Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

17. svibnja 2017.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica – Direktiva 2011/96/EU – Sprečavanje dvostrukog oporezivanja – Dodatni doprinos od 3 % na porez na dobit pravnih osoba“

U predmetu C-365/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Conseil d'État (Državno vijeće, Francuska), odlukom od 27. lipnja 2016., koju je Sud zaprimio 4. srpnja 2016., u postupku

Association française des entreprises privées (AFEP),

Axa SA,

Compagnie générale des établissements Michelin SCA,

Danone SA,

ENGIE SA, prije GDF Suez,

Eutelsat Communications SA,

LVMH Moët Hennessy-Louis Vuitton SE,

Orange SA,

Sanofi SA,

Suez Environnement Company SA,

Technip SA,

Total SA,

Vivendi SA,

Eurazeo SA,

Safran SA,

Scor SE,

* Jezik postupka: francuski

Unibail-Rodamco SE,

Zodiac Aerospace SA,

protiv

Ministre des Finances et des Comptes publics,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: R. Silva de Lapuerta, predsjednica vijeća, E. Regan, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev i C. G. Fernlund (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: E. Tanchev,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za Association française des entreprises privées (AFEP), Axa SA, Compagnie générale des établissements Michelin SCA, Danone SA, ENGIE SA, prije GDF Suez, Eutelsat Communications SA, LVMH Moët Hennessy-Louis Vuitton SE, Orange SA, Sanofi SA, Suez Environnement Company SA, Technip SA, Total SA, Vivendi SA, Eurazeo SA, Safran SA, Scor SE, Unibail-Rodamco SE i Zodiac Aerospace SA, G. Blanluet, N. de Boynes i S. Austry, *avocats*,

— za francusku vladu, D. Colas i S. Ghiandoni, u svojstvu agenata,

— za belgijsku vladu, C. Pochet i M. Jacobs, u svojstvu agenata,

— za Europsku komisiju, N. Gossement i W. Roels, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 4. stavka 1. točke (a) i članka 5. Direktive Vijeća 2011/96/EU od 30. studenoga 2011. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica (SL 2011., L 345, str. 8.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 17., svezak 2., str. 218.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2014/86/EU 8. srpnja 2014. (SL 2014., L 219, str. 40.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o matičnim društvima i društvima kćerima).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Association française des entreprises privées (AFEP) i 17 društava (u daljnjem tekstu: AFEP i dr.), s jedne strane, i **ministre des Finances et des Comptes publics (ministar za javne financije, Francuska), s druge strane**, u vezi s tužbom za poništenje upravne doktrine koja se odnosi na dodatni doprinos na porez na dobit kojem podliježe matično društvo rezident prilikom podjele dobiti, uključujući dobiti njegovih društava kćeri nerezidenata.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U skladu s uvodnom izjavom 3. Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima, cilj je te direktive izuzeti dividende i druge raspodjele dobiti koje plaćaju društva kćeri svojim matičnim društvima od poreza po odbitku te ukloniti dvostruko oporezivanje takvog dohotka na razini matičnog društva.

4 Uvodne izjave 7. i 9. te direktive glase:

„(7) Kada matično društvo, na temelju povezanosti sa svojim društvom kćeri, prima raspodijeljenu dobit, država članica iz koje je matično društvo mora se suzdržati od oporezivanja takvih dobiti, ili oporezovati takve dobiti te istodobno odobriti matičnom društvu da odbije od iznosa porezne obveze onaj dio poreza na dobit koji plaća društvo kći, a koji se odnosi na te dobiti.

[…]

(9) Plaćanje raspodjele dobiti i njihovog primitka [stalnoj poslovnoj jedinici] matičnog društva treba dati poticaj istom postupanju kakvo je ono koje se primjenjuje između društva kćeri i matičnog društva. To bi trebalo uključiti situaciju kada su matično društvo i njegovo društvo kći u istoj državi članici a [stalna poslovna jedinica] se nalazi u drugoj državi članici. S druge strane, čini se da se situacije kada su [stalna poslovna jedinica] i društvo kći smješteni u istoj državi članici mogu, ne dovodeći u pitanje primjenu načela Ugovora, riješiti na temelju nacionalnog zakonodavstva predmetne države članice.”

5 Članak 4. stavci 1. i 3. navedene direktive predviđa:

„1. Kada matično društvo ili njegova stalna poslovna jedinica na temelju povezivanja matičnog društva sa svojim društvom kćeri prima raspodijeljenu dobit, država članica matičnog društva i država članica njegove stalne poslovne jedinice, osim kada je društvo kći likvidirano:

(a) suzdržavaju se od oporezivanja takvih dobiti ako ih društvo kći ne može odbiti, a oporezuju takve dobiti ako ih društvo kći može odbiti; ili

(b) oporezuje takve dobiti pri čemu ovlašćuje matično društvo i stalnu poslovnu jedinicu da odbiju od iznosa porezne obveze dio poreza na dobit pravnih osoba koji se odnosi na tu dobit i koji je isplatilo društvo kći i njegova društva kćeri nižeg ranga, pod uvjetom da svaki dio trgovačkog društva i njegovog društva kćeri nižeg ranga potpada pod odredbe utvrđene u članku 2. i ispunjava zahtjeve propisane u članku 3. do granice iznosa odgovarajuće obračunate porezne obveze.

[…]

3. Svaka država članica zadržava mogućnost da odluči da se troškovi koji se odnose na udio kapitala i gubici koji proizlaze iz raspodjele dobiti društva kćeri, ne odbijaju od oporezive dobiti matičnog društva.

Kada su u takvom slučaju troškovi upravljanja koji se odnose na udio kapitala utvrđeni paušalno, određeni iznos ne smije prelaziti 5 % dobiti koju raspodjeljuje društvo kći.”

6 Članak 5. Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima određuje:

„Dobit koju društvo kći raspodjeljuje svojem matičnom društvu izuzeta je od plaćanja poreza po odbitku.”

Francusko pravo

7 Iz spisa podnesenog Sudu proizlazi da se u pogledu poreznog tretmana dobiti koje ulaze u područje primjene Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima Francuska Republika odlučila za sustav izuzeća od oporezivanja, uz iznimku nametanja udjela za troškove i ostale pristojbe, paušalno utvrđenog u visini od 5 %, a koji čini troškove i pristojbe koje snosi matično društvo te se odnosi na njegov udio u kapitalu društva kćeri koje je raspodijelilo dobiti. Tako su navedene dobiti izuzete od oporezivanja u visini od 95 %.

8 Članak 235.ter ZCA codea général des impôts (Opći porezni zakonik, u daljnjem tekstu: CGI) određuje:

„I. Francuska i strana društva i subjekti koji podliježu porezu na dobit u Francuskoj, osim subjekata za zajednička ulaganja navedenih u stavku II. članka L. 214-1 codea monétaire et financier (Monetarni i financijski zakonik) kao i onih koji odgovaraju definiciji mikro, malih i srednjih poduzeća navedenih u Prilogu I. Uredbi Komisije (EU) br. 651/2014 od 17. lipnja 2014. o ocjenjivanju određenih kategorija potpora spojivima s unutarnjim tržištem u primjeni članaka 107. i 108. Ugovora, podliježu dodatnom doprinosu na taj porez na osnovi iznosa koje raspodjeljuju u smislu članaka 109. do 117. ovog zakonika.

Doprinos iznosi 3 % raspodijeljenih iznosa […]

[…]”

Glavni postupak i prethodna pitanja

9 AFEP i dr. podnijeli su Conseilu d’État (Državno vijeće, Francuska) tužbu za poništenje upravne doktrine, osobito točke 70. upute BOI-IS-AUT-30-20160302 (*Bulletin officiel des finances publiques-impôts*, 2. ožujka 2016.), koja se odnosi na dodatni doprinos na porez na dobit na osnovi raspodijeljenih iznosa (u daljnjem tekstu: dodatni doprinos) koji je predviđen člankom 235.ter ZCA CGI-ja.

10 U prilog osnovanosti te tužbe AFEP i dr. istaknuli su prioritetno pitanje ustavnosti na temelju članka 61-1 Ustava. Također su istaknuli da je dodatni doprinos protivan ponajprije članku 4. stavku 1. Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima i, podredno, članku 5. navedene direktive.

11 Ministre des Finances et des Comptes publics (ministar za javne financije) tvrdi da razlozi koje su istaknuli AFEP i dr. nisu osnovani.

12 Sud koji je uputio zahtjev smatra da je tumačenje predmetnih odredaba prava Unije odlučujuće za njegovu odluku o upućivanju prioritetnog pitanja ustavnosti Conseilu constitutionnel (Ustavno vijeće, Francuska). S jedne strane, on pojašnjava da dodatnom doprinosu na porez na dobit podliježu društva i subjekti koji su primili dobiti od udjela u svojim društvima kćerima prilikom njihove raspodjele. Osim toga, načini naplate i potraživanja koji se primjenjuju na taj dodatni doprinos i oni koji su predviđeni za porez na dobit su istovjetni.

13 Nasuprot tomu, oporezivi događaj tog dodatnog doprinosa različit je od onoga poreza na dobit, s obzirom na to da se doprinos ne primjenjuje prilikom primitka dividendi, nego u trenutku kad ih društvo koje ih je primilo raspodjeljuje.

14 On također navodi da je porezna osnovica tog istog dodatnog doprinosa, koji osobito uključuje raspodijeljenu dobit iz dobiti raspoređenih u rezervu, različita od osnovice poreza na dobit. U tim okolnostima, pitanje je li dodatni doprinos oporezivanje dobiti koje je protivno članku 4. stavku 1. točki (a) Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima prema mišljenju tog suda čini ozbiljnu poteškoću.

15 S druge strane, navedeni sud navodi da se – uzimajući u obzir okolnost da je oporezivi događaj tog dodatnog doprinosa isplata dividendi, da njegovu poreznu osnovicu čini iznos isplaćenih dividendi, da mu podliježe društvo koje raspodjeljuje dividende i da nije predviđen porezni kredit u korist dioničara – s obzirom na kriterije koje je Sud utvrdio u svojoj presudi od 26. lipnja 2008., Burda (C-284/06, EU:C:2008:365), ne čini da navedeni dodatni doprinos ima značajke poreza po odbitku. Međutim, imajući u vidu presudu od 4. listopada 2001., Athinaïki Zythopoiïa (C-294/99, EU:C:2001:505), sud koji je uputio zahtjev pita se, u slučaju da dodatni doprinos nije porez koji je zabranjen člankom 4. stavkom 1. točkom (a) te direktive, ne može li ga se smatrati „porezom po odbitku” od kojeg valja izuzeti raspodijeljenu dobit na temelju članka 5. navedene direktive.

16 U tim je okolnostima Conseil d'État (Državno vijeće) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Protivi li se članku 4. Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima, a posebice njegovu stavku 1. točki (a), porez poput onoga iz članka 235.ter ZCA Općeg poreznog zakonika, koji se naplaćuje kada društvo koje je obveznik poreza na dobit u Francuskoj raspodijeli dobit i čiju poreznu osnovicu čine raspodijeljeni iznosi?

2. Ako je odgovor na prvo pitanje niječan, treba li porez poput onoga iz članka 235.ter ZCA Općeg poreznog zakonika smatrati ‚porezom po odbitku' od kojega je izuzeta dobit koju raspodjeljuje društvo kći na temelju članka 5. Direktive?”

Zahtjev za otvaranje usmenog dijela postupka

17 Dopisom od 31. ožujka 2017. francuska vlada zatražila je otvaranje usmenog dijela postupka, u biti zbog toga što se nije raspravljalo o primjeni u glavnom postupku rješenja koja su predložena u mišljenju nezavisne odvjetnice Kokott u predmetu X (C-68/15, EU:C:2016:886).

18 U tom pogledu članak 83. Poslovnika Suda propisuje da Sud može u svakom trenutku, nakon što sasluša nezavisnog odvjetnika, odrediti otvaranje ili ponovno otvaranje usmenog dijela postupka, osobito ako smatra da stvar nije dovoljno razjašnjena ili ako stranka iznese, po zatvaranju tog dijela postupka, novu činjenicu koja je takve prirode da ima odlučujući utjecaj na odluku Suda, ili pak ako je u predmetu potrebno odlučiti na temelju argumenta o kojem se nije raspravljalo među strankama.

19 U ovom slučaju Sud, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, smatra da raspolaže svim informacijama potrebnima za donošenje odluke u ovom predmetu. Stoga nema mjesta određivanju otvaranja usmenog dijela postupka.

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

20 Prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 4. stavak 1. točku (a) Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima tumačiti na način da se toj odredbi protivi porezna mjera koju propisuje država članica matičnog društva kao što je ona o kojoj je riječ u glavnom postupku, kojom se predviđa ubiranje poreza kada matično društvo raspodjeljuje dividende i čiju poreznu osnovicu čini iznos raspodijeljenih dividendi, uključujući one koje proizlaze od društava kćeri nerezidenata tog društva.

21 Iz uvodne izjave 3. Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima proizlazi da ta direktiva slijedi cilj uklanjanja dvostrukog oporezivanja dobiti koju društvo kći raspodjeljuje matičnom društvu na razini matičnog društva.

22 U tu svrhu, članak 4. stavak 1. Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima ostavlja državama članicama izbor između dvaju sustava, to jest sustava izuzeća i sustava uračunavanja. Naime, sukladno uvodnim izjavama 7. i 9. te direktive, ta odredba navodi da – kada matično društvo ili njegova stalna poslovna jedinica na temelju povezivanja matičnog društva sa svojim društvom kćeri prima raspodijeljenu dobit, država članica matičnog društva i država članica njegove stalne poslovne jedinice, osim kada je društvo kći likvidirano, suzdržava se od oporezivanja takvih dobiti ako ih društvo kći ne može odbiti, a oporezuje takve dobiti ako ih društvo kći može odbiti, ili oporezuje takve dobiti dopuštajući matičnom društvu i stalnoj poslovnoj jedinici da odbiju od iznosa porezne obveze dio poreza na dobit pravnih osoba koji se odnosi na tu dobit i koji je isplatilo društvo kći i njegova društva kćeri nižeg ranga (današnja presuda, X, C-68/15, t. 71. i navedena sudska praksa).

23 Međutim, stavak 3. tog članka 4. određuje da države članice zadržavaju mogućnost da odluče da se troškovi koji se odnose na udio u kapitalu i gubici koji proizlaze iz raspodjele dobiti društva kćeri ne odbijaju od oporezive dobiti matičnog društva. Iz te odredbe također proizlazi da, kada su u takvom slučaju troškovi upravljanja koji se odnose na udio u kapitalu utvrđeni paušalno, određeni iznos ne smije prelaziti 5 % dobiti koju raspodjeljuje društvo kći.

24 Tako se člankom 4. te direktive nastoji izbjeći da se dobit koju matičnom društvu raspodjeljuje društvo kći nerezident prvo oporezuje kao dobit društva kćeri u državi u kojoj je rezident, a zatim kao dobit matičnog društva u državi u kojoj je rezident.

25 U ovom slučaju, s jedne strane, valja istaknuti, kao što je to navedeno u točki 7. ove presude, da se Francuska Republika odlučila za izuzeće od oporezivanja dobiti od društva kćeri nerezidenta u visini od 95 %.

26 S druge strane, potrebno je istaknuti da, s obzirom na to da poreznu osnovicu za dodatni doprinos na porez na dobit čine dividende koje raspodjeljuje matično društvo, ona također može obuhvaćati dobit od društava kćeri tog matičnog društva koja imaju sjedište u drugim državama članicama, što za posljedicu ima to da se na tu dobit primjenjuje porez koji prelazi najviši iznos od 5 %, predviđen u članku 4. stavku 3. Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima.

27 Stoga se nameće pitanje je li takvo oporezivanje tih dobiti protivno Direktivi o matičnim društvima i društvima kćerima.

28 Prema mišljenju francuske i belgijske vlade, dobit koju matično društvo raspodjeljuje svojim dioničarima ne ulazi u područje primjene članka 4. stavka 1. točke (a) Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima jer se ta odredba primjenjuje samo kada matično društvo prima dobit koju raspodjeljuje njezino društvo kći.

29 Takvo tumačenje ne može se prihvatiti.

30 Kao što to proizlazi iz današnje presude X (C-68/15, t. 78.), valja utvrditi da takvo tumačenje ne proizlazi ni iz teksta te odredbe ni iz njezina konteksta ili njezinih ciljeva.

31 Sud je u točkama 79. i 80. te presude X, s jedne strane, istaknuo da, predviđajući da se država članica matičnog društva i država članica stalne poslovne jedinice „suzdržavaju od oporezivanja takvih dobiti", ta odredba državama članicama zabranjuje oporezivanje matičnog društva ili njegove stalne poslovne jedinice na osnovi dobiti koju društvo kći raspodjeljuje svojem matičnom društvu, bez obzira na to je li oporeziv događaj oporezivanja matičnog društva primitak dobiti ili njihova ponovna raspodjela.

32 S druge strane, budući da Direktiva o matičnim društvima i društvima kćerima, u skladu sa svojom uvodnom izjavom 3., slijedi cilj uklanjanja dvostrukog oporezivanja dobiti koju društvo kći raspodjeljuje svojem matičnom društvu na razini matičnog društva, oporezivanje te dobiti koje u odnosu na to društvo provodi država članica matičnog društva u odnosu na to društvo prilikom njezine ponovne raspodjele, koje bi za posljedicu imalo to da navedena dobit podliježe porezu koji prelazi najviši iznos od 5 % predviđen u članku 4. stavku 3. te direktive, dovelo bi do dvostrukog oporezivanja na razini navedenog društva, a koje je protivno toj direktivi.

33 Nadalje, u tom kontekstu valja istaknuti da nije važno je li nacionalna porezna mjera kvalificirana kao porez na dobit. U tom pogledu, dovoljno je utvrditi da primjena članka 4. stavka 1. točke (a) Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima nije ograničena na poseban porez. Naime, ta odredba predviđa da se država članica matičnog društva suzdržava od oporezivanja dobiti koju raspodjeljuje njezino društvo kći nerezident. Stoga je cilj navedene odredbe izbjeći to da države članice donose porezne mjere koje dovode do dvostrukog oporezivanja matičnih društava u pogledu tih dobiti.

34 To se utvrđenje ne može dovesti u pitanje točkom 105. presude od 12. prosinca 2006., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774) jer se u toj točki Sud izjasnio samo u pogledu usklađenosti određenih načina izračuna iznosa predujma poreza na dobit s Direktivom o matičnim društvima i društvima kćerima kada matično društvo ponovno raspodjeljuje dividende koje je primilo od društva kćeri nerezidenta, a ne o usklađenosti, u tom slučaju, ubiranja tog poreza s tom direktivom.

35 S obzirom na prethodno navedeno, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članak 4. stavak 1. točku (a) Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima treba tumačiti na način da mu se protivi porezna mjera koju propisuje država članica matičnog društva kao što je ona o kojoj je riječ u glavnom postupku, kojom je predviđeno ubiranje poreza kada matično društvo raspodjeljuje dividende i čiju poreznu osnovicu čini iznos raspodijeljenih dividendi, uključujući one koje proizlaze od društava kćeri nerezidenata tog društva.

Drugo pitanje

36 Uzimajući u obzir odgovor na prvo pitanje, na drugo pitanje nije potrebno odgovoriti.

Troškovi

37 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

Članak 4. stavak 1. točku (a) Direktive Vijeća 2011/96/EU od 30. studenoga 2011. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2014/86/EU od 8. srpnja 2014., treba tumačiti na način da mu se protivi porezna mjera koju propisuje država članica matičnog društva kao što je ona o kojoj je riječ u glavnom postupku, kojom je predviđeno ubiranje poreza kada matično društvo raspodjeljuje dividende i čiju poreznu osnovicu čini iznos raspodijeljenih dividendi, uključujući one koje proizlaze od društava kćeri nerezidenata tog društva.

Potpisi