Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 1. avgusta 2025 *

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Skupni sistem obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic – Direktiva 2011/96/EU – Člen 4(1)(a) – Prepoved obdavčitve dobička, ki ga prejme matična družba – Preprečevanje dvojnega obdavčevanja dividend – Področje uporabe – Deželni davek na proizvodne dejavnosti – Vključitev 50 % dividend, ki jih prejmejo matične družbe, v osnovo za ta davek“

V združenih zadevah od C-92/24 do C-94/24,

katerih predmet so predlogi za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki jih je vložilo Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia (davčno sodišče druge stopnje za Lombardijo, Italija) z odločbami z dne 6. oktobra 2023, ki so na Sodišče prispele 24. januarja 2024, v postopkih

Banca Mediolanum SpA

proti

Agenzia delle Entrate – Direzione regionale della Lombardia,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi I. Jarukaitis, predsednik senata, N. Jääskinen, A. Arabadjiev, M. Condinanzi, sodniki, in R. Frendo (poročevalka), sodnica,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Banca Mediolanum SpA G. Escalar in A. Siragusa, avvocati,

– za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj z G. Galluzzo, avvocato dello Stato,

– za Evropsko komisijo A. Ferrand, W. Roels in P. Rossi, agenti,

* Jezik postopka: italijanščina.

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 27. marca 2025

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlogi za sprejetje predhodne odločbe se nanašajo na razlago člena 4 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).

2 Ti predlogi so bili vloženi v okviru sporov med družbo Banca Mediolanum SpA in Agenzia delle Entrate – Direzione regionale della Lombardia (davčna uprava, deželna direkcija za Lombardijo, Italija, v nadaljevanju: davčna uprava) v zvezi z zahtevki za delno vračilo *imposta regionale sulle attività produttive* (deželni davek na proizvodne dejavnosti, v nadaljevanju: IRAP).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V uvodni izjavi 4 Direktive Sveta 2003/123/ES z dne 22. decembra 2003 o spremembah Direktive 90/435/EGS o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 2, str. 3) je bilo navedeno:

Člen 2 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)] opredeljuje družbe, ki sodijo v obseg njenega delovanja. Priloga vsebuje seznam družb, za katere se direktiva uporablja. […]“

4 V uvodnih izjavah 1 in 3 Direktive 2011/96 je navedeno:

„(1) Direktiva [90/435] je bila večkrat […] bistveno spremenjena. Ker so potrebne dodatne spremembe, bi bilo treba direktivo zaradi jasnosti prenoviti.

[…]

(3) Cilj te direktive je 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.“

5 Člen 2 Direktive 2011/96 določa:

„V tej direktivi:

(a) ‚družba države članice‘ pomeni vsako družbo, ki:

[…]

(iii) je […] zavezanec za enega od davkov naštetih v delu B Priloge I brez možnosti izbire ali oprostitve, ali za kateri koli drugi davek, ki lahko nadomesti navedene davke;

[…].“

6 Člen 4(1) te direktive je v različici pred spremembami, uvedenimi z Direktivo Sveta 2014/86/EU z dne 8. julija 2014 (UL 2014, L 219, str. 40), ki so jo morale države članice v svoje nacionalno pravo prenesti najpozneje do 31. decembra 2015, določal:

„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, 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 izplačala 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.“

7 Po spremembah, uvedenih z Direktivo 2014/86, člen 4(1)(a) Direktive 2011/96 določa:

„[…]

(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“.

8 Člen 4(3) Direktive 2011/96 določa:

„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.“

9 V Prilogi I, del B, k tej direktivi, naslovljenem „Seznam davkov iz člena 2(a)(iii)“, so našteti ti davki:

„[…]

– imposta sul reddito delle società v Italiji,

[…].“

Italijansko pravo

10 Člen 89 decreto del Presidente della Repubblica n. 917 – Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi (uredba predsednika republike št. 917 o potrditvi prečiščenega besedila zakona o davku na dohodek) z dne 22. decembra 1986 (GURI št. 302 z dne 31. decembra 1986, redni dodatek št. 126, v nadaljevanju: TUIR) določa:

„[…]

2. Distribuirani dobiček v kakršni koli obliki in pod katerim koli imenom […] ni del prihodka v davčnem letu, v katerem je prejet, ker je v višini 95 % izključen iz dohodka družbe ali ustanove prejemnice. […]

[…]“

11 Člen 2 decreto legislativo n. 446 – Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali (zakonska uredba št. 446 o uvedbi regionalnega davka na proizvodne dejavnosti, o reviziji razredov, stopenj in odbitkov davka od dohodkov fizičnih oseb in uvedbi dodatnega regionalnega davka k temu davku ter reorganizaciji ureditve lokalnega obdavčenja) z dne 15. decembra 1997 (GURI št. 298 z dne 23. decembra 1997, redni dodatek št. 252) (v nadaljevanju: zakonska uredba št. 446/1997) določa:

„1. Pogoj za uporabo [IRAP] je redno opravljanje samostojne dejavnosti, namenjene proizvodnji blaga ali trgovini z njim ali opravljanju storitev. […]“

12 Člen 4 te zakonske uredbe določa:

„[IRAP] se obračuna na neto vrednost proizvodnje, ki izhaja iz dejavnosti, ki se opravlja na območju dežele.

[…]“

13 Zakonska uredba št. 446/1997 je bila spremenjena z legge n. 244. – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2008) (zakon št. 244 o določbah za pripravo letnega in večletnega državnega proračuna (zakon o financah iz leta 2008)) z dne 24. decembra 2007 (GURI št. 300 z dne 28. decembra 2007, redni dodatek št. 285) (v nadaljevanju: spremenjena zakonska uredba št. 446/1997). Člen 6 spremenjene zakonske uredbe št. 446/1997 z naslovom „Določitev neto vrednosti proizvodnje bank ter drugih finančnih subjektov in družb“ določa:

„1. […] osnova se določi z algebraično vsoto naslednjih postavk izkaza poslovnega izida, sestavljenega v skladu z bilancami […]:

(a) neto poslovni izid banke, zmanjšan za 50 % dividend;

[…].“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

14 V davčnih letih 2014 in 2015 sta bili Banca Mediolanum, banka z davčnim rezidentstvom v Italiji, in Mediolanum SpA, hčerinska družba družbe Banca Mediolanum, ki je bila prav tako davčna rezidentka Italije in ki jo je ta banka prevzela pred začetkom sodnih postopkov, ki so podlaga za te predloge za sprejetje predhodne odločbe, udeleženi v več družbah, ki so bile davčne rezidentke drugih držav članic Unije.

15 Družbi Banca Mediolanum in Mediolanum sta od teh odvisnih družb prejemali dividende in sta jih v skladu s členom 89(2) TUIR vključevali v osnovo za imposta sur reddito delle società (davek od dohodkov pravnih oseb) (v nadaljevanju: IRES) iz dela B Priloge I k Direktivi 2011/96 do največ 5 % zneska teh dividend.

16 Te družbe so kot finančni posredniki te dividende v skladu z določbami člena 6(1)(a) spremenjene zakonske uredbe št. 446/1997 prav tako vključevale v osnovo za IRAP v višini 50 % njihovega zneska.

17 Družba Banca Mediolanum je nato, ker je menila, da je ta določba v nasprotju s členom 4 Direktive 2011/96, pri davčni upravi vložila tri zahtevke za vračilo dela IRAP, ki je izhajal iz vključitve zneskov, ki ustrezajo 50 % dividend, prejetih od odvisnih družb, ki so rezidentke drugih držav članic, v osnovo za ta davek.

18 Davčna uprava je te zahteve zavrnila z obrazložitvijo, da člen 6(1)(a) spremenjene zakonske uredbe št. 446/1997 ni v nasprotju s členom 4 Direktive 2011/96, ker naj bi se ta določba uporabljala le za davke od dohodkov, ne pa tudi za IRAP.

19 Družba Banca Mediolanum je zoper zavrnilne odločbe davčne uprave vložila tožbe pri Commissione tributaria provinciale di Milano (pokrajinsko davčno sodišče v Milanu, Italija), ki je izdalo tri sodbe, s katerimi so bile te odločbe potrjene.

20 Zato je družba Banca Mediolanum zoper te sodbe vložila pritožbo pri Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia (davčno sodišče druge stopnje za Lombardijo, Italija), ki je predložitveno sodišče.

21 Navedeno sodišče ob sklicevanju na člen 4 Direktive 2011/96 v različici pred spremembo z Direktivo 2014/86 meni, da bi se prepoved, ki izhaja iz tega člena 4, da se dobiček, ki ga odvisna družba, ki je rezidentka ene države, distribuira matični družbi, ki je rezidentka druge države članice, obravnava kot obdavčljiv v obsegu, ki presega 5 % njegovega zneska, lahko uporabljala tudi za IRAP.

22 V zvezi s tem predložitveno sodišče opozarja, da je v skladu s členoma 2 in 4 zakonske uredbe št. 446/1997, s katero je bil IRAP uveden, na eni strani pogoj za uporabo tega davka redno opravljanje samostojne dejavnosti, namenjene proizvodnji blaga ali trgovini z njim ali opravljanju storitev, in da se na drugi strani ta davek obračuna na neto vrednost proizvodnje, ki izhaja iz dejavnosti, ki se opravlja na območju zadevne italijanske dežele.

23 Vendar navedeno sodišče meni, da iz sodb z dne 17. maja 2017, AFEP in drugi (C-365/16, EU:C:2017:378), in X (C-68/15, EU:C:2017:379), izhaja, da člen 4 Direktive 2011/96 državam članicam prepoveduje, da bi dividende, ki jih matične družbe, rezidentke ene države članice, prejmejo od svojih odvisnih družb, rezidentk drugih držav članic, obdavčile s kakršno koli obliko davka po stopnji, ki presega 5 % zneska teh dividend.

24 Navedeno sodišče meni, da če bi bilo mogoče šteti, da se za IRAP uporablja ta prepoved, člen 6(1)(a) spremenjene zakonske uredbe št. 446/1997 ne bi bil združljiv z Direktivo 2011/96, ker ta določba bankam in drugim finančnim posrednikom, ki so matične družbe v smislu te direktive, nalaga, da z IRAP obdavčijo 50 % dividend, ki so jih te družbe prejele od družb, ki so rezidentke drugih držav članic, ki so za namene te direktive opredeljene kot odvisne družbe.

25 V teh okoliščinah je Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia (davčno sodišče druge stopnje za Lombardijo) v vsakem od pritožbenih postopkov, ki so bili pred njim v teku, prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je zahteva Italijanske republike, ki izhaja iz člena 6(1) [spremenjene] zakonske uredbe št. 446/1997, v skladu s katero se z IRAP obdavči 50 % dividend, ki jih prejmejo finančni posredniki, ki so rezidenti Italije in se za namene Direktive [2011/96] štejejo za matične družbe, distribuirajo pa jih družbe, ki so rezidentke drugih držav članic […] in se za namene te direktive štejejo za odvisne družbe, pri čemer se prvonavedenim družbam ne dovoli, da od IRAP odbijejo del davka od dobička pravnih oseb, ki se nanaša na ta dobiček in ki so ga plačale zadnjenavedene družbe, združljiva s prepovedjo obdavčitve dobička, ki ga matičnim družbam, ki so rezidentke ene države članice, izplačajo odvisne družbe, ki so rezidentke drugih držav članic, po stopnji, ki presega 5 % zneska zadevnega dobička, kot je določena v členu 4 navedene direktive?“

Vprašanje za predhodno odločanje

26 V skladu z ustaljeno sodno prakso je v okviru postopka sodelovanja med nacionalnimi sodišči in Sodiščem, uvedenega s členom 267 PDEU, naloga Sodišča dati nacionalnemu sodišču koristen odgovor, ki mu omogoča rešitev spora, o katerem odloča. S tega vidika mora Sodišče po potrebi preoblikovati vprašanja, ki so mu bila predložena. V zvezi s tem mora iz vseh elementov, ki jih je predložilo nacionalno sodišče, zlasti iz obrazložitve predložitvene odločbe, razbrati elemente prava Unije, ki jih je treba razložiti ob upoštevanju predmeta spora (sodba z dne 30. aprila 2024, M. N. (EncroChat), C-670/22, EU:C:2024:372, točka 78 in navedena sodna praksa).

27 V zvezi z davčnim obravnavanjem dobičkov, ki jih odvisna družba distribuira svoji matični družbi, razen tistih, ki se distribuirajo v primeru likvidacije te odvisne družbe, člen 4(1) Direktive 2011/96 državam članicam izrecno prepušča, da izbirajo med sistemom, določenim v tem odstavku 1(a) (v nadaljevanju: sistem oprostitve), in sistemom, določenim v navedenem odstavku 1(b) (glej v tem smislu sodbo z dne 13. marca 2025, John Cockerill, C-135/24, EU:C:2025:176, točki 27 in 28 ter navedena sodna praksa). Če je država članica izbrala enega od teh sistemov, določba o drugem sistemu ni upoštevna (glej v tem smislu sodbi z dne 19. decembra 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, točka 32, in z dne 12. maja 2022, Schneider Electric in drugi, C-556/20, EU:C:2022:378, točka 63 in navedena sodna praksa).

28 Poleg tega člen 4(3) Direktive 2011/96 določa, da države članice ohranijo možnost, da med drugim določijo, da se stroški, ki se nanašajo na delež matične družbe v kapitalu 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 (sodbi z dne 17. maja 2017, AFEP in drugi, C-365/16, EU:C:2017:378, točka 23, in z dne 17. maja 2017, X, C-68/15, EU:C:2017:379, točka 72).

29 V obravnavanem primeru je iz spisa, ki je na voljo Sodišču, razvidno, da Italijanska republika uporablja sistem oprostitve. Vendar poleg obdavčitve dividend, ki jih matičnim družbam, ki so rezidentke Italije, distribuirajo njihove hčerinske družbe, v obsegu, ki ustreza 5 % njihovega zneska, iz naslova IRES v skladu s členom 89(2) TUIR, nacionalna ureditev v bistvu zahteva, da se 50 % teh dividend vključi v osnovo za drugi davek, in sicer IRAP, ne glede na izvor navedenih dividend.

30 V teh okoliščinah je treba šteti, da predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 4 Direktive 2011/96 razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, s katero lahko država članica, ki je izbrala sistem oprostitve, dividende, ki jih finančni posredniki, ki so rezidenti te države članice, kot matične družbe v smislu te direktive prejmejo od svojih hčerinskih družb, ki so rezidentke drugih držav članic, obdavči v obsegu, ki presega 5 % njihovega zneska, vključno kadar se ta obdavčitev izvede z davkom, ki ni davek od dohodkov pravnih oseb, ampak so te dividende ali njihov del vključene v osnovo za ta davek.

31 Opozoriti je treba, da je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso na eni strani pri razlagi določbe prava Unije upoštevati ne le izraze iz te določbe, ampak tudi njen kontekst in cilje, ki jim sledi ureditev, katere del je (sodbi z dne 17. novembra 1983, Merck, 292/82, EU:C:1983:335, točka 12, in z dne 25. februarja 2025, BSH Hausgeräte, C-339/22, EU:C:2025:108, točka 27). Na drugi strani razlaga določbe prava Unije ne sme povzročiti, da se jasnemu in natančnemu besedilu te določbe odvzame polni učinek. Če torej pomen določbe prava Unije nedvoumno izhaja iz njenega besedila, Sodišče ne more odstopati od te razlage (sodbi z dne 25. januarja 2022, VYSOČINA WIND, C-181/20, EU:C:2022:51, točka 39, in z dne 13. oktobra 2022, Gmina Wieliszew, C-698/20, EU:C:2022:787, točka 83).

32 Na prvem mestu, kar zadeva jezikovni vidik, je iz besedila člena 4(1)(a) Direktive 2011/96 jasno razvidno, da se mora država članica, ki je izbrala sistem oprostitve, vzdržati obdavčitve dobička, ki ga matična družba, ki je rezidentka te države članice, prejme od svojih hčerinskih družb, ki so rezidentke drugih držav članic.

33 V zvezi s tem je Sodišče glede različice te določbe, ki izhaja iz spremembe, uvedene z Direktivo 2014/86, ugotovilo, da uporaba navedene določbe ni omejena na kakšen poseben davek (glej v tem smislu sodbo z dne 17. maja 2017, AFEP in drugi, C-365/16, EU:C:2017:378, točki 5 in 33). Do te ugotovitve je prišlo tudi glede člena 4(1), prva alinea, Direktive 90/435 (glej v tem smislu sodbo z dne 12. maja 2022, Schneider Electric in drugi, C-556/20, EU:C:2022:378, točka 47), ki ustreza različici člena 4(1)(a) Direktive 2011/96, ki so jo navedli predložitveno sodišče in vse stranke v pisnih stališčih.

34 Sodišče je tako razsodilo, da je treba člen 4(1)(a) Direktive 2011/96, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2014/86, razlagati tako, da nasprotuje davčnemu ukrepu, ki ga določi država članica rezidentstva matične družbe, v skladu s katerim je treba ob distribuciji dividend s strani matične družbe plačati davek, osnova za katerega so zneski distribuiranih dividend, vključno s tistimi, ki izvirajo od nerezidenčnih odvisnih družb te družbe (sodba z dne 17. maja 2017, AFEP in drugi, C-365/16, EU:C:2017:378, točka 35).

35 Zato je treba člen 4(1)(a) Direktive 2011/96 z jezikovnega vidika razlagati tako, da se sistem oprostitve, ki ga določa, nanaša na vsak davek, ki v svojo osnovo vključuje dividende, ki jih matična družba prejme od svojih odvisnih družb, ki so rezidentke drugih držav članic.

36 Na drugem mestu, s kontekstualnega vidika je treba opozoriti, da je v uvodni izjavi 4 Direktive 2003/123 – s katero je bila spremenjena Direktiva 90/435, katere prenovitev je Direktiva 2011/96, kot je navedeno v uvodni izjavi 1 slednje direktive – navedeno, da člen 2 Direktive 90/435 opredeljuje družbe, ki sodijo v obseg njenega delovanja, in da priloga k zadnjenavedeni direktivi vsebuje seznam družb, za katere se uporablja.

37 V zvezi s tem so v členu 2(a)(iii) Direktive 2011/96 in Prilogi I, del B, k tej direktivi za namen določitve družb držav članic, za katere se šteje, da spadajo na področje uporabe te direktive, našteti nacionalni davki, za plačilo katerih so te družbe običajno zavezane (glej po analogiji sodbo z dne 8. junija 2000, Epson Europe, C-375/98, EU:C:2000:302, točka 22).

38 Tako v nasprotju s tem, kar trdi italijanska vlada, čeprav člen 2 Direktive 2011/96 opredeljuje področje uporabe *ratione personae* te direktive, ta člen ni upošteven za določitev njenega področja uporabe *ratione materiae*. Zato dejstvo, da IRAP ni del davkov, navedenih v Prilogi I, del B, k tej direktivi, na katero napotuje njen člen 2(a)(iii), nikakor ne pomeni, da bi bil ta davek izključen s stvarnega področja uporabe navedene direktive.

39 Na tretjem in zadnjem mestu, kar zadeva teleološki vidik, je cilj Direktive 2011/96, kot je razvidno iz njene uvodne izjave 3, odprava dvojne obdavčitve dobička, ki ga odvisna družba distribuira svoji matični družbi, na ravni matične družbe.

40 Poleg tega se v skladu s sodno prakso Sodišča za dosego cilja davčne nevtralnosti distribucije dobička s strani odvisne družbe, ki je rezidentka ene države članice, matični družbi, ki je rezidentka druge države članice, z Direktivo 2011/96, med drugim s pravilom iz njenega člena 4(1)(a), prepreči dvojno ekonomsko obdavčevanje dobička, to pomeni, da se izogne temu, da bi bil izplačani dobiček najprej obdavčen pri odvisni družbi in nato pri matični družbi (glej v tem smislu in po analogiji sodbo z dne 12. maja 2022, Schneider Electric in drugi, C-556/20, EU:C:2022:378, točka 45; glej v tem smislu tudi sodbo z dne 13. marca 2025, John Cockerill, C-135/24, EU:C:2025:176, točka 33).

41 Ker je namen te direktive preprečiti dvojno „ekonomsko“ obdavčevanje tega dobička, je treba šteti, da se sistem oprostitve nanaša na vsak davek, ki v državi članici rezidentstva matične družbe v svojo osnovo vključuje vsaj del navedenega dobička, ne glede na njegovo naravo.

42 V obravnavanem primeru spremenjena zakonska uredba št. 446/1997 v členu 6(1) določa, da je za finančne posrednike osnova za IRAP sestavljena iz algebraične vsote več elementov, med katerimi je v točki (a) te določbe neto poslovni izid banke, zmanjšan za 50 % dividend.

43 Ker, kot pojasnjuje italijanska vlada, neto poslovni izid banke vključuje vse dividende, člen 6(1)(a) spremenjene zakonske uredbe št. 446/1997 učinkuje tako, da je 50 % dividend vključenih v davčno osnovo za IRAP, ki ga morajo plačati finančni posredniki, ne glede na izvor teh dividend.

44 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da sistem oprostitve nasprotuje nacionalni ureditvi, ki omogoča vključitev dividend, ki jih matična družba prejme od svojih odvisnih družb, ki so rezidentke drugih držav članic, v osnovo za davek, kot je IRAP, poleg vključitve teh dividend v obsegu, ki ustreza 5 % njihovega zneska, v davčno osnovo za davek od dohodkov pravnih oseb, kot je IRES.

45 Poleg tega je treba ob upoštevanju trditve italijanske vlade, da lahko rezultat, naveden v prejšnji točki, v bistvu povzroči obrnjeno diskriminacijo v škodo matične družbe, ki je rezidentka Italije, ki prejema dividende od svojih italijanskih hčerinskih družb, domnevno v nasprotju z načelom enakega obravnavanja, ugotoviti, da bi bil položaj, na katerega se sklicuje ta vlada, povsem notranji položaj Italijanske republike.

46 V skladu s sodno prakso pa se na načelo enakega obravnavanja, ki ga določa pravo Unije, ni mogoče sklicevati v povsem notranjem položaju. V takem položaju morajo nacionalna sodišča presoditi, ali obstaja diskriminacija, ki je prepovedana z nacionalnim pravom, in po potrebi določiti, kako jo je treba odpraviti (sklep z dne 5. aprila 2004, Mosconi in Ordine degli Ingegneri di Verona e Provincia, C-3/02, EU:C:2004:224, točka 53 in navedena sodna praksa; glej v tem smislu tudi sodbo z dne 2. aprila 2020, PF in drugi, C-830/18, EU:C:2020:275, točka 35 in navedena sodna praksa).

47 Glede na navedeno je treba na vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da je treba člen 4 Direktive 2011/96 razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, s katero lahko država članica, ki je izbrala sistem oprostitve, dividende, ki jih finančni posredniki, ki so rezidenti te države članice, kot matične družbe v smislu te direktive prejmejo od svojih hčerinskih družb, ki so rezidentke drugih držav članic, obdavči v obsegu, ki presega 5 % njihovega zneska, vključno kadar se ta obdavčitev izvede z davkom, ki ni davek od dohodkov pravnih oseb, ampak so te dividende ali njihov del vključene v osnovo za ta davek.

Stroški

48 Ker je ta postopek za stranki 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 (četrti senat) razsodilo:

Člen 4 Direktive Sveta 2011/96/EU z dne 30. novembra 2011 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic

je treba razlagati tako, da

nasprotuje nacionalni ureditvi, s katero lahko država članica, ki je izbrala sistem iz odstavka 1(a) tega člena, dividende, ki jih finančni posredniki, ki so rezidenti te države članice, kot matične družbe v smislu te direktive prejmejo od svojih hčerinskih družb, ki so rezidentke drugih držav članic, obdavči v obsegu, ki presega 5 % njihovega zneska, vključno kadar se ta obdavčitev izvede z davkom, ki ni davek od dohodkov pravnih oseb, ampak so te dividende ali njihov del vključene v osnovo za ta davek.

Podpisi