

Zadeva C-27/07

**Banque Fédérative du Crédit Mutuel**

proti

**Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie**

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

„Davek od dohodka pravnih oseb – Direktiva 90/435/EGS – Obdavčljiv dobiček matične družbe – Nemožnost odbijanja pristojbin in stroškov, ki se nanašajo na delež v odvisni družbi – Fiksna doložitev zneska navedenih stroškov – Največ 5 % dobička, ki ga je razdelila odvisna družba – Vključevanje davčnih odbitkov“

Povzetek sodbe

*Približevanje zakonodaj – Skupni sistem obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic – Direktiva 90/435*

*(Direktiva Sveta 90/435, člen 4(2))*

Pojem „dobiček“, ki ga distribuira odvisna družba“ v smislu člena 4(2), zadnji stavek, Direktive 90/435 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic, je treba razlagati tako, da ne nasprotuje ureditvi države članice, na podlagi katere so v navedeni dobiček vključeni davčni odbitki, ki so bili priznani kot nadomestilo za davek, ki je bil matični družbi odtegnjen pri viru v državi članici odvisne družbe.

Prvič, besedilo člena 4(2) Direktive ne nasprotuje vključitvi davčnih odbitkov v fiksno določeni znesek stroškov upravljanja, ki se nanašajo na delež matične družbe v odvisni družbi. Vključitev davčnih odbitkov v fiksno določeni znesek stroškov upravljanja, ki se nanašajo na delež, v smislu člena 4(2) Direktive namreč zagotavlja, da je skupni znesek razdeljenega dobička v smislu te določbe dejansko tisti, ki ga prejme matična družba in glede katerega se bo uporabila 5-odstotna stopnja. Drugič, navedeni odbitki so na pravni ravni namenjeni izogibanju dvojnemu obdavčevanju dobička, ki ga odvisna družba razdeli svoji matični družbi. Zato upoštevanje davčnih odbitkov, ki so bili priznani matični družbi pri izražanju deleža pristojbin in stroškov, ki se nanašajo na delež v odvisni družbi, lahko odraža znesek dobička, ki ga je slednja razdelila, ta znesek pa je enak znesku, ki matični družbi iz tega naslova na koncu dejansko ostane, s čimer se nevtralizira vpliv pri viru odtegnjenega davka, s katerim država članica odvisne družbe obdavči matično družbo. Tako je vključitev davčnih odbitkov v fiksno določeni znesek stroškov upravljanja, ki se nanašajo na delež, v smislu člena 4(2) Direktive v skladu s ciljem davčne nevtralnosti omejenega razdeljevanja dobička odvisne družbe svoji matični družbi s sedežem v drugi državi članici.

V okviru sistema, ki je bil uveden z Direktivo, je takrat, ko ima matična družba najmanj 25 % kapitala odvisne družbe s sedežem v drugi državi članici, na podlagi člena 5(1) Direktive v tej drugi državi članici na celoma prepovedana obdavčitev s pri viru odtegnjenim davkom. V prehodnem obdobju so nekatere države članice vseeno lahko odmerjale tak pri viru odtegnjeni davek, in sicer na podlagi člena 5, od (2) do (4), Direktive. Vendar Direktiva ne določa, da mora država članica predpisati odbijanje takega pri viru odtegnjenega davka, kadar se je ta država članica na podlagi člena 4(1) Direktive odločila za sistem oprostitev. V teh okoliščinah državi

Državi, ki se je odločila za sistem oprostitve, ni mogoče očitati, da kompenzira pri viru odtegnjeni davek v državi članici odvisne družbe s priznanjem davčnega odbitka in hkrati določa, da je mogoče navedeni davčni odbitek odbiti samo, če matična družba prejemnica prejete dividende v roku petih let razdeli svojim delničarjem. Poleg tega člen 4(2) Direktive državi članici omogoča, da stroške upravljanja, ki jih ni mogoče odbiti, opredeli kot fiksno določeni znesek, ki ne presega 5 % dobička, ki ga razdeli odvisna družba, in pri tem ne razlikuje med primeroma, ko se je ta država članica odločila za sistem oprostitve in ko se je odločila za sistem odbijanja. Iz tega sledi, da s to določbo pri pojmu distribuirani dobiček ni določeno razlikovanje po tem, ali je navedena država dolžna predpisati odbijanje pri viru odtegnjenega davka v državi članici odvisne družbe ali tega ni dolžna storiti. Tako državi članici, ki se je odločila za izvedbo možnosti iz člena 4(2) Direktive in davčne odbitke vključila v znesek razdeljenega dobička, za katerega se bo uporabila 5-odstotna stopnja, ni mogoče očitati, da ne določa razlikovanja po tem, ali gre za davčne odbitke, ki jih je mogoče odšteti od davka, ki ga je treba plačati, ali ne.

(Glej točke od 36 do 40, od 42 do 46, 50 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 3. aprila 2008(\*)

„Davek od dohodka pravnih oseb – Direktiva 90/435/EGS – Obdavčljiv dobiček matične družbe – Nemožnost odbijanja pristojbin in stroškov, ki se nanašajo na delež v odvisni družbi – Fiksna določitev zneska navedenih stroškov – Največ 5 % dobička, ki ga je razdelila odvisna družba – Vključevanje davčnih odbitkov“

V zadevi C-27/07,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Conseil d'État (Francija) z odločbo z dne 17. januarja 2007, ki je prispela na Sodišče 26. januarja 2007, v postopku

**Banque Fédérative du Crédit Mutuel**

proti

**Ministre de l'Économie, des Finances in de l'Industrie,**

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi K. Lenaerts (poročevalec), predsednik senata, G. Arestis, sodnik, R. Silva de Lapuerta, sodnica, E. Juhász in J. Malenovský, sodnika,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodni tajnik: B. Fülöp, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 21. novembra 2007,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Banque Fédérative du Crédit Mutuel Y. Mercier in A. Gerardin, odvetnika,
- za francosko vlado G. de Bergues in J. C. Gracia, zastopnika,
- za nemško vlado M. Lumma in C. Blaschke, zastopnika,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in J.-P. Keppenne, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 24. januarja 2008

izreka naslednjo

## **Sodbo**

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lenov 4(2) in 7(2) Direktive Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdav?itve mati?nih družb in odvisnih družb iz razli?nih držav ?lanic (UL L 225, str. 6, v nadaljevanju: Direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Banque Fédérative du Crédit Mutuel (v nadaljevanju: BFCM) in Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (ministrstvo za gospodarstvo, finance in industrijo).

## **Pravni okvir**

### *Skupnostna ureditev*

3 ?len 4 Direktive dolo?a:

„1. Kadar mati?na družba prejme distribuirani dobi?ek iz naslova svoje povezave z odvisno družbo, razen ?e gre slednja v likvidacijo, se država mati?ne družbe bodisi:

- vzdrži obdav?enja tega dobi?ka ali,
- ta dobi?ek obdav?i in hkrati dovoli mati?ni družbi, da odbije od zneska izra?unanega davka del korporacijskega davka, ki se nanaša na ta dobi?ek in ga je pla?ala odvisna družba, in, ?e je primerno, znesek pri viru odtegnjenega davka, ki je ga odmerila država ?lanica, v kateri je odvisna družba rezident, na podlagi odstopanj, predvidenih v ?lenu 5, do višine zneska ustreznega notranjega davka.

2. Vendar vsaka država ?lanica ohrani možnost, da predpiše, da se stroški, ki se nanašajo na delež, in izgube, ki izhajajo iz distribucije dobi?ka odvisne družbe, ne smejo odbiti od obdav?ljivega dobi?ka mati?ne družbe. Kadar so v takem primeru stroški upravljanja, ki se nanašajo na ta delež, fiksni kot splošna stopnja, fiksno dolo?eni znesek ne sme presegati 5 % dobi?ka, ki ga distribuira odvisna družba.

[...]"

4 ?len 5 Direktive dolo?a:

„1. Dobi?ek, ki ga odvisna družba distribuira svoji mati?ni družbi, je vsaj kadar ta poseduje

najmanj 25 % kapitala odvisne družbe, oproščen pri viru odtegnjenega davka.

2. Ne glede na odstavek 1 lahko Helenska republika, dokler ne zaračunava korporacijskega davka na distribuirani dobiček, odmerja pri viru odtegnjeni davek na dobiček, distribuiran matičnim družbam v drugih državah članicah. [...]

3. Ne glede na odstavek 1 lahko Zvezna republika Nemčija, dokler zaračunava korporacijski davek na distribuirani dobiček po stopnji najmanj 11 točk nižji od stopnje, ki se uporablja za zadržan dobiček, in najpozneje do sredine 1996, naloži kompenzacijski davek, odtegnjen pri viru, v višini 5 % na dobiček, ki ga distribuirajo njene odvisne družbe.

4. Ne glede na odstavek 1 lahko Portugalska republika odmerja pri viru odtegnjeni davek na dobiček, ki ga njene odvisne družbe distribuirajo na matične družbe v drugih državah članicah, najkasneje do konca osemletnega obdobja po začetku uporabe te direktive.

[...]"

5 Člen 7 Direktive določa:

„1. 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.

2. Ta direktiva ne vpliva na uporabo notranjih ali na sporazumih temeljenih 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.“

#### *Nacionalna ureditev*

6 Davčni sistem glede dividend, izplačanih matičnim družbam s sedežem v Franciji, je določen v členu 216 code général des impôts (splošni zakonik o davkih, v nadaljevanju: CGI), ki v različici, veljavni v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, določa:

„1. Neto dohodek od deležev, navedenih v členu 145, za katere se lahko uporabi davčna ureditev za matične družbe, ki ga med finančnim letom prejme matična družba, se lahko odbije od neto celotnega dobička te družbe, po odbitku deleža pristojbin in stroškov.

Delež pristojbin in stroškov iz prvega pododstavka je določen v višini 5 % celotnega dohodka od deležev, vključno z davčnimi odbitki. Ta delež pa v posameznem davčnem obdobju ne sme presegati skupnega zneska katerih koli pristojbin in stroškov, ki jih je v istem obdobju prijavila holdinška družba.“

7 Člen 145 CGI v različici, veljavni v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, določa, da se sistem za matične družbe uporablja med drugim za družbe, ki so obdavčene po običajni stopnji davka od dohodka pravnih oseb in imajo najmanj 5-odstotni delež kapitala zadevne družbe.

8 Navodilo št. 4H1-00 ministrstva za gospodarstvo, finance in industrijo z dne 31. januarja 2000 (Bulletin officiel des impôts z dne 16. februarja 2000) z napotilom na navodilo št. 4H4-99 istega ministrstva z dne 25. junija 1999 (Bulletin officiel des impôts z dne 5. julija 1999) določa podrobna pravila za uporabo deleža pristojbin in stroškov iz člena 216 CGI. V njem je med drugim navedeno, da zadevni davčni odbitki „ustrezajo bodisi *avoir fiscal* za dohodek z izvorom v Franciji [...] bodisi tujim davčnim odbitkom, odmerjenim od dohodka odvisnih družb s sedežem v državi, ki je s Francijo sklenila davčno konvencijo“.

9 Conseil d'État meni, da se na podlagi mednarodnih konvencij, ki jih je Francoska republika sklenila z drugimi državami članicami, davčni odbitek prizna mati?ni družbi s sedežem v Franciji takrat, ko odvisna družba s sedežem v drugi državi članici razdeli dobiček, če je druga država članica to razdelitev dobička obdavčila s pri viru odtegnjenim davkom. Ta davčni odbitek je enak znesku tako plačanega pri viru odtegnjenega davka.

10 Člen 146(2) CGI v različici, veljavni v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, določa, da kadar se zato, ker je mati?na družba svojim delničarjem razdelila dividende, ki jih je prejela, uporabi *précompte mobilier* (davčni odbitek), ki je določen v členu 223e CGI, se lahko davčni odbitki, povezani z dividendami, prejetimi pred petimi ali več leti, odbijejo od *précompte mobilier*. Poleg tega je po mnenju Conseil d'État na podlagi navodila ministrstva za gospodarstvo, finance in industrijo mogoče te davčne odbitke odbiti tudi od pri viru odtegnjenega davka, ki ga je mogoče zahtevati takrat, ko mati?na družba razdeljuje dividende osebam, ki nimajo davčnega domicila ali sedeža v Franciji.

### **Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje**

11 Iz predložitvene odločbe izhaja, da je BFCM na podlagi davčnega sistema za mati?ne družbe, ki je določen v členu 216 CGI, od svojega skupnega neto dobička odbila dividende, ki so jih razdelile njene odvisne družbe, vendar je morala v davčno osnovo ponovno vključiti delež pristojbin in stroškov, določenih v skladu z navedenim členom.

12 BFCM v postopku v glavni stvari predlaga, naj Conseil d'État razglasi ničnost zgoraj navedenih navodil št. 4H1-00 in št. 4H4-99.

13 V ta namen navaja, da sta navedeni navodili v nasprotju s členom 4 Direktive, ker znesek deleža pristojbin in stroškov, ki je fiksno določen na 5 % od skupnega dohodka od deležev, zajema davčne odbitke, izplačane na podlagi davčnih konvencij, ki jih je Francoska republika sklenila z drugimi državami članicami, čeprav Direktiva določa, da lahko znesek stroškov, ki jih ni mogoče odbiti od obdavčljivega dohodka mati?ne družbe, kadar je fiksno določen, znaša največ 5 % dobička, ki ga razdeli odvisna družba.

14 Glede tega se Conseil d'État sprašuje, ali je ponovna vključitev v obdavčljivi dohodek mati?ne družbe fiksno določenega deleža pristojbin in stroškov v višini 5 % od dohodka od deležev, vključno z davčnimi odbitki, dajatev, ki presega prag 5 % razdeljenega dobička, ki je dovoljen s členom 4(2) Direktive, in bi lahko prizadela nevtralnost omejenega razdeljevanja dobička, ali pa je zadevna ponovna vključitev dajatev, ki povzroči samo delno zmanjšanje davčnega odbitka, ki se mati?ni družbi prizna ob razdelitvi dividend, in je zato mogoče šteti, da izhaja iz celote določb v zvezi s plačilom odbitkov za že plačane davke prejemnikom dividend in da je namenjena tudi zmanjšanju dvojnega obdavčevanja.

15 Conseil d'État se na podlagi tega na eni strani sklicuje na sodbo z dne 25. septembra 2003 v zadevi *Océ Van der Grinten* (C-58/01, Recueil, str. I-9809), v kateri je Sodišče presodilo, da je davčni odbitek davčni instrument za izogibanje ekonomskemu dvojnemu obdavčevanju dobička,

razdeljenega v obliki dividend in ne dohodek od vrednostnih papirjev.

16 Conseil d'État na drugi strani pojasnjuje, da je mati?na družba zaradi ponovne vklju?itve 5 % neto razdeljenega dobi?ka in dav?nega odbitka v obdav?ljivi dohodek mati?ne družbe iz naslova deleža pristožbin in stroškov v položaju, ki je enak položaju, v katerem bi bila – ?e ne bi bil pri viru odtegnjen noben davek – zaradi ponovne vklju?itve deleža pristožbin in stroškov v višini 5 % razdeljenega dobi?ka. Vendar pa naj bi bilo tako samo, ?e bi bilo mogo?e dav?ni odbitek v celoti odbiti od davka, ki ga je dolžna pla?ati mati?na družba.

17 Vendar naj bi po mnenju Conseil d'État iz ?lena 146(2) CGI v razli?ici, veljavni v ?asu dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, in iz upravne prakse, kot je opredeljena v navodilu št. 4K?1121, izhajalo, da se lahko dav?ni odbitki, ki se priznajo takrat, ko odvisna družba s sedežem v drugi državi ?lanici svoji mati?ni družbi razdeli dividende, odbijejo od davka, ki ga mora pla?ati mati?na družba, samo takrat, ko se te dividende ponovno razdeljujejo v naslednjih petih letih. V tem primeru naj ponovna vklju?itev 5 % dav?nih odbitkov v obdav?ljivi dohodek mati?ne družbe iz naslova deleža pristožbin in stroškov ne bi prizadela dav?ne nevtralnosti ?ezmejnega razdeljevanja dobi?ka.

18 Nasprotno pa po mnenju Conseil d'État, kadar se mati?na družba odlo?i, da svojih dividend ne bo ponovno razdelila v tem roku, ponovna vklju?itev 5 % dav?nih odbitkov, ki ne bodo odbiti od davka, ki ga mora pla?ati, v obdav?ljivi dohodek iz naslova deleža pristožbin in stroškov, povzro?i pove?anje njenega obdav?ljivega dohodka prek praga 5 % dejansko prejetega razdeljenega dobi?ka, ki ga dolo?a ?len 4(2) Direktive, in v tej meri prizadene dav?no nevtralnost ?ezmejnega razdeljevanja dobi?ka.

19 V tem zadnjem primeru se po mnenju Conseil d'État postavlja vprašanje, ali je pove?anje davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga pla?a mati?na družba v sorazmerju s pove?anjem svojega obdav?ljivega dohodka, ki nastane po ponovni vklju?itvi 5 % dav?nih odbitkov v ta dohodek, dajatev, ki jo je zaradi njenega majhnega zneska in okoliš?ine, da je bila uvedena v neposredni povezavi s pla?ilom odbitkov za že pla?ane davke, uvedenih za zmanjšanje ekonomskega dvojnega obdav?evanja dividend, mogo?e obravnavati kot dajatev, katere stopnja ni taka, da bi lahko izni?ila u?inke zmanjšanja ekonomskega dvojnega obdav?evanja dividend, in torej kot dajatev, ki je dovoljena s ?lenom 7(2) Direktive.

20 Zato je Conseil d'État prekinil odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložil to vprašanje:

„Ponovna vklju?itev 5 % dav?nih odbitkov, priznanih ob razdelitvi dobi?ka odvisne družbe s sedežem v drugi državi ?lanici [...], kadar je bil ta razdeljeni dobi?ek v tej drugi državi predmet pri viru odtegnjenega davka, v obdav?ljivi dobi?ek mati?ne družbe s sedežem v Franciji, ne vpliva na višino obdav?itve mati?ne družbe, kadar ta lahko dav?ne odbitke v celoti odbije od davka, ki ga je treba pla?ati. Ali se lahko šteje, da je – kadar se mati?na družba ne odlo?i za razdelitev tega dobi?ka lastnim delni?arjem v roku petih let in posledi?no ne more uveljavljati dav?nih ugodnosti, ki jih predstavljajo ti dav?ni odbitki – z dolo?bami ?lena 7(2) [Direktive] dovoljena dodatna obdav?itev poleg davka od dohodkov pravnih oseb, ki je posledica ponovne vklju?itve 5 % dav?nih odbitkov v njen obdav?ljivi dohodek, ker gre za majhen znesek take dajatve in ker je bila uvedena v neposredni povezavi s pla?ilom dav?nih odbitkov, uvedenih za zmanjšanje ekonomskega dvojnega obdav?evanja dividend, ali pa je treba šteti, da je ta dodatna obdav?itev v nasprotju s cilji iz ?lena 4 Direktive 90/435?

### **Vprašanje za predhodno odlo?anje**

21 Predložitveno sodiš?e v bistvu Sodiš?e sprašuje, ali razlaga pojma „dobi?[ek], ki ga

distribuirana odvisna družba“ v smislu člena 4(2), zadnji stavek, Direktive nasprotuje ureditvi države članice, na podlagi katere so davčni odbitki vključeni v navedeni dobiček, in če ji nasprotuje, ali ta vključitev izhaja iz člena 7(2) Direktive.

22 Pri odgovoru na to vprašanje je treba upoštevati besedilo določbe, katere razlago se zahteva, ter cilje in sistem Direktive (glej v tem smislu sodbi z dne 17. oktobra 1996 v zadevi Denkavit in drugi, C-283/94, C-291/94 in C-292/94, Recueil, str. I-5063, točki 24 in 26, ter z dne 8. junija 2000 v zadevi Epon Europe, C-375/98, Recueil, str. I-4243, točka 22 in 24).

23 Glede tega je treba opozoriti, da je cilj Direktive, kot izhaja zlasti iz njene tretje uvodne izjave, da se z uvedbo skupnega sistema odpravi manj ugoden položaj sodelovanja med družbami iz različnih držav članic v primerjavi s sodelovanjem družb iz iste države članice in olajša povezovanje družb v skupine (zgoraj navedeni sodbi Denkavit in drugi, točka 22, in Epon Europe, točka 20; sodba z dne 4. oktobra 2001 v zadevi Athinaiki Zythopoiia, C-294/99, Recueil, str. I-6797, točka 25; zgoraj navedena sodba Océ Van der Grinten, točka 45, in sodba z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, ZOdl., str. I-11753, točka 103).

24 Z Direktivo se s tem poskuša na davnem področju zagotoviti nevtralnost razdeljevanja dobička odvisne družbe iz ene države članice svoji matični družbi s sedežem v drugi državi članici.

25 Člen 4(1) Direktive za uresničitev teh ciljev določa, da se zaradi izogibanja dvojnemu obdavčevanju, kadar matična družba prejme razdeljeni dobiček iz naslova svoje povezave z odvisno družbo, država matične družbe ali vzdrži obdavčenje tega dobička ali dovoli matični družbi, da odbije od zneska izračunanega davka del korporacijskega davka, ki se nanaša na ta dobiček in ga je plačala odvisna družba, in, če je primerno, znesek pri viru odtegnjenega davka, ki je ga odmerila država članica, v kateri je odvisna družba rezidentka, do višine zneska ustreznega notranjega davka (zgoraj navedena sodba Test Claimants in the FII Group Litigation, točka 102).

26 Poleg tega člen 5(1) Direktive za izognitev dvojnemu obdavčevanju določa oprostitev pri viru odtegnjenega davka v državi članici odvisne družbe, takrat, ko ta razdeli dobiček svoji matični družbi, vsaj kadar ima ta najmanj 25 % kapitala odvisne družbe (zgoraj navedene sodbe Denkavit in drugi, točka 22; Epon Europe, točka 20; Athinaiki Zythopoiia, točka 25, in Océ Van der Grinten, točka 45).

27 Namen Direktive je tako izognitev ekonomskemu dvojnemu obdavčevanju dobička, ki ga odvisna družba iz ene države članice razdeli svoji matični družbi s sedežem v drugi državi članici, se pravi izognitev temu, da bi bil razdeljeni dobiček prvič obdavčen pri odvisni družbi in drugič pri matični družbi (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Athinaiki Zythopoiia, točka 5).

28 Vendar na podlagi člena 4(2) Direktive vsaka država članica ohrani možnost, da predpiše, da se stroški, ki se nanašajo na delež v odvisni družbi, ne smejo odbiti od obdavčljivega dobička matične družbe, pri čemer je pojasnjeno, da 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 razdeli odvisna družba.

29 Poleg tega je bilo na podlagi člena 5, od (2) do (4), Direktive nekaterim državam članicam omogočeno, da v prehodnem obdobju odmerjajo pri viru odtegnjeni davek od dobička, ki ga odvisne družbe rezidentke razdelijo svoji matični družbi s sedežem v drugi državi članici.

30 Na podlagi nacionalne ureditve, ki se uporablja v postopku v glavni stvari, znaša fiksno določeni znesek pristojbin in stroškov, ki jih ni mogoče odbiti in na katere se nanaša člen 4(2)

Direktive, 5 % od razdeljenega dobička, vključno z davčnimi odbitki.

31 Glede pojma davčni odbitek je treba opozoriti na to, da tako predložitveno sodišče v obrazložitvi svoje odločbe kot tudi BFCM in Komisija Evropskih skupnosti v stališjih, ki sta jih predložili Sodišču, omenjajo zgoraj navedeno sodbo *Océ Van der Grinten*, v kateri je Sodišče presodilo, da je davčni odbitek, ki ga je obravnavalo, to je *avoir fiscal*, davčni instrument za izogibanje ekonomskemu dvojnemu obdavčevanju dobička, razdeljenega v obliki dividend in ne dohodek od vrednostnih papirjev (glej zgoraj navedeno sodbo *Océ Van der Grinten*, točka 56).

32 Vendar pa se, kot je poudarila generalna pravobranilka v točki 33 sklepnih predlogov, zgoraj navedena sodba *Océ Van der Grinten* nanaša na dajatev, obračunano od *avoir fiscal*, ki nima značilnosti pri viru odtegnjenega davka na razdeljeni dobiček (glej zgoraj navedeno sodbo *Océ Van der Grinten*, točka 55).

33 V navedeni zadevi je šlo za *avoir fiscal* kot nadomestilo za davek, ki ga je plačala družba razdeljevalka dividend, in ne za davčni odbitek kot nadomestilo za davek, ki ga je že plačal delničar.

34 Iz predložitvene odločbe ter iz navedb BFCM in francoske vlade na obravnavi pri Sodišču pa izhaja, da so davčni odbitki, ki se obravnavajo v postopku v glavni stvari, davčni odbitki, priznani kot nadomestilo za pri viru odtegnjeni davek, ki ga mora matična družba plačati v državi članici odvisne družbe.

35 Navedeni davčni odbitki so torej namenjeni nadomestilu za davek, ki ga je že plačal delničar, tako da v zgoraj navedeni sodbi *Océ Van der Grinten* ni mogoče najti odgovora na to vprašanje za predhodno odločanje.

36 Po tej ugotovitvi je treba poudariti, prvič, da besedilo člena 4(2) Direktive ne nasprotuje vključitvi davčnih odbitkov v fiksno določeni znesek stroškov upravljanja, ki se nanašajo na delež matične družbe v odvisni družbi.

37 Kot je namreč poudarila generalna pravobranilka v točki 34 sklepnih predlogov, vključitev davčnih odbitkov v fiksno določeni znesek stroškov upravljanja, ki se nanašajo na delež, v smislu člena 4(2) Direktive zagotavlja, da je skupni znesek razdeljenega dobička v smislu te določbe dejansko tisti, ki ga prejme matična družba in glede katerega se bo uporabila 5-odstotna stopnja.

38 Drugič, treba je ugotoviti, da so navedeni odbitki na pravni ravni namenjeni izogibanju dvojnemu obdavčevanju dobička, ki ga odvisna družba razdeli svoji matični družbi, se pravi izogibanju temu, da bi bil ta dobiček prvič obdavčen pri matični družbi v obliki pri viru odtegnjenega davka v državi članici odvisne družbe in drugič v državi članici, v kateri ima sedež matična družba.

39 Zato upoštevanje davčnih odbitkov, ki so bili priznani matični družbi pri izražanju deleža pristojbin in stroškov, ki se nanašajo na delež v odvisni družbi, lahko odraža znesek dobička, ki ga je slednja razdelila, ta znesek pa je enak znesku, ki matični družbi iz tega naslova na koncu dejansko ostane, s čimer se nevtralizira vpliv pri viru odtegnjenega davka, s katerim država članica odvisne družbe obdavči matično družbo.

40 Kot sta francoska in nemška vlada pravilno navedli v stališjih, ki sta jih predložili Sodišču, je vključitev davčnih odbitkov v fiksno določeni znesek stroškov upravljanja, ki se nanašajo na delež, v smislu člena 4(2) Direktive v skladu s ciljem davčne nevtralnosti omejenega razdeljevanja dobička odvisne družbe svoji matični družbi s sedežem v drugi državi članici.

41 V takem primeru pa predložitveno sodišče sprašuje, ali davčne nevtralnosti ne prizadene



dejstvo, da se navedeni davni odbitki ne odbijejo vedno od davka, ki ga dolguje mati na družba, kot izhaja iz točke 17 te sodbe.

42 Glede tega je treba opozoriti na eni strani na to, da je v okviru sistema, ki je bil uveden z Direktivo, takrat ko ima mati na družba najmanj 25 % kapitala odvisne družbe s sedežem v drugi državi članici, na podlagi člena 5(1) Direktive v tej drugi državi članici na celoma prepovedana obdavčitev s pri viru odtegnjenim davkom.

43 V takih okoliščinah, kot so v postopku v glavni stvari, so v prehodnem obdobju nekatere države članice vseeno lahko odmerjale tak pri viru odtegnjeni davek, in sicer na podlagi člena 5, od (2) do (4), Direktive.

44 Vendar, kot je poudarila generalna pravobranilka v točki 36 sklepnih predlogov, Direktiva ne določa, da mora država članica predpisati odbijanje takega pri viru odtegnjenega davka, kadar se je ta država članica na podlagi člena 4(1) Direktive odločila za sistem oprostitve. V teh okoliščinah državi članici, ki se je odločila za sistem oprostitve, ni mogoče opozoriti, da kompenzira pri viru odtegnjeni davek v državi članici odvisne družbe s priznanjem davnega odbitka in hkrati določa, da je mogoče navedeni davni odbitek odbiti samo, če mati na družba prejemnica prejete dividende v roku petih let razdeli svojim delničarjem.

45 Na drugi strani je treba poudariti, da člen 4(2) Direktive državi članici omogoča, da stroške upravljanja, ki jih ni mogoče odbiti, opredeli kot fiksno določen znesek, ki ne presega 5 % dobička, ki ga razdeli odvisna družba, in pri tem ne razlikuje med primeroma, ko se je ta država članica odločila za sistem oprostitve in ko se je odločila za sistem odbijanja. Iz tega sledi, da s to določbo pri pojmu distribuirani dobiček ni določeno razlikovanje po tem, ali je navedena država dolžna predpisati odbijanje pri viru odtegnjenega davka v državi članici odvisne družbe ali tega ni dolžna storiti.

46 Tako državi članici, ki se je odločila za izvedbo možnosti iz člena 4(2) Direktive in davne odbitke vključila v znesek razdeljenega dobička, za katerega se bo uporabila 5-odstotna stopnja, ni mogoče opozoriti, da ne določa razlikovanja po tem, ali gre za davne odbitke, ki jih je mogoče odšteti od davka, ki ga je treba plačati, ali ne.

47 Čeprav v okviru take nacionalne ureditve, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, kadar mati na družba dobička, ki ga je prejela, svojim delničarjem ne razdeli v roku petih let, vključitev davnih odbitkov v fiksno določen znesek stroškov upravljanja, ki se nanašajo na delež, v smislu člena 4(2) Direktive, zagotovo prispeva k povečanju davnega bremena mati ne družbe, pa je tak vpliv posledica pri viru odtegnjenega davka v državi članici odvisne družbe v skladu s členom 5(1) in od (2) do (4) Direktive, za katerega člen 4(1) Direktive v okviru sistema oprostitve ne določa kakršne koli obveznosti zagotovitve odbijanja navedenega pri viru odtegnjenega davka od zneska dolgovanega davka.

48 Davna nevtralnost čezmejnega razdeljevanja dobička odvisne družbe svoji matici družbi s sedežem v drugi državi članici tako bolj kot vključitev davnih odbitkov v fiksno določen znesek stroškov upravljanja, ki se nanašajo na delež, v smislu člena 4(2) Direktive prizadene možnost, ki jo daje Direktiva, da se v državi članici odvisne družbe s pri viru odtegnjenim davkom obdavči mati no družbo.

49 Vklju?itev dav?nih odbitkov, kot mehanizem za izogibanje pravnemu dvojnemu obdav?evanju, v fiksno dolo?eni znesek stroškov upravljanja, ki se nanašajo na delež, v smislu ?lena 4(2) Direktive vsekakor ne spada na podro?je ?lena 7(2) Direktive, ki ne vpliva na uporabo nacionalnih ali pogodbenih dolo?b o odpravi ali zmanjšanju samo ekonomskega dvojnega obdav?evanja dividend.

50 Zato je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba pojem „dobi?[ek], ki ga distribuira odvisna družba“ v smislu ?lena 4(2), zadnji stavek, Direktive razlagati tako, da ne nasprotuje ureditvi države ?lanice, na podlagi katere so v navedeni dobi?ek vklju?eni dav?ni odbitki, ki so bili priznani kot nadomestilo za davek, ki je bil mati?ni družbi odtegnjen pri viru v državi ?lanici odvisne družbe.

### **Stroški**

51 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (?etrtri senat) razsodilo:

**Pojem „dobi?[ek], ki ga distribuira odvisna družba“ v smislu ?lena 4(2), zadnji stavek, Direktive Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdav?itve mati?nih družb in odvisnih družb iz razli?nih držav ?lanic je treba razlagati tako, da ne nasprotuje ureditvi države ?lanice, na podlagi katere so v navedeni dobi?ek vklju?eni dav?ni odbitki, ki so bili priznani kot nadomestilo za davek, ki je bil mati?ni družbi odtegnjen pri viru v državi ?lanici odvisne družbe.**

Podpisi

\* Jezik postopka: francoš?ina.