Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 14. oktobra 2021 [1]

Zadeva C-556/20

Schneider Electric SA,
Axa SA,
BNP Paribas,
Engie,
Orange SA,
L'Air liquide, société anonyme pour l'étude et l'exploitation des procédés Georges Claude
proti
Premier ministre,
Ministre de l'Economie, des Finances et de la Relance

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložil Conseil d'État (državni svet, Francija))

„Predhodno odločanje – Sistem predplačila davka in davčnega odbitka v primeru nadaljnje razdelitve dividend – Razmerje med Direktivo o matičnih in odvisnih družbah (Direktiva 90/435) ter temeljnimi svoboščinami – Davek, odtegnjen pri viru – Obdavčitev dividend, izplačanih matični družbi, v skladu s členom 4 Direktive 90/435 – Določbe, ki se nanašajo na izplačilo odbitkov za že plačane davke prejemnikom dividend (člen 7(2) Direktive 90/435)“

I. Uvod

1. Francoske družbe so morale do leta 2004 v primeru nadaljnje razdelitve dividend svojim delničarjem, če dobiček, ki ga je bilo treba razdeliti (v obravnavani zadevi prejete dividende), ni bil obdavčen z davkom od dohodkov pravnih oseb, plačati predplačilo davka („précompte mobilier“). Ta sistem je vključeval tudi odbitek, ki ga je prejemnik dividend prejel pri nadaljnji razdelitvi, vendar je odpovedal, če so bile vključene razdelitve dobička tujih odvisnih družb.

2. Sodišče je zato že v zadevah Accor [2] in Komisija/Francija [3] obravnavalo francoski pravni položaj glede obdavčitve dividend v verigi povezanih družb ter ugotovilo kršitve svobode ustanavljanja oziroma prostega pretoka kapitala. V obravnavani zadevi gre za združljivost ustrezajočih

[1] Jezik izvirnika: nemščina.

[2] Sodba z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

[3] Sodba z dne 4. oktobra 2018, Komisija/Francija (Davčni odtegljaj) (C-416/17, EU:C:2018:811).

francoskih določb z Direktivo 90/435[4] (v nadaljevanju: Direktiva o matičnih in odvisnih družbah). Conseil d'État (državni svet, Francija) namreč s tem predlogom za sprejetje predhodne odločbe prosi za njeno razlago, in sicer zlasti sprašuje, ali člen 7(2) te direktive Franciji ne omogoča uveljavljanja takega predplačila.

3. Poleg združljivosti francoskega sistema z Direktivo o matičnih in odvisnih družbah se torej postavlja vprašanje, ali se lahko državi članici vseeno dovoli, da na podlagi člena 7(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah uvede sistem obdavčitve, ki krši temeljne svoboščine.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. Kot je razvidno iz uvodnih izjav Direktive o matičnih in odvisnih družbah, je njen cilj oprostitev dividend in drugih oblik razdelitve dobička, ki ga odvisne družbe izplačujejo svojim matičnim družbam, od pri viru odtegnjenega davka in odprava dvojnega obdavčevanja takšnih dohodkov na ravni matične družbe.

5. Člen 4(1) in (2) te direktive določa:

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

– se bodisi vzdrži obdavčevanja takšnega dobička, bodisi

– 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 katerakoli odvisna družba nižjega ranga, ob upoštevanju pogoja, da vsak del družbe in njene odvisne družbe nižjega ranga izpolnjuje zahteve iz členov 2 in 3, do višine zneska ustrezno izračunanega davka.

[…]

2. Vendar vsaka država članica ohrani možnost, da predpiše, da se stroški, ki se nanašajo na delež, in izgube, ki izhajajo iz distribucije dobička odvisne družbe, ne smejo odbiti od obdavčljivega dobička matične družbe. Kadar so v takem primeru stroški upravljanja, ki se nanašajo na ta delež, fiksni kot splošna stopnja, fiksno določeni znesek ne sme presegati 5 % dobička, ki ga distribuira odvisna družba."

6. Člen 5(1) Direktive določa:

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

[4] Direktiva Sveta z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (90/435/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 142), v različici, kakor je bila nazadnje spremenjena z Direktivo Sveta 2003/123/ES z dne 22. decembra 2003 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 2, str. 3) in je veljala za leto 2004.

7. Vendar člen 7(2) Direktive določa:

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

B. Francosko pravo

8. Člen 146(2) Code général des impôts (splošni davčni zakonik, v nadaljevanju: CGI) je v različici, ki se je uporabljala za davčna leta iz postopka v glavni stvari, določal:

„Kadar se zaradi nadaljnje razdelitve, ki jo opravi matična družba, uporablja predplačilo davka iz člena 223e, se to predplačilo po potrebi zmanjša za znesek davčnih odbitkov, ki so povezani z dohodki od deležev […], prejetimi v poslovnih letih, zaključenih pred največ petimi leti.“

9. Člen 158a(1) CGI v različici, ki se je uporabljala v davčnih letih iz postopka v glavni stvari, je določal:

„Osebe, ki prejmejo dividende, ki jih razdelijo francoske družbe, imajo iz tega naslova dohodek, ki ga sestavljajo:

(a) zneski, ki jih prejmejo od družbe;

(b) davčni odbitek v obliki dobropisa pri državni blagajni.

Ta davčni dobropis je enak polovici zneskov, ki jih je družba dejansko plačala. Mogoče ga je uporabiti le, kadar je dohodek zajet v davčno osnovo davka od dohodka, ki ga mora plačati prejemnik. Prejme se pri plačilu tega davka. Fizičnim osebam se povrne v znesku, ki presega znesek davka, ki ga morajo plačati.“

10. Člen 216(1) CGI je določal:

„Neto dobiček od deležev […], za katere se lahko uporabi davčna ureditev za matične družbe, ki ga med poslovnim letom prejme matična družba, se lahko odbije od neto celotnega dobička te družbe […]“.

11. Člen 223e(1), prvi pododstavek, CGI je v različici, ki se je uporabljala od 1. januarja 2000, določal:

„[…] [K]adar se dobiček, ki ga razdeli družba, pobere od zneskov, za katere ni bila zavezana plačilu davka od dohodkov pravnih oseb po redni stopnji […], mora ta družba plačati predplačilo davka, enako davčnemu odbitku, izračunanemu pod pogoji, določenimi v členu 158a(1). Predplačilo davka je dolgovano iz naslova razdelitve dividend, ki daje pravico do davčnega odbitka iz člena 158a, ne glede na to, kdo je bil njihov prejemnik.“

III. Postopek v glavni stvari

A. Dejansko stanje v zadevi C-556/20

12. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na francoski sistem obdavčitve dividend v verigi povezanih družb, ki se je uporabljal do vključno leta 2004.

13. Ta sistem je sestavljalo več elementov. Razdelitev dobičkov francoskih ali tujih odvisnih družb francoski matični družbi je bila na podlagi člena 216(1) CGI z izjemo deleža stroškov in izdatkov, pavšalno določenega na 5 %, oproščena davka od dohodkov pravnih oseb.

14. Poleg tega je Francija v primerih, v katerih so se dividende izplačale v verigi povezanih družb, že od leta 1965 uporabljala sistem obdavčitve, ki je vključeval davčni odbitek in predplačilo davka („précompte mobilier“). Te določbe so bile 1. januarja 2005 razveljavljene, vendar so se v spornih letih od 2000 do 2004 še uporabljale.

15. V skladu s členom 158a CGI so bili prejemniki dividend francoske družbe samodejno upravičeni do davčnega odbitka v višini 50 % razdeljene dividende. Namen tega davčnega odbitka je bil nevtralizirati predhodno obdavčitev na podlagi davka od dohodkov pravnih oseb na ravni družbe in zagotoviti pravilno obdavčitev vlagateljev (fizičnih oseb) v okviru dohodnine glede na njihov finančni položaj. Razdeljeni dobiček je bil namreč že na ravni družbe razdeljevalke, ki je ustvarila dobiček, obdavčen v višini 33,33 % iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb, nato pa je bil znova obdavčen pri delničarjih. Tako jeta davčni odbitek pri prejemniku nevtraliziral ravno davek od dohodkov pravnih oseb pri družbi razdeljevalki. Prejemnik je tako prejel 100 % dobička (66,66 kot razdelitev in 50 % od 66,66 = 33,33 kot davčni odbitek), teh 100% pa se je v okviru dohodnine obdavčilo v skladu z njegovo individualno davčno stopnjo.

16. Glede na navedeno pa je bil davčni odbitek potreben le, če je bil razdeljeni dobiček pri zadevni družbi razdeljevalki dejansko obdavčen z davkom od dohodkov pravnih oseb. Vendar se je davčni odbitek zaradi praktičnosti pavšalno priznal vsem delničarjem, ki so prejeli razdelitve dividend francoskih družb. Ni bilo pomembno, ali so bili ti dohodki pred tem na ravni družbe razdeljevalke dejansko obdavčeni z davkom od dohodkov pravnih oseb.

17. Kot popravni mehanizem pa je bilo s členom 223e CGI na ravni družbe razdeljevalke uvedeno predplačilo davka. To je bilo med drugim odtegnjeno, kadar dobiček, ki je bil podlaga za razdelitev, na ravni zadevne družbe razdeljevalke ni bil obdavčen ali je bil obdavčen le delno. Kot tako je bilo predplačilo davka na ravni družbe razdeljevalke namenjeno upravičitvi pavšalnega davčnega odbitka na ravni delničarjev. V skladu s tem se oproščeni dobiček v višini na primer 100 s predplačilom davka zmanjša na 66,66, dobiček se nato razdeli in z davčnim odbitkom (50 % od 66,66 = 33,33) pri prejemniku dividende ponovno poveča na 100.

18. Če je na primer francoska matična družba prejela dividendo od francoske odvisne družbe, je matična družba pavšalno prejela davčni odbitek v višini 50 % dividende. Ker so bile dividende na ravni matične družbe na podlagi ureditve za matične in odvisne družbe, določene v členu 216 CGI, oproščene davka, delničar pa je prejel tudi odbitek, je bilo pri nadaljnji razdelitvi dividend, ki jo je opravila matična družba svojim delničarjem, odtegnjeno predplačilo davka. Vendar je lahko matična družba predplačilo davka v skladu s členom 146(2) CGI zmanjšala za svoj davčni odbitek. Tako na ravni matične družbe nazadnje ni prišlo do nobene dodatne davčne obremenitve. Davčni odbitek in predplačilo davka sta se pri njej vedno izravnala, če le ni njej opravljena razdelitev presegla nobene meje.

19. V skladu s členom 158a CGI pa francoska matična družba nasprotno ni bila upravičena do davčnega odbitka, kadar je prejela dividende od odvisne družbe s sedežem v drugi državi članici. Na podlagi Direktive o matičnih in odvisnih družbah ji za te dohodke iz dividend vsaj ni bilo treba plačati davka. Vendar so bili ob nadaljnji razdelitvi njeni delničarji upravičeni do odbitka na podlagi člena 158a CGI, ker je razdelitev izvedla francoska družba (v tem primeru matična družba). Ker pa pri matični družbi dohodki od dividend niso bili obdavčeni, je bil ta odbitek pri delničarju popravljen s predplačilom davka na ravni matične družbe. Tako je morala matična družba, kadar je te dividende svoje odvisne družbe nadalje razdelila svojim delničarjem, izvesti predplačilo davka. Vendar ga v tem primeru ni mogla pobotati z lastnim davčnim odbitkom. Tako se je znesek, ki ga je matična družba lahko razdelila svojim delničarjem, zmanjšal.

20. To, da v skladu s členom 158a CGI matična družba pri prejetju dividend, ki izvirajo iz odvisnih družb s sedežem v tujini, ni bila upravičena do odbitka, je tako onemogočalo nevtralno nadaljnjo razdelitev dividend zadevnim delničarjem in povzročilo različno obravnavanje dividend v čezmejnih položajih.

B. Sodni postopek v glavni stvari

21. Družbe Schneider Electric SE, AXA SA, BNP Paribas, Engie SA, Orange SA in L'Air Liquide SA (v nadaljevanju: tožeče družbe) so glede na navedeno zaprosile za vračilo predplačila davka, plačanega v letih od 2000 do 2004, ki ni bilo izravnano z ustrezajočimi davčnimi odbitki.

22. Iz navedb tožečih družb je razvidno, da so v letih od 2000 do 2004 prejele dividende, ki so jih izplačale njihove odvisne družbe s sedežem v drugih državah članicah, in da so pri nadaljnji razdelitvi teh dividend v skladu s členom 146(2) CGI v povezavi s členoma 158a in 223e tega zakonika plačale predplačilo davka.

23. V zvezi s tem trdijo, da te določbe niso v skladu z Direktivo o matičnih in odvisnih družbah. Na prvi stopnji je bilo tožbam, vloženim pri Cour administrative d'appel de Versailles (višje upravno sodišče v Versaillesu, Francija), deloma ugodeno, toda francoska država je pri Conseil d'État (državni svet) vložila pritožbo.

24. Istočasno in zaradi pospešitve sprejetja odločitve so tožeče družbe 27. in 28. julija 2020 pri Conseil d'État (državni svet) vložile neposredne tožbe. V njih so predlagale razglasitev ničnosti upravnih določb, ki so bile 1. novembra 1995 objavljene pod dokumentarnima številkama 4 J 1321 in 4 J 1322 ter so vsebovane v navodilu 4 J-1-01 z dne 21. marca 2001.

25. V zvezi s tem tožeče družbe trdijo, da so v izpodbijanih upravnih navodilih ponovljene določbe člena 223e CGI, kot je veljal takrat. Ta člen pa naj bi bila v skladu s sodno prakso Sodišča nezdružljiv s členom 4 Direktive 90/435, tako da naj bi bile ustrezajoče upravne določbe prav tako nične.

26. Predložitveno sodišče se razen glede skladnosti s členom 4 Direktive 90/435 sprašuje, ali je francoski davčni sistem, ki ga sestavljata davčni odbitek in predplačilo davka, kot enoten sistem za preprečevanje dvojnega obdavčevanja lahko dovoljen na podlagi člena 7(2) Direktive 90/435.

IV. Predlog za sprejetje predhodne odločbe in postopek pred Sodiščem

27. V teh okoliščinah je Conseil d'État (državni svet) prekinil odločanje o upravnih določbah in Sodišču v predhodno odločanje predložil to vprašanje:

„Ali določbe člena 4 Direktive [o matičnih in odvisnih družbah], zlasti ob upoštevanju člena 7(2) te direktive, nasprotujejo določbi, kot je ta iz člena 223e splošnega davčnega zakonika, ki za pravilno izvajanje sheme za preprečevanje ekonomskega dvojnega obdavčenja dividend določa odtegljaj davka, ko matična družba nadalje razdeli dobiček, ki so ji ga razdelile odvisne družbe s sedežem v drugi državi članici Evropske unije?"

28. V postopku pred Sodiščem so družbe Schneider Electric, AXA, Engie, Orange, in L'Air liquide ter Francija in Evropska komisija predložile pisna stališča in se udeležile obravnave 8. septembra 2021.

V. Pravna presoja

A. Vprašanje za predhodno odločanje

29. Predložitveno sodišče z vprašanjem za predhodno odločanje izrecno sprašuje samo o združljivosti predplačila davka iz člena 223e Code général des impôts (splošni davčni zakonik, v nadaljevanju: CGI) s členom 4 Direktive o matičnih in odvisnih družbah ob upoštevanju njenega člena 7(2). Pri položaju, glede katerega želi predložitveno sodišče dobiti odgovor, gre za to, da odvisna družba s sedežem v drugi državi članici razdeli dividende svoji matični družbi v Franciji, ta pa jih nadalje razdeli svojim delničarjem.

30. Kot je razvidno iz predloga za sprejetje predhodne odločbe, tožeče družbe nasprotujejo predplačilu davka na podlagi upravnih določb, ki so bile 1. novembra 1995 objavljene pod dokumentarnima številkama 4 J 1321 in 4 J 1322 ter so vsebovane v navodilu 4 J-1-01 z dne 21. marca 2001. Vendar do davčne obremenitve pride le, kadar in ker se v njihovem primeru (v nasprotju s povsem domačim primerom) to predplačilo ne izravna z ustrezajočim davčnim odbitkom.

31. Prav za to manj ugodno obravnavanje čezmejnega položaja v primerjavi s povsem notranjim položajem je Sodišče v sodbi Accor [5] že razsodilo, da je v nasprotju s pravom Unije. Ugotovilo je, da francoska ureditev iz postopka v glavni stvari krši svobodo ustanavljanja (člen 49 PDEU) in prosti pretok kapitala (člen 63 PDEU). Nezdružljivost te obdavčitve s pravom Unije je bila potrjena v sodbi Komisija/Francija. [6] Predložitveno sodišče iz tega upravičeno sklepa, da ima družba, ki prejme dividende od odvisne družbe s sedežem v tujini in ki bi bila v primeru nadaljnje razdelitve zavezana predplačilu davka, pravico do davčnega odbitka.

[5] Sodba z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

[6] Sodba z dne 4. oktobra 2018, Komisija/Francija (Davčni odtegljaj) (C-416/17, EU:C:2018:811).

32. Odprto pa ostaja,[7] ali in kako je mogoče zdaj (to je po izpolnitvi zahtev prava Unije, ki izhajajo iz obeh odločb Sodišča) to pravico do davčnega odbitka pobotati s predplačilom davka. Tako bi se lahko zgodilo, da tožeče družbe še vedno ne bi prejele davčnega odbitka kot v domačem primeru. Mogoče pa bi bilo tudi, da bi zahtevale tako davčni odbitek (kot prejemnice dividend) kot tudi odpravo predplačila davka (kot nadaljnje razdeljevalke dividend).

33. Če družbe pritožnice še vedno ne prejmejo primerljivega odbitka, se postavlja vprašanje posledic morebitne združljivosti predplačila davka, določenega v členu 223e CGI, z Direktivo o matičnih in odvisnih družbah z vidika temeljnih svoboščin (razdelek B). Če pa so tožeče družbe prejele davčni odbitek, ki je primerljiv s tistim v domačem primeru, je treba pojasniti, ali ta francoski sistem obdavčitve dividend, ki ga sestavljata predplačilo davka in davčni odbitek, spada na področje uporabe Direktive o matičnih in odvisnih družbah (razdelek C), ter, če je odgovor pritrdilen, ali člen 7(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah morda dovoljuje tak sistem (razdelek D).

B. Razmerje med Direktivo o matičnih in odvisnih družbah in temeljnimi svoboščinami (svobodo ustanavljanja in prostim pretokom kapitala)

34. Skladnost ureditve predplačila davka iz člena 223e CGI z Direktivo o matičnih in odvisnih družbah ne bi pomenila, da je celoten francoski sistem skladen s pravom Unije, čeprav davčni odbitek ne obstaja.

35. Sodišče je že ugotovilo, da je francoska ureditev oziroma razlaga, ki jo navaja predložitveno sodišče, v nasprotju s temeljnimi svoboščinami in pomeni neizpolnitev obveznosti Francije.[8] Ta kršitev primarnega prava je posledica nezadostnosti davčnega odbitka v primeru razdelitve, ki jo izvede družba, ki nima sedeža v Franciji. Kot so na obravnavi trdile tudi tožeče družbe, kršitev ne bi bila odpravljena ali utemeljena, če člen 7(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah ne bi vplival na zadevni francoski davčni sistem in mu torej ne bi nasprotoval.

36. Hierarhija predpisov je jasna. Direktivo o matičnih in odvisnih družbah je treba presojati glede na temeljne svoboščine, in ne obratno. Čeprav je res, da je mogoče v sodni praksi Sodišča najti izjave, da je treba ureditev, ki spada na področje, ki je bilo predmet izčrpne harmonizacije na ravni Unije, presojati ne glede na določbe primarnega prava, ampak le glede na ta harmonizacijski ukrep,[9] iz tega ne izhaja nič nasprotnega.

37. Po eni strani Sodišče nadzira združljivost sekundarne zakonodaje s primarnim pravom.[10] Po drugi strani velja zgoraj navedena trditev za primere, v katerih ni nobenega dvoma o združljivosti sekundarne zakonodaje s primarnim pravom. Takrat je namreč treba prednostno uporabljati sekundarno pravo kot *lex specialis*. Če je že na tej podlagi razvidna nezdružljivost izpodbijanega akta s pravom Unije, ni treba preučevati še nezdružljivosti s primarnim pravom.

7 Glej tudi mnenje Komisije v točki 41 njenega pisnega stališča.

8 Sodbi z dne 4. oktobra 2018, Komisija/Francija (Davčni odtegljaj) (C-416/17, EU:C:2018:811), in z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

9 Glej sodbe z dne 20. decembra 2017, Deister Holding in Juhler Holding (C-504/16 in C-613/16, EU:C:2017:1009, točka 45 in naslednje); z dne 7. septembra 2017, Eqiom in Enka (C-6/16, EU:C:2017:641, točka 15); z dne 30. aprila 2014, UPC DTH (C-475/12, EU:C:2014:285, točka 63); z dne 11. decembra 2003, Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, točka 64); z dne 23. maja 1996, Hedley Lomas (C-5/94, EU:C:1996:205, točka 18), in z dne 12. oktobra 1993, Vanacker in Lesage (C-37/92, EU:C:1993:836, točka 9).

10 Glej na primer sodbe z dne 8. decembra 2020, Madžarska/Parlament in Svet (C-620/18, EU:C:2020:1001, točka 104); z dne 8. decembra 2020, Poljska/Parlament in Svet (C-626/18, EU:C:2020:1000, točka 87); z dne 26. oktobra 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, točka 50), in z dne 11. decembra 2003, Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, točka 64 na koncu).

38. Če bi člen 7(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah dovoljeval tak sistem brez odbitka, bi bilo po eni strani mogoče podvomiti o združljivosti s temeljnimi svoboščinami. Po drugi strani člen 7(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah ne vpliva na „uporabo notranjih ali na sporazumih temelječih določb“ v zvezi s tem. Torej tudi Direktiva o matičnih in odvisnih družbah ne uvaja izčrpne harmonizacije.

39. Dokler je davčni odbitek, ki se pobota s predplačilom davka, še naprej odvisen od tega, ali ima odvisna družba razdeljevalka sedež na nacionalnem ozemlju ali v drugi državi članici, ostaja torej francoski sistem, ki ga sestavljata predplačilo davka in davčni odbitek, glede na sodno prakso Sodišča[11] v nasprotju s pravom Unije. Tega tudi člen 7(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah ne more ovreči.

C. Uporaba Direktive o matičnih in odvisnih družbah v primeru priznanja odbitka pri prejemu „tuje dividende“

40. Če pa se tožečim družbam podoben odbitek prizna tudi v primeru izplačila dividend s strani odvisnih družb s sedežem v tujini, je vprašljivo, ali se Direktiva o matičnih in odvisnih družbah uporablja.

1. Področje uporabe Direktive o matičnih in odvisnih družbah

41. Iz tretje uvodne izjave Direktive o matičnih in odvisnih družbah izhaja, da je cilj te direktive odprava dvojnega obdavčevanja dobička, ki ga odvisna družba izplača svoji matični družbi, na ravni matične družbe.[12] To pa zagotavlja že ureditev iz člena 216 CGI. Matični družbi ni treba ponovno plačati davka na prejete dividende, ki izhajajo iz obdavčenega dobička odvisne družbe. Francoski sistem predplačila davka in davčnega odbitka pa je treba razlikovati od tega.

42. Namen *odbitka* je nevtralizirati predhodno obdavčitev družbe razdeljevalke na ravni prejemnika razdelitve, da bi bilo po potrebi mogoče progresivno obdavčiti le delničarja glede na njegov finančni položaj. Preprečuje ekonomsko dvojno obdavčevanje. Namen *predplačila davka* pa je, nasprotno, odprava oziroma upravičitev davčnega odbitka, ki je pravzaprav neupravičen, tako da se družbi razdeljevalki naloži ustrezna predhodna obdavčitev, če je morda ne bi bilo. Predplačilo davka torej preprečuje dvojno oziroma dokončno neobdavčitev razdelitve.

43. Če so tožeče družbe upravičene do davčnega odbitka, ta odbitek pa ustreza predhodni obdavčitvi prejetih dividend na ravni odvisne družbe z davkom od dohodkov pravnih oseb, ki se pobota s predplačilom v skladu s členom 146(2) CGI, ki se nanaša na nadalje razdeljene dividende, potem ekonomskega dvojnega obdavčevanja dividend ni. To dokazujejo primeri, ki jih je Komisija navedla v pisnem stališču. Neugoden učinek obremenitve namreč nastopi le v primerih, v katerih predplačila davka na ravni matične družbe ni mogoče pobotati z davčnim odbitkom, ki ustreza davku od dohodkov pravnih oseb na ravni odvisne družbe.

44. Davčni odbitek in hkratna odprava predplačila davka na ravni matične družbe pa bi nasprotno povzročila neupravičeno obogatitev delničarja matične družbe. Ta bi namreč prejel davčni odbitek, čeprav dividenda – ki mu jo je nadalje razdelila matična družba – nikoli ni bila obdavčena.

[11] Sodbi z dne 4. oktobra 2018, Komisija/Francija (Davčni odtegljaj) (C-416/17, EU:C:2018:811), in z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

[12] Glej v zvezi s tem med številnimi drugimi sodbi z dne 17. maja 2017, X (C-68/15, EU:C:2017:379, točka 70), in z dne 25. septembra 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, točka 45).

45. Nevtralna obravnava dividende tuje odvisne družbe v primeru nadaljnje razdelitve s strani matične družbe delničarju pa – v nasprotju s tem, kar trdijo Komisija in tožeče družbe – ni odvisna od enake višine odbitka ob prejemu dividende in predplačila davka ob nadaljnji razdelitvi na ravni matične družbe (to je od njenega plačilnega bremena). Odločilno je, da predplačilo davka pri matični družbi ob nadaljnji razdelitvi ustreza odbitku pri delničarju.

46. To izhaja iz naslednjega primera, v katerem matična družba od odvisne družbe prejme dividendo, oproščeno davka, v višini 66,66. Odvisna družba naj bi v tujini od svojega dobička v višini 100 plačala natanko 33,33 davka od dohodkov pravnih oseb (to je, če jev tujini veljala enaka stopnja davka od dohodkov pravnih oseb kot v Franciji). Matična družba zdaj prejme – četudi z zamudo – z učinkom za nazaj na podlagi sodne prakse Sodišča odbitek 33,33 in bi lahko v tem primeru dobiček odvisne družbe v celoti (to je 100) razdelila delničarju. Predhodna obdavčitev z davkom od dohodkov pravnih oseb je popolnoma nevtralizirana. Če razdeli teh 100, bi delničar brez predplačila davka na ravni matične družbe dobil 100 *in* odbitek v višini 50 %, torej natanko 150. Dobiček odvisne družbe, ki naj v okviru nadaljnje razdelitve ne bi bil dvojno obdavčen, pa je znašal le 100 in se je torej brez predplačila davka povečal na 150. Ta nenavaden rezultat (nadaljnja razdelitev poveča dividendo) prepreči šele predplačilo davka.

47. Če bi namreč ta matična družba plačala predplačilo (33,33) od 100, bi lahko nadalje razdelila le 66,66, delničar pa bi prejel natanko 100 (66,66 kot dividendo in 33,33 kot svoj odbitek). Ker se pri matični družbi njen odbitek in predplačilo davka natanko ujemata, ni nobenega plačilnega bremena.

48. Če bi nadalje razdelila le 50, bi delničar prejel 75 (50 kot dividendo in 25 kot svoj odbitek), predplačilo pa bi znašalo le 50 % od 50 = 25. Vendar bi matična družba prejela tudi odbitek v višini 33,33, tako da bi ji ostalo dobroimetje v višini 8,33. Če pa matična družba poveča razdelitev dohodkov, oproščenih davka, s 66,66 na 100, prejme delničar 150 (100 kot dividendo in 50 kot svoj odbitek). Pri njej nastane obveznost predplačilo davka v višini 50 (50 % od 100), na drugi strani pa je upravičena do odbitka v višini 33,33. Ostane plačilno breme v višini 16,66.

49. Enak rezultat nastane, če je bil tuji davek od dohodkov pravnih oseb nižji (na primer 15 %) in Francija z davčnim odbitkom prav tako nevtralizira samo to obremenitev. Odvisna družba razdeli 85 francoski matični družbi. Francija nevtralizira predhodno obdavčitev z odbitkom v višini 15. Matična družba tako prejme davčno neobremenjeno razdelitev v višini 100 (kot v nacionalnem primeru). Delničarju se razdeljeni 66,66, 33,33 pa je plačanih kot predplačilo davka. To predplačilo davka Francija knjiži v dobro delničarju, tako da ta prejme 100. Dvojno obdavčevanje dividend je preprečeno. Na ravni matične družbe ostane tudi v tem primeru plačilno breme (zdaj 33,33 – 15 = 18,33).

50. Vendar to plačilno breme (in tudi dobroimetje) nikakor ne pomeni dvojne obdavčitve dividend. Nasprotno, zagotavlja, da delničar prejme prvotno dividendo odvisne družbe, ne da bi se ta zmanjšala ali povečala. Ali pri matični družbi po pobotu predplačila davka in odbitka ostane plačilno breme ali dobroimetje, je odvisno od politike razdeljevanja matične družbe in predhodne obdavčitve dividend z davkom od dohodkov pravnih oseb ter od višine odbitka pri delničarju. Zahteva po odbitku ob istočasni odpravi predplačila davka bi bila podobna „selektivnemu izbiranju“, česar ne upravičujejo ne temeljne svoboščine ne Direktiva o matičnih in odvisnih družbah. Namesto zagotavljanja nevtralnosti pri nadaljnji razdelitvi bi se obseg razdelitve povečal v breme francoske države.

51. Skratka, interakcija med davčnim odbitkom in predplačilom davka v obravnavani zadevi že zato ne spada na področje uporabe Direktive o matičnih in odvisnih družbah. Zato tudi ni mogoče ugotoviti nobene kršitve člena 4 (glej podrazdelek 3) in člena 5 (glej podrazdelek 2) te direktive.

2. Neobstoj davka, odtegnjenega pri viru, v smislu člena 5 Direktive o matičnih in odvisnih družbah

52. Ker mora predplačilo davka plačati družba razdeljevalka, in ne imetnik vrednostnih papirjev (to je prejemnik razdelitve), ne gre za davek, odtegnjen pri viru, v smislu člena 5 Direktive o matičnih in odvisnih družbah.[13] Prav tako ne gre za vprašanje obremenitve tujega prejemnika dividende s pri viru odtegnjenim davkom, ampak „samo“ za davčno breme, ki ga nosi francoska matična družba, ki nadalje razdeli dividende.

3. Neobstoj kršitve člena 4 Direktive o matičnih in odvisnih družbah

53. Kršitev člena 4(1) Direktive o matičnih in odvisnih družbah je prav tako izključena. Ta člen določa, da se država, v kateri se nahaja matična družba, bodisi vzdrži obdavčevanja dobička, katerega izplačilo prejme matična družba (v obravnavani zadevi v obliki dividend), bodisi odbije tujo predhodno obdavčitev.

54. Francija se je odločila za metodo oprostitve plačila davka. V skladu s členom 216 CGI se lahko ti dohodki od dividend odbijejo od dobička matične družbe. Člen 4(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah pri tem dovoljuje obdavčitev v višini do 5 % dohodkov od dividend. Dokler francoski sistem zagotavlja, da dividende, ki jih prejme matična družba, niso obdavčene v obsegu, ki presega 5 %, ni navzkrižja s členom 4 Direktive o matičnih in odvisnih družbah. Zdi se, da člen 216 CGI to zagotavlja. Navsezadnje pa mora to presoditi nacionalno sodišče.

55. Kot je bilo navedeno zgoraj (točka 42 in naslednje), pa namen sistema predplačila davka in davčnega odbitka ni obdavčiti dobiček ali dividende, temveč zagotoviti, da je dobiček, ki je že obdavčen z davkom od dohodkov pravnih oseb, pri delničarju razbremenjen davka od dohodkov pravnih oseb in ga je nato mogoče v celoti obdavčiti glede na individualno davčno stopnjo delničarja (praviloma progresivno).

56. Le pri povsem ločeni obravnavi predplačila davka bi bilo mogoče slediti tožečim družbam in Komisiji ter ugotoviti obstoj navzkrižja s členom 4 Direktive o matičnih in odvisnih družbah. To bi bilo mogoče, če bi bilo treba predplačilo davka šteti za (dodatno) obdavčitev prejetih dividend ob nadaljnji razdelitvi.

57. Sodišče je tako že razsodilo, da je v členu 4(1) Direktive o matičnih in odvisnih družbah zajeta tudi dodatna obdavčitev prejetih dividend pri nadaljnji razdelitvi.[14] Vendar se je navedena zadeva nanašala na dodatno obdavčitev z davkom od dohodkov pravnih oseb pri nadaljnji razdelitvi prejetih dividend v primeru, ki ga je belgijska država štela za nepravičnega. Čeprav je družba v letu razdelitve v celoti ali delno zmanjšala svoj davčni izid z uporabo različnih odbitkov,

[13] Izrecno tako glej v zvezi z belgijskim *fairness tax* sodbe z dne 17. maja 2017, X (C-68/15, EU:C:2017:379, točka 65); z dne 24. junija 2010, P. Ferrero in General Beverage Europe (C-338/08 in C-339/08, EU:C:2010:364, točka 26); z dne 26. junija 2008, Burda (C-284/06, EU:C:2008:365, točka 52 in navedena sodna praksa); z dne 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, točka 109), in z dne 25. septembra 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, točka 47). V zvezi s pojmom davka, odtegnjenega pri viru, glej tudi moje sklepne predloge v zadevi X (C-68/15, EU:C:2016:886, točka 37 in naslednje).

[14] Sodba z dne 17. maja 2017, X (C-68/15, EU:C:2017:379, točka 77 in naslednje), glej v zvezi s tem tudi moje sklepne predloge v zadevi X (C-68/15, EU:C:2016:886, točka 53 in naslednje).

določenih v nacionalnem davčnem pravu, so delničarji prejeli razdelitve (tako imenovani *fairness tax*). Ta *fairness tax* ni bil nič drugega kot naknadna obdavčitev prejetih (načeloma davka oproščenih) dividend pri nadaljnji razdelitvi. Taka obdavčitev ni združljiva s členom 4(1) Direktive o matičnih in odvisnih družbah.

58. Narava predplačila davka v francoskem pravu pa se od navedenega jasno razlikuje, kot je na obravnavi ponovno poudarila Francoska republika. To predplačilo davka – drugače kakor na primer *fairness tax* – ne ustvarja davčnih prihodkov, ampak popravlja „zgolj“ poznejši odbitek pri delničarju. Pri povsem ločeni obravnavi samo predplačila davka bi se prezrla nujna povezava v francoskem sistemu med predplačilom davka pri družbi razdeljevalki in davčnim odbitkom pri prejemniku razdelitve.

59. Če družba ne bi plačala davka od dohodkov pravnih oseb od dobička (na primer pri dohodkih, oproščenih davka) in jih razdelila v višini 100, potem davčnega odbitka (v višini 50) pri prejemniku dividend ne bi bilo mogoče upravičiti. V zvezi s tem Francija v pisnem stališču upravičeno omenja neupravičeno obogatitev oziroma dvojno davčno oprostitev. Da bi to preprečila, bi Francija lahko tudi ukinila odbitek pri delničarju, kar z vidika prava Unije ne bi bilo sporno.

60. Vendar se je Francija odločila za drugačno tehniko. Davčni odbitek sicer priznava, vendar s predplačilom davka vzpostavlja morebiti manjkajočo obdavčitev z davkom od dohodkov pravnih oseb na ravni družbe razdeljevalke (v obravnavani zadevi matične družbe) (glej točko 45 in naslednje teh sklepnih predlogov).

61. Predplačilo davka torej v tem sistemu ni obdavčitev, ampak le tehnika, ki zagotavlja dodelitev dobička v celoti delničarju, pri katerem je mogoče razdeljeni dobiček družbe pravilno obdavčiti. Zgolj formalno se navezuje na plačilo dividend. Materialnopravno pa je povezano z odbitkom pri prejemniku dividend. Ta odbitek se tako nazadnje razveljavi, če dohodki niso bili obdavčeni na ravni družbe razdeljevalke.

62. Predplačilo davka torej *ni dodatni davek* zaradi razdelitve dividend (kot je na primer *fairness tax*[15]). Nasprotno, gre le za bolj ali manj zapleteno popravno sredstvo, namenjeno zagotovitvi pravilne obdavčitve na ravni prejemnika dividend. Predplačilo davka „zgolj“ popravlja sicer neupravičen odbitek pri prejemniku razdelitve, pri čemer se popravek opravi pri družbi razdeljevalki. Skratka, del dividende (33,33 %) se delničarjem ne izplača neposredno, temveč posredno prek davčne uprave, vendar ga ta ne obdavči (to je zmanjša).

4. Vmesni predlog

63. Predplačilo davka s strani družbe razdeljevalke, ki se izravna z odbitkom pri prejemniku razdelitve, z vsebinskega vidika in ob celostni presoji francoskega sistema ne pomeni dodatne davčne obremenitve dividend, ki jih je treba razdeliti, in zato ne more biti v nasprotju niti s členom 5 niti s členom 4 Direktive o matičnih in odvisnih družbah.

[15] Sodba z dne 17. maja 2017, X (C-68/15, EU:C:2017:379).

D. Podredno: razlaga člena 7(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah

64. Le v primeru, da bi Sodišče menilo drugače in bi predplačilo davka obravnavalo ločeno kot dodatno obdavčitev dividend, ki jih prejme matična družba, pri nadaljnji razdelitvi delničarjem, se podredno postavlja vprašanje obsega člena 7(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah.

65. Ta člen določa, da Direktiva ne vpliva na uporabo notranjih določb, ki so namenjene odpravi ali zmanjšanju ekonomskega dvojnega obdavčevanja dividend (1. možnost), in zlasti ne določb, ki se nanašajo na plačilo odbitkov za že plačane davke prejemniku dividend (2. možnost). Prva možnost v obravnavani zadevi ni upoštevna, saj predplačilo davka – če ga v nasprotju s tem, kar predlagam, obravnavamo ločeno – ni namenjeno zmanjšanju ali odpravi dvojnega obdavčevanja. Omogoča kvečjemu – kot je potrdil tudi zastopnik ene od tožečih družb – preprečevanje dvojnega neobdavčevanja.

66. Bi pa bilo mogoče predplačilo davka presojati kot določbo, ki se nanaša na izplačilo odbitkov za že plačane davke prejemniku dividend (2. možnost). Pogoj za to pa je, da se člen 7(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah nanaša tudi na člen 4 te direktive. Tožeče družbe menijo, da člen 7(2) zajema le izjeme od prepovedi pri viru odtegnjenih davkov, določene v členih 5 in 6 Direktive o matičnih in odvisnih družbah. Ker naj predplačilo davka ne bi bilo pri viru odtegnjeni davek, naj se tudi člen 7(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah ne bi mogel uporabljati. To utemeljujejo predvsem z zahtevo po ozki razlagi izjem [16] in dejstvom, da člen 7(1) te direktive [17] pojasnjuje, kaj ni zajeto z izrazom „pri viru odtegnjeni davek“.

67. Vendar me ta ozka razlaga obsega člena 7(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah ne prepriča. Po eni strani ne izhaja iz njegovega besedila, po drugi strani pa je v nasprotju z zgodovino nastanka in ob natančnejši preučitvi tudi z dosedanjo sodno prakso Sodišča.

68. Iz besedila člena 7(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah ni razvidna nikakršna omejitev na prepoved pri viru odtegnjenih davkov, določeno v členih 5 in 6 te direktive. Nasprotno, člen 7(2) omogoča odstopanje od Direktive kot celote, torej tudi od njenega člena 4. Prav tako druga možnost napotuje na davčne odbitke, ki – kot v obravnavani zadevi – niso nujno povezani s pri viru odtegnjenim davkom. Nič ne kaže na to, da naj ravno člen 4 Direktive o matičnih in odvisnih družbah ne bi bil zajet s členom 7(2).

69. Po mojem mnenju člen 7(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah zgolj pojasnjuje, da so nacionalni sistemi obdavčevanja, ki cilje Direktive uresničujejo z nekaterimi tehnikami, ki so pri ločeni obravnavi morebiti problematične, v okviru celostne presoje vseeno lahko dopustni. Take izjeme „zgolj“ ne smejo nasprotovati duhu in namenu Direktive o matičnih in odvisnih družbah. [18]

70. Podobno je iz sodne prakse Sodišča razvidno, da se člena 7(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah ne bi smelo razlagati le v zvezi s prepovedjo pri viru odtegnjenih davkov, določeno v členih 5 in 6 te direktive. V zadevi Océ van der Grinten [19] je bilo sporno, ali člen 7(2) te direktive zajema tudi (!) prepoved pri viru odtegnjenih davkov. Sodišče je ugotovilo, da je treba člen 7(2) Direktive razlagati tako, da dopušča obdavčitev tudi, če ta odtegljaj pomeni pri viru odtegnjeni

[16] Glej v zvezi s členom 7(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah sodbi z dne 24. junija 2010, Ferrero in General Beverage Europe (C-338/08 in C-339/08, EU:C:2010:364, točka 45), in z dne 25. septembra 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, točka 86).

[17] Ta člen določa: „Izraz ‚pri viru odtegnjeni davek‘, kot je uporabljen v tej direktivi, ne pokriva akontacije ali predplačila (précompte) korporacijskega davka državi članici odvisne družbe v zvezi z distribucijo dobička njeni matični družbi.“

[18] Glej v tem smislu tudi sodbi z dne 24. junija 2010, P. Ferrero in General Beverage Europe (C-338/08 in C-339/08, EU:C:2010:364, točka 46), in z dne 25. septembra 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, točka 102).

[19] Sodba z dne 25. septembra 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495).

davek v smislu člena 5(1) Direktive, če se uporablja za dividende, ki jih odvisna družba razdeli svoji matični družbi.[20] Sodišče torej meni, da člen 7(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah zajema „tudi“ prepoved pri viru odtegnjenih davkov iz člena 5 te direktive. Omejitev člena 7(2) Direktive „samo“ na prepoved pri viru odtegnjenih davkov bi bila v nasprotju s tem.

71. To potrjuje zgodovina nastanka člena 7(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah, ki jo je v svojem stališču poudarila Francija. Izjema izhaja iz pobude Združenega kraljestva, podane zaradi posebnosti njegovega sistema davka od dohodkov pravnih oseb. Kot je razvidno iz končnega kompromisnega predloga z dne 12. junija 1989, je bil namen besedila zagotoviti, da Direktiva ne bi vplivala na „précompte“ in „crédit d'impot (avoir fiscale)“.[21] V obeh primerih gre za element, ki ga je vseboval že francoski sistem obdavčitve, ki je obstajal takrat. Besedilo, predlagano v kompromisu, je še danes zapisano v členu 7 Direktive o matičnih in odvisnih družbah.

72. Uporaba člena 7(2), in sicer druge možnosti, torej pride v poštev, čeprav v obravnavani zadevi ne gre za pri viru odtegnjeni davek. Vendar mora iti za določbo, ki se nanaša na izplačilo davčnih odbitkov prejemniku dividend.

73. Čeprav se, kot pravilno trdijo tožeče družbe, predplačilo davka v obravnavani zadevi uporablja na ravni družbe razdeljevalke, je njegov namen (glej v zvezi s tem točko 58 teh sklepnih predlogov) vendarle popravek vsebinsko neupravičenega odbitka pri prejemniku dividende. Kot je navedeno zgoraj, je predplačilo davka nujno povezano z obdavčitvijo na ravni družbe razdeljevalke (davek od dohodkov pravnih oseb ali predplačilo davka) in sistemom odbitka na ravni prejemnika dividend. V francoskem sistemu eno brez drugega ni mogoče.

74. Tako se predplačilo davka *nanaša* tudi na izplačilo davčnih odbitkov (to je dobropisov) prejemniku dividend. Glede na besedilo je ta ureditev francoskega prava torej zajeta s členom 7(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah. V njem je pojasnjeno, da Direktiva o matičnih in odvisnih družbah ne vpliva na take popravne mehanizme.

75. Pogoj za to pa je, da ta izjema ne spodkopava smisla in namena Direktive o matičnih in odvisnih družbah. To pa ne drži, če matična družba ob prejemu dividend od tuje odvisne družbe prejme ustrezen odbitek, s katerim se nevtralizira predhodna obdavčitev teh dividend z davkom od dohodkov pravnih oseb. Če je ta odbitek mogoče pobotati s predplačilom davka pri nadaljnji razdelitvi, ki tako zgolj popravi materialnopravno neupravičen odbitek pri delničarju, potem pomislekov ni: tudi v tem primeru francoski sistem omogoča davčno nevtralno razdelitev dividend med družbami, ki spadajo na področje uporabe Direktive o matičnih in odvisnih družbah.

VI. Predlog

76. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je postavil Conseil d'État (državni svet, Francija), odgovori:

Določbe člena 4 v povezavi s členom 7(2) Direktive 90/435 ne nasprotujejo določbi, ki za izvajanje sistema, namenjenega pravilni obdavčitvi delničarja, določa davčni odtegljaj pri nadaljnji razdelitvi dobička, da se nevtralizira ustrezajoči odbitek pri prejemniku nadaljnje razdelitve (delničarju

[20] Sodba z dne 25. septembra 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, točka 89).

[21] Compromis soumis au Conseil ECOFIN du 17 avril 1989 concernant trois problèmes essentiels relatifs aux propositions de directives „fusion“ et „sociétés mères et filiales“ - n 7322/89, page 7/11 – version française.

matične družbe). To velja tudi, kadar je ta dobiček matični družbi pred tem razdelila odvisna družba s sedežem v drugi državi članici Evropske unije. Nasprotno pa zavrnitev priznanja odbitka pri matični družbi v tem položaju v skladu s sodno prakso Sodišča krši temeljne svoboščine.