra 2017, Eqiom in Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, točke od 15 do 17).

46 Iz navedenega izhaja, da se lahko zakonodaja, kakršna je ta iz postopkov v glavni stvari, presoja ne le glede na določbe te direktive, temveč tudi glede na upoštevne določbe primarnega prava.

Člen 1(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah v povezavi s členom 5 te direktive

47 Uvodoma je treba pojasniti, da v tej zadevi ni bilo sporno, prvič, da se za družbi iz obeh zadev v glavni stvari uporablja Direktiva o matičnih in odvisnih družbah, in drugič, da se za dividende, ki jih je družbi Traxx izplačala družba Deister electronik, in dividende, ki jih je družbi Juhler Holding izplačala družba temp-team Personal, uporablja člen 5(1) te direktive.

48 Direktiva o matičnih in odvisnih družbah, kot izhaja iz njene tretje uvodne izjave, želi z uvedbo skupnega davčnega sistema odpraviti vsakršno manj ugodno obravnavanje sodelovanja med družbami iz različnih držav članic v primerjavi s sodelovanjem družb iz iste države članice, da bi se v Uniji olajšalo povezovanje družb v skupine. Ta direktiva želi s tem na davčnem področju zagotoviti nevtralnost razdeljevanja dobička družbe s sedežem v eni državi članici svoji matični družbi s sedežem v drugi državi članici (sodba z dne 8. marca 2017, Wereldhave Belgium in drugi, C-448/15, EU:C:2017:180, točka 25 in navedena sodna praksa).

49 V peti uvodni izjavi te direktive je zato navedeno, da je treba zaradi zagotavljanja fiskalne nevtralnosti dobiček, ki ga odvisna družba distribuira svoji matični družbi, oprostiti davka, odtegnjenega pri viru.

50 Na tej podlagi člen 5(1) te direktive zaradi preprečevanja dvojne obdavčitve določa načelo prepovedi odtegnitve davka pri viru za dobičke, ki jih hčerinska družba s sedežem v eni državi članici razdeli svoji matični družbi s sedežem v drugi državi članici (sodba z dne 7. septembra 2017, Eqiom in Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, točka 22 in navedena sodna praksa).

51 Ta člen Direktive o matičnih in odvisnih družbah s prepovedjo, da države članice davek od dobičkov, ki jih hčerinska družba rezidentka izplača svoji matični družbi nerezidentki, odtegnejo pri viru, omejuje pristojnost držav članic glede obdavčitve dobička, ki ga družbe s sedežem na njihovih ozemljih izplačajo družbam s sedežem v drugi državi članici (sodba z dne 7. septembra 2017, Eqiom in Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, točka 23 in navedena sodna praksa).

52 Glede na to, da se želi z Direktivo o matičnih in odvisnih družbah poenostaviti davčna ureditev pri čezmejnem sodelovanju v Uniji, države članice ne morejo enostransko uvajati omejevalnih ukrepov in pravice do oprostitve plačila davka, odtegnjenega pri viru, določene v členu 5(1), vezati na različne pogoje (glej v tem smislu sodbi z dne 17. oktobra 1996, Denkavit in drugi, C-283/94, C-291/94 in C-292/94, EU:C:1996:387, točka 26, in z dne 7. septembra 2017, Eqiom in Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, točka 24 in navedena sodna praksa).

53 Vendar pa člen 1(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah s tem, da daje državam članicam možnost uporabe nacionalnih določb ali na sporazumih temelječih določb, ki so potrebne za preprečevanje goljufij ali zlorab, uvaja izjemo od davčnih pravil, ki jih ta direktiva določa.

54 V zvezi s tem členom 1(2) je treba ugotoviti, da se predložitveno sodišče sklicuje na razhajanje med različnimi jezikovnimi različicami tega člena, ker v nemški jezikovni različici tega člena 1(2) za razliko, med drugim, od španske, angleške, francoske in italijanske jezikovne različice ni uporabljena beseda „potrebne“.

55 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da za razlago člena 1(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah ni pomembno, da beseda „potrebne“ v nemški jezikovni različici tega člena ni izrecno navedena. Države članice lahko namreč v vsakem primeru možnost iz tega člena uporabljajo le ob spoštovanju splošnih načel prava Unije in, bolj natančno, načela sorazmernosti (glej po analogiji sodbo z dne 17. julija 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, točki 38 in 43).

56 Spoštovanje tega načela pa pomeni, da morajo biti ukrepi, s katerimi želijo države članice preprečiti goljufije in zlorabe, primerni za dosego tega cilja in ne smejo presegati tistega, kar je potrebno za njegovo uresničitev (glej v tem smislu sodbi z dne 18. novembra 1987, Maizena in drugi, 137/85, EU:C:1987:493, točka 15, in z dne 30. junija 2011, Meilicke in drugi, C-262/09, EU:C:2011:438, točka 42 in navedena sodna praksa).

57 Iz tega izhaja, da možnost, ki jo imajo države članice na podlagi člena 1(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah, ne glede na omenjeno jezikovno razhajanje vključuje le nacionalne ali na sporazumih temelječih določbe, ki so za to potrebne.

58 To razlago potrjuje tudi cilj te direktive, ki je, kot izhaja iz točk 48 in 52 te sodbe, s poenostavitvijo davčne ureditve pri čezmejnem sodelovanju v Uniji olajšati povezovanje družb na ravni Unije.

59 V zvezi z ukrepi za preprečevanje goljufij in zlorab v smislu člena 1(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah je treba ugotoviti, da ta določba opredeljuje izjemo od splošnega pravila, določenega v tej direktivi, to je od uporabe skupne davčne ureditve, ki velja za matične in odvisne družbe, ki spadajo na področje uporabe te direktive, zato je treba ta člen razlagati ozko (glej v tem smislu sodbi z dne 24. junija 2010, P. Ferrero e C. in General Beverage Europe, C-338/08 in C-339/08, EU:C:2010:364, točka 45, in z dne 8. marca 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, točka 49 in navedena sodna praksa).

60 Sodišče je pojasnilo, da mora biti za to, da bi se za nacionalno zakonodajo lahko štelo, da je njen namen preprečitev davčnih utaj in zlorab, njen poseben namen preprečevanje ravnanj, ki ustvarjajo povsem umetne konstrukte brez gospodarske realnosti, katerih cilj je neupravičena pridobitev davčne ugodnosti (sodba z dne 7. septembra 2017, Eqiom in Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, točka 30 in navedena sodna praksa).

61 Splošna domneva o obstoju goljufije in zlorabe tako ne more upravičevati niti davčnega ukrepa, ki posega v cilje direktive, niti davčnega ukrepa, ki posega v izvrševanje temeljne svoboščine, zagotovljene s Pogodbo (sodba z dne 7. septembra 2017, Eqiom in Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, točka 31 in navedena sodna praksa).

62 Pri preverjanju, ali je namen operacije davčna utaja ali zloraba, se pristojni nacionalni organi ne smejo zadovoljiti z uporabo vnaprej določenih splošnih meril, temveč morajo od primera do primera opraviti celosten preizkus te operacije. Uvedba splošnega davčnega ukrepa, ki bi avtomatično izključil uporabo davčnih ugodnosti za nekatere kategorije davčnih zavezancev, pri čemer davčni upravi ne bi bilo treba predložiti niti *prima facie* dokaza niti indicev, da gre za utajo ali zlorabo, bi presegla tisto, kar je potrebno za izogibanje utajam ali zlorabam (sodba z dne 7. septembra 2017, Eqiom in Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, točka 32 in navedena sodna praksa).

63 V zvezi z zakonodajo iz postopkov v glavni stvari iz spisov, s katerimi razpolaga Sodišče, izhaja, da v primeru, da imajo kapitalske deleže v matični družbi nerezidentki osebe, ki ne bi imele pravice do oprostitve pri viru odtegnjenega davka, če bi dividende hčerinske družbe s sedežem v Nemčiji prejele neposredno, ta zakonodaja priznanje oprostitve pri viru odtegnjenega davka iz člena 5(1) Direktive o matičnih in odvisnih družbah pogojuje z zahtevo, da ni izpolnjen nobeden od treh pogojev, določenih s to zakonodajo, in sicer da za vrinjenje matične družbe nerezidentke niso podani gospodarski ali drugi upoštevni razlogi, da matična družba nerezidentka ne dosega več kot 10 % skupnih bruto dohodkov zadevnega poslovnega leta iz naslova opravljanja lastne gospodarske dejavnosti in da matična družba nerezidentka v gospodarskem prometu ni udeležena s primerno organiziranim podjetjem glede na svoj poslovni cilj, pri čemer se ne upoštevajo organizacijske, ekonomske ali druge pomembne lastnosti družb, ki so povezane z matično družbo nerezidentko. Poleg tega se ne šteje, da matična družba nerezidentka opravlja lastno gospodarsko dejavnost, če svoje bruto prihodke dosega z upravljanjem premoženja ali če svoje glavne gospodarske dejavnosti prenese na tretje osebe.

64 V zvezi s tem je treba na prvem mestu ugotoviti, da kar zadeva nacionalno zakonodajo iz postopkov v glavni stvari, v njej ni zastavljen poseben cilj, da se davčna ugodnost ne prizna povsem umetnim konstruktom, katerih cilj bi bila neupravičena pridobitev te ugodnosti, ampak zajema na splošno vse primere, v katerih imajo kapitalske deleže v matični družbi nerezidentki osebe, ki ne bi imele pravice do take oprostitve, če bi dividende prejele neposredno.

65 Zgolj okoliščina, da imajo take kapitalske deleže take osebe, pa še ne pomeni, da gre za povsem umeten konstrukt brez gospodarske realnosti, ustvarjen zgolj za neupravičeno pridobitev davčne ugodnosti.

66 V zvezi s tem je treba pojasniti, da iz nobene določbe Direktive o matičnih in odvisnih družbah ne izhaja, da bi lahko posebno davčno obravnavanje oseb, ki so kapitalsko udeležene v matičnih družbah rezidentkah v Uniji, ali izvor teh oseb kakor koli vplivala na pravico teh družb, da koristijo davčne ugodnosti, ki jih ta direktiva določa.

67 Poleg tega je treba pojasniti, da se za matično družbo nerezidentko v vsakem primeru uporablja davčna zakonodaja države članice, na ozemlju katere ima ta družba sedež (sodba z dne 7. septembra 2017, Eqiom in Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, točka 35 in navedena sodna praksa).

68 Na drugem mestu, zakonodaja iz postopkov v glavni stvari priznanje oprostitve pri viru odtegnjenega davka iz člena 5(1) Direktive o matičnih in odvisnih družbah pogojuje z zahtevo, da ni izpolnjen nobeden od pogojev, ki so določeni z isto zakonodajo in ki so navedeni v točki 63 te sodbe.

69 V zvezi s tem je treba ugotoviti, prvič, da s tem, da se to priznanje te oprostitve pogojuje s tako zahtevo, ne da bi se od davčne uprave zahtevalo, da predloži vsaj *prima facie* dokaz o neobstoju gospodarskih razlogov ali indice o goljufiji ali zlorabi, ta zakonodaja uvaja, kot izhaja iz točke 62 te sodbe, splošno domnevo o obstoju goljufije ali zlorabe in tako preprečuje uresničevanje cilja, ki se želi doseči z Direktivo o matičnih in odvisnih družbah, zlasti s členom 5(1) te direktive, ki je preprečiti dvojno obdavčitev dividend, ki jih hčerinska družba rezidentka izplača svoji matični družbi nerezidentki, s strani države članice, v kateri je ta hčerinska družba rezidentka, zato da bi se olajšalo sodelovanje in povezovanje družb na ravni Unije.

70 Drugič, ker ista zakonodaja v primeru, da je kateri od treh pogojev, določenih s to zakonodajo, izpolnjen, matični družbi nerezidentki ne daje možnosti, da predloži dokaze o obstoju gospodarskih razlogov, s tem poleg tega uvaja neizpodbojno domnevo o obstoju goljufije ali zlorabe.

71 Tretjič, zgolj izpolnitev teh pogojev, ne glede na to, ali se upoštevajo posamič ali skupaj, še ne more pomeniti, da gre za goljufijo ali zlorabo.

72 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da Direktiva o matičnih in odvisnih družbah ne vsebuje nobene zahteve v zvezi z naravo gospodarske dejavnosti, ki naj jo opravljajo družbe, za katere ta direktiva velja, ali v zvezi s prihodki, ki izvirajo iz njihove lastne gospodarske dejavnosti.

73 Zgolj okoliščina, da gospodarska dejavnost matične družbe nerezidentke vključuje upravljanje premoženja njenih hčerinskih družb ali da prihodki te matične družbe izvirajo le iz tega upravljanja, pa še ne more pomeniti, da gre za povsem umeten konstrukt brez gospodarske realnosti. V tem okviru dejstvo, da se upravljanje premoženja v okviru davka na dodano vrednost ne šteje za gospodarsko dejavnost, ni pomembno, ker davek iz postopkov v glavni stvari in omenjeni davek izhajata iz različnih pravnih okvirov, ki imata vsak svoj cilj.

74 Poleg tega je treba – v nasprotju s tem, kar določa zakonodaja iz postopkov v glavni stvari – da bi se ugotovilo, ali gre za tak konstrukt, zadevni položaj celovito preučiti od primera do primera, glede na organizacijske, ekonomske in druge pomembne okoliščine v skupini družb, v katero spada zadevna matična družba, ter glede na strukture in strategije te skupine.

75 Glede na zgoraj navedeno je treba ugotoviti, da je treba člen 1(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah v povezavi s členom 5(1) te direktive razlagati tako, da nasprotuje nacionalni davčni zakonodaji, kakršna je ta iz postopkov v glavni stvari.

Upoštevna svoboščina

76 Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da lahko davčna obravnava dividend spada tako na področje svobode ustanavljanja kot prostega pretoka kapitala (sodba z dne 7. septembra 2017, Eqiom in Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, točka 39 in navedena sodna praksa).

77 Za ugotovitev, ali se za neko nacionalno zakonodajo uporablja ena ali druga svoboščina o prostem pretoku, je treba upoštevati namen zadevne zakonodaje (sodba z dne 7. septembra 2017, Eqiom in Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, točka 40 in navedena sodna praksa).

78 Sodišče je v zvezi s tem že ugotovilo, da se za nacionalno zakonodajo, ki se uporabi samo za deleže, ki imetniku omogočajo zanesljiv vpliv na odločitve družbe in odločanje o njenih dejavnostih, uporabljajo določbe Pogodbe v zvezi s svobodo ustanavljanja. Nasprotno pa je treba nacionalne predpise, ki se uporabljajo za udeležbo, opravljeno izključno kot denarno naložbo, brez namena vplivati na upravljanje in nadzor podjetja, preučiti izključno glede na prosti pretok kapitala (sodba z dne 7. septembra 2017, Eqiom in Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, točka 31 in navedena sodna praksa).

79 V obravnavanem primeru iz predložitvene odločbe izhaja, da se je davčna zakonodaja iz postopkov v glavni stvari uporabljala za družbe, ki so imele vsaj 15 % kapitala svojih hčerinskih družb. Vendar pa ta odločba ne vsebuje informacij o namenu te zakonodaje.

80 Na podlagi takega deleža ni treba nujno sklepati, da ima družba, ki je imetnik tega deleža, zanesljiv vpliv na odločitve družbe, ki razdeljuje dividende (glej v tem smislu sodbo z dne 7. septembra 2017, Eqiom in Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, točka 43 in navedena sodna praksa).

81 V teh okoliščinah je treba za ugotovitev, ali spada položaj, na katerega se nanaša spor o glavni stvari, pod eno ali drugo od teh svoboščin prostega pretoka, upoštevati dejstva obravnavane zadeve (sodba z dne 7. septembra 2017, Eqiom in Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, točka 44 in navedena sodna praksa).

82 Na prvem mestu je treba ugotoviti, da v zvezi z zadevo C-504/16 iz spisa, s katerim razpolaga Sodišče, izhaja, da je družba Traxx v času dejanskega stanja v postopkih v glavni stvari v kapitalu družbe Deister electronik imela vsaj 26,5-odstotni delež. V tej zadevi ni sporno, da je takšen delež prvi družbi zagotavljal zanesljiv vpliv na odločitve druge družbe, kar ji je omogočalo odločanje o dejavnostih te druge družbe. Zato je treba nacionalno zakonodajo iz postopkov v glavni stvari preučiti glede na svobodo ustanavljanja.

83 Na drugem mestu, v zvezi z zadevo C-613/16 iz spisa, s katerim razpolaga Sodišče, izhaja, da je bila družba Juhler Holding v času dejanskega stanja v postopkih v glavni stvari imetnica celotnega kapitala družbe temp-team Personal. Zato je treba ugotoviti, da je ta delež prvi družbi zagotavljal odločilen vpliv na odločitve druge družbe, kar je prvi družbi omogočalo odločanje o dejavnostih te druge družbe. Zato je treba nacionalno zakonodajo, ki se uporablja za te kapitalske deleže, tudi v tej zadevi preučiti z vidika svobode ustanavljanja.

84 V tem kontekstu je treba pojasniti, da izvor delničarjev družb iz postopkov v glavni stvari ne vpliva na pravico teh družb, da se sklicujejo na pravico ustanavljanja. V zvezi s tem je iz sodne prakse Sodišča razvidno, da iz nobene določbe prava Unije ne izhaja, da bi izvor delničarjev – fizičnih ali pravnih oseb – družb s sedežem v Uniji vplival na pravico teh družb, da se sklicujejo na to svoboščino (glej v tem smislu sodbo z dne 7. septembra 2017, Eqiom in Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, točka 48 in navedena sodna praksa). V zadevah v glavni stvari pa ni sporno, da imata zadevni matični družbi sedež v Uniji. Zato se ti družbi lahko sklicujeta na to svoboščino.

85 Iz tega izhaja, da je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti z vidika svobode ustanavljanja.

Svoboda ustanavljanja

86 Svoboda ustanavljanja, ki je s členom 49 PDEU priznana državljanom Unije, tem državljanom daje pravico, da začnejo in opravljajo dejavnost kot samozaposlene osebe, ter pravico do ustanovitve in upravljanja podjetij pod enakimi pogoji, kot jih za svoje državljane določa zakonodaja države članice, v kateri se taka ustanovitev izvede. Ta svoboda v skladu s členom 54 PDEU za družbe, ustanovljene v skladu z zakonodajo posamezne države članice, ki imajo registrirani sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Uniji, vključuje pravico opravljanja dejavnosti v zadevni državi članici prek hčerinske družbe, podružnice ali agencije (sodba z dne 7. septembra 2017, Eqiom in Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, točka 52 in navedena sodna praksa).

87 V zvezi z obravnavanjem v državi članici gostiteljici iz sodne prakse Sodišča izhaja, da ker člen 49, prvi odstavek, druga poved, PDEU gospodarskim subjektom izrecno daje možnost svobodne izbire pravne oblike, ki ustreza opravljanju njihovih dejavnosti v drugi državi članici, ta svobodna izbira ne sme biti omejena z diskriminatornimi davčnimi določbami (sodba z dne 7. septembra 2017, Eqiom in Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, točka 53 in navedena sodna praksa).

88 Poleg tega je treba kot omejitve svobode ustanavljanja obravnavati vse ukrepe, ki prepovedujejo, ovirajo ali zmanjšujejo privlačnost uresničevanja te svobode (sodba z dne 7. septembra 2017, Eqiom in Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, točka 54 in navedena sodna praksa).

89 V tej zadevi iz spisov, s katerimi razpolaga Sodišče, izhaja, da je priznanje oprostitve pri viru odtegnjenega davka iz člena 5(1) Direktive o matičnih in odvisnih družbah pogojeno z zahtevo, določeno v zakonodaji iz postopkov v glavni stvari, le v primeru, da hčerinska družba rezidentka dobiček izplača matični družbi nerezidentki.

90 To različno obravnavanje lahko, kot ugotavlja predložitveno sodišče, matično družbo nerezidentko odvrne od tega, da v Nemčiji gospodarsko dejavnost opravlja prek hčerinske družbe s sedežem v tej državi članici, in pomeni zato oviro za svobodo ustanavljanja.

91 Ta ovira je dopustna samo, če se nanaša na položaje, ki niso objektivno primerljivi med seboj, ali če je upravičena z nujnimi razlogi v splošnem interesu, ki jih priznava pravo Unije. V zadnjenavedenem primeru bi morala biti ovira tudi primerna za zagotovitev uresničitve cilja, ki mu sledi, in ne bi smela presegati tega, kar je potrebno za njegovo uresničitev (sodba z dne 7. septembra 2017, Eqiom in Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, točka 57 in navedena sodna praksa).

92 Glede primerljivosti položaja družbe rezidentke in položaja družbe nerezidentke, pri čemer obe prejemata dividende od hčerinske družbe rezidentke, je treba pojasniti, da je – kot je bilo navedeno v točki 50 te sodbe – namen oprostitve davka, odtegnjenega pri viru, za dobičke, ki jih hčerinska družba razdeli svoji matični družbi, preprečiti dvojno obdavčitev teh dobičkov.

93 Čeprav je Sodišče glede ukrepov, ki jih država članica sprejme, da bi preprečila ali omilila zaporedne obdavčitve ali dvojno obdavčitev dobička, ki ga izplača družba rezidentka, ugotovilo, da izplačani delničarji rezidenti niso nujno v položaju, primerljivem s položajem izplačanih delničarjev, ki so rezidenti druge države članice, je pojasnilo tudi, da postane od takrat, ko neka država članica svojo davčno pristojnost izvaja ne le glede prihodkov delničarjev rezidentov, ampak tudi glede delničarjev nerezidentov, za dividende, ki jih prejmejo od družbe rezidentke, položaj teh delničarjev nerezidentov primerljiv s položajem delničarjev rezidentov (sodba z dne 7. septembra 2017, Eqiom in Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, točka 59 in navedena sodna praksa).

94 V zadevah v glavni stvari je treba šteti, da je, ker se je Zvezna republika Nemčija odločila, da bo glede dobičkov, ki jih hčerinska družba rezidentka razdeli matični družbi nerezidentki, izvajala svojo davčno pristojnost, ta matična družba nerezidentka glede teh dividend v položaju, ki je primerljiv s položajem matične družbe rezidentke.

95 Glede upravičenosti in sorazmernosti ovire Zvezna republika Nemčija trdi, da je ta upravičena tako s ciljem preprečevanja davčnih utaj in izogibanja plačilu davkov kot s ciljem ohranitve uravnotežene porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami.

96 V zvezi s tem je treba na eni strani poudariti, da sta cilja preprečevanja davčnih utaj in izogibanja plačilu davkov oziroma ohranitve uravnotežene porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami povezana, in na drugi, da lahko, ker pomenita nujne razloge v splošnem interesu, upravičita oviro za uresničevanje s Pogodbo zagotovljenih svoboščin o prostem pretoku (sodba z dne 7. septembra 2017, Eqiom in Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, točka 63 in navedena sodna praksa).

97 Vendar je treba ugotoviti, da ima cilj preprečevanja davčnih utaj in izogibanja plačilu davkov enak obseg, če se nanj sklicuje na podlagi člena 1(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah ali v utemeljitev ovire v razmerju do primarnega prava (sodba z dne 7. septembra 2017, Eqiom in Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, točka 64). Zato se preudarki, navedeni v točkah od 60 do 74 te sodbe, uporabljajo tudi v zvezi s to svoboščino.

98 Poleg tega je treba v zvezi z uravnoteženo porazdelitvijo davčne pristojnosti med državami članicami pojasniti, da Direktiva o matičnih in odvisnih družbah s tem, da državam članicam prepoveduje odtegnitev davka pri viru od dobička, ki ga hčerinska družba rezidentka razdeli svoji matični družbi nerezidentki, ureja vprašanje te porazdelitve.

99 Zato cilj preprečevanja davčnih utaj in izogibanja plačilu davkov ter cilj ohranitve uravnotežene porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami v tem primeru ne more upravičiti ovire za svobodo ustanavljanja.

100 Glede na zgoraj navedeno je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba, prvič, člen 1(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah v povezavi s členom 5(1) te direktive in, drugič, člen 49 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta davčni zakonodaji države članice, kakršna je ta v postopkih v glavni stvari, ki v primeru, da imajo kapitalske deleže v matični družbi nerezidentki osebe, ki ne bi imele pravice do vračila ali oprostitve pri viru odtegnjenega davka, če bi dividende hčerinske družbe rezidentke prejele neposredno, in da je poleg tega izpolnjen eden od pogojev, ki jih določa ta zakonodaja, zavrača oprostitev obdavčitve izplačila dividend tej matični družbi z davkom na dohodek iz kapitala.

Stroški

101 Ker je ta postopek za stranke v postopkih 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 (šesti senat) razsodilo:

Člen 1(2) Direktive 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 2006/98/ES z dne 20. novembra 2006, v povezavi s členom 5(1) te direktive ter člen 49 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotujeta davčni zakonodaji države članice, kakršna je ta v postopkih v glavni stvari, ki v primeru, da imajo kapitalske deleže v matični družbi nerezidentki osebe, ki ne bi imele pravice do vračila ali oprostitve pri viru odtegnjenega davka, če bi dividende hčerinske družbe rezidentke prejele neposredno, in da je poleg tega izpolnjen eden od pogojev, ki jih določa ta zakonodaja, zavrača oprostitev obdavčitve izplačila dividend tej matični družbi z davkom na dohodek iz kapitala.

Podpisi