

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

7. rujna 2017.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Izravno oporezivanje – Sloboda poslovnog nastana – Slobodno kretanje kapitala – Porez po odbitku – Direktiva 90/435/EEZ – Članak 1. stavak 2. – Članak 5. stavak 1. – Izuzeci – Dividende koje društvo koje rezident raspodjeljuje matičnom društvu nerezidentu koje izravno ili neizravno kontroliraju rezidenti trećih zemalja – Predmnjeva – Utaja, izbjegavanje i zlouporaba poreza”

U predmetu C-6/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Conseil d'État (Državno vijeće, Francuska), odlukom od 30. prosinca 2015., koju je Sud zaprimio 6. siječnja 2016., u postupku

Eqiom SAS, prije Holcim France SAS,

Enka SA

protiv

Ministre des Finances et des Comptes publics,

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: E. Regan, predsjednik vijeća, A. Arabadjiev i C. G. Fernlund (izvjestitelj), suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: V. Giacobbo-Peyronnel, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 30. studenoga 2016.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Eqiom SAS i Enku SA, R. Alberti, *avocat*,
- za francusku vladu, D. Colas i S. Ghiandoni, u svojstvu agenata,
- za dansku vladu, C. Thorning i M. Wolff, u svojstvu agenata,
- za njemačku vladu, T. Henze i R. Kanitz, u svojstvu agenata,
- za španjolsku vladu, A. Rubio González i V. Ester Casas, u svojstvu agenata,
- za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju E. De Bonisa, *avvocato dello Stato*,

– za Europsku komisiju, W. Roels i L. Pamukcu, u svojstvu agenata,
saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 19. siječnja 2017.,
donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 49. i 63. UFEU-a i članka 1. stavka 2. Direktive Vijeća 90/435/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri različitih država članica (SL 1990., L 225, str. 6.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2003/123/EZ od 22. prosinca 2003. (SL 2004., L 7, str. 41.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o matičnim društvima i društvima kćerima).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Egiom SAS, prije Holcim France SAS, pravnog sljednika društva Euro Stockage, i društva Enka SA, s jedne strane, i francuske porezne uprave, s druge strane, u vezi s njezinim odbijanjem da od poreza po odbitku izuzme dividende koje je Euro Stockage raspodijelio društvu Enka, matičnom društvu društva Euro Stockage.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Treća i peta uvodna izjava Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima glase kako slijedi:

„uzimajući u obzir da se porezne odredbe kojima su uređeni odnosi između matičnih društava i društava kćeri znatno razlikuju od jedne do druge države te su općenito manje povoljne od onih primjenjivih na matična društva i njihova društva kćeri iz iste države članice; da je suradnja između društava iz različitih država članica stoga nepovoljna u usporedbi sa suradnjom između društava iste države članice; potrebno je otkloniti tu nepovoljnost uvođenjem zajedničkog sustava kako bi se olakšalo zajedničko povezivanje društava na razini Zajednice;

[...]

uzimajući u obzir da je dalje potrebno, kako bi se osigurala porezna neutralnost, da dobiti koje društvo kćeri raspodjeljuje svojem matičnom društvu budu izuzete od plaćanja poreza po odbitku;
[...]” [neslužbeni prijevod]

4 Članak 1. te direktive glasi:

„1. Svaka država članica primjenjuje ovu Direktivu:

na raspodjele dobiti koju primaju društva iz te države od svojih društava kćeri iz drugih država članica;

na raspodjele dobiti društava iz te države članice društvima iz drugih država članica koja su društva kćeri;

[...]

2. Ova Direktiva ne isključuje primjenu nacionalnih ili odredaba temeljenih na ugovoru koje su potrebne za sprežavanje utaje ili zlouporabe.” [neslužbeni prijevod]

5 U ?lanku 5. stavku 1. te direktive predvi?eno je:

„Dobit koju društvo k?i raspodjeljuje svojem mati?nom društvu izuzeta je od pla?anja poreza po odbitku.” [neslužbeni prijevod]

Francusko pravo

6 Code général des impôts (Op?i porezni zakonik, u daljnjem tekstu: CGI) u verziji primjenjivoj na datum ?injenica u glavnom postupku, u ?lanku 119.a stavku 2. prvom podstavku odre?uje:

„Proizvodi iz ?lanaka 108. do 117.a dovode do primjene poreza po odbitku kojeg je stopa odre?ena ?lankom 187-1 kada se ispla?uju osobama koje nemaju poreznu rezidentnost ili sjedište u Francuskoj. Pravila i uvjeti primjene te odredbe odre?uju se uredbom.”

7 U ?lanku 119.b CGI-ija propisano je:

„1. Porez po odbitku predvi?en u stavku 2. ?lanka 119.a ne primjenjuje se na dividende koje pravnoj osobi koja ispunjava uvjete navedene u stavku 2. ovog ?lanka raspodjeljuje društvo ili tijelo koje podliježe porezu na dobit pravnih osoba po normalnoj stopi.

2. Kako bi se na nju primijenilo izuze?e predvi?eno u stavku 1., pravna osoba mora dužniku ili osobi koja osigurava isplatu te dobiti dokazati da je ona stvarni korisnik tih dividendi i da ispunjava sljede?e uvjete:

a) mora imati stvarno sjedište u državi ?lanici Europske zajednice i za nju se prema odredbama ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljenog s tre?om zemljom ne smije smatrati da ima poreznu rezidentnost izvan Zajednice;

b) mora biti u jednom od oblika navedenih na popisu utvr?enom odlukom ministra nadležnog za gospodarstvo u skladu s Prilogom [Direktivi o mati?nim društvima i društvima k?erima];

c) mora izravno držati, neprekinuto dvije ili više godina, najmanje 25 % udjela u kapitalu pravne osobe koja raspodjeljuje dividende ili preuzeti obvezu da ?e zadržati taj udio u neprekinutom razdoblju od barem dvije godine i odrediti, kao u području poreza na prihod, zastupnika koji je odgovoran za pla?anje poreza po odbitku iz stavka 1. u slu?aju nepoštovanja te obveze;

Postotak udjela predvi?en u prethodnom stavku odre?en je na 20 % za dividende raspodijeljene izme?u 1. sije?nja 2005. i 31. prosinca 2006., na 15 % za dividende raspodijeljene izme?u 1. sije?nja 2007. i 31. prosinca 2008. i na 10 % za dividende raspodijeljene od 1. sije?nja 2009.;

d) u državi ?lanici u kojoj ima sjedište stvarne uprave mora podlijegati porezu na dobit pravnih osoba te države, bez mogu?nosti opcije i bez mogu?nosti izuze?a.

[...]

2.a Odredbe stavka 1. primjenjuju se na dividende koje se raspodjeljuju stalnim poslovnim jedinicama pravnih osoba koje ispunjavaju uvjete odre?ene u stavku 2., kada se te poslovne jedinice nalaze u Francuskoj ili u drugoj državi ?lanici Europske zajednice.

3. Odredbe stavka 1. ne primjenjuju se kada je korisnik raspodijeljenih dividendi pravna osoba pod izravnom ili neizravnom kontrolom jednog ili više rezidenata država koje nisu članice Zajednice, osim ako ta pravna osoba dokaže da glavna svrha ili jedna od glavnih svrha vlasništva lanca nije iskoristiti odredbe stavka 1.

[...].

Glavni postupak i prethodna pitanja

8 Egiom, prije Holcim France, pravni sljednik društva Euro Stockage, osnovan u skladu s francuskim pravom, jest društvo koje društva Enka, osnovanog u skladu s luksemburškim pravom, koje u njemu ima udjele od 100 %. U samom tom društvu više od 99 % udjela ima Waverley Star Investments Ltd, osnovan u skladu s ciparskim pravom, koje u cijelosti kontrolira Campsores Holding SA, društvo sa sjedištem u Švicarskoj.

9 Euro Stockage isplatio je tijekom 2005. i 2006. dividende svojem matičnom društvu, društvu Enka. Nakon kontrole knjigovodstva tog prvog društva, francuska porezna uprava naložila mu je plaćanje poreza po odbitku predviđenog u članku 119.a stavku 2. CGI-ja.

10 Ta su dva društva zatim zatražila da se na njih primijeni izuzeće od poreza po odbitku predviđeno u članku 119.b tog zakonika. Međutim, ta je uprava odbila njihov zahtjev na temelju njegova članka 119.b stavka 3., koji propisuje da se izuzeće ne primjenjuje ako se dividende isplaćuju u korist pravne osobe pod izravnom ili neizravnom kontrolom jednog ili više rezidenata država koje nisu članice Europske unije, osim ako ta pravna osoba dokaže da primjenjivanje izuzeća nije glavna svrha ili jedna od glavnih svrha vlasništva lanca.

11 Navedena društva podnijela su tužbu tribunalu administratif de Montreuil (Upravni sud u Montreuilu, Francuska) s ciljem da ih se oslobodi plaćanja predmetnog poreza po odbitku. Budući da je njihova tužba odbijena presudom od 28. travnja 2011., ona su protiv nje podnijela žalbu couru administrative d'appel de Versailles (Žalbeni upravni sud u Versaillesu, Francuska), koji je potvrdio to odbijanje.

12 Stoga su ta ista društva podnijela žalbu Conseilu d'État (Državno vijeće, Francuska) ističući da porezni propis o kojem je riječ nije usklađen s primarnim pravom Unije i Direktivom o matičnim društvima i društvima kćerima.

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

„1. U slučaju da nacionalni propis države članice u nacionalnom pravu iskoristi mogućnost iz članka 1. stavka 2. Direktive 90/435, može li se izvršiti nadzor s obzirom na pravila primarnog prava Europske unije mjera ili sporazuma donesenih za primjenu te mogućnosti?

2. Treba li članak 1. stavak 2. Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima, kojim se državama članicama daje široka margina prosudbe pri utvrđivanju koje su odredbe 'potrebne za sprežavanje utaje ili zlorababe', tumačiti na način da mu se protivi to da država članica usvoji mehanizam kojem je cilj isključiti mogućnost da se na dividende raspodijeljene pravnoj osobi pod izravnom ili neizravnom kontrolom jednog ili više rezidenata država koje nisu članice Unije primijeni porezno izuzeće, osim u slučaju da ta pravna osoba dokaže da primjenjivanje poreznog izuzeća nije glavna svrha ili jedna od glavnih svrha vlasništva lanca?

3. a) U slučaju da usklađenost s pravom Unije gore navedenog mehanizma 'protiv zlorababe' treba ocijeniti također s obzirom na odredbe Ugovora, treba li se on, s obzirom na

svrhu predmetnog propisa, ispitati u odnosu na odredbe članka 49. UFEU-a, iako je društvo kojemu se isplaćuju dividende, na kraju vlasništvo lanca kojem je jedna od glavnih svrha primjenjivanje izuzeća, pod izravnom ili neizravnom kontrolom jednog ili više rezidenata trećih zemalja koji se ne mogu pozivati na slobodu poslovnog nastana?

b) U slučaju da je odgovor na prethodno pitanje negativan, treba li tu usklađenost ispitati u odnosu na članak 63. UFEU-a?

4. Treba li gore navedene odredbe tumačiti na način da im je protivno nacionalno zakonodavstvo koje bi isključilo mogućnost da se oslobađanje od poreza po odbitku primjenjuje za dividende koje plaća društvo u jednoj državi članici društvu u drugoj državi članici, ako su te dividende isplaćene pravnoj osobi koju izravno ili neizravno kontrolira jedan ili više rezidenata država koje nisu članice Europske unije, osim ako ta pravna osoba dokaže da primjenjivanje izuzeća nije glavna svrha ili jedna od glavnih svrha vlasništva lanca?"

O prethodnim pitanjima

14 Svojim pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li, s jedne strane, članak 1. stavak 2. Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima i, s druge strane, članak 49. ili članak 63. UFEU-a tumačiti na način da im se protivi nacionalni porezni propis kao što je onaj o kojem je riječ u glavnom postupku, koji odobravanje porezne pogodnosti predviđene u članku 5. stavku 1. te direktive – to jest izuzeće od poreza po odbitku za dobiti koje raspodjeljuje društvo kći rezident društvu majci nerezidentu, kada je matično društvo pod izravnom ili neizravnom kontrolom jednog ili više rezidenata trećih zemalja – uvjetuje time da ono dokaže da primjenjivanje izuzeća nije glavna svrha ili jedna od glavnih svrha vlasništva lanca.

Primjenjivost odredaba Ugovora

15 Budući da se postavljena pitanja odnose i na odredbe Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima i na one Ugovora te da, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, svaku nacionalnu mjeru iz područja u kojem je provedeno iscrpno usklađivanje na razini Unije valja ocjenjivati u svjetlu odredaba te mjere usklađivanja, a ne s obzirom na odredbe primarnog prava (presuda od 8. ožujka 2017., Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, t. 19. i navedena sudska praksa), najprije je potrebno utvrditi je li člankom 1. stavkom 2. Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima provedeno takvo usklađivanje.

16 S tim u vezi valja navesti da iz teksta te odredbe jasno proizlazi da to nije slučaj.

17 Naime, članak 1. stavak 2. Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima državama članicama samo priznaje ovlast da primijene nacionalne odredbe ili odredbe temeljene na ugovoru potrebne da se izbjegnu utaje i zlouporabe. Iz toga slijedi da se takve odredbe stoga mogu ocijeniti s obzirom na primarno pravo Unije.

18 Iz prethodno navedenog proizlazi da se nacionalni propis kao što je onaj o kojem je riječ u glavnom postupku, donesen radi provedbe članka 1. stavka 2. Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima, može ocijeniti ne samo s obzirom na odredbe te direktive nego i s obzirom na relevantne odredbe primarnog prava.

Članak 1. stavak 2. Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima

19 Uvodno valja navesti da nije sporno, s jedne strane, da se na društva o kojima je riječ u glavnom postupku primjenjuje Direktiva o matičnim društvima i društvima kćerima i, s druge strane, da raspodijeljene dobiti o kojima je riječ u glavnom postupku ulaze u područje primjene

¶lanka 5. stavka 1. te direktive.

20 Cilj Direktive o mati¶nim društva i društva k¶erima, kao što to proizlazi iz njezine tre¶e uvodne izjave, jest uvo¶enjem zajedni¶kog sustava oporezivanja otkloniti nepovoljnost suradnje izme¶u društava razli¶itih država ¶lanica u odnosu na suradnju izme¶u društava iste države ¶lanice te olakšati zajedni¶ko povezivanje društava na razini Unije. Tom se direktivom tako¶er namjerava osigurati neutralnost na fiskalnom planu raspodjele dobiti društva sa sjedištem u državi ¶lanici društvu majci sa sjedištem u drugoj državi ¶lanici (presuda od 8. ožujka 2017., Wereldhave Belgium i dr., C-448/15, EU:C:2017:180, t. 25. i navedena sudska praksa).

21 U tu svrhu, peta uvodna izjava odre¶uje da je, kako bi se osigurala porezna neutralnost, potrebno da dobiti koje društvo k¶i raspodjeljuje svojem mati¶nom društvu budu izuzete od pla¶anja poreza po odbitku.

22 Na tom temelju, kako bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje, ¶lanak 5. stavak 1. te iste direktive postavlja na¶elo zabrane poreza po odbitku za dobiti koje je društvo k¶i sa sjedištem u državi ¶lanici raspodijelilo svojem mati¶nom društvu sa sjedištem u drugoj državi ¶lanici (vidjeti u tom smislu presude od 17. listopada 1996., Denkavit i dr., C-283/94, C-291/94 i C-292/94, EU:C:1996:387, t. 22. i od 25. rujna 2003., Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, t. 83.).

23 Zabranjuju¶i državama ¶lanicama da nametnu porez po odbitku na dobiti koje društvo k¶i rezident raspodjeljuje svojem mati¶nom društvu nerezidentu, ¶lanak 5. stavak 1. Direktive o mati¶nim društva i društva k¶erima ograni¶ava nadležnost država ¶lanica u pogledu oporezivanja dobiti koje raspodjeljuju društva sa sjedištem na njihovu podru¶ju društva sa sjedištem u drugoj državi ¶lanici (vidjeti u tom smislu presudu od 1. listopada 2009., Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, t. 38.).

24 Države ¶lanice, prema tome, ne mogu jednostrano uvesti mjere ograni¶avanja i pravo na izuze¶e od poreza po odbitku predvi¶eno u navedenom ¶lanku 5. stavku 1. u¶initi ovisnim o razli¶itim uvjetima (vidjeti u tom smislu rješenje od 4. lipnja 2009., KBC Bank i Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 i C-499/07, EU:C:2009:339, t. 38. i navedenu sudsku praksu).

25 Me¶utim, ¶lanak 1. stavak 2. Direktive o mati¶nim društva i društva k¶erima propisuje da ona ne isklju¶uje primjenu nacionalnih ili odredaba temeljenih na ugovoru potrebnih za izbjegavanje utaja i zlouporaba.

26 Kao što je to nezavisna odvjetnica navela u to¶kama 24. i 25. svojeg mišljenja, iako ¶lanak 1. stavak 2. Direktive o mati¶nim društva i društva k¶erima odražava op¶e na¶elo prava Unije prema kojem se nitko s namjerom zlouporabe i prijevarno ne može koristiti pravima predvi¶enima pravnim poretkom Unije, ipak ga treba usko tuma¶iti jer ¶ini odstupanje od poreznih pravila utvr¶enih tom direktivom (vidjeti u tom smislu presudu od 25. rujna 2003., Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, t. 86.).

27 Stoga se ovlast dodijeljenu državama ¶lanicama ¶lankom 1. stavkom 2. Direktive o mati¶nim društva i društva k¶erima – da u podru¶ju koje je njome ure¶eno primijene nacionalne odredbe i odredbe temeljene na ugovoru za izbjegavanje utaja i zlouporaba – ne može tuma¶iti na na¶in koji prekora¶uje same izraze te odredbe (vidjeti u tom smislu presudu od 25. rujna 2003., Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, t. 86.).

28 S tim u vezi valja istaknuti da iz teksta te odredbe proizlazi da ona dopušta samo primjenu nacionalnih odredaba ili odredaba temeljenih na ugovoru „koje su potrebne” u tu svrhu.

29 Stoga se postavlja pitanje ispunjava li nacionalni porezni propis kao što je onaj o kojem je

rije? u glavnom postupku taj zahtjev potrebe.

30 U tom kontekstu valja podsjetiti da, kako bi se smatralo da je cilj nacionalnog propisa izbjegavanje utaja i zlouporaba, njegov poseban cilj mora biti sprežavanje postupanja koja se sastoje od stvaranja potpuno umjetnih konstrukcija bez ikakve veze s ekonomskom stvarnoš?u ?iji je cilj neopravdano se koristiti poreznom pogodnoš?u (vidjeti u tom smislu presude od 12. rujna 2006., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, t 55. i od 5. srpnja 2012., SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, t. 40.).

31 Stoga op?a predmnjeva o utaji i zlouporabi ne može opravdati ni poreznu mjeru koja ugrožava ciljeve neke direktive ni poreznu mjeru koja ugrožava izvršavanje temeljne slobode zajam?ene Ugovorom (presude od 26. rujna 2000., Komisija/Belgija, C-478/98, EU:C:2000:497, t. 45. i navedena sudska praksa i od 5. srpnja 2012., SIAT, C-318/10, EU:C:2012:4153, t. 38.).

32 Radi provjere je li cilj nekog postupka utaja ili zlouporaba, nadležna nacionalna tijela ne mogu se zadovoljiti primjenom op?ih unaprijed odre?enih kriterija, ve? moraju izvršiti pojedina?nu ocjenu cjelokupnog predmetnog postupka. Uvo?enje op?e porezne mjere koja automatski isklju?uje odre?ene kategorije postupaka poreznih obveznika od porezne pogodnosti a da porezna uprava ne mora pružiti ni najmanji dokaz ili indiciju utaje ili zlouporabe prekora?uje ono što je nužno za izbjegavanje takve utaje ili zlouporabe (vidjeti u tom smislu presudu od 8. ožujka 2017., Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, t. 55. i 56.).

33 U ovom slu?aju valja utvrditi da propis o kojem je rije? u glavnom postupku nema posebni cilj isklju?iti od korištenja poreznom pogodnoš?u potpuno umjetne konstrukcije ?iji je cilj neopravdano se koristiti tom pogodnoš?u, nego se op?enito odnosi na svaku situaciju u kojoj mati?no društvo koje izravno ili neizravno kontroliraju rezidenti tre?ih zemalja iz bilo kojeg razloga ima sjedište izvan Francuske.

34 Me?utim, kao što je to istaknula nezavisna odvjetnica u to?kama 27. i 28. svojeg mišljenja, sama okolnost da društvo rezident u Uniji izravno ili neizravno kontroliraju rezidenti tre?ih zemalja ne podrazumijeva sama po sebi postojanje potpuno umjetne konstrukcije bez ikakve veze s ekonomskom stvarnoš?u stvorene samo s ciljem neopravdanog korištenja poreznom pogodnoš?u.

35 Nadalje valja navesti da se na takvo društvo u svakom slu?aju primjenjuje porezno zakonodavstvo države ?lanice na podru?ju koje ima sjedište (vidjeti u tom smislu presudu od 12. prosinca 2002., Lankhorst-Hohorst, C-324/00, EU:C:2002:749, t. 37 i navedenu sudsku praksu).

36 Stoga, ?ine?i izuze?e od poreza po odbitku za dobiti koje društvo k?i rezident raspodjeljuje svojem mati?nom društvu nerezidentu ovisnim o uvjetu da to mati?no društvo dokaže da primjenjivanje izuze?a nije glavna svrha ili jedna od glavnih svrha vlasni?kog lanca a da porezna uprava ne mora pružiti ni najmanji dokaz ili indiciju utaje ili zlouporabe, propis o kojem je rije? u glavnom postupku uvodi op?u predmnjevu o utaji i zlouporabi te ugrožava cilj koji slijedi Direktiva o mati?nim društvima i društvima k?erima, to jest sprežavanje dvostrukog oporezivanja dobiti koje društvo k?i raspodjeljuje svojem mati?nom društvu.

37 Tom tuma?enju ne proturje?i okolnost da predmetno mati?no društvo izravno ili neizravno kontrolira jedan ili više rezidenata tre?ih zemalja. S tim u vezi, dovoljno je utvrditi da ni iz jedne odredbe Direktive o mati?nim društvima i društvima k?erima ne proizlazi da podrijetlo dioni?ara društava koja imaju sjedište u Uniji ima utjecaj na prava tih društava da se pozivaju na porezne pogodnosti predvi?ene tom direktivom.

38 S obzirom na prethodna razmatranja, valja utvrditi da ?lanak 1. stavak 2. Direktive o mati?nim društvima i društvima k?erima treba tuma?iti na na?in da mu se protivi nacionalni

porezni propis kao što je onaj o kojem je riječ u glavnom postupku, koji odobravanje porezne pogodnosti predviđene u članku 5. stavku 1. te direktive – to jest izuzeće od poreza po odbitku za dobiti koje raspodjeljuje društvo kćer rezident društvu majci nerezidentu, kada je matično društvo pod izravnom ili neizravnom kontrolom jednog ili više rezidenata trećih zemalja – uvjetuje time da ono dokaže da primjenjivanje izuzeća nije glavna svrha ili jedna od glavnih svrha vlasništva lanca.

Primjenjiva sloboda

39 Iz sudske prakse Suda proizlazi da porezni tretman dividendi može biti obuhvaćen i slobodom poslovnog nastana i slobodnim kretanjem kapitala (presuda od 15. rujna 2011., Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, t. 30. i navedena sudska praksa).

40 U pogledu pitanja je li nacionalni propis obuhvaćen jednom ili drugom slobodom kretanja valja uzeti u obzir svrhu propisa o kojem je riječ (presuda od 15. rujna 2011., Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, t. 31. i navedena sudska praksa).

41 S tim u vezi Sud je već smatrao da se na nacionalni propis koji se primjenjuje samo na udjele koji omogućuju izvršavanje odlučujućeg utjecaja na odluke nekog trgovačkog društva ili određivanje njegovih djelatnosti primjenjuju odredbe Ugovora o slobodi poslovnog nastana. S druge strane, nacionalne odredbe koje se primjenjuju na udjele koji su izvršeni samo s namjerom da se ostvari financijsko ulaganje, bez namjere utjecanja na upravu i kontrole poduzetnika, valja ispitati isključivo s obzirom na slobodu kretanja kapitala (presuda od 15. rujna 2011., Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, t. 32. i navedena sudska praksa).

42 U ovom slučaju iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da se nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku primjenjivao tijekom 2005. i 2006. na društva koja su imala barem 20 % udjela u kapitalu svojih društava kćeri. S druge strane, ta odluka ne sadržava informacije o svrsi tog propisa.

43 Kao što je to nezavisna odvjetnica navela u točki 42. svojeg mišljenja, takav udio ne znači nužno da društvo koje ga drži izvršava odlučujući utjecaj na odluke društva koje raspodjeljuje dividende (vidjeti u tom smislu presudu od 13. travnja 2000., Baars, C-251/98, EU:C:2000:205, t. 20.).

44 U tim okolnostima valja uzeti u obzir činjenične elemente slučaja kako bi se odredilo je li situacija na koju se odnosi glavni postupak obuhvaćena jednom ili drugom slobodom kretanja (vidjeti u tom smislu presudu od 13. studenoga 2012., Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, t. 93. i 94.).

45 Kad je riječ o činjenicama u glavnom postupku, iz spisa koji je dostavljen Sudu proizlazi da je Enka u vrijeme činjeničnog stanja držala cjelokupni kapital svojeg francuskog društva kćeri, Euro Stockagea.

46 Stoga valja utvrditi da takav udio daje tom prvom društvu odlučujući utjecaj na odluke tog drugog društva, omogućujući mu da odredi njegove djelatnosti. Prema tome, nacionalne odredbe primjenjive na te udjele moraju se ispitati s obzirom na slobodu poslovnog nastana.

47 U tom kontekstu važno je navesti da, suprotno onomu što ističe francuska vlada, okolnost da matično društvo rezident u državi članici koja nije Francuska Republika izravno ili neizravno kontrolira jedan ili više rezidenata trećih zemalja ne lišava to društvo prava da se poziva na tu slobodu.

48 Naime, Sud je već presudio da ni iz jedne odredbe prava Unije ne proizlazi da podrijetlo

fizičkih ili pravnih osoba, dioničara društava koja imaju sjedište u Uniji, ima bilo kakav utjecaj na to pravo jer se status trgovačkog društva Unije, sukladno članku 54. UFEU-a, određuje na temelju sjedišta i pravnog poretka koji se primjenjuje na to društvo, a ne na temelju državljanstva njegovih dioničara (presuda od 1. travnja 2014., *Felixstowe Dock and Railway Company i dr.*, C-80/12, EU:C:2014:200, t. 40.).

49 U glavnom postupku nesporno je da predmetno matično društvo ima sjedište u Uniji. Stoga se ono može pozivati na slobodu poslovnog nastana.

50 Ta se ocjena ne može dovesti u pitanje zaključcima iz točaka 99. i 100. presude od 13. ožujka 2007., *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161), s obzirom na to da – za razliku od situacije o kojoj je riječ u predmetu koji je doveo do te presude – u glavnom postupku matično društvo ima kontrolu nad svojim društvom kćeri.

51 S obzirom na prethodno izneseno, na postavljena pitanja valja odgovoriti s obzirom na slobodu poslovnog nastana.

Sloboda poslovnog nastana

52 Sloboda poslovnog nastana, koju članak 49. UFEU-a priznaje državljanima Unije, uključuje pravo pokretanja i obavljanja djelatnosti u svojstvu samozaposlenih osoba te pravo osnivanja i upravljanja poduzećima sukladno istim uvjetima koje zakonodavstvo države članice poslovnog nastana utvrđuje za svoje državljane. Ona, u skladu s člankom 54. UFEU-a, trgovačkim društvima osnovanima sukladno pravu neke države članice, a koje se registrirano sjedište, središnja uprava ili glavno mjesto poslovanja nalazi unutar Unije, priznaje pravo da svoju djelatnost u drugoj državi članici obavljaju putem društava kćeri, zastupništava ili podružnica (presuda od 17. srpnja 2014., *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 17. i navedena sudska praksa).

53 Kad je riječ o postupanju u državi članici domaćinu, iz sudske prakse Suda proizlazi da se – s obzirom na to da druga rečenica prvog podstavka članka 49. UFEU-a gospodarskim subjektima izričito daje mogućnost da za obavljanje svojih djelatnosti u drugoj državi članici slobodno odaberu primjeren pravni oblik – taj slobodni odabir ne smije ograničiti diskriminirajućim poreznim odredbama (presuda od 17. svibnja 2017., X, C 68/15, EU:C:2017:379, t. 40. i navedena sudska praksa).

54 Nadalje, kao ograničenja slobode poslovnog nastana treba smatrati sve mjere koje zabranjuju ostvarivanje te slobode ili ga ometaju ili čine manje privlačnim (presuda od 8. ožujka 2017., *Euro Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, t. 59. i navedena sudska praksa).

55 Iz spisa dostavljenog Sudu proizlazi da je samo kada društvo kćer rezident raspodjeljuje dobiti matičnom društvu nerezidentu, a koje izravno ili neizravno kontrolira jedan ili više rezidenata trećih zemalja, primjena izuzeća od poreza po odbitku podložna uvjetu da to društvo dokaže da primjenjivanje izuzeća nije glavna svrha ili jedna od glavnih svrha vlasničkog lanca. S druge strane, kada takvo društvo kćer raspodjeljuje dividende matičnom društvu rezidentu koje također izravno ili neizravno kontrolira jedan ili više rezidenata trećih zemalja, na to matično društvo rezidenta može se primijeniti to izuzeće a da nije podložno tom uvjetu.

56 Takva razlika u postupanju može odvratiti matično društvo nerezidenta od toga da u Francuskoj obavlja djelatnost preko svojeg društva kćeri sa sjedištem u toj državi članici i stoga čini prepreku slobodi poslovnog nastana.

57 Takva prepreka dopuštena je samo ako se odnosi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili ako je opravdana nekim važnim razlogom u općem interesu. U potonjem je slučaju,

nadalje, bitno da prepreka bude prikladna za osiguranje ostvarenja zadanog cilja i da ne prekoračuje ono što je nužno za njegovo postizanje (presuda od 17. prosinca 2015., Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829 t. 26. i 29. i navedena sudska praksa).

58 Kad je riječ o usporedivosti situacija društva rezidenta i društva nerezidenta kojima se isplaćuju dividende društva koje rezidenta, važno je navesti da je cilj izuzeća od poreza po odbitku za dobiti koje društvo koje raspodjeljuje svojem matičnom društvu, kao što je to navedeno u točki 22. ove presude, izbjegavanje dvostrukog oporezivanja ili lančanog oporezivanja tih dobiti.

59 Iako je Sud u pogledu mjera koje država članica predviđa za sprežavanje ili ublažavanje lančanog oporezivanja dobiti koje raspodjeljuje društvo rezident smatrao da se dioničari rezidenti koji su korisnici dividendi ne nalaze nužno u situaciji usporedivoj s onom dioničara rezidenata druge države članice koji su korisnici dividendi, on je također naveo da je – s obzirom na to da država članica izvršava svoju poreznu ovlast ne samo nad prihodom dioničara rezidenata nego i nad prihodom dioničara nerezidenata – za dividende koje im isplaćuje društvo rezident situacija dioničara nerezidenata slična onoj dioničara rezidenata (presuda od 14. prosinca 2006., Denkavit Internationaal i Denkavit France, C-170/05, EU:C:2006:783, t. 34. i 35. i navedena sudska praksa).

60 U glavnom predmetu, s obzirom na to da je Francuska Republika odabrala izvršavati svoju poreznu ovlast nad dobitima koje društvo koje rezident raspodjeljuje matičnom društvu nerezidentu, valja smatrati da se to matično društvo nerezident nalazi u situaciji usporedivoj s onom matičnog društva rezidenta.

61 Kad je riječ o opravdanju i proporcionalnosti prepreke, Francuska Republika ističe da je ona opravdana i ciljem borbe protiv utaje i izbjegavanja poreza i ciljem ožuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica.

62 Konkretno, ta država članica tvrdi da je cilj nacionalnog propisa o kojem je riječ u glavnom postupku sprežavanje prakse takozvanog *treaty shoppinga*, koja se sastoji u razradi konstrukcija kojima društva sa sjedištem u trećim zemljama zaobilaze primjenu stope poreza po odbitku za dividende domaćeg izvora predviđene francuskim pravom ili ugovorom sklopljenim između treće zemlje i Francuske Republike, kako bi se na njih, izuzećem od poreza po odbitku, između država članica, koje je predviđeno Direktivom o matičnim društvima i društvima koje imaju, primijenila niža porezna stopa predviđena ugovorom između druge države članice i te iste treće zemlje.

63 S tim u vezi valja istaknuti, s jedne strane, da su cilj borbe protiv porezne utaje i izbjegavanja poreza i cilj ožuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica povezani (presuda od 17. prosinca 2015., Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, t. 47. i navedena sudska praksa) i, s druge strane, da, zato što žine važne razloge u općem interesu, mogu opravdati prepreku slobodama kretanja zajamčenih Ugovorom (presuda od 8. ožujka 2017., Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, t. 65. i navedena sudska praksa).

64 Međutim, važno je utvrditi da cilj borbe protiv utaje i izbjegavanja poreza, bilo da se navodi na temelju članka 1. stavka 2. Direktive o matičnim društvima i društvima koje imaju ili kao opravdanje prepreke primarnog prava, ima isti doseg. Stoga se zaključci navedeni u točkama 30. do 36. ove presude primjenjuju i u pogledu te slobode.

65 Prema tome, cilj borbe protiv utaje i izbjegavanja poreza koji navodi Francuska Republika u glavnom postupku ne može opravdati prepreku slobodi poslovnog nastana.

66 S obzirom na prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti tako da članak 1. stavak 2. Direktive o matičnim društvima i društvima koje imaju, s jedne strane, i članak 49. UFEU-

a, s druge strane, treba tumačiti na način da im se protivi nacionalni porezni propis kao što je onaj o kojem je riječ u glavnom postupku, koji odobravanje porezne pogodnosti predviđene u članku 5. stavku 1. te direktive – to jest izuzeće od poreza po odbitku za dobiti koje raspodjeljuje društvo kći rezident matičnom društvu majci, kada je matično društvo pod izravnom ili neizravnom kontrolom jednog ili više rezidenata trećih zemalja – uvjetuje time da ono dokaže da primjenjivanje izuzeća nije glavna svrha ili jedna od glavnih svrha vlasništva lanca.

Troškovi

67 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 (šesto vijeće) odlučuje:

Članak 1. stavak 2. Direktive Vijeća 90/435/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri različitih država članica, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2003/123/EZ od 22. prosinca 2003., s jedne strane, i članak 49. UFEU-a, s druge strane, treba tumačiti na način da im se protivi nacionalni porezni propis kao što je onaj o kojem je riječ u glavnom postupku, koji odobravanje porezne pogodnosti predviđene u članku 5. stavku 1. te direktive – to jest izuzeće od poreza po odbitku za dobiti koje raspodjeljuje društvo kći rezident društvu majci nerezidentu, kada je matično društvo pod izravnom ili neizravnom kontrolom jednog ili više rezidenata trećih zemalja – uvjetuje time da ono dokaže da primjenjivanje izuzeća nije glavna svrha ili jedna od glavnih svrha vlasništva lanca.

Potpisi

* Jezik postupka: francuski