Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 17. maja 2017*

„Predhodno odločanje — Skupni sistem obdavčitve matičnih in odvisnih družb iz različnih držav članic — Direktiva 2011/96/EU — Preprečevanje dvojnega obdavčevanja — Dodatni prispevek v višini 3 % k davku od dohodkov pravnih oseb“

V zadevi C-365/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Conseil d'État (državni svet, Francija) z odločbo z dne 27. junija 2016, ki je na Sodišče prispela 4. julija 2016, v postopku

Association française des entreprises privées (AFEP),

Axa SA,

Compagnie générale des établissements Michelin SCA,

Danone SA,

ENGIE SA, nekdanja 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 postopka: francoščina.

Unibail-Rodamco SE,

Zodiac Aerospace SA

proti

Ministre des Finances et des Comptes publics,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi R. Silva de Lapuerta, predsednica senata, E. Regan, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev in C. G. Fernlund (poročevalec), sodniki,

generalni pravobranilec: E. Tanchev,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za Association française des entreprises privées (AFEP), Axa SA, Compagnie générale des établissements Michelin SCA, Danone SA, ENGIE SA, 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 in Zodiac Aerospace SA G. Blanluet, N. de Boynes in S. Austry, odvetniki,

— za francosko vlado D. Colas in S. Ghiandoni, agenta,

— za belgijsko vlado C. Pochet in M. Jacobs, agentki,

— za Evropsko komisijo N. Gossement in W. Roels, agenta,

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

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 4(1)(a) in člena 5 Direktive Sveta 2011/96/EU z dne 30. novembra 2011 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (UL 2011, L 345, str. 8), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2014/86/EU z dne 8. julija 2014 (UL 2014, L 219, str. 40) (v nadaljevanju: Direktiva o matičnih in odvisnih družbah).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Association française des entreprises privées (francosko združenje zasebnih podjetij, AFEP) in sedemnajstimi družbami (v nadaljevanju: AFEP in drugi), na eni strani, ter ministre des Finances et des Comptes publics (minister za javne finance, Francija), na drugi, v zvezi s tožbo za razglasitev ničnosti upravne doktrine, to je aktov uprave o razlagi zakonodaje, glede dodatnega prispevka k davku od dohodkov pravnih oseb, ki ga mora plačati rezidenčna matična družba ob distribuciji dobička, tudi tistega, ki ga prejme od svojih nerezidenčnih odvisnih družb.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V uvodni izjavi 3 Direktive o matičnih in odvisnih družbah je navedeno, da je cilj te direktive oprostitev dividend in drugih oblik distribucije dobička, ki ga odvisne družbe izplačujejo svojim matičnim družbam, od davčnega odtegljaja in odprava dvojne obdavčitve takšnih prihodkov na ravni matične družbe.

4 V uvodnih izjavah 7 in 9 te direktive je navedeno:

„(7) Kadar prejme matična družba distribuirani dobiček iz naslova povezave s svojo odvisno družbo[,] se mora država članica matične družbe bodisi vzdržati obdavčitve tega dobička ali ta dobiček obdavčiti in hkrati dovoliti matični družbi, da od zneska izračunanega davka odbije del davka od dobička pravnih oseb, ki se nanaša na ta dobiček in ga je plačala odvisna družba.

[…]

(9) Izplačilo iz naslova distribucije dobička in prejem tega izplačila s strani stalne poslovne enote matične družbe bi moralo imeti za posledico enako obravnavo[,] kakor se uporablja med odvisno in matično družbo. To bi moralo vključevati razmere, kadar se matična in odvisna družba nahajata v isti državi članici, stalna poslovna enota pa v drugi državi članici. Po drugi strani pa se zdi, da lahko zadevna država članica na podlagi nacionalne zakonodaje obravnava razmere, kadar se stalna poslovna enota in odvisna družba nahajata v isti državi članici, brez poseganja v uporabo načel Pogodbe.“

5 Člen 4(1) in (3) navedene direktive določa:

„1. Kadar matična družba ali njena stalna poslovna enota iz naslova povezave matične družbe z njeno odvisno družbo prejme distribucijo dobička, država članica matične družbe, in država članica, v kateri se nahaja njena stalna poslovna enota, razen v primeru likvidacije odvisne družbe, ravna tako, da:

(a) se bodisi vzdrži obdavčevanja takšnega dobička v obsegu, v katerem odvisna družba takšnih dobičkov ne more uveljavljati kot izdatka, in takšen dobiček obdavči v obsegu, v katerem lahko odvisna družba takšne dobičke uveljavi kot izdatek; bodisi

(b) ta dobiček obdavči in hkrati matični družbi in stalni poslovni enoti dovoli, da od zneska izračunanega davka odbije del davka od dobička pravnih oseb, ki se nanaša na ta dobiček in ki ga je […]plačala odvisna družba in katera koli odvisna družba nižjega ranga, ob upoštevanju pogoja, da vsak del družbe in njene odvisne družbe nižjega ranga spada pod opredelitev iz člena 2 in da izpolnjuje zahteve iz člena 3, do višine zneska ustrezno izračunanega davka.

[…]

3. Vsaka država članica ohrani možnost, da določi, da se stroški, ki se nanašajo na delež, in izgube, ki izhajajo iz distribucije dobička odvisne družbe, ne odbijejo od obdavčljivega dobička matične družbe.

Kadar so v takem primeru stroški upravljanja, ki se nanašajo na delež, fiksni kot splošna stopnja, fiksno določeni znesek ne sme presegati 5 % dobička, ki ga distribuira odvisna družba.“

6 Člen 5 Direktive o matičnih in odvisnih družbah določa:

„Dobiček, ki ga odvisna družba distribuira svoji matični družbi, se oprosti pri viru odtegnjenega davka.“

Francosko pravo

7 Iz spisa, ki je bil predložen Sodišču, je razvidno, da se je Francoska republika v zvezi z davčnim obravnavanjem dobička, ki spada na področje uporabe Direktive o matičnih in odvisnih družbah, odločila za uporabo sistema oprostitve tega dobička, vseeno pa obdavči delež stroškov in bremen, ki je fiksno določen na 5 %, pomeni pa stroške in bremena, ki jih nosi matična družba in so povezani z njeno udeležbo v odvisni družbi, ki je ta dobiček distribuirala. Tako je torej navedeni dobiček oproščen v višini 95 %.

8 Člen 235b ZCA iz code général des impôts (splošni davčni zakonik, v nadaljevanju: CGI) določa:

„I. Francoske ali tuje družbe ali organizacije, zavezane za davek od dohodkov pravnih oseb v Franciji, razen kolektivnih naložbenih podjemov, ki so navedeni v odstavku II člena L. 214-1 code monétaire et financier [(monetarni in finančni zakonik)], in subjektov, ki spadajo pod opredelitev mikro, malih in srednje velikih podjetij, ki je podana v Prilogi I k Uredbi Komisije (EU) št. 651/2014 z dne 17. junija 2014 o razglasitvi nekaterih vrst pomoči za združljive z notranjim trgom pri uporabi členov 107 in 108 Pogodbe, so zavezane za plačilo dodatnega prispevka k temu davku iz naslova zneskov, ki jih razdelijo v skladu s členi od 109 do 117 tega zakonika.

Prispevek je enak 3 % razdeljenih zneskov […]

[…]“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

9 AFEP in drugi so pri Conseil d'État (državni svet, Francija) vložili tožbo za razglasitev ničnosti upravne doktrine, zlasti člena 70 navodila BOI-IS-AUT-30-20160302 (*Bulletin officiel des finances publiques-impôts* z dne 2. marca 2016), v zvezi z dodatnim prispevkom k davku od dohodkov pravnih oseb iz naslova razdeljenih zneskov (v nadaljevanju: dodatni prispevek), ki je določen v členu 235b ZCA iz CGI.

10 AFEP in drugi so v utemeljitev te tožbe postavili prednostno vprašanje o ustavnosti na podlagi člena 61-1 francoske ustave. Prav tako trdijo, da je dodatni prispevek v nasprotju, primarno, s členom 4(1) Direktive o matičnih in odvisnih družbah in, podredno, s členom 5 navedene direktive.

11 Ministre des Finances et des Comptes publics trdi, da tožbeni razlogi, ki jih navajajo AFEP in drugi, niso utemeljeni.

12 Predložitveno sodišče ugotavlja, da je za njegovo odločitev o tem, ali naj prednostno vprašanje o ustavnosti predloži Conseil constitutionnel (ustavni svet, Francija), potrebna razlaga zadevnih določb prava Unije. Prvič, pojasnjuje, da so zavezanci za plačilo dodatnega prispevka k davku od dohodkov pravnih oseb družbe ali subjekti, ki so prejeli dobičke od deležev svojih odvisnih družb, ob nadaljnji razdelitvi teh dobičkov. Poleg tega se za ta dodatni prispevek uporabljajo isti načini izterjave in izpodbijanja kot za davek od dohodkov pravnih oseb.

13 Vendar naj bi bil obdavčljivi dogodek pri navedenem dodatnem prispevku drugačen od obdavčljivega dogodka pri davku od dohodkov pravnih oseb, ker se prispevek ne obračuna ob prejetju dividend, temveč takrat, ko družba dividende, ki jih je prejela, razdeli naprej.

14 Navaja tudi, da se osnova za plačilo tega dodatnega prispevka, pri kateri se upošteva zlasti razdeljeni dobiček, ki izvira iz zadržanih dobičkov, razlikuje od davčne osnove za davek od dohodkov pravnih oseb. V teh okoliščinah je odgovor na vprašanje, ali dodatni prispevek pomeni obdavčenje dobička, ki je v nasprotju s členom 4(1)(a) Direktive o matičnih in odvisnih družbah, po mnenju predložitvenega sodišča resnično težaven.

15 Drugič, navedeno sodišče navaja, da se ob upoštevanju okoliščine, da je obdavčljivi dogodek pri tem dodatnem prispevku izplačilo dividend, da je osnova zanj znesek izplačanih dividend, da je zavezanec zanj družba, ki razdeljuje dividende, in da ni določeno, da bi bil delničar upravičen do odbitka davka, zdi, da ta dodatni prispevek v skladu z merili, ki jih je določilo Sodišče v sodbi z dne 26. junija 2008, Burda (C-284/06, EU:C:2008:365), nima značilnosti davčnega odtegljaja. Vendar se glede na sodbo z dne 4. oktobra 2001, Athinaïki Zythopoiia (C-294/99, EU:C:2001:505), predložitvenemu sodišču postavlja vprašanje, ali navedenega dodatnega prispevka – če ne pomeni obdavčenja, prepovedanega s členom 4(1)(a) te direktive – ne bi bilo mogoče obravnavati kot „pri viru odtegnjeni davek“, ki ga mora biti distribuirani dobiček oproščen v skladu s členom 5 navedene direktive.

16 V teh okoliščinah je Conseil d'État (državni svet) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali člen 4 Direktive o matičnih in odvisnih družbah in zlasti njegov odstavek 1(a) nasprotujeta davku, kakor je določen v členu 235b ZCA iz CGI, ki se pobere, ko družba, zavezana za davek od dohodkov pravnih oseb v Franciji, razdeli dobiček, in katerega davčno osnovo sestavljajo razdeljeni zneski?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen, ali je treba davek, kakor je določen v členu 235b ZCA iz CGI, obravnavati kot ‚pri viru odtegnjeni davek', katerega dobički, ki jih razdeli odvisna družba, so oproščeni na podlagi člena 5 navedene direktive?“

Predlog za odprtje ustnega dela postopka

17 Francoska republika je z dopisom z dne 31. marca 2017 predlagala odprtje ustnega dela postopka, ker v bistvu ni bilo razprave o tem, kako se v zadevi iz postopka v glavni stvari uporabijo rešitve, ki jih je predlagala generalna pravobranilka J. Kokott v sklepnih predlogih v zadevi X (C-68/15, EU:C:2016:886).

18 Glede tega člen 83 Poslovnika Sodišča določa, da lahko Sodišče po opredelitvi generalnega pravobranilca kadar koli odredi začetek ali ponovno odprtje ustnega dela postopka, zlasti če meni, da zadeva ni dovolj razjasnjena, ali če stranka po koncu ustnega dela postopka navede novo dejstvo, ki je odločilno za odločitev Sodišča, ali če je v zadevi treba odločiti na podlagi trditve, o kateri stranke niso razpravljale.

19 V obravnavani zadevi Sodišče po opredelitvi generalne pravobranilke meni, da ima na voljo vse elemente, ki so potrebni za odločitev v tej zadevi. Zato ni treba odrediti odprtja ustnega dela postopka.

Vprašanji za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

20 Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba člen 4(1)(a) Direktive o matičnih in odvisnih družbah razlagati tako, da ta določba nasprotuje davčnemu ukrepu, ki ga določi država članica matične družbe, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, v skladu s katerim je treba ob razdelitvi dividend s strani matične družbe plačati davek, osnova za katerega so zneski razdeljenih dividend, vključno s tistimi, ki izvirajo iz nerezidenčnih odvisnih družb te družbe.

21 Iz uvodne izjave 3 Direktive o matičnih in odvisnih družbah izhaja, da je cilj te direktive odprava dvojne obdavčitve dobička, ki ga odvisna družba izplača svoji matični družbi, na ravni matične družbe.

22 Za to člen 4(1) Direktive o matičnih in odvisnih družbah državam članicam dopušča izbiro med dvema sistemoma, in sicer med sistemom oprostitve in sistemom odbitka. V tej določbi je namreč pojasnjeno, kot je navedeno tudi v uvodnih izjavah 7 in 9 te direktive, da kadar matična družba ali njena stalna poslovna enota iz naslova povezave matične družbe z njeno odvisno družbo prejme distribucijo dobička, razen v primeru likvidacije odvisne družbe, se država članica matične družbe in država članica, v kateri je njena stalna poslovna enota, bodisi vzdržita obdavčevanja takšnega dobička v obsegu, v katerem odvisna družba takšnih dobičkov ne more uveljavljati kot izdatka, in takšen dobiček obdavčita v obsegu, v katerem lahko odvisna družba takšne dobičke uveljavi kot izdatek, bodisi ta dobiček obdavčita ter hkrati matični družbi in stalni poslovni enoti dovolita, da od zneska izračunanega davka odbijeta del davka, ki se nanaša na ta dobiček ter ki ga je plačala odvisna družba in katera koli odvisna družba nižjega ranga (sodba z istega dne, X, C-68/15, točka 71 in navedena sodna praksa).

23 Vendar je v odstavku 3 tega člena 4 določeno, da države članice ohranijo možnost, da določijo, da se stroški, ki se nanašajo na delež, in izgube, ki izhajajo iz distribucije dobička odvisne družbe, ne odbijejo od obdavčljivega dobička matične družbe. Iz te določbe tudi izhaja, da kadar so v takem primeru stroški upravljanja, ki se nanašajo na delež, fiksni kot splošna stopnja, takšen znesek ne sme presegati 5 % dobička, ki ga distribuira odvisna družba.

24 Tako se želi s členom 4 te direktive preprečiti, da se dobiček, ki ga rezidenčni matični družbi izplača nerezidenčna odvisna družba, najprej obdavči na ravni odvisne družbe v njeni državi rezidentstva, nato pa na ravni matične družbe v njeni državi rezidentstva.

25 V obravnavani zadevi je treba na eni strani pojasniti, da kot je bilo navedeno v točki 7 te sodbe, se je Francoska republika odločila, da dobiček, ki izhaja iz nerezidenčne odvisne družbe rezidenčne matične družbe, oprosti v višini 95 %.

26 Na drugi strani je treba navesti, da v delu, v katerem so v osnovo za odmero dodatnega prispevka k davku od dohodkov pravnih oseb vključene dividende, ki jih razdeli matična družba, ta osnova lahko zajema tudi dobiček, ki izvira iz odvisnih družb te matične družbe, ki so rezidentke drugih držav članic, posledica tega pa je, da je ta dobiček zajet z obdavčenjem, ki presega zgornjo mejo 5 % iz člena 4(3) Direktive o matičnih in odvisnih družbah.

27 Zato se postavlja vprašanje, ali je to obdavčenje navedenega dobička v nasprotju z Direktivo o matičnih in odvisnih družbah.

28 Francoska in belgijska vlada menita, da dobiček, ki ga razdeli matična družba naprej svojim delničarjem, ne spada na področje uporabe člena 4(1)(a) Direktive o matičnih in odvisnih družbah, saj se ta določba uporabi samo, kadar matična družba prejme dobiček, ki ga razdeli njena odvisna družba.

29 Te razlage ni mogoče sprejeti.

30 Kot izhaja iz sodbe z današnjega dne, X (C-68/15, točka 78), je treba ugotoviti, da te razlage ni mogoče izpeljati niti iz besedila te določbe niti iz njenega okvira in njenih ciljev.

31 Sodišče je v točkah 79 in 80 te sodbe X pojasnilo, prvič, da ta določba z dikcijo, da se država članica matične družbe in država članica stalne poslovne enote „vzdrži[ta] obdavčevanja takšnega dobička“, državam članicam prepoveduje, da matično družbo ali njeno stalno poslovno enoto obdavčijo iz naslova dobička, ki ga odvisna družba izplača svoji matični družbi, brez razlikovanja glede na to, ali je obdavčljivi dogodek pri obdavčenju matične družbe prejetje tega dobička ali njegova nadaljnja razdelitev.

32 Drugič, ker se z Direktivo o matičnih in odvisnih družbah, kot je navedeno v njeni uvodni izjavi 3, uresničuje cilj odprave dvojne obdavčitve dobička, ki ga izplača odvisna družba svoji matični družbi, na ravni matične družbe, bi to, da bi država članica matične družbe obdavčila ta dobiček na ravni te družbe ob njegovi nadaljnji razdelitvi, zaradi česar bi bilo treba od tega dobička plačati davek, ki presega zgornjo mejo 5 % iz člena 4(3) te direktive, povzročilo dvojno obdavčitev na ravni navedene družbe, ki je v nasprotju z navedeno direktivo.

33 Poleg tega je treba v tem okviru navesti, da to, ali se nacionalni davčni ukrep opredeli kot davek od dohodkov pravnih oseb ali ne, ni pomembno. Glede tega zadošča ugotoviti, da uporaba člena 4(1)(a) Direktive o matičnih in odvisnih družbah ni pogojena s kakšnim posebnim davkom. V skladu s to določbo se namreč država članica matične družbe vzdrži obdavčitve dobička, ki ga distribuira nerezidenčna odvisna družba. Z navedeno določbo se tako želi preprečiti, da bi države članice sprejele davčne ukrepe, ki bi pripeljali do dvojne obdavčitve tega dobička na ravni matičnih družb.

34 Te ugotovitve ne omaje točka 105 sodbe z dne 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774), ker se je Sodišče v tej točki izreklo zgolj glede tega, ali so z Direktivo o matičnih in odvisnih družbah skladni nekateri načini izračuna akontacije davka od dohodkov pravnih oseb, kadar rezidenčna matična družba dalje razdeli dividende, ki jih prejme od nerezidenčne odvisne družbe, ne pa glede tega, ali je v skladu s to direktivo, da se v tem primeru naloži ta davek.

35 Glede na navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 4(1)(a) Direktive o matičnih in odvisnih družbah razlagati tako, da nasprotuje davčnemu ukrepu, ki ga določi država članica matične družbe, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, v skladu s katerim je treba ob razdelitvi dividend s strani matične družbe plačati davek, osnova za katerega so zneski razdeljenih dividend, vključno s tistimi, ki izvirajo iz nerezidenčnih odvisnih družb te družbe.

Drugo vprašanje

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

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Člen 4(1)(a) Direktive Sveta 2011/96/EU z dne 30. novembra 2011 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2014/86/EU z dne 8. julija 2014, je treba razlagati tako, da nasprotuje davčnemu ukrepu, ki ga določi država članica matične družbe, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, v skladu s katerim je treba ob razdelitvi dividend s strani matične družbe plačati davek, osnova za katerega so zneski razdeljenih dividend, vključno s tistimi, ki izvirajo iz nerezidenčnih odvisnih družb te družbe.

Podpisi