



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 22. novembra 2018*

„Predhodno odločanje – Prosti pretok kapitala – Pri viru odtegnjeni davek od bruto zneska dividend, ki izvirajo iz domače države, izplačanih družbam nerezidentkam – Odlog obdavčitve dividend, izplačanih družbi rezidentki, če ta v davčnem obdobju zabeleži izgubo – Različno obravnavanje – Utemeljitev – Primerljivost – Uravnotežena porazdelitev davčne pristojnosti med državami članicami – Učinkovito pobiranje davkov – Sorazmernost – Diskriminacija“

V zadevi C-575/17,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložil Conseil d'État (državni svet, Francija) z odločbo z dne 20. septembra 2017, ki je prispela na Sodišče 28. septembra 2017, v postopku

Sofina SA,

Rebelco SA,

Sidro SA

proti

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik Sodišča v funkciji predsednika petega senata, F. Biltgen in E. Levits (poročevalec), sodnika,

generalni pravobranilec: M. Wathelet,

sodni tajnik: R. Schiano, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 25. junija 2018,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Sofina SA C. Valentin, avocat,
- za francosko vlado D. Colas, A. Alidière in E. de Moustier, agenti,
- za belgijsko vlado P. Cottin in J.-C. Halleux, agenta,

* Jezik postopka: francoščina.

- za nemško vlado T. Henze in R. Kanitz, agenta,
- za nizozemsko vlado M. K. Bulterman, M. H. S. Gijzen, J. Langer in J. M. Hoogveld, agenti,
- za švedsko vlado A. Falk, H. Shev, C. Meyer-Seitz, L. Zettergren in A. Alriksson, agentke,
- za vlado Združenega kraljestva Z. Lavery, agentka, skupaj z J. Rivettom, barrister,
- za Evropsko komisijo N. Gossement in W. Roels, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 7. avgusta 2018
izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 63 in 65 PDEU.
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbami belgijskega prava Sofina SA, Rebelco SA in Sidro SA ter ministre de l'Action et des Comptes publics (minister za javno politiko in javne račune, Francija), ker je zadnjenavedeni tem družbam zavrnil vračilo pri viru odtegnjenega davka od dividend, ki so jim bile izplačane med letoma 2008 in 2011.

Pravni okvir

Francosko pravo

- 3 Člen 38(1) code général des impôts (splošni zakonik o davkih, v nadaljevanju: CGI) določa:
„[...] [O]bdavčljivi dobiček je neto dobiček, ki se izračuna glede na rezultat celote vseh dejavnosti, ki jih opravljajo podjetja, kar med drugim vključuje odstop katerih koli sredstev med poslovanjem ali ob koncu poslovanja.“
- 4 Člen 39(1) CGI natančneje določa:
„Neto dobiček se določi po odbitku vseh stroškov [...].“
- 5 Člen 119a(2) CGI zlasti določa, da se za prihodke iz členov od 108 do 117a tega zakonika davek odtegne pri viru – njegova stopnja je določena v členu 187 navedenega zakonika – kadar so izplačani v korist oseb, ki v Franciji niso rezidenti za davčne namene ali v Franciji nimajo sedeža.
- 6 Med prihodki iz členov od 108 do 117a CGI so navedene tudi dividende.
- 7 Člen 187(1) CGI v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari, določa, da znaša stopnja pri viru odtegnjenega davka 25 %.
- 8 Člen 209(1), tretji pododstavek, CGI je v različici, ki se je uporabljala do 21. septembra 2011, natančneje določal:
„[...] [V] primeru izgube v nekem davčnem obdobju se ta izguba šteje kot breme naslednjega davčnega obdobja in se odšteje od dobička, ustvarjenega v navedenem davčnem obdobju. Če ta dobiček ne zadostuje, da bi bil mogoč odbitek v celoti, se presežek izgube prenese v naslednja davčna obdobja.“

- 9 Člen 209(1), tretji pododstavek, CGI od 21. septembra 2011 dalje določa:

„[...] [V] primeru izgube v nekem davčnem obdobju se ta izguba šteje kot breme naslednjega davčnega obdobja in se odšteje od dobička, ustvarjenega v navedenem davčnem obdobju, do zneska 1.000.000 EUR, zvišanega za 60 % zneska, ki ustreza obdavčljivemu dobičku navedenega davčnega obdobja, ki presega prvi znesek. Če ta dobiček ne zadostuje, da bi bil mogoč odbitek v celoti, se presežek izgube pod istimi pogoji prenese v naslednja davčna obdobja. Isto velja za del izgube, ki se ob uporabi prvega stavka tega pododstavka ne prizna kot odbitek.“

Francosko-belgijska konvencija

- 10 Člen 15(1) in (2) konvencije med Francijo in Belgijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja ter določitvi pravil o vzajemni upravni in pravni pomoči na področju davkov na dohodek, podpisane 10. marca 1964 v Bruslju, kakor je bila spremenjena s sporazumi z dne 15. februarja 1971, 8. februarja 1999, 12. decembra 2008 in 7. julija 2009 (v nadaljevanju: Francosko-belgijska konvencija), določa:

„1. Dividende, ki izvirajo iz države pogodbenice in ki se izplačajo rezidentu druge države pogodbenice, se obdavčijo v tej drugi državi.

2. Kljub temu je mogoče te dividende ob upoštevanju določb odstavka 3 obdavčiti tudi v državi pogodbenici, katere rezidentka je družba, ki izplača dividende, v skladu z zakonodajo te države, vendar tako določeni davek ne sme preseči:

- (a) 10 % bruto zneska dividend, če je upravičenec družba, ki ima v izključni lasti vsaj 10 % kapitala družbe, ki izplača dividende, od začetka zadnjega končanega davčnega obdobja te družbe pred izplačilom;
- (b) 15 % bruto zneska dividend v vseh drugih primerih.

Ta odstavek se ne nanaša na obdavčitev dobička družbe, ki je uporabljen za izplačilo dividend.“

- 11 Člen 19, točka A, Francosko-belgijske konvencije določa:

„Dvojnemu obdavčenju se izogne, kot sledi:

A. V Belgiji:

1. Kapitalski dobički in dividende, za katere velja ureditev iz člena 15, od (2) do (4), in za katere je bil v Franciji dejansko pri viru odtegnjen davek ter so jih prejele družbe, rezidentke Belgije, ki so zavezane plačilu davka od dohodkov pravnih oseb, so ob odtegljaju po običajni stopnji na neto znesek francoskega davka oproščene davka od dohodkov pravnih oseb pod pogoji, ki so določeni v belgijski zakonodaji.

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 12 Družbe Sofina, Rebelco in Sidro so med letoma 2008 in 2011 prejemale dividende na podlagi svoje kapitalske udeležbe v francoskih družbah.
- 13 Ob uporabi člena 119a(2) CGI v povezavi s členom 15(2) Francosko-belgijske konvencije je bil od teh dividend odtegnjen davek pri viru po stopnji 15 %.

- 14 Ker so tožeče stranke iz postopka v glavni stvari finančna obdobja od 2008 do 2011 končale z negativnim poslovnim izidom, so na francosko davčno upravo naslovile ugovore zaradi vračila davka, ki je bil odtegnjen od dividend, izplačanih v teh obdobjih.
- 15 Ti ugovori so bili zavrjeni, zato so tožeče stranke iz postopka v glavni stvari vložile tožbo pri pristojnih sodiščih, ki ne na prvi ne na pritožbeni stopnji niso ugodila njihovim zahtevkom za vračilo.
- 16 Tožeče stranke iz postopka v glavni stvari so nato vložile kasacijsko pritožbo pri predložitvenem sodišču.
- 17 Conseil d'État (državni svet, Francija) je ugotovil, prvič, da lahko uporaba pri viru odtegnjenega davka zgolj pri družbah nerezidentkah, ki poslujejo z izgubo, kadar prejmejo dividende iz udeležbe v družbah rezidentkah, zanje pomeni finančno neugodnost v primerjavi z družbami rezidentkami, ki poslujejo z izgubo. Vendar želi navedeno sodišče izvedeti, ali bi lahko taka okoliščina sama po sebi pomenila razliko v obravnavanju, pri kateri bi šlo za omejitev prostega pretoka kapitala, ki je s členom 63 PDEU načeloma prepovedana.
- 18 Drugič, če nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari pomeni tako omejitev, se Conseil d'État (državni svet) sprašuje, ali bi bilo mogoče glede na cilj te ureditve, to je zagotovitev učinkovitega pobiranja davkov, navedeno omejitev upravičiti.
- 19 Tretjič in podredno, če bi bilo treba načelo davčnega odtegljaja, ki je predmet obravnavane zadeve, dopustiti, želi navedeno sodišče na eni strani izvedeti, ali okoliščina, da je družba rezidentka, ki posluje z izgubo in preneha opravljati dejavnost, s tem dejansko oproščena obdavčitve dividend, ki jih je prejela v obdobjih, v katerih je poslovala z izgubo, lahko vpliva na preizkus tega, ali je nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari združljiva s členoma 63 in 65 PDEU.
- 20 Conseil d'État (državni svet) na drugi strani navaja, da bi tudi razlike v načinu izračuna osnove za obdavčitev dividend glede na to, ali je družba, ki jih prejme, rezidentka, lahko pomenile omejitev prostega pretoka kapitala. Ker se namreč pri viru odtegnjeni davek iz člena 119a CGI odtegne od bruto zneska dividend, se stroški, povezani s samim prejetjem dividend, odbijejo od davčne osnove za izračun davka na dividende, izplačane družbi rezidentki.
- 21 V teh okoliščinah je Conseil d'État (državni svet) prekinil odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložil ta vprašanja:
- „1. Ali je treba člena 63 in 65 [PDEU] razlagati tako, da finančna neugodnost, ki izhaja iz tega, da se za dividende, izplačane družbam nerezidentkam, ki poslujejo z izgubo, davek odtegne pri viru, medtem ko so družbe rezidentke, ki poslujejo z izgubo, od zneska prejetih dividend obdavčene šele v davčnem obdobju, ko morebiti spet ustvarijo dobiček, sama po sebi pomeni razliko v obravnavanju, pri kateri gre za omejitev prostega pretoka kapitala?
 2. Ali bi bilo morebitno omejitev prostega pretoka kapitala, navedeno v prejšnjem vprašanju, glede na zahteve iz členov 63 in 65 [PDEU] mogoče šteti za utemeljeno z nujnostjo zagotovitve učinkovitega pobiranja davkov, ker družbe nerezidentke niso pod nadzorom francoske davčne uprave, ali s potrebo po ohranitvi porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami?
 3. Če je uporabo spornega pri viru odtegnjenega davka z vidika prostega pretoka kapitala načeloma mogoče dopustiti:
 - ali ti določbi nasprotujeta temu, da se pri viru odtegne davek od dividend, ki jih družba rezidentka izplača družbi nerezidentki iz druge države članice, ki posluje z izgubo, kadar zadnjenavedena družba preneha opravljati dejavnost, ne da bi spet ustvarila dobiček, medtem ko družba rezidentka v takem položaju dejansko ni obdavčena od zneska teh dividend?

- ali je treba ti določbi razlagati tako, da je treba ob obstoju davčnih pravil, na podlagi katerih so dividende obravnavane različno glede na to, ali se izplačajo rezidentom ali nerezidentom, primerjati dejansko davčno breme, ki ga nosi vsak od njih iz naslova teh dividend, tako da bi bilo omejitev prostega pretoka kapitala – ki je posledica tega, da je s temi pravili zgolj za nerezidente izključen odbitek stroškov, neposredno povezanih s prejetjem dividend – mogoče šteti za utemeljeno z razliko med stopnjo obdavčitve po splošni ureditvi, ki je v poznejšem davčnem obdobju naložena rezidentom, in pri viru odtegnjenim davkom od dividend, izplačanih nerezidentom, če se s to razliko glede na znesek plačanega davka izravna razlika v davčni osnovi?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo in drugo vprašanje ter prvi del tretjega vprašanja

- 22 Predložitveno sodišče želi s prvim in drugim vprašanjem ter s prvim delom tretjega vprašanja, ki jih je treba preučiti skupaj, v bistvu izvedeti, ali je treba člena 63 in 65 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta ureditvi države članice, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, na podlagi katere je od dividend, ki jih izplača družba rezidentka, odtegnjen davek pri viru, če jih prejme družba nerezidentka, medtem ko so te dividende, če jih prejme družba rezidentka, obdavčene v skladu s splošno ureditvijo davka od dohodkov pravnih oseb ob koncu obdobja, v katerem so bile prejete, samo če je zadnjenavedena družba v tem obdobju poslovala z dobičkom, mogoče pa je, da do te obdavčitve glede na okoliščine primera nikoli ne pride, če navedena družba preneha z dejavnostjo, ne da bi po prejetju teh dividend še kdaj poslovala z dobičkom.

Obstoj omejitve prostega pretoka kapitala v smislu člena 63(1) PDEU

- 23 Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da ukrepi, ki so v skladu s členom 63(1) PDEU prepovedani, ker omejujejo pretok kapitala, obsegajo ukrepe, ki bi lahko odvrčali nerezidente od naložb v državi članici ali bi lahko odvrčali rezidente te države članice od naložb v drugih državah (sodbe z dne 10. maja 2012, Santander Asset Management SGIIC in drugi, od C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, točka 15; z dne 17. septembra 2015, Miljoen in drugi, C-10/14, C-14/14 in C-17/14, EU:C:2015:608, točka 44, ter z dne 2. junija 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, točka 27).
- 24 Natančneje, neugodno obravnavanje, ki ga država članica uporablja glede dividend, izplačanih družbam nerezidentkam, v primerjavi z obravnavanjem dividend, izplačanih družbam rezidentkam, lahko družbe s sedežem v državi članici, ki ni prvonavedena država članica, odvrne od vlaganja v tej prvi državi članici in zato pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, ki je s členom 63 PDEU načeloma prepovedana (sodba z dne 2. junija 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, točka 28 in navedena sodna praksa).
- 25 Na podlagi nacionalne ureditve iz postopka v glavni stvari za družbe, ki imajo deleže v družbi s sedežem v Franciji, glede dividend, ki se jim izplačajo iz tega naslova, veljata dva ločena sistema obdavčitve, katerih uporaba je odvisna od tega, ali so te družbe rezidentke ali nerezidentke na ozemlju te države članice.
- 26 Iz predložitvene odločbe je namreč razvidno, da se za dividende, ki jih francoska družba izplača družbam nerezidentkam, na podlagi člena 119a(2) CGI pri viru odtegne davek v višini 25 % njihovega bruto zneska neodvisno od tega, kakšen je finančni izid poslovanja teh družb, vendar se lahko ta stopnja zniža na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Kot navaja predložitveno

sodišče, so bile dividende, ki so jih prejele tožeče stranke iz postopka v glavni stvari, obdavčene s pri viru odtegnjenim davkom po 15-odstotni stopnji na podlagi take konvencije, in sicer Francosko-belgijske konvencije.

- 27 Nasprotno se dividende, izplačane družbi rezidentki, v skladu s členom 38 CGI vključijo v njeno davčno osnovo in se zanje uporabi obdavčitev po splošni ureditvi, in sicer davek od dohodkov pravnih oseb v višini 33,33 %. V primeru negativnega poslovnega izida ob koncu zadevnega davčnega obdobja je člen 209(1), tretji pododstavek, CGI v različici, ki se uporablja za dejansko stanje iz postopka v glavni stvari, določal, da se ta obdavčitev preloži v poznejše davčno obdobje, ko bo dosežen dobiček, zabeležena izguba, ki se prenese v naslednje davčno obdobje, pa se odšteje do zneska prejetih dividend.
- 28 Posledica tega je, da so dividende, izplačane družbi nerezidentki, obdavčene takoj in dokončno, obdavčitev dividend, izplačanih družbi rezidentki, pa je odvisna od tega, ali je njen neto poslovni izid pozitiven ali negativen. Če je ta poslovni izid negativen, se obdavčitev teh dividend tako ne samo prenese v poznejše obdobje, v katerem bo dosežen dobiček, s čimer družba rezidentka pridobi finančno ugodnost, ampak je zato to obdavčenje tudi negotovo, ker do njega ne bo prišlo, če družba rezidentka preneha s svojo dejavnostjo, preden začne poslovati z dobičkom.
- 29 Vendar, prvič, izključitev finančne ugodnosti v čezmejnem položaju, medtem ko je ta podeljena v enakovrednem položaju na nacionalnem ozemlju, pomeni omejitev prostega pretoka kapitala (glej po analogiji sodbi z dne 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, točka 33, in z dne 12. julija 2012, Komisija/Španija, C-269/09, EU:C:2012:439, točka 59).
- 30 Drugič, presoja obstoja morebitnega neugodnega obravnavanja dividend, izplačanih družbam nerezidentkam, mora biti opravljena za vsako davčno obdobje posebej (sodba z dne 2. junija 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, točka 41).
- 31 Dividende, ki jih prejme družba nerezidentka, so obdavčene ob njihovem izplačilu, zato je treba za primerjavo davčnega bremena v zvezi s temi dividendami in davčnega bremena v zvezi z dividendami, ki se izplačajo družbi rezidentki, upoštevati davčno obdobje, v katerem so dividende izplačane.
- 32 Ugotoviti pa je treba, da v primeru, v katerem družba rezidentka to davčno obdobje konča z izgubo, tega bremena ni.
- 33 Tretjič, ta odlog obdavčitve bo imel naravo dokončne oprostitve obdavčitve dividend, ki so bile izplačane družbi rezidentki, če ta pred prenehanjem opravljanja svoje dejavnosti ne bo več poslovala z dobičkom.
- 34 Zato nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari lahko zagotovi prednost družbam rezidentkam, ki poslujejo z izgubo, ker ima za posledico vsaj finančno ugodnost ali pa celo oprostitve v primeru prenehanja opravljanja dejavnosti, medtem ko se za družbe nerezidentke uporabi takojšnja in dokončna obdavčitev neodvisno od njihovega poslovnega izida.
- 35 Francoska vlada glede tega opozarja, da so dividende, izplačane družbi nerezidentki, na podlagi določb člena 119a(2) CGI v povezavi s členom 15 Francosko-belgijske konvencije obdavčene po stopnji 15 %, medtem ko so dividende, izplačane družbi rezidentki, na podlagi člena 38 CGI obdavčene po stopnji 33,33 %.
- 36 Vendar je treba glede tega poudariti, da zgolj okoliščina, da je glede dividend, izplačanih družbi nerezidentki, v Franciji odtegnjen davek pri viru po stopnji 15 %, Kraljevini Belgiji ne preprečuje, da te iste dividende obdavči iz naslova davčne pristojnosti, ki ji je priznana s členom 15(1) Francosko-belgijske konvencije, v mejah iz člena 19, točka A(1), te konvencije.

- 37 Poleg tega okoliščina iz točke 35 te sodbe nikakor ne more izničiti manj ugodnega obravnavanja, ki velja za dividende, izplačane družbi nerezidentki.
- 38 Na eni strani se namreč neugodno davčno obravnavanje, ki je v nasprotju s temeljno svoboščino, ne more šteti za združljivo s pravom Unije na podlagi obstoja morebitnih drugih ugodnosti (sodbi z dne 18. julija 2007, Lakebrink in Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, točka 24 in navedena sodna praksa, ter z dne 13. julija 2016, Brisal in KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, točka 32).
- 39 Na drugi strani manj ugodna davčna stopnja za dividende, izplačane družbi rezidentki, na katero se sklicuje francoska vlada, nikakor ni upoštevna, ker so te dividende oproščene dolgovanega davka, če družba rezidentka preneha opravljati svojo dejavnost, ne da bi po prejetju navedenih dividend še kdaj poslovala z dobičkom. Razsojeno pa je bilo, da okoliščine, da so z nacionalno ureditvijo prikrajšani nerezidenti, ne more odtehtati to, da v drugih primerih ta ureditev nerezidentov v primerjavi z rezidenti morda ne prizadene (sodbi z dne 18. julija 2007, Lakebrink in Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, točka 23, ter z dne 2. junija 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, točka 38).
- 40 Taka razlika pri davčnem obravnavanju dividend na podlagi rezidentstva družb, ki jih prejmejo, bi lahko odvrnila, prvič, družbe nerezidentke od naložb v družbe s sedežem v Franciji in, drugič, vlagatelje iz Francije od pridobitve deležev v družbah nerezidentkah.
- 41 Nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari zato pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, ki je s členom 63(1) PDEU načeloma prepovedana.
- 42 Kljub temu je treba preučiti, ali je ta omejitev glede na določbe PDEU lahko utemeljena.

Obstoj utemeljenosti omejitve prostega pretoka kapitala na podlagi člena 65 PDEU

- 43 Francoska vlada trdi, da če nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari pomeni omejitev, sta, prvič, položaja družb rezidentk in družb nerezidentk objektivno različna, ter je, drugič, ta ureditev utemeljena z nujnostjo zagotovitve pobiranja davkov in ustreza porazdelitvi davčne pristojnosti med državo članico rezidentstva in državo članico vira.
- 44 Člen 65(1) PDEU določa, da „[d]oločbe člena 63 [PDEU] ne posegajo v pravice držav članic, da[...] uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so različno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital“.
- 45 To določbo je treba glede na to, da pomeni izjemo od temeljnega načela prostega pretoka kapitala, razlagati ozko. Zato je ni mogoče razlagati tako, da bi bila vsaka davčna zakonodaja, ki različno obravnava davčne zavezance glede na kraj rezidentstva ali glede na državo članico, v katero vlagajo svoj kapital, avtomatično združljiva s Pogodbo. Odstopanje, določeno v členu 65(1)(a) PDEU, je namreč omejeno z odstavkom 3 tega člena, ki določa, da nacionalne določbe, navedene v odstavku 1 tega člena, „ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil iz člena 63 [PDEU]“ (sodba z dne 17. septembra 2015, Miljoen in drugi, C-10/14, C-14/14 in C-17/14, EU:C:2015:608, točka 63).
- 46 Zato je treba razlikovati med različnim obravnavanjem, ki ga člen 65(1)(a) PDEU dopušča, in diskriminacijo, ki je s členom 65(3) PDEU prepovedana. Iz sodne prakse Sodišča pa izhaja, da je zato, da bi se nacionalna davčna zakonodaja lahko štela za združljivo z določbami Pogodbe, ki se nanašajo na prosti pretok kapitala, potrebno, da se različno obravnavanje, ki je njena posledica, nanaša na

položaje, ki objektivno niso primerljivi, ali pa da je upravičeno z nujnimi razlogi v splošnem interesu (sodba z dne 17. septembra 2015, Miljoen in drugi, C-10/14, C-14/14 in C-17/14, EU:C:2015:608, točka 64).

– *Primerljivost zadevnih položajev*

- 47 V sodni praksi Sodišča je navedeno, da ko neka država članica – enostransko ali s konvencijo – zaveže ne le davčne zavezance, ki so rezidenti, ampak tudi davčne zavezance, ki niso rezidenti, za plačilo davka od dohodka v zvezi z dividendami, ki jih ti prejmejo od družbe rezidentke, postane položaj navedenih davčnih zavezancev, ki niso rezidenti, primerljiv s položajem davčnih rezidentov, ki so rezidenti (sodbi z dne 20. oktobra 2011, Komisija/Nemčija, C-284/09, EU:C:2011:670, točka 56, ter z dne 17. septembra 2015, Miljoen in drugi, C-10/14, C-14/14 in C-17/14, EU:C:2015:608, točka 67 in navedena sodna praksa).
- 48 Vendar francoska, belgijska in nemška vlada ter vlada Združenega kraljestva s sklicevanjem na sodbo z dne 22. decembra 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), trdijo, da je ureditev, v kateri je zgolj določen način pobiranja davka, ki se razlikuje glede na kraj sedeža družbe, ki prejme dohodek, upravičena zaradi objektivno različnega položaja družb rezidentk in družb nerezidentk.
- 49 Tako naj bi bila uporaba različnih tehnik za pobiranje davka glede na kraj rezidentstva prejemnika dividend odraz objektivne razlike v položajih, v katerih so družbe nerezidentke v primerjavi z družbami rezidentkami, ker je francoska država v razmerju do družb nerezidentk država, iz katere dividende izvirajo, ne pa država, katere rezident je prejemnik teh dividend, zaradi česar naj bi bila njena zmožnost pobiranja davka od zadnjenavedenih družb omejena in bi bilo upravičeno, da se za dividende, ki so jim izplačane, odtegne davek pri viru.
- 50 Vendar te utemeljitve ni mogoče sprejeti.
- 51 Sodišče je sicer v točki 41 sodbe z dne 22. decembra 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), razsodilo, da se različno obravnavanje v obliki uporabe različnih tehnik obdavčenja glede na rezidentstvo davčnega zavezanca nanaša na položaje, ki niso objektivno primerljivi, vendar je v točkah 43 in 44 navedene sodbe pojasnilo, da so bili dohodki, ki so bili predmet zadeve, v kateri je bila izdana navedena sodba, vsekakor obdavčeni ne glede na to, ali jih je prejel davčni zavezanec rezident ali nerezident.
- 52 Kot pa je razvidno iz točke 33 te sodbe, nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari ni omejena na določitev načina pobiranja davka, ki bi se razlikoval glede na rezidentstvo prejemnika dividend nacionalnega izvora, ampak lahko pripelje do prenosa obdavčitve dohodka od dividend v poznejše davčno obdobje, če družba rezidentka posluje z izgubo, ali celo do oprostitve, če ta družba preneha opravljati svojo dejavnost, ne da bi ponovno začela poslovati z dobičkom (glej po analogiji sodbo z dne 10. maja 2012, Santander Asset Management SGIIC in drugi, od C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, točka 43).
- 53 Ker se torej z navedeno ureditvijo zagotavlja znatna davčna ugodnost družbam rezidentkam, ki poslujejo z izgubo, pri čemer ta ugodnost družbam nerezidentkam, ki poslujejo z izgubo, ni zagotovljena, ni mogoče trditi, da je različno obravnavanje pri obdavčitvi dividend glede na to, ali jih prejme družba rezidentka ali družba nerezidentka, omejeno na način pobiranja davka.
- 54 Na podlagi tega je mogoče ugotoviti, da to različno obravnavanje ni upravičeno z objektivno različnostjo položajev.

– *Utemeljitev, ki se nanaša na uravnoteženo porazdelitev davčne pristojnosti med državami članicami*

- 55 Francoska vlada trdi, da je odtegnitev davka pri viru, ki se uporabi zgolj za dividende, ki jih prejme družba nerezidentka, edina tehnika, ki omogoča francoski državi, da obdavči te dohodke, ne da bi se njeni davčni prihodki zmanjšali zaradi negativnega poslovnega izida, nastalega v drugi državi članici.
- 56 Glede tega je Sodišče priznalo, da je ohranitev porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami legitimen cilj in da ob neobstoju ukrepov za poenotenje ali harmonizacijo na ravni Evropske unije države članice ostanejo pristojne, da s sporazumom ali enostransko opredelijo merila za porazdelitev svoje davčne pristojnosti (sodba z dne 13. julija 2016, *Brisal in KBC Finance Ireland*, C-18/15, EU:C:2016:549, točka 35).
- 57 Tako utemeljitev je mogoče sprejeti zlasti takrat, kadar se želi z zadevno ureditvijo preprečiti ravnanje, ki lahko ogroža pravico države članice do izvajanja svoje davčne pristojnosti v zvezi z dejavnostmi, ki se opravljajo na njenem ozemlju (sodba z dne 12. julija 2012, *Komisija/Španija*, C-269/09, EU:C:2012:439, točka 77).
- 58 V obravnavani zadevi se je francoska država odločila, da bo dividende, izplačane družbi nerezidentki, obdavčila s pri viru odtegnjenim davkom po stopnji, določeni v okviru konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, hkrati pa tega obdavčenja ne bo uporabila za dividende, izplačane družbi rezidentki, ki posluje z izgubo.
- 59 Vendar v postopku v glavni stvari odlog obdavčitve dividend, ki jih je prejela družba nerezidentka, ki posluje z izgubo, ne bi pomenil, da se mora francoska država odpovedati pravici do obdavčitve dohodka, ki je bil ustvarjen na njenem ozemlju. Dividende, ki bi jih izplačala družba rezidentka, bi bile namreč obdavčene, ko bi družba nerezidentka izkazala dobiček v poznejšem davčnem obdobju, tako kot je to v primeru družbe rezidentke s podobnim razvojem dogodkov.
- 60 Če bi se izkazalo, da družba nerezidentka pred prenehanjem svoje dejavnosti ne bi več poslovala z dobičkom, bi to res pomenilo, da bi bila dejansko oproščena plačila davka od dohodkov iz dividend, kar bi za državo članico obdavčitve povzročilo davčne izgube.
- 61 Vendar, prvič, iz sodne prakse Sodišča izhaja, da se zmanjšanje davčnih prihodkov ne more šteti za nujen razlog v splošnem interesu, na katerega se je mogoče sklicevati za utemeljitev ukrepa, ki je načeloma v nasprotju s temeljno svoboščino (sodba z dne 20. oktobra 2011, *Komisija/Nemčija*, C-284/09, EU:C:2011:670, točka 83).
- 62 Drugič, če države članice izvajajo svoboščino, da obdavčijo dohodke, ustvarjene na njihovem ozemlju, morajo spoštovati načelo enakega obravnavanja in svoboščine prostega pretoka, zagotovljene s primarnim pravom Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 13. julija 2016, *Brisal in KBC Finance Ireland*, C-18/15, EU:C:2016:549, točka 36).
- 63 Francoska vlada pa ne more trditi, da lahko izguba davčnih prihodkov, povezanih z obdavčitvijo dividend, ki jih prejmejo družbe nerezidentke, v primeru, da te prenehajo s svojo dejavnostjo, upraviči, da se od teh dohodkov odtegne davek pri viru zgolj za te družbe, medtem ko se francoska država sprijazni s to izgubo, če družbe rezidentke prenehajo opravljati svojo dejavnost, ne da bi pred tem ponovno poslovale z dobičkom.
- 64 V teh okoliščinah utemeljitve nacionalne ureditve iz postopka v glavni stvari z nujnostjo ohranitve uravnotežene porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami ni mogoče sprejeti.

– Utemeljitev, ki se nanaša na učinkovito pobiranje davkov

- 65 Francoska vlada trdi tudi, da je to, da se za dividende, izplačane družbi nerezidentki, odtegne davek pri viru, legitimno sredstvo, ki je primerno za zagotovitev davčne obravnave dohodkov osebe s prebivališčem ali sedežem zunaj države obdavčitve in za izognitev temu, da ti dohodki ne bi bili obdavčeni v državi, iz katere izvirajo.
- 66 S pri viru odtegnjenim davkom, ki se uporabi za dividende, izplačane družbam nerezidentkam, naj bi bilo mogoče zmanjšati administrativne formalnosti, zaradi katerih bi morale te družbe ob koncu davčnega obdobja prijaviti dohodke francoski davčni upravi.
- 67 Glede tega je Sodišče razsodilo, da nujnost zagotovitve učinkovitega pobiranja davkov pomeni legitimen cilj, s katerim je mogoče upravičiti omejitve temeljnih svoboščin, vendar le, če je uporaba te omejitve primerna za zagotovitev uresničitve zelenega cilja in ne presega tega, kar je potrebno za njegovo uresničitev (glej v tem smislu sodbo z dne 13. julija 2016, *Brisal in KBC Finance Ireland*, C-18/15, EU:C:2016:549, točka 39).
- 68 Poleg tega je bilo razsojeno, da je postopek davčnega odtegljaja pri viru legitimno in primerno sredstvo, da se zagotovi davčna obravnava dohodkov davčnega zavezanca, ki je rezident zunaj države obdavčitve (sodba z dne 18. oktobra 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, točka 39).
- 69 Glede tega je treba opozoriti, da je omejitev prostega pretoka kapitala, ki jo povzroča nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari, kot je razvidno iz točke 34 te sodbe, v tem, da drugače kot družbe rezidentke, ki poslujejo z izgubo, družbe nerezidentke, ki prav tako poslujejo z izgubo, niso upravičene do odloga obdavčitve prejetih dividend.
- 70 Priznanje upravičenosti do tega odloga družbam nerezidentkam, s čimer te omejitve nujno več ne bi bilo, pa ne bi ogrozilo uresničitve cilja v zvezi z učinkovitim pobiranjem davka, ki ga dolgujejo te družbe, kadar prejmejo dividende od družbe rezidentke.
- 71 Prvič, sistem odloga obdavčitve v primeru negativnega poslovnega izida namreč po naravi pomeni odstopanje od načela obdavčitve v davčnem obdobju, v katerem so bile dividende izplačane, tako da se ta sistem ne uporablja za večino družb, ki prejemajo dividende.
- 72 Drugič, poudariti je treba, da bi morale družbe nerezidentke predložiti upoštevne dokaze, na podlagi katerih bi davčni organi države članice obdavčitve lahko ugotovili, da so izpolnjeni v zakonu določeni pogoji za upravičenost do tega odloga.
- 73 Tretjič, mehanizmi o vzajemni pomoči, ki obstajajo med organi držav članic, zadoščajo za to, da lahko država članica, iz katere dohodki izvirajo, opravi nadzor nad verodostojnostjo dokazov, ki jih predložijo družbe nerezidentke, ki želijo uveljavljati odlog obdavčitve prejetih dividend (glej v tem smislu sodbo z dne 12. julija 2012, *Komisija/Španija*, C-269/09, EU:C:2012:439, točka 68).
- 74 Glede tega na eni strani Direktiva Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposrednega obdavčevanja in obdavčevanja zavarovalnih premij (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 63), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2004/106/ES z dne 16. novembra 2004 (UL 2004, L 359, str. 30) ter ki je bila razveljavljena in nadomeščena z Direktivo Sveta 2011/16/EU z dne 15. februarja 2011 o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja in razveljavitvi Direktive 77/799/EGS (UL 2011, L 64, str. 1), omogoča državi članici, da od pristojnih organov druge države članice zahteva vse informacije, na podlagi katerih lahko pravilno odmeri davke od dohodka.

- 75 Na drugi strani člen 4(1) Direktive Sveta 2008/55/ES z dne 26. maja 2008 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev za določene prelevmane, carine, davke in druge ukrepe (UL 2008, L 150, str. 28), ki je bila razveljavljena in nadomeščena z Direktivo Sveta 2010/24/EU z dne 16. marca 2010 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev v zvezi z davki, carinami in drugimi ukrepi (UL 2010, L 84, str. 1), določa, da „[z]aprošeni organ na zaprosilo organa prosilca priskrbi vse informacije, ki bi organu prosilcu lahko koristile pri izterjavi terjatve“. S to direktivo je torej državi članici vira dovoljeno, da od pristojnega organa države članice rezidentstva pridobi informacije, ki so potrebne za to, da lahko izterja davčno terjatev, nastalo ob izplačilu dividend.
- 76 Tako je z Direktivo 2008/55 organom države članice vira ponujen okvir za sodelovanje in pomoč, ki jim omogoča, da učinkovito izterjajo davčno terjatev v državi članici rezidentstva (glej v tem smislu sodbi z dne 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, točka 78, in z dne 12. julija 2012, Komisija/Španija, C-269/09, EU:C:2012:439, točki 70 in 71).
- 77 Zato bi priznanje ugodnosti, povezane z odlogom obdavčitve izplačanih dividend, tudi družbam nerezidentkam, ki poslujejo z izgubo, odpravilo vsakršno omejitev prostega pretoka kapitala, pri tem pa ne bi oviralo uresničitve cilja, ki mu sledi nacionalna zakonodaja iz postopka v glavni stvari.
- 78 V teh okoliščinah utemeljitve nacionalne ureditve iz postopka v glavni stvari, ki se nanaša na učinkovito pobiranje davkov, ni mogoče sprejeti.
- 79 Glede na vse te preudarke je treba na prvo in drugo vprašanje ter prvi del tretjega vprašanja odgovoriti, da je treba člena 63 in 65 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta ureditvi države članice, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, na podlagi katere je od dividend, ki jih izplača družba rezidentka, odtegnjen davek pri viru, če jih prejme družba nerezidentka, medtem ko so te dividende, če jih prejme družba rezidentka, obdavčene v skladu s splošno ureditvijo davka od dohodkov pravnih oseb ob koncu obdobja, v katerem so bile prejete, samo če je zadnjenavedena družba v tem obdobju poslovala z dobičkom, mogoče pa je, da do te obdavčitve glede na okoliščine primera nikoli ne pride, če navedena družba preneha z dejavnostjo, ne da bi po prejetju teh dividend še kdaj poslovala z dobičkom.

Drugi del tretjega vprašanja

- 80 Glede na odgovor na prvo in drugo vprašanje ter na prvi del tretjega vprašanja na drugi del tretjega vprašanja ni treba odgovoriti.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

Člena 63 in 65 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotujeta ureditvi države članice, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, na podlagi katere je od dividend, ki jih izplača družba rezidentka, odtegnjen davek pri viru, če jih prejme družba nerezidentka, medtem ko so te dividende, če jih prejme družba rezidentka, obdavčene v skladu s splošno ureditvijo davka od dohodkov pravnih oseb ob koncu obdobja, v katerem so bile prejete, samo če je zadnjenavedena družba v tem obdobju poslovala z dobičkom, mogoče pa je, da do te obdavčitve glede na okoliščine primera nikoli ne pride, če navedena družba preneha z dejavnostjo, ne da bi po prejetju teh dividend še kdaj poslovala z dobičkom.

Lenaerts

Biltgen

Levits

Razglašeno na javni obravnavi v Luxembourggu, 22. novembra 2018.

Sodni tajnik
A. Calot Escobar

Predsednik petega senata
K. Lenaerts