

Predmet C-556/20

Zahtjev za prethodnu odluku

Datum podnošenja:

23. listopada 2020.

Sud koji je uputio zahtjev:

Conseil d'État (Francuska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

23. listopada 2020.

Tužitelji:

Schneider Electric SA i dr.

Tuženici:

Premier ministre

Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance

[omissis]

Uzimajući u obzir sljedeći postupak:

[omissis] [tužitelji] [omissis] od Conseila d'État (Državno vijeće) zahtijevaju da:

1. poništi, zbog prekoračenja ovlasti, administrativne primjedbe objavljene 1. studenoga 1995. u osnovnoj dokumentaciji [omissis];
2. poništi, zbog prekoračenja ovlasti, administrativne primjedbe [omissis] objavljene 30. ožujka 2001. u bulletinu officiel des impôts (Službeni porezni glasnik) br. 62;

[omissis]

Društva tužitelji tvrde da se u pobijanim primjedbama ponavljaju odredbe kojima se uvodi porez po odbitku iz članka 223.e code général des impôts (Opći porezni zakonik), koje nisu u skladu s odredbama članka 4. Direktive 90/435/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na **[orig. str. 2.]** matična društva i društva kćeri iz različitih država članica, s obzirom na to

da porez po odbitku ima prirodu porezne mjere koju propisuje država članica matičnog društva kojom se predviđa ubiranje poreza kada matično društvo raspodjeljuje dividende i čiju poreznu osnovicu čine iznosi raspodijeljenih dividendi, uključujući one koje potječu od nerezidentnih društava kćeri tog društva.

[*omissis*] Ministre de l'économie, des finances et de la relance (ministar gospodarstva, financija i oporavka) zahtjeva odbijanje tužbe [zbog nedopuštenosti i neosnovanosti].

[*omissis*]

[Tužitelji traže postavljanje prioritnog pitanja ustavnosti koje se u biti odnosi na načelo jednakosti]

[*omissis*]

[*omissis*] **[orig. str. 3.]**

[*omissis*]

[Jedan od tužitelja] [*omissis*] tvrdi da se u pobijanim primjedbama ponavljaju odredbe kojima se uvodi porez po odbitku iz članka 223.e Općeg poreznog zakonika, koje nisu u skladu s:

- odredbama članka 4. Direktive 90/435/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica, s obzirom na to da porez po odbitku ima prirodu porezne mjere koju propisuje država članica matičnog društva kojom se predviđa ubiranje poreza kada matično društvo raspodjeljuje dividende i čiju poreznu osnovicu čine iznosi raspodijeljenih dividendi, uključujući one koje potječu od nerezidentnih društava kćeri tog društva;

[*omissis*]

[*omissis*] **[orig. str. 4.]** [*omissis*]

Uzimajući u obzir:

[*omissis*]

- Ugovor o funkcioniranju Europske unije;
- Direktivu Vijeća 90/435/EEZ od 23. srpnja 1990.;
- presudu Suda Europske unije od 12. veljače 2009., Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82;

- presude Suda Europske unije od 15. rujna 2011., Accor, C-310/09, EU:C:2011:581 i od 4. listopada 2018., Komisija/Francuska (Porez po odbitku), C-416/17, EU:C:2018:811;
- presude Suda Europske unije od 17. svibnja 2017., X, C- 68/15, EU:C:2017:379 i AFEP i dr., C-365/16, EU:C:2017:378;

[omissis]

Uzimajući u obzir sljedeće:

[omissis] **[orig. str. 5.]** [omissis] [spajanje različitih tužbi]

Prigovor nedopuštenosti koji je istaknuo ministar:

[omissis]

[omissis] [prihvatanje prigovora nedopuštenosti u pogledu jednog tužitelja, odbijanje u odnosu na ostale] **[orig. str. 6.]**

Tumačenje odredbi članka 223.e Općeg poreznog zakonika:

6. U verziji koja se primjenjivala od 1. studenoga 1995. do 21. ožujka 2001., članak 158.a Općeg poreznog zakonika predviđa da osobe koje primaju dividende koje raspodjeljuju francuska društva raspolažu u tu svrhu prihodom koji čine iznosi koje te osobe primaju od društva i kredit poreza u obliku kredita u Državnoj riznici. Osim toga, članak 216. istog zakonika predviđa da „*neto dobit od udjela kapitala, na temelju koje se primjenjuje porezni sustav matičnih društava i obuhvaćena člankom 145., koju matično društvo prima tijekom poreznog razdoblja, može se odbiti od ukupne neto dobiti tog društva [...]*”. K tomu, u skladu s člankom 223.e stavkom 1. prvom alinejom tog zakonika, u verziji koja proizlazi iz članka 98. loi du 30 décembre 1991 de finances pour 1992 (Zakon od 30. prosinca 1991. o financijama za 1992.): „[...] [k]ada se prihodi koje isplaćuje neko društvo naplaćuju od iznosa na temelju kojih ono ne podliježe porezu na dobit po uobičajenoj stopi [...], to društvo dužno je platiti porez po odbitku jednak pozitivnom poreznom saldu izračunatom pod uvjetima predviđenima u članku 158.a i povezan s tim raspodjelama. Porez po odbitku duguje se bez obzira na to o kojim subjektima koji primaju dividende je riječ”. Naposljetku, u skladu s člankom 146. stavkom 2. tog zakonika, prije nego što je stavljen izvan snage člankom 93. Zakona od 30. prosinca 2003. o financijama za 2004.„: „[k]ada isplate koje izvršava matično društvo dovode do primjene poreza po odbitku predviđenog u članku 223.e, taj se porez po odbitku, prema potrebi, umanjuje za iznos poreznih odbitaka koji su povezani s приходima od udjela [...], ostvarenima u poreznim razdobljima koja su završila prije najviše pet godina.”
7. U presudi od 15. rujna 2011., Accor (C- 310/09, EU:C:2011:581), Sud Europske unije odlučio je da se „člancima 49. i 63. Ugovora o funkcioniranju Europske unije protivi zakonodavstvo države članice čiji je cilj sprečavanje dvostrukog

gospodarskog oporezivanja dividendi koje matičnom društvu omogućuje da u porez po odbitku, koji duguje prilikom preraspodjele svojim dioničarima dividendi koje su isplatila njegova društva kćeri, uračuna kredit poreza povezan s raspodjelom tih dividendi, ako one potječu od društva kćeri sa sjedištem u toj državi članici, ali tu mogućnost ne nudi ako te dividende potječu od društva kćeri sa sjedištem u drugoj državi članici jer to zakonodavstvo u potonjem slučaju ne predviđa pravo na kredit poreza povezan s raspodjelom tih dividendi od strane tog društva kćeri.” Iz toga proizlazi da društvo koje prima dividende ima pravo na porezni kredit koji omogućuje da se osigura jednak porezni tretman dividendi koje potječu od društava sa sjedištem u Francuskoj i onih koje potječu od društava sa sjedištem u drugoj državi članici Europske unije.

8. U skladu s člankom 4. Direktive Vijeća 90/435/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica, u verziji koja je bila na snazi 1. studenoga 1995. i 21. ožujka 2001.: „1. *Kada matično društvo kao član svojeg društva kćeri prima raspodijeljenu dobit, država članica iz koje je matično društvo, osim kada je društvo kći likvidirano: / - suzdržava se od oporezivanja takvih dobiti; / - ili oporezuje takve dobiti, pri čemu ovlašćuje to društvo da odbije od iznosa svojih poreza dio poreza na dobit pravnih osoba koji je isplatilo društvo kći za dobit koju je ono raspodijelilo i, po potrebi, iznos poreza po odbitku koji je država članica odredila društvu kćeri u skladu s odredbama kojima se odstupa od članka 5., do granice iznosa odgovarajućeg nacionalnog poreza. / 2. Međutim, svaka država članica zadržava mogućnost određivanja da se troškovi koji se odnose na udio kapitala u društvu kćeri i gubici koji proizlaze iz raspodjele dobiti društva kćeri ne odbijaju od oporezive dobiti matičnog društva. [orig. str. 7.] Kada su u takvom slučaju troškovi upravljanja koji se odnose na udio kapitala određeni kao jedinstvena stopa, određeni iznos ne smije prelaziti 5 % dobiti koju raspodjeljuje društvo kći. [...]*” [neslužbeni prijevod]
9. Tim se odredbama, kako su pojašnjene u sudskoj praksi Suda Europske unije, osobito u presudi od 25. rujna 2003., *Océ van der Grinten* (C-58/01, EU:C:2003:495), nastoji izbjeći da se dobit koju rezidentnom matičnom društvu raspodjeljuje nerezidentno društvo kći prvo oporezuje kao dobit društva kćeri u državi u kojoj je rezident, a zatim kao dobit matičnog društva u državi u kojoj je rezident. U tu svrhu, te odredbe ostavljaju državama članicama izbor između dva sustava, odnosno sustava izuzeća i sustava uračunavanja. Međutim, države članice zadržavaju mogućnost određivanja da se troškovi koji se odnose na udjele kapitala i gubici koji proizlaze iz raspodjele dobiti društva kćeri ne odbijaju od oporezive dobiti matičnog društva. Iz te odredbe također proizlazi da, kada su u tom slučaju troškovi upravljanja koji se odnose na udjele kapitala utvrđeni paušalno, takav iznos ne smije prelaziti 5 % dobiti koju raspodjeljuje društvo kći.
10. Izbor između sustava izuzeća i sustava uračunavanja ne dovodi nužno do istog rezultata kod društva koje prima dividende. Iz sudske prakse Suda Europske unije, osobito iz presude od 12. veljače 2009., *Cobelfret* (C-138/07, EU:C:2009:82), proizlazi da se država članica, koja je prilikom prenošenja direktive odabrala

jedan od alternativnih sustava koji se njome predviđaju, ne može pozvati na učinke ili ograničenja koji bi mogli proizlaziti iz provedbe drugog sustava. Što se tiče poreznog tretmana dobiti koje ulaze u područje primjene Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima, u člancima 145. i 216. Općeg poreznog zakonika odabran je sustav izuzeća, podložno oporezivanju udjela u troškovima i ostalim pristojbama paušalno utvrđenom u visini od 5 %, što predstavlja troškove i pristojbe koje snosi matično društvo te se odnosi na njegov udio u kapitalu društva kćeri koje je raspodijelilo dobit. Stoga se ta dobit izuzima od oporezivanja u visini od 95 %.

11. Nadalje, iz sudske prakse Suda Europske unije, konkretno iz njegovih presuda od 17. svibnja 2017., X (C- 68/15, EU:C:2017:379) i AFEP i dr. (C-365/16, EU:C:2017:378) proizlazi da je, u smislu članka 5. i 6. te članka 7. stavka 1. Direktive Vijeća 90/435/EEZ od 23. srpnja 1990., porez po odbitku oporezivanje čiji je oporezivi događaj isplata dividendi ili drugog prihoda od vrijednosnih papira čija je osnovica prihod od tih vrijednosnih papira i čiji je porezni obveznik imatelj tih vrijednosnih papira. Stoga – kao što se slažu i stranke – porez po odbitku koji duguje samo društvo koje provodi preraspodjelu nije takav porez po odbitku. Suprotno tomu, iz istih presuda proizlazi da se člankom 4. Direktive Vijeća 90/435/EEZ od 23. srpnja 1990., time što se njime predviđa da se država članica matičnog poduzeća „suzdržava od oporezivanja takvih dobiti”, zabranjuje državama članicama da oporezuju matično društvo u pogledu dobiti koju mu je raspodijelilo njegovo društvo kći, a da se pritom ne razlikuje je li oporeziv događaj prema kojem se oporezuje matično društvo primitak te dobiti ili njezina preraspodjela. Iz toga slijedi da porez po odbitku iz članka 223.e Općeg poreznog zakonika može biti obuhvaćen područjem primjene tih odredbi.
12. Oporezivanje te dobiti koje u odnosu na to društvo provodi država članica matičnog društva prilikom njezine preraspodjele, koje ima za učinak podvrgavanje navedene dobiti oporezivanju koje zapravo prelazi najvišu vrijednost od 5 % predviđenu člankom 4. stavkom 2. Direktive, dovelo bi do dvostrukog oporezivanja na razini tog društva, koje je zabranjeno tom direktivom. Iz toga je Sud, u prethodno navedenim presudama, zaključio da **[orig. str. 8.]** odredbe članka 4. stavka 1. točke (a) Direktive Vijeća 2011/96/EU od 30. studenoga 2011. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica, u kojima se preuzima sadržaj odredbi članka 4. stavka 1. prve alineje Direktive Vijeća 90/435/EEZ od 23. srpnja 1990., treba tumačiti na način da im se protivi „porezna mjera koju propisuje država članica matičnog društva kojom je predviđeno ubiranje poreza kada matično društvo raspodjeljuje dividende a čiju poreznu osnovicu čine iznosi raspodijeljenih dividendi, uključujući one koje proizlaze od društava kćeri nerezidenata tog društva”.
13. Međutim u skladu s člankom 7. stavkom 2. Direktive Vijeća 90/435/EEZ od 23. srpnja 1990: „Ova Direktiva ne utječe na nacionalne odredbe ili odredbe na temelju sporazuma, koje su namijenjene uklanjanju ili smanjenju dvostrukog gospodarskog oporezivanja dividenda, posebno ne na odredbe koje se odnose na

plaćanje odbitaka već plaćenog poreza primateljima dividenda.” [neslužbeni prijevod] Iz tih odredbi, koje su pojašnjene u sudskoj praksi Suda Europske unije, osobito u presudama od 25. rujna 2003., *Océ van der Grinten* (C-58/01, EU:C:2003:495) i od 24. lipnja 2010., *P. Ferrero e C. i General Beverage Europe* (C-338/08 i C-339/08, EU:C:2010:364), proizlazi da je porezno davanje obuhvaćeno područjem primjene tih odredbi samo ako se, s jedne strane, temelji na odredbama čiji je cilj ukinuti ili smanjiti dvostruko gospodarsko oporezivanje dividendi i ako, s druge strane, njegova primjena nije prepreka cilju koji se želi postići Direktivom.

14. Porez po odbitku, kako je proizlazio iz članka 223.e Općeg poreznog zakonika prije njegova ukidanja Zakonom od 30. prosinca 2003. o financijama za 2004., duguje se u slučaju raspodjele dobiti koja dovodi do dodjele kredita poreza, kada ta dobit ne podliježe porezu na dobit po općoj poreznoj stopi. To je porezno davanje stoga jedan od sastavnih elemenata mehanizma za uklanjanje dvostrukog gospodarskog oporezivanja raspodijeljenih prihoda, kojim se nastoji spriječiti to da porezni kredit povezan s tim prihodom postane neopravdan s obzirom na porezno opterećenje koje društvo koje raspodjeljuje dobit snosi na dobit koja je raspodijeljena te time izbjeci da dodjela tog poreznog kredita predstavlja neočekivanu korist za primatelje dividendi. Uzimajući u obzir osobito pravo na porezni kredit koji se može pripisati porezu po odbitku, koje unaprijed ima svako društvo koje prima dividende u uvjetima i iz razloga koji se navode u točki 7., čini se da primjena tog odbitka nije prepreka ostvarenju cilja koji se nastoji postići Direktivom.
15. Tumačenje nacionalnih odredbi i ocjena njihove usklađenosti s Direktivom od 23. srpnja 1990. ovise o odgovoru na pitanje jesu li odredbe članka 4. Direktive, osobito s obzirom na njezin članak 7. stavak 2., prepreka odredbi kao što je ona iz članka 223.e Općeg poreznog zakonika, kojom se radi pravilne provedbe mehanizma namijenjenog uklanjanju dvostrukog gospodarskog oporezivanja dividendi prilikom preraspodjele od strane matičnog društva dobiti koju su mu raspodijelila društva kćeri sa sjedištem u drugoj državi članici Europske unije predviđa porezno davanje.
16. To pitanje predstavlja ozbiljnu poteškoću u tumačenju prava Europske unije.

Prioritetno pitanje ustavnosti: [orig. str. 9.]

[omissis]

[omissis][Nije potrebno pokrenuti postupak pred Conseil constitutionnel (Ustavno vijeće, Francuska)].

Drugi tužbeni razlozi:

19. Kao prvo, budući da pitanje iz točke 15. predstavlja, kao što se to prethodno navodi, ozbiljnu poteškoću u tumačenju prava Europske unije, u skladu s

člankom 267. Ugovora o funkcioniranju Europske unije, Sudu valja uputiti zahtjev za prethodnu odluku.

[*omissis*]

[*omissis*] **[orig. str. 10.]** [*omissis*]

22. Iz prethodno navedenog proizlazi da valja prekinuti postupak u pogledu tužbenih zahtjeva sve dok Sud Europske unije ne odluči o tom prethodnom pitanju.

[*omissis*]

ODLUČUJE:

[*omissis*]

Članak 2.: Sudu Europske unije upućuje se sljedeće pitanje: jesu li odredbe članka 4. Direktive 90/435/EEZ od 23 srpnja 1990., osobito s obzirom na njezin članak 7. stavak 2., prepreka odredbi kao što je ona iz članka 223.e Općeg poreznog zakonika, kojom se radi pravilne provedbe mehanizma namijenjenog uklanjanju dvostrukog gospodarskog oporezivanja dividendi prilikom preraspodjele od strane matičnog društva dobiti koju su mu raspodijelila društva kćeri sa sjedištem u drugoj državi članici Europske unije predviđa porezno davanje?

[*omissis*]

[*omissis*] **[orig. str. 11.]** **[orig. str. 12.]**

[*omissis*]

[*omissis*]

[*omissis*] [potpisi]