SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE ELEANOR SHARPSTON,

predstavljeni 8. maja 2008 [1]

1. Člen 4(1) Direktive Sveta 90/435/EGS [2] z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (v nadaljevanju: Direktiva o matičnih in odvisnih družbah oz. Direktiva) določa, da mora država članica, kjer ima sedež matična družba, ki od svoje odvisne družbe s sedežem v drugi državi članici prejme dividende, bodisi opustiti obdavčitev teh dividend bodisi dovoliti matični družbi, da od izračunanega davka, ki se nanaša na te dividende, odbije davek, ki ga je na razdeljeni dobiček že plačala odvisna družba.

2. V tem primeru je Hof van beroep te Antwerpen (Pritožbeno sodišče, Antwerpen), Belgija, na Sodišče naslovilo vprašanje ali člen 4 Direktive nasprotuje nacionalni zakonodaji, v skladu s katero se takšne dividende najprej vključijo v davčno osnovo matične družbe in se od nje odštejejo naknadno in pod pogojem, da je matična družba ustvarila obdavčljiv dobiček.

1 – Jezik izvirnika: angleščina.

2 – UL L 225, 1990, str. 6. Direktiva je bila naknadno dopolnjena, vendar se postopek v glavni stvari nanaša le na izvirno različico.

Direktiva o matičnih in odvisnih družbah

3. Direktiva o matičnih in odvisnih družbah skuša odpraviti davčne pomanjkljivosti, ki jih morajo, za razliko od družb v isti državi članici, trpeti družbe iz različnih držav članic, kadar si prizadevajo sodelovati tako, da oblikujejo skupine matičnih družb in odvisnih družb [3]. To doseže na dva načina:

4. Prvič, člen 4(1) določa, da kadar matična družba [4] prejme distribuirani dobiček iz naslova svoje povezave z odvisno družbo, država članica, kjer ima matična družba sedež, bodisi „[opusti obdavčitev] tega dobička“ (metoda oprostitve) bodisi ta „dobiček obdavči in hkrati dovoli matični družbi, da odbije od zneska izračunanega davka del

3 – Tretja uvodna izjava preambule: „[…] se obstoječi davčni predpisi, ki urejajo razmerja med matičnimi družbami in odvisnimi družbami, v različnih državah članicah razlikujejo in so na splošno manj ugodni kot tisti, ki veljajo za matične družbe in odvisne družbe v isti državi članici; […] [zato je] sodelovanje med družbami iz različnih držav članic v manj ugodnem položaju v primerjavi s sodelovanjem družb iz iste države članice; […] [zato je treba] ta manj ugoden položaj odpraviti z uvedbo skupnega sistema, da bi se olajšalo povezovanje družb v skupine.“

4 – Pojma „matična družba“ in „odvisna družba“ sta opredeljena v členu 3 Direktive. Opredelitev vključuje pogoj, da morata imeti matična in odvisna družba zaradi davčnih razlogov sedež v različnih državah članicah.

korporacijskega davka, ki se nanaša na ta dobiček in ga je plačala odvisna družba […] do višine zneska ustreznega notranjega davka“ (metoda odbitka ali metoda vračunanja).

5. Drugič, člen 5(1) zahteva od držav članic, da je dobiček, ki ga odvisna družba prenese na svojo matično družbo, oproščen pri viru odtegnjenega davka.

Nacionalna ureditev

6. Čeprav je predložitvena odločba glede zadevnih nacionalnih predpisov lakonična, se zdi nesporno, da Belgijska zakonodaja [5] – kolikor je to upoštevno za to zadevo – določa: prvič, dividende v smislu Direktive, ki jih matične družbe prejmejo od odvisnih družb, so vključene v osnovo za izračun davka matične družbe; drugič, 95 % zneska teh dividend se odšteje od obdavčljivega dobička matične družbe [6]. Odbitek je znan kot „aftrek van definitief belaste inkomsten“ (odbitek dokončno obdavčenega dohodka, v nadaljevanju: ADBI); tretjič, ADBI je omejen na znesek dobička za zadevno davčno obdobje in tako ne more biti uporabljen v letu, ko družba ni ustvarila dobička; poleg tega velja, da kadar ADBI presega ustvarjeni dobiček, se neuporabljeni del ADBI ne more prenesti v naslednje obdobje.

5 – Členi 202, 204 in 205 Wetboek van de inkomstenbelastingen (Zakonik o davkih na prihodek) 1992.

6 – Člen 4(2) Direktive dejansko dovoljuje državam članicam, ki so se odločile za metodo oprostitve, da omejijo oprostitev na 95 % prejetih dividend.

Spor o glavni stvari in predloženo vprašanje za predhodno odločanje

7. Kot že navedeno predložitvena odločba ne vsebuje veliko informacij. Vendar je iz pisnih stališč v relevantnem obsegu mogoče izluščiti naslednja dejstva.

8. Vsako leto med leti 1992 in 1998 je belgijsko podjetje Cobelfret NV (v nadaljevanju: Cobelfret), prejemalo dividende iz naslova deležev, ki jih ima v podjetjih v Belgiji in Združenem kraljestvu. Ni sporno, da je zaradi deležev v belgijskih podjetjih Cobelfret matična družba in da so ta podjetja odvisne družbe v smislu Direktive.

9. V letih 1994, 1995 in 1997 je Cobelfret posloval z izgubo in v teh obdobjih ni moglo uveljavljati ADBI. Leta 1996 je ADBI, do katerega je bil Colbelfret upravičen, presegalo obdavčljivi dobiček za 277 432 eurov. Podjetje ga ni moglo prenesti v naslednje leto, v katerem je poslovalo z izgubo. Cobelfret meni, da Belgija tako dejansko ne oprosti

dividend, ker so davčne izgube, ki so lahko prenesene v naslednje leto, znižane tako, da je obdavčljivi dobiček v naslednjem letu umetno povečan za dividende, ki bi morale biti oproščene.

10. Colbelfret je pred Rechtbank van eerste aanleg (sodišče prve stopnje) v Antwerpnu uspešno zagovarjalo trditev, da je takšno omejevanje ADBI v nasprotju s členom 4(1) Direktive. Belgijska davčna uprava se je pritožila pri Hof van beroep te Antwerpen, ki je Sodišču v predhodno odločanje predložilo naslednje vprašanje:

„Ali so določbe, ki jih vsebuje belgijska ureditev o dokončno obdavčljivih dohodkih – v skladu s katero se upoštevne dividende najprej prištejejo davčni osnovi matične družbe in se pozneje znesek izplačanih dividend na podlagi člena 205(2) Wetboek van de inkomstenbelastingen odbije od davčne osnove matične družbe zgolj toliko (v višini 95 %), kolikor ima matična družba obdavčljivih dobičkov – združljive s členom 4 Direktive Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic, če ima takšna omejitev odbitka od dokončno obdavčljivih dohodkov za posledico, da mora matična družba v poznejšem obdobju obdavčitve plačati davke na izplačane dividende, če ni imela ali ni imela zadostnih obdavčljivih dobičkov v obdobju obdavčitve, v katerem so bile izplačane dividende, ali vsaj do tega, da se davčne izgube iz obdobja obdavčitve uporabijo neupravičeno in jih zato ni več mogoče prenesti do zneska izplačanih dividend, ki bi bile sicer brez davčnih izgub do 95 % oproščene davka?“

11. Pisna stališča so predložili Cobelfret, Belgija in Komisija, vsa pa so bila predstavljena tudi na obravnavi.

Neposredni učinek

12. Predloženo vprašanje se ne nanaša na neposredni učinek iz člena 4(1) Direktive. Vendar predložitveno sodišče v predložitveni odločbi meni, da je „potrebno dobiti dokončen odgovor glede neposrednega učinka [Direktive];“ k temu so vse stranke predložile svoja stališča. V zvezi s tem navajam naslednje kratke ugotovitve.

13. Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da se je mogoče na določbe posamezne direktive sklicevati vedno, ko so te določbe po vsebini

nepogojne in dovolj natančne, če niso bili v določenem roku sprejeti izvedbeni ukrepi proti vsaki določbi nacionalnega prava, ki ni združljiva z direktivo, in če določajo pravice, ki jih posamezniki lahko uveljavljajo proti državi. [7] Določba prava Skupnosti je brezpogojna, ko predpisuje obveznost, ki ni pogojena in za katere izvajanje ali učinkovanje ni potrebno sprejetje nobenih meril s strani Skupnosti ali držav članic [8]. Izkaže se za dovolj natančno, da se posameznik nanjo lahko zanese in da se jo uporabi v postopkih pred sodišči, če nedvoumno nalaga obveznost [9].

14. Strinjam se s Cobelfret in Komisijo, da člen 4(1) izpolnjuje obe navedeni merili. Obveznost, ki jo določa – da se mora država bodisi vzdržati obdavčenja distribuiranih dobičkov, ki ji matična družba prejme od odvisne družbe, bodisi obdavčiti te dobičke tako, da dovoli matični družbi, da od davka, ki ga mora plačati, odšteje davek, ki ga je odvisna družba že plačala na te dobičke – je določena nedvoumno in ni pogojena in za njeno izvajanje ali učinkovanje ni potrebno sprejetje kakršnihkoli meril s strani institucij Skupnosti ali samih držav članic.

15. Belgija trdi, da člen 4(1) ne more imeti neposrednega učinka, ker državam članicam omogoča izbiro metode za dosego želenega cilja.

16. Vendar, kot opozarja Cobelfret, je Sodišče ugotovilo, da „pravica države, da izbira med več možnimi načini za dosego cilja določenega v direktivi ne izključuje možnosti, da posamezniki pred nacionalnimi sodišči uveljavljajo pravice, katerih vsebino je moč dovolj jasno določiti na podlagi določb same direktive“. [10]

17. V zvezi s tem menim, da ima člen 4(1) neposredni učinek.

Skladnost s členom 4(1)

18. Cobelfret in Komisija trdita, da so belgijska pravila v nasprotju z Direktivo, belgijska vlada pa trdi nasprotno.

7 – Glej na primer sodbo Sodišča (tretji senat) z dne 28. junija 2007 v zadevi JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust and The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, ZOdl., str. I-5517, točka 58, in navedena sodna praksa.

8 – Sodba z dne 29. maja 1997 v zadevi Klattner, C-389/95, Recueil, str. I-2719, točka 33.

9 – Prav tam.

10 – Sodbi Sodišča z dne 19. novembra 1991 v združenih zadevah Francovich, C-6/90 in C-9/90, Recueil, str. I-5357, točka 17; in z dne 14. julija 1994 v zadevi Faccini Dori, C-91/92, Recueil, str. I-3325, točka 17.

19. Strinjam se s prvim mnenjem.

20. Člen 4(1) Direktive zahteva od držav članic, da se bodisi vzdržijo obdavčevanja dividend bodisi dovolijo matični družbi, da od davka na dividende odšteje davek, ki ga je na preneseni dobiček plačala odvisna družba. Po mojem mnenju belgijska pravila ne izvajajo ustrezno nobene od omenjenih metod.

21. Učinek teh pravil je takšen, da so dividende prejete od odvisne družbe vedno vključene v osnovo za oceno davka matične družbe, vendar od te osnove niso vedno odštete, kajti odbitje se ne izvede, če matična družba v istem obdobju nima obdavčljivih dobičkov. V takem primeru bo prištetje dividend k osnovi za oceno davka pomenilo višji davek, saj bo zmanjšalo izgubo, ki se lahko prenese na naslednje obdobje. Posledično bo v naslednjem letu pobran davek, katerega osnova bo obdavčljiv dobiček, h kateremu bo prištet del ali celoten znesek dividend.

22. Belgijski sistem tako ne zagotavlja sistematične oprostitve dividend. Bolje rečeno, oprostitev zagotavlja le v primeru, da so bili ustvarjeni obdavčljivi dobički. Belgija tako oprostitev davka na dividende pogojuje s pogojem, ki v Direktivi ni predviden. Torej ne gre za resnični sistem oprostitve.

23. V skladu z Direktivo, katere namen je tudi lajšanje davčnih ureditev v čezmejnih sodelovanjih, je Sodišče že razsodilo, da države članice ne morejo enostransko uvajati omejevalnih ukrepov, kot je pogoj, da mora pred razdelitvijo dobičkov, za katere se uveljavlja davčna olajšava, preteči najkrajše obdobje posedovanja [11]. Ne vidim razloga, da se isto načelo ne bi uporabilo za pogoj, da mora imeti matična družba obdavčljive dobičke.

24. Belgijski sistem prav tako ni sistem odbitka, ki bi predpisoval, da se davek, ki ga plača odvisna družba, odšteje od davka, ki ga plača matična družba.

11 – Sodba Sodišča (peti senat) z dne 17. oktobra 1996 v združenih zadevah Denkavit, C-283/94, C-291/94 in C-292/94, Recueil, str. I-5063, točka 26.

25. Prvič, Belgija trdi, da omejevanje ADBI daje rezultat, ki je vsaj enakovreden tistim, ki jih dosežemo z metodo odbitka. Meni, da če metoda odbitka izpolnjuje zahteve iz člena 4(1), potem jih omejevanje ADBI prav tako, saj ni razloga, da bi „[opustitev] obdavčenja“ prenesenih dobičkov dajalo ugodnejše rezultate kot metoda odbitka.

26. Navedbe belgijske strani glede tega me ne prepričajo. Nadalje, četudi bi bilo omejevanje ADBI v resnici vsaj tako ugodno za davkoplačevalca kot metoda odbitka, iz ustaljene sodne prakse izhaja, da se država članica ne more sklicevati na to, kako je prenesla direktivo v svojo zakonodajo, če se je odločila, da bo to storila na poseben način. Zdi se, da Belgija ni imela namena, da bi člen 4(1) Direktive v nacionalno zakonodajo prenesla z metodo odbitka [12]. Zato je po mojem mnenju nepomembno ali oz. v kakšni meri alternativna metoda, ki jo je Belgija izbrala, učinkuje vsaj tako ugodno kot metoda odbitka.

27. Drugič, Belgija trdi, da iz besedila člena 4(1) Direktive, ki zahteva od držav članic „[opustitev] obdavčenja“ dividend, ne izhaja, da morajo države članice zagotoviti „oprostitev“ in da taka „oprostitev“ pomeni, da prejete dividende ne smejo imeti vpliva na obseg izgub prenesenih v naslednje obdobje. Uvodne izjave Direktive in besedilo člena 4(1) predpisujeta zgolj „[opustitev] obdavčenja“ takih dobičkov in ne zahtevata „oprostitve“.

28. Tega argumenta ne morem sprejeti. Iz sheme in namena Direktive ni mogoče sklepati na bistveno razliko med konceptoma „[opustitev] obdavčenja“ in „[oprostitev] davka“. Kot poudarja Cobelfret, uvodne izjave, ki so bile nedavno dodane Direktivi o matičnih in odvisnih družbah, dejansko razlagajo člen 4(1) v tem smislu, da je „treba odpraviti dvojno obdavčitev [bodisi z oprostitvijo bodisi z davčnim odbitkom.]“ [13] Sodišče je poleg tega izraza „oprostitev“ in „[opustitev] obdavčenja“ v smislu člena 4(1) uporabilo kot sopomenki [14].

29. Tretjič, Belgija meni, da je njena zakonodaja v skladu z cilji člena 4(1), posebej glede odstranitve davčnih pomanjkljivosti v zvezi z razmerji med matičnimi in odvisnimi družbami iz različnih držav, v primerjavi z razmerji, ko imata matična in odvisna

12 – Zgoraj v opombi 10 navedena sodba Francovich, točka 21, in sodba Sodišča (prvi senat) z dne 30. marca 2006 v zadevi Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, ZOdl., str. I-3039, točka 28.

13 – Direktiva Sveta 2003/123/ES z dne 22. decembra 2003 o spremembah Direktive 90/435/EGS o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (UL L 7, 13.1.2004, str. 41), deseta uvodna izjava. Glej tudi točko 17 obrazložitvenega memoranduma o predlogu te direktive (COM (2003) 462 konč.).

14 – Glej sodbi z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, ZOdl., str. I-11753, točka 102; in v zadevi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, ZOdl., str. I-11673, točka 53.

družba sedež v isti državi [15]. Omejevanje ADBI ne otežuje razmerji med matično in odvisno družbo, posebej v primeru čezmejnih razmerji, kar odločno ponazarja način delovanja belgijskega trga v praksi in dejstvo, da uporaba omejenega ADBI enako obravnava čezmejna in razmerja znotraj države. Omejevanje ADBI tako ni v nasprotju s cilji člena 4(1).

30. Zopet, navedene trditve me ne prepričajo. Čeprav bi bile navedbe Belgije pravilne, dejstvo, da nepravilen prenos določbe direktive v nacionalno zakonodajo države članice ni v nasprotju s cilji direktive, ne more samo po sebi opravičiti nepravilnosti prenosa.

31. Nadalje, Belgija se sklicuje na Direktivo Sveta 90/434/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic [16], ki od držav članic zahteva, da zagotovijo, da takšna preoblikovanja ne bi pomenila obdavčitve kapitalskih dobičkov in oproščenih rezerv. Glede izgub, ki nastanejo pri čezmejnih preoblikovanjih pa Belgija opozarja, da direktiva od držav članic preprosto zahteva, da take izgube obravnavajo enako kot izgube, ki nastanejo pri preoblikovanjih znotraj ene države članice [17]. Zdi se, da Belgija trdi, po analogiji, da člen 4(1) Direktive o matičnih in odvisnih družbah prav tako dovoljuje državam članicam, da uporabijo sistem podoben pravilom ADBI tudi za dividende, ki jih matična družba prejme od podružnice s sedežem v drugi državi članici, če tak sistem uporablja za dividende, ki jih družbe prejemajo od podružnic znotraj države članice. Vendar člen 4(1) tega ne predpisuje; prav tako ne vidim kako bi določba iz tako popolnoma nepovezanega dokumenta lahko bila pomembna v tem primeru.

32. Končno, Belgija se sklicuje na Vzorčno konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, ki jo je izdala Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (v nadaljevanju: OECD) [18]. Poglavje V, z naslovom „Metode za odpravo dvojnega obdavčevanja“ navaja tako metodo oprostitve

15 – Glej zgoraj v opombi 3 navedeno tretjo uvodno izjavo preambule.

16 – Direktiva Sveta 434/90/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic (UL L 225, 20.8.1990, str. 1).

17 – V členu 6 Direktive 434/90/EGS je določeno: „Če se operacije iz člena 1 izvedejo med družbami iz države članice, v kateri je prenosna družba, bi država članica uporabila določbe, ki dovoljujejo družbi prejemnici, da prevzame tiste izgube prenosne družbe, ki še niso bile uveljavljene za davčne namene, in razširi te določbe na pokritje prevzema teh izgub s strani stalnih enot družbe prejemnice, ki so na njenem ozemlju.“

18 – Vzorčna konvencija je bila prvič objavljena leta 1963. Od takrat je bila večkrat posodobljena. Besedilo členov v obliki iz različice z dne 23. januarja 2003 je dostopno na http://www.oecd.org/dataoecd/52/34/1914467.pdf.

(člen 23A) kot metodo odbitka (člen 23B). Belgija trdi, da Vzorčna konvencija ne podaja natančnih pravil glede načina uporabe metode oprostitve, o čemer torej odločajo posamezne države same.

33. Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da v primeru neobstoja ukrepov Skupnosti za poenotenje in uskladitev ostanejo države članice pristojne, da s konvencijo ali enostransko opredelijo merila za porazdelitev svoje davčne pristojnosti, zlasti z namenom odprave dvojnega obdavčevanja, in sicer zlasti z uporabo meril za porazdelitev, ki se uporabljajo v mednarodni davčni praksi, vključno z vzorčnimi konvencijami, ki jih je izdelala OECD [19]. Vendar pa ne vidim v kakšnem smislu ima to lahko pomen v tem primeru, kjer je sporna predvsem interpretacija usklajevalnega ukrepa Skupnosti.

Časovna omejitev

34. Belgija zaključuje svoja pisna stališča s prošnjo, naslovljeno na Sodišče, da naj, v primeru da ugotovi neskladnost člena 4(1) Direktive z nacionalno zakonodajo vključno s sistemom ADBI, omeji učinke sodbe v času. V tem kontekstu se sklicuje na: (i) pravno gotovost, ki jo je ustvarila Komisija z domnevno (čeprav implicitno) potrditvijo ADBI sistema, (ii) nenatančno določen obseg člena 4(1), (iii) pomanjkanje sodne prakse v zvezi s tem in (iv) vpliv na proračun, v primeru da se ugotovi, da so belgijska pravila v nasprotju s pravom Skupnosti.

35. Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da finančne posledice, ki bi državo članico lahko prizadele zaradi sodbe, izdane v zadevi predhodnega odločanja, same po sebi ne opravičujejo časovne omejitve učinkov te sodbe – takšna omejitev se lahko naloži le v natančno določenih okoliščinah, in sicer ko (a) obstaja tveganje hudih gospodarskih posledic, zlasti zaradi velikega števila pravnih razmerij, vzpostavljenih v dobri veri na podlagi pravil, za katere se je štelo, da so začela veljati, in ko (b) se zdi, da so bili posamezniki in nacionalni organi napeljani k ravnanju, ki zaradi objektivne in precejšnje negotovosti glede vpliva določb Skupnosti, katero so morda okrepila tudi ravnanja drugih držav članic ali Komisije, ni bilo v skladu pravom Skupnosti [20].

19 – Sodba Sodišča (veliki senat) z dne 13. marca 2007 v zadevi Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, ZOdl., str. I-2107, točka 49, in navedena sodna praksa.

20 – Glej nedavno objavljeno sodbo Sodišča (prvi senat) z dne 18. januarja 2007 v zadevi Brzeziński, C-313/05, ZOdl., str. I-513, točki 57 in 58.

36. V pričujočem primeru Belgija v svojih pisnih in ustnih stališčih, ne glede na moč njenih drugih argumentov, ni poskušala pokazati, da obstaja tako tveganje hudih gospodarskih posledic.

37. Po mojem mnenju tako ni primerno, da bi Sodišče, v primeru da razsodi, da člen 4(1) Direktive nasprotuje nacionalni zakonodaji in sistemu ADBI, omejilo učinke te sodbe v času.

Predlog

38. Zaradi zgoraj navedenih razlogov menim, da je treba na vprašanje, ki ga je predložilo Hof van beroep te Antwerpen, Belgija, odgovoriti:

„Člen 4 Direktive Sveta 90/435/EEC nasprotuje nacionalni zakonodaji, ki predpisuje, da so dividende, ki jih matična družba s sedežem v eni državi članici prejme od odvisne družbe s sedežem v drugi državi članici, prvič, dodane k davčni osnovi matične družbe in, drugič, odštete od te davčne osnove (v višini 95 %) le, če je matična družba ustvarila obdavčljiv dobiček.“