Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 26. oktobra 2017 *

„Predhodno odločanje – Davek od dohodkov pravnih oseb – Direktiva 90/435/EGS – Člen 1(2) in člen 4(2) – Matične in odvisne družbe iz različnih držav članic – Skupni sistem obdavčitve – Odbitnost obdavčljivega dobička matične družbe – Nacionalna ureditev, katere cilj je odprava dvojnega obdavčenja dobičkov, ki jih razdelijo odvisne družbe – Neupoštevanje obstoja povezave med obrestmi na posojila in financiranjem kapitalske udeležbe, na podlagi katere je prišlo do izplačila dividend“

V zadevi C-39/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (sodišče prve stopnje v Antwerpnu, Belgija) z odločbo z dne 8. januarja 2016, ki je na Sodišče prispela 25. januarja 2016, v postopku

Argenta Spaarbank NV

proti

Belgische Staat,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi J. L. da Cruz Vilaça, predsednik senata, A. Tizzano (poročevalec), podpredsednik Sodišča, E. Levits in A. Borg Barthet, sodnika, ter M. Berger, sodnica,

generalni pravobranilec: J. Kokott,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 30. marca 2017,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Argenta Spaarbank NV B. De Cock in K. Van Duyse, odvetnika,

– za belgijsko vlado J.-C. Halleux, P. Cottin in M. Jacobs, agenti,

– za Evropsko komisijo W. Roels, agent,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 27. aprila 2017

izreka naslednjo

* Jezik postopka: nizozemščina.

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 1(2) in člena 4(2) Direktive Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 147).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Argenta Spaarbank NV in Belgische Staat (država Belgija) glede zakonitosti odločbe o odmeri davka od dohodkov pravnih oseb za davčni obdobji 2000 in 2001, ki je bila naslovljena na to družbo.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V tretji uvodni izjavi Direktive 90/435 je navedeno:

„ker 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; ker je zato sodelovanje med družbami iz različnih držav članic v manj ugodnem položaju v primerjavi s sodelovanjem družb iz iste države članice; ker je treba ta manj ugoden položaj odpraviti z uvedbo skupnega sistema, da bi se [v Uniji] olajšalo povezovanje družb v skupine“.

4 Člen 1 te direktive določa:

„1. Države članice uporabljajo to direktivo:

– za distribucijo dobička, ki ga prejmejo družbe v tej državi od odvisnih družb iz druge države članice,

– za distribucijo dobička družb v tej državi, ki so odvisne družbe družb v drugih državah članicah, tem drugim družbam.

2. Ta direktiva ne izključuje uporabe notranjih ali na sporazumih temelječih določb, ki so potrebne za preprečevanje goljufij ali zlorab.“

5 Člen 3 navedene direktive določa:

„1. Za namene uporabe te direktive

(a) se status matične družbe pripiše najmanj vsaki družbi države članice, ki izpolnjuje pogoje iz člena 2 in ima delež najmanj 25 % v kapitalu družbe druge države članice, ki izpolnjuje enake pogoje;

(b) ‚odvisna družba‘ pomeni družbo, katere kapital vključuje delež, naveden pod (a).

2. Z odstopanjem od odstavka 1 imajo države članice možnost, da:

– z dvostranskim sporazumom zamenjajo kriterij deleža v kapitalu s kriterijem glasovalnih pravic,

– ne uporabljajo te direktive za družbe te države članice, ki ne vzdržujejo deležev, s katerimi se kvalificirajo kot matične družbe, neprekinjeno vsaj dve leti ali za tiste svoje družbe, v katerih družba druge države članice ne vzdržuje takega deleža neprekinjeno vsaj dve leti.“

6 Člen 4(1) in (2) iste direktive določa:

„1. Kadar matična družba prejme distribuirani dobiček iz naslova svoje povezave z odvisno družbo, razen če gre slednja v likvidacijo, se država matične družbe bodisi:

– vzdrži obdavčenja tega dobička ali

– ta dobiček obdavči in hkrati 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 rezident, na podlagi odstopanj, predvidenih v členu 5, do višine zneska ustreznega notranjega davka.

2. Vendar vsaka država članica ohrani možnost, da predpiše, da se stroški, ki se nanašajo na delež, in izgube, ki izhajajo iz distribucije dobička odvisne družbe, ne smejo odbiti od obdavčljivega dobička matične družbe. 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 distribuira odvisna družba.“

Belgijsko pravo

7 Direktiva 90/435 je bila v belgijsko pravo prenesena z zakonom z dne 23. oktobra 1991 (*Moniteur Belge* z dne 15. novembra 1991, str. 25619), s katerim je bil spremenjen takrat veljavni sistem dokončno obdavčenih dohodkov (v nadaljevanju: sistem RDT).

8 Zaradi kodifikacije predpisov s področja davka od dohodkov, opravljene leta 1992, so bile upoštevne določbe v zvezi s sistemom RDT združene v členih 202, 204 in 205 zakonika o davkih na dohodke iz leta 1992, konsolidiranega s kraljevim odlokom z dne 10. aprila 1992 in potrjenega z zakonom z dne 12. junija 1992 (dodatek k *Moniteur Belge* z dne 30. julija 1992, v nadaljevanju: CIR 1992), ki se je začel uporabljati s kraljevim odlokom o izvajanju zakonika o davkih na dohodke iz leta 1992, z dne 27. avgusta 1993 (*Moniteur Belge* z dne 13. septembra 1993, str. 20096, v nadaljevanju: kraljevi odlok o izvajanju CIR 1992).

9 V skladu s temi določbami lahko družba iz naslova dokončno obdavčenih dohodkov od svojega dobička odbije 95 % dividend, ki jih je prejela od svojih odvisnih družb v smislu Direktive 90/435 (v nadaljevanju: odbitek RDT).

10 Delovanje sistema RDT se lahko na kratko opiše tako, kot sledi v nadaljevanju. Prvič, dividende, ki jih distribuira odvisna družba, morajo biti vključene v davčno osnovo matične družbe. Drugič, te dividende se odbijejo od te davčne osnove, vendar samo, če ima prejemnica v zadevnem davčnem obdobju po odbitku drugih dobičkov, oproščenih plačila davka, pozitivni poslovni izid.

11 V tem okviru je bil z zakonom z dne 20. decembra 1995 o davčnih, finančnih in drugih določbah (*Moniteur Belge* z dne 23. decembra 1995, str. 34578), v CIR 1992 vstavljen člen 198(10). Ta v različici, ki se uporablja v zadevi v glavni stvari, določa:

„Za poslovne stroške se ne štejejo:

[…]

10. Ne da bi to vplivalo na uporabo člena 55 [CIR 1992], dohodki v znesku, ki ustreza znesku odbitnih dividend v skladu s členi od 202 do 204 [CIR 1992], ki jih družba prejme od delnic ali deležev, ki jih je pridobila, vendar jih v trenutku prenosa ni posedovala neprekinjeno vsaj eno leto.

[Prejšnji] [p]ododstavek pa se ne uporablja za delnice ali deleže v povezanih družbah ali družbah, s katerimi obstaja delničarsko razmerje, tudi če imajo značilnosti denarnih naložb, in za druge delnice ali deleže, ki spadajo pod finančna sredstva.“

12 Člen 202 CIR 1992 v različici, ki se uporablja v zadevi v glavni stvari, določa:

„1. Od dobička v davčnem obdobju se, kolikor so vključeni, prav tako odbijejo:

(1) dividende, razen dohodkov, ki so bili prejeti ob prenosu lastnih delnic ali deležev na drugo družbo ali ob popolni ali delni delitvi sredstev družbe;

[…]

2. Dohodki iz odstavka 1, točki 1 in 2, se lahko odbijejo le, če ima družba prejemnica na datum odločitve o izplačilu ali na datum izplačila tega dohodka v družbi, ki ga razdeljuje, kapitalski delež v višini najmanj 5 % ali je njena investicijska vrednost je najmanj [50 milijonov belgijskih frankov (BEF) (približno 1.240.000 EUR)].

Ta pogoj pa se ne uporablja za dohodke:

(1) pridobljene od kreditnih institucij, navedenih v členu 56(1);

[…]“

13 Člen 204 CIR 1992 v različici, ki se uporablja v zadevi v glavni stvari, določa:

„Za dohodke, ki se v skladu s členom 202(1), točke 1, 3 in 4, lahko odbijejo, se šteje, da spadajo med dobičke davčnega obdobja do 95 % vknjiženega ali prejetega zneska, ki je lahko povečan za pri viru odtegnjeni davek na dejanske ali fiktivne dohodke iz premoženja ali glede dohodkov, navedenih v členu 202(1), točki 4 in 5, znižan za obresti, dodeljene prodajalcu, če so bili vrednostni papirji kupljeni v davčnem obdobju.“

14 Člen 106(5) kraljevega odloka o izvajanju zakonika o davkih na dohodke iz leta 1992 z dne 27. avgusta 1993 v različici, ki se uporablja v zadevi v glavni stvari, določa:

„Od pri viru odtegnjenega davka na dohodke iz kapitala so popolnoma oproščene dividende, katerih dolžnik je belgijska odvisna družba in katerih prejemnik je matična družba v drugi državi članici Evropske gospodarske skupnosti.

Oprostitev pa kljub temu ne velja, če delnice v lasti matične družbe, za katere so plačane dividende, ne ustrezajo deležem najmanj 25 % kapitala odvisne družbe in ta minimalni delež 25 % kapitala ni bil ohranjen za neprekinjeno obdobje najmanj enega leta.

Za namene odstavkov 1 in 2 pomenita pojma ‚odvisna družba‘ in ‚matična družba‘ matične in odvisne družbe v smislu Direktive [90/435].“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

15 Argenta Spaarbank je kreditna institucija belgijskega prava, ki je v poslovnih letih 1999 in 2000 (davčni leti 2000 in 2001) prejela dividende od deležev, ki jih je imela v belgijskih podjetjih in v podjetjih iz drugih držav članic Evropske unije, in sicer v nekaterih primerih manj kot eno leto in v drugih več kot eno leto ob izplačilu teh dividend.

16 V skladu s členoma 202 in 204 CIR 1992 v različici, ki se uporablja v zadevi v glavni stvari, je bil družbi Argenta Spaarbank kot matični družbi priznan odbitek RDT v višini 95 % navedenih dividend.

17 Poleg tega, glede na njen status kreditne institucije je med zadevnimi obračunskimi leti plačala tudi obresti v višini 11.702.186.712 BEF (približno 290.090.000 EUR) in 13.322.033.492 BEF (približno 330.245.000 EUR), ki so bile v izkazu poslovnega izida te družbe zabeležene pod postavko „Obresti in podobni stroški“.

18 Kot je razvidno iz predložitvene odločbe, te obresti niso bile plačane za obresti na posojila za nakup deležev v kapitalu odvisnih družb. Navedene obresti so se, nasprotno, nanašale na varčevalne račune, tekoče račune, vezane depozite in druge naložbene produkte, ki jih za svoje stranke kot kreditna institucija upravlja družba Argenta Spaarbank, in bi bile zato lahko kot poslovni stroški predmet odbitka.

19 Vendar pa člen 198, točka 10, CIR 1992 določa nemožnost odbitka vseh plačanih obresti do zneska, ki ustreza znesku odbitnih dividend v skladu s členi od 202 do 204 CIR 1992, ki jih je matična družba prejela od delnic ali deležev, ki jih je v trenutku prenosa posedovala v neprekinjenem obdobju vsaj enega leta, in ob tem ne zahteva, da obstaja vzročna zveza med temi obrestmi in dividendami, za katere se obračuna odbitek RDT.

20 Vendar pa je družba Argenta Spaarbank iz naslova dividend v zvezi z deleži v kapitalu, ki jih imela v času izplačila dividend manj kot eno leto, prejela zneska 3.059.292 BEF (približno 75.838 EUR) v poslovnem letu 1999 (davčno leto 2000) in 11.960.419 BEF (približno 296.490 EUR) v poslovnem letu 2000 (davčno leto 2001).

21 Tako je davčna uprava v skladu s členom 198, točka 10, CIR 1992 družbi Argenta Spaarbank poslala popravni odmerni odločbi za davčni leti 2000 in 2001, pri čemer je navedla, da so bile obresti v zneskih 75.837,87 EUR in 296.491,04 EUR dodane „stroškom, ki se ne upoštevajo“, ter jih zato ni bilo mogoče odbiti od obdavčljivega dobička te matične družbe.

22 Regionalni direktor Nationale Controlecentrum I van de administratie voor de ondernemings- en inkomensfiscaliteit (nacionalni kontrolni center I uprave za obračun davka od dohodkov pravnih oseb, Belgija) je s sklepom z dne 4. maja 2004 zavrnil ugovora, ki jih je zoper ti odmerni odločbi vložila družba Argenta Spaarbank.

23 Družba Argenta Spaarbank je 3. avgusta 2004 ta sklep izpodbijala pred predložitvenim sodiščem, rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (sodišče prve stopnje v Antwerpnu, Belgija), da bi dosegla razglasitev ničnosti navedenih odmernih odločb, pri čemer je med drugim navajala, da člen 198, točka 10, CIR 1992 ni združljiv s členom 4(2) Direktive 90/435, saj naj bi zadnjenavedena določba državam članicam omogočala le, da kot neodbitne upoštevajo obresti, ki so vzročno povezane z dividendami, v zvezi s katerimi je bil obračunan odbitek RDT.

24 V teh okoliščinah je Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (sodišče prve stopnje v Antwerpnu) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je člen 198, točka 10, [CIR 1992] v različici, veljavni za davčni leti 2000 in 2001, v nasprotju s členom 4(2) Direktive [90/435] v delu, v katerem določa, da se obresti ne štejejo za poslovne stroške do določenega zneska, ki ustreza znesku odbitnih dividend v skladu s členi od 202 do 204 [CIR 1992], pri čemer je te dividende prejela družba na deleže, ki jih ni posedovala neprekinjeno vsaj eno leto v času njihovega prenosa in se ne razlikuje glede na to, ali so navedeni stroški obresti povezani s (financiranjem) udeležbe, iz katere izhajajo izvzete dividende, ali ne?

2. Ali člen 198, točka 10, [CIR 1992] v različici, veljavni za davčni leti 2000 in 2001, pomeni določbo za preprečevanje goljufij ali zlorab v smislu člena l(2) Direktive [90/435], in če je tako, ali člen 198, točka 10, [CIR 1992] presega to, kar je potrebno za preprečevanje takih goljufij in zlorab, ker določa, da se obresti ne štejejo za poslovne stroške do določenega zneska, ki ustreza znesku odbitnih dividend v skladu s členi od 202 do 204 [CIR 1992], pri čemer je te dividende prejela družba na deleže, ki jih ni posedovala neprekinjeno vsaj eno leto v času njihovega prenosa in se ne razlikuje glede na to, ali so navedeni stroški obresti povezani s (financiranjem) udeležbe, iz katere izhajajo izvzete dividende, ali ne?“

Vprašanji za predhodno odločanje

Dopustnost

25 Belgijska vlada izpodbija dopustnost tega predloga za sprejetje predhodne odločbe. V utemeljitev tega ugovora opozarja, da člen 198, točka 10, CIR 1992, v različici, ki se uporablja v zadevi v glavni stvari, belgijskim davčnim organom omogoča, da kot stroške, ki jih ni mogoče odbiti, zavrnejo vse obresti, ki jih izplača matična družba, v zadevnem davčnem obdobju, do višine dividend, prejetih iz naslova deležev v kapitalu odvisnih družb, ki jih je imela manj kot eno leto, in za katere se zahteva odbitek RDT.

26 Ta vlada v teh okoliščinah trdi, da se ta člen gotovo približuje členu 4(2) Direktive 90/435, ker ponuja sredstvo za boj proti zlorabi, do katere pride, če se posojilo najame za zmanjševanje davčne osnove matične družbe tako, da se s pridobivanjem deležev v odvisnih družbah, ki ustvarjajo dividende, ki jih je prav tako mogoče odbiti, ustvarijo odbitne obresti.

27 Vendar ker naj bi bila posredna posledica člena 198, točka 10, CIR 1992 nevtralizacija odbitka – v skladu s členi od 202 do 204 CIR 1992 – dividend, ki izhajajo iz deležev, ki jih ima v lasti kratek čas, bi bilo treba šteti, da navedeni člen spada na področje uporabe člena 3(2) Direktive 90/435, ki naj bi državam članicam omogočal, da sistema odbitka dobička, ki ga določa ta direktiva, ne uporabijo za družbe, „ki ne vzdržujejo deležev, s katerimi se kvalificirajo kot matične družbe, neprekinjeno vsaj dve leti“. Po mnenju te vlade naj bi namreč zadnjenavedena določba pomenila, da v primeru, ki ga določa, državam članicam ni treba spoštovati Direktive 90/435. Tako naj bi se lahko odločile, da ne le ne dodelijo ugodnosti iz člena 4(1) te direktive, temveč tudi da stroške v določenem obsegu in pod pogoji, ki ne ustrezajo določbam člena 4(2) navedene direktive, štejejo za neodbitne ali pa da uporabijo določbo, ki se nanaša na preprečevanje goljufij ali zlorab v smislu člena 1(2) te iste direktive, kar bi presegalo to, kar je potrebno za preprečevanje goljufij in zlorab.

28 Tako bi se člen 198, točka 10, CIR 1992 nanašal na položaj, ki ne spada na področje uporabe Direktive 90/435.

29 V zvezi s tem je treba poudariti, da člen 3(2), drugi pododstavek, Direktive 90/435 z odstopanjem od odstavka 1 tega člena določa „možnost“ držav članic, da „ne uporabljajo“ te direktive za družbe, ki ne vzdržujejo deležev, s katerimi se kvalificirajo kot matične družbe, neprekinjeno vsaj dve leti, ali za tiste svoje družbe, v katerih družba druge države članice ne vzdržuje takega deleža neprekinjeno vsaj dve leti.

30 Ta določba v skladu s tem besedilom ne uvaja splošne izjeme v zvezi z uporabo Direktive 90/435, temveč zgolj določa možnost držav članic, da če to želijo, to izjemo uporabijo v svojem nacionalnem pravu. V zvezi s tem je treba spomniti, da je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča določbe direktive prenesti z nesporno zavezujočo močjo ter z zahtevano specifičnostjo, natančnostjo in jasnostjo, da bi bila zahteva po pravni varnosti izpolnjena (glej sodbo z dne 15. oktobra 2015, Komisija/Nemčija, C-137/14, EU:C:2015:683, točka 51 in navedena sodna praksa).

31 V zvezi s tem pa je treba ugotoviti, da predložitveno sodišče predlaga razlago sistema CIR 1992 in zlasti člena 198, točka 10, CIR 1992, ki se razlikuje od razlage, ki jo je pred Sodiščem predlagala belgijska vlada.

32 To sodišče namreč poudarja, da je belgijski zakonodajalec Direktivo 90/435 v nacionalno pravo prvotno prenesel tako, da jo je za nacionalne družbe v celoti uporabljal, ne da bi izrecno določil kakršno koli minimalno obdobje kapitalske udeležbe neke družbe, ki ji daje status matične družbe odvisne družbe, ki je predmet takšne pridobitve deleža, in ki ji omogoča, da zahteva odbitek dividend od teh delnic.

33 Tako po mnenju tega sodišča Kraljevina Belgija s tem, da je sprejela CIR 1992, ni izvajala možnosti, ki je državam članicam priznana s členom 3(2), drugi pododstavek, prvi del, Direktive 90/435.

34 Nasprotno, ob podrobni preučitvi pripravljalnega gradiva, predmeta in namena člena 198, točka 10, CIR 1992 predložitveno sodišče meni, da se s to določbo v belgijskem pravu izvaja člen 4(2) Direktive 90/435, ker je njen namen preprečitev nacionalnim matičnim družbam, da bi s pridobitvijo – prek financiranja s tujim odbitnim kapitalom – delnic odvisnih družb, ki ustvarjajo dividende, ki se prav tako lahko odbijejo, izvajale dvojni davčni odbitek.

35 Zato naj bi bil razlog, zaradi katerega člen 198, točka 10, CIR 1992 ne določa nobene povezave med pridobitvijo teh delnic in financiranjem te transakcije, posledica volje belgijskega zakonodajalca, ki ni to, da se nevtralizira odbitek dividend, ki izhajajo iz kapitalskih deležev, ki so v lasti kratek čas, z uporabo dovoljenja iz člena 3(2), druga alinea, prvi del, Direktive 90/435, temveč to, da se reši praktična težava, s katero se srečuje davčna uprava, in sicer da se v okviru izvajanja izjeme iz člena 4(2) te direktive dejansko preveri razmerje med financiranjem neke transakcije in kupljenim predmetom.

36 Vendar pa je na podlagi te razlage člena 198, točka 10, CIR 1992 predložitveno sodišče menilo, da je treba za rešitev spora, o katerem odloča, vložiti ta predlog za sprejetje predhodne odločbe.

37 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je v okviru sodelovanja med Sodiščem in nacionalnimi sodišči, ki ga določa člen 267 PDEU, le nacionalno sodišče, ki odloča o sporu in ki mora prevzeti odgovornost za sodno odločitev, pristojno, da ob upoštevanju posebnosti zadeve presodi o potrebi po sprejetju predhodne odločbe, da bi lahko izdalo svojo sodbo, in o ustreznosti vprašanj, ki jih postavi Sodišču (sodbi z dne 22. decembra 2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, točka 16, ter z dne 21. decembra 2016, Vervloet in drugi, C-76/15, EU:C:2016:975, točka 56 in navedena sodna praksa).

38 Poleg tega je treba pojasniti, da Sodišče ni pristojno, da bi se v okviru odločanja o predlogu za sprejetje predhodne odločbe izreklo o razlagi nacionalnih določb niti da bi presojalo o tem, ali jih predložitveno sodišče pravilno razlaga. Sodišče mora namreč v okviru delitve pristojnosti med sodišči Skupnosti in nacionalnimi sodišči upoštevati tak dejanski in pravni okvir, v katerega se uvrščajo vprašanja za predhodno odločanje in kot je opredeljen v predložitveni odločbi (sodba z dne 23. aprila 2009, Angelidaki in drugi, C-378/07 do C-380/07, EU:C:2009:250, točka 48 in navedena sodna praksa).

39 Iz navedenega sledi, da se je treba za preučitev ugovora nedopustnosti, ki ga je podala belgijska vlada, sklicevati le na razlago člena 198, točka 10, CIR 1992, ki jo je podalo predložitveno sodišče, kot je v bistvu poudarjeno v točkah od 32 do 35 te sodbe.

40 Vendar pa je treba glede na to razlago in ob upoštevanju sodne prakse, navedene v točki 30 te sodbe, šteti, da določba, kakršna je člen 198, točka 10, CIR 1992, spada na področje uporabe Direktive 90/435, saj vsebine te določbe ni mogoče razumeti tako, da spada – niti posredno niti, še toliko manj, neposredno – kot predlaga belgijska vlada, na področje uporabe neobvezne izjeme iz člena 3(2), drugi pododstavek, prvi del, te direktive.

41 Zato je treba ugotoviti, da je predlog za sprejetje predhodne odločbe dopusten.

Vsebinska presoja

Prvo vprašanje

42 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali člen 4(2) Direktive 90/435 nasprotuje določbi nacionalnega prava, kot je člen 198, točka 10, CIR 1992, v skladu s katero se obresti, ki jih matična družba plača iz naslova posojila, ne smejo odbiti od obdavčljivega dobička te matične družbe do določenega zneska, ki ustreza znesku dividend, za katere že velja davčna olajšava in ki se prejmejo na podlagi deležev v kapitalu odvisnih družb, ki jih ima navedena matična družba v obdobju, krajšem od enega leta, tudi če se te obresti ne nanašajo na financiranje teh deležev.

43 Za koristen odgovor na to vprašanje je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča upoštevati ne le besedilo člena 4(2) Direktive 90/435, temveč tudi cilje in sistematiko te direktive (glej v tem smislu sodbe z dne 3. aprila 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, točka 22; z dne 1. oktobra 2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, točka 26, in z dne 8. marca 2017, Wereldhave Belgium in drugi, C-448/15, EU:C:2017:180, točka 24).

44 Najprej je treba ugotoviti, da je besedilo člena 4(2) Direktive 90/435 oblikovano jasno in nedvoumno, tako da ta določba državi članici omogoča le, da izključi možnost odbitka od obdavčljivega dobička matične družbe zgolj za „stroške, ki se nanašajo na delež“ te družbe v kapitalu odvisne družbe.

45 Iz samega besedila navedene določbe tako izhaja, da ta državam članicam ne omogoča izključitve takšne možnosti odbitka v zvezi z vsemi obrestmi na posojila matične družbe do zneska, ki ustreza znesku dohodkov, ki izhajajo iz njene kapitalske udeležbe v odvisnih družbah.

46 Takšno dobesedno razlago potrjuje sistematika Direktive 90/435 in cilj, ki mu ta sledi.

47 V zvezi s tem je treba opozoriti, kot je navedeno v tretji uvodni izjavi Direktive 90/435, da je namen te direktive z uvedbo skupnega davčnega sistema odpraviti vsakršno manj ugodno obravnavanje sodelovanja med družbami iz različnih držav članic, ki je drugačno kot sodelovanje družb iz iste države članice, da bi se v Uniji olajšalo povezovanje družb v skupine. Ta direktiva želi s tem na davčnem področju zagotoviti nevtralnost razdeljevanja dobička odvisne družbe s sedežem v eni državi članici svoji matični družbi s sedežem v drugi državi članici (sodbi z dne 1. oktobra 2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, točka 27, in z dne 8. marca 2017, Wereldhave Belgium in drugi, C-448/15, EU:C:2017:180, točka 25).

48 Namen navedene direktive je torej preprečiti, z uporabo mehanizmov, ki so določeni v njenem členu 4(1) in v njenem členu 5(1), dvojno obdavčevanje dobičkov, ki jih odvisne družbe izplačajo matičnim družbam, za izognitev temu, da bi bil razdeljeni dobiček prvič obdavčen pri odvisni družbi in drugič pri matični družbi (glej v tem smislu sodbe z dne 3. aprila 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, točka 27; z dne 12. februarja 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, točka 29; z dne 1. oktobra 2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, točka 57, in z dne 8. marca 2017, Wereldhave Belgium in drugi, C-448/15, EU:C:2017:180, točka 36).

49 Natančneje, kar zadeva člen 4(1) Direktive 90/435, ta določa, da kadar matična družba prejme razdeljeni dobiček iz naslova svoje povezave z odvisno družbo, se država članica matične družbe ali vzdrži obdavčenja tega dobička ali pa matični družbi dovoli, da od zneska izračunanega davka odbije 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 (sodbe z dne 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, točka 102; z dne 3. aprila 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, točka 25, in z dne 8. marca 2017, Wereldhave Belgium in drugi, C-448/15, EU:C:2017:180, točka 37).

50 Tako je torej s členom 4(2) Direktive 90/435 državam članicam izjemoma dana možnost, da predpišejo, da se stroški, ki se nanašajo na delež, in izgube, ki izhajajo iz distribucije dobička odvisne družbe, ne smejo odbiti od obdavčljivega dobička matične družbe.

51 V tem okviru, prvič, je treba poudariti, da je treba to določbo razlagati ozko in je torej v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča ni mogoče razlagati na način, ki bi presegal njeno samo besedilo (glej v tem smislu sodbi z dne 17. oktobra 1996, Denkavit in drugi, C-283/94, C-291/94 in C-292/94, EU:C:1996:387, točka 27, in z dne 25. septembra 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, točka 86).

52 Drugič, ugotoviti je treba, da bi pravilo iz člena 4(2) Direktive 90/435 odvzelo polni učinek pravilu iz odstavka 1 tega člena, če bi bilo to prvo pravilo treba razlagati tako, da državam članicam omogoča, da nasprotujejo odbitku od obdavčljivega dobička matične družbe vseh stroškov obresti na posojilo do določenega zneska, ki ustreza znesku dividend, za katere velja davčna olajšava, ki jih ta matična družba prejme iz naslova deležev, ki jih ima v kapitalu odvisne družbe, ne da bi bila ta nemožnost odbitka omejena na stroške obresti v zvezi s financiranjem takšne kapitalske udeležbe in iz katere izhajajo te dividende. Takšno razumevanje bi namreč navedenim državam članicam omogočalo, da posredno povečajo obdavčljivi dohodek matične družbe, kar bi vplivalo tudi na davčno nevtralnost razdeljevanja dividend odvisne družbe s sedežem v eni državi članici svoji matični družbi s sedežem v drugi državi članici.

53 Nazadnje, dobesedna razlaga pravila iz člena 4(2) Direktive 90/435, ki je navedeno v točkah 44 in 45 te sodbe, je edina, ki je združljiva s posebnim ciljem te določbe v okviru sistema Direktive 90/435.

54 Možnost, ki je s to določbo priznana državam članicam, je namreč preprečiti, da bi za matično družbo veljala dvojna davčna ugodnost, ki bi izhajala, prvič, iz dobičkov, ki so oproščeni davka v skladu s tem členom 4(1), prvi pododstavek, Direktive 90/435, in drugič, iz zmanjšanja davka, doseženega zaradi odbitka na podlagi izgub, ki izhajajo iz razdelitve teh dobičkov (glej v tem smislu sodbo z dne 22. decembra 2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, točka 42).

55 Zato je treba člen 4(2) Direktive 90/435 nujno razlagati tako, da državam članicam omogoča, da preprečijo zgolj to, da bi za matično družbo veljala dvojna davčna ugodnost, navedena v prejšnji točki. Dovoliti državam članicam, da matičnim državam zavrnejo odbitek obresti, ki niso povezane s pridobitvijo deležev, na podlagi katerih pride do razdelitve navedenih oproščenih dobičkov, bi namreč očitno presegalo to, kar je nujno za dosego takega cilja.

56 Iz tega sledi, da ne more pomeniti skladnega izvajanja izjeme iz člena 4(2) Direktive 90/435 nacionalna določba, kot je člen 198, točka 10, CIR 1992, ki na splošno in avtomatično izključuje možnost odbitka davka iz naslova pristojbin ali poslovnih stroškov, obresti povezanih s posojilom, ki ga je najela matična družba, do zneska, ki ustreza znesku dividend, ki jih prejme iz naslova deležev, ki jih ima ta matična družba v kapitalu odvisne družbe, in za katere že velja davčna olajšava, tudi če se plačilo teh obresti ne nanaša na financiranje pridobitve teh deležev.

57 Glede na vse navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 4(2) Direktive 90/435 razlagati tako, da nasprotuje nacionalni določbi, kot je člen 198, točka 10 CIR 1992, v skladu s katero se obresti, ki jih matična družba plača iz naslova posojila, ne smejo odbiti od obdavčljivega dobička te matične družbe do določenega zneska, ki ustreza znesku dividend, za katere že velja davčna olajšava in ki se prejmejo na podlagi deležev v kapitalu odvisnih družb, ki jih ima navedena matična družba v obdobju, krajšem od enega leta, tudi če se te obresti ne nanašajo na financiranje teh deležev.

Drugo vprašanje

58 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 1(2) Direktive 90/435 razlagati tako, da državam članicam dovoljuje uporabo nacionalne določbe, kot je člen 198, točka 10, CIR 1992.

59 V zvezi s tem je treba spomniti, da člen 1(2) Direktive 90/435 določa, da ta direktiva ne izključuje uporabe notranjih ali na sporazumih temelječih določb, ki so potrebne za preprečevanje goljufij in zlorab.

60 Kot je generalna pravobranilka navedla v točki 51 sklepnih predlogov, je člen 1(2) Direktive 90/435 izraz splošnega načela prava Unije, v skladu s katerim je zloraba prava prepovedana (glej sodbo z dne 5. julija 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, točka 38), tako da se na predpise Unije ni mogoče sklicevati za goljufijo ali zlorabo (glej v tem smislu med drugim sodbi z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi, C-255/02, EU:C:2006:121, točka 69, ter z dne 28. julija 2016, Kratzer, C-423/15, EU:C:2016:604, točka 37).

61 Kot je generalna pravobranilka navedla v točki 52 sklepnih predlogov, je člen 1(2) Direktive 90/435 načelna določba, katere vsebina je izražena v drugih posebnih določbah te direktive, in sicer med drugim v njenem členu 4(2), katerega namen je preprečiti, da bi si matične družbe z zlorabo zagotovile dvojni davčni odbitek (glej po analogiji sodbo z dne 17. oktobra 1996, Denkavit in drugi, C-283/94, C-291/94 ter C-292/94, EU:C:1996:387, točka 31).

62 Vendar pa iz odgovora na prvo vprašanje izhaja, da člen 4(2) Direktive 90/435 nasprotuje nacionalni določbi, kot je člen 198, točka 10, CIR 1992, ker presega ukrepe, za katere je zakonodajalec Unije menil, da so ustrezni za preprečitev zlorab matičnih družb, povezanih z možnostjo izvajanja dvojnega davčnega odbitka.

63 Glede na navedeno je treba odgovoriti, da je treba člen 1(2) Direktive 90/435 razlagati tako, da državam članicam ne dovoljuje uporabe nacionalne določbe, kot je člen 198, točka 10, CIR 1992, če to presega to, kar je nujno potrebno za preprečevanje goljufij in zlorab.

Stroški

64 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:

1. **Člen 4(2) Direktive Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni določbi, kot je člen 198, točka 10, zakonika o davkih na dohodke iz leta 1992, ki je bil konsolidiran s kraljevim odlokom z dne 10. aprila 1992 in potrjen z zakonom z dne 12. junija 1992, v skladu s katero se obresti, ki jih matična družba plača iz naslova posojila, ne smejo odbiti od obdavčljivega dobička te matične družbe do določenega zneska, ki ustreza znesku dividend, za katere že velja davčna olajšava in ki se prejmejo na podlagi deležev v kapitalu odvisnih družb, ki jih ima navedena matična družba v obdobju, krajšem od enega leta, tudi če se te obresti ne nanašajo na financiranje teh deležev.**

2. Člen 1(2) Direktive 90/435 je treba razlagati tako, da državam članicam ne dovoljuje uporabe nacionalne določbe, kot je člen 198, točka 10, zakonika o davkih na dohodke iz leta 1992, konsolidiranega s kraljevim odlokom z dne 10. aprila 1992 in potrjenega z zakonom z dne 12. junija 1992, če to presega to, kar je nujno potrebno za preprečevanje goljufij in zlorab.

Podpisi