Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

26. listopada 2017.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dobit – Direktiva 90/435/EEZ – Članak 1. stavak 2. i članak 4. stavak 2. – Matična društva i društva kćeri iz različitih država članica – Zajednički porezni sustav – Mogućnost odbijanja oporezive dobiti matičnog društva – Nacionalne odredbe čiji je cilj ukidanje dvostrukog oporezivanja dobiti koju su raspodijelila društva kćeri – Neuzimanje u obzir veze između kamata na zajmove i financiranja udjela koji su doveli do isplate dividendi"

U predmetu C-39/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Prvostupanjski sud u Antwerpenu, Belgija), odlukom od 8. siječnja 2016., koju je Sud zaprimio 25. siječnja 2016., u postupku

Argenta Spaarbank NV

protiv

Belgische Staat,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: J. L. da Cruz Vilaça, predsjednik vijeća, A. Tizzano (izvjestitelj), potpredsjednik Suda, E. Levits, A. Borg Barthet i M. Berger, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: M. Ferreira, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 30. ožujka 2017.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Argenta Spaarbank NV, B. De Cock i K. Van Duyse, *advocaten*,

– za belgijsku vladu, J.-C. Halleux, P. Cottin i M. Jacobs, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, W. Roels, u svojstvu agenta,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 27. travnja 2017.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: nizozemski

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 1. stavka 2. i članka 4. stavka 2. Direktive Vijeća 90/435/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri različitih država članica (SL 1990., L 225, str. 6.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Argenta Spaarbank NV i Belgische Staat (Belgijska Država) o zakonitosti poreznog rješenja donesenog u pogledu poreza na dobit za porezna razdoblja 2000. i 2001. koje je upućeno tom društvu.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Treća uvodna izjava Direktive 90/435 glasi:

„uzimajući u obzir da se porezne odredbe kojima su uređeni odnosi između matičnih društava i društava kćeri iz različitih država članica značajno razlikuju od jedne do druge države te su općenito manje povoljne od onih primjenjivih na matična društva i njihova društva kćeri iz iste države članice; da je suradnja između društava iz različitih država članica stoga nepovoljna u usporedbi sa suradnjom između društava iste države članice; potrebno je otkloniti tu nepovoljnost uvođenjem zajedničkog sustava kako bi se olakšalo zajedničko povezivanje društava na razini [Unije].” [neslužbeni prijevod]

4 Članak 1. te direktive propisuje:

„1. Svaka država članica primjenjuje ovu Direktivu:

– na raspodjele dobiti koju primaju društva iz te države od svojih društava kćeri iz drugih država članica;

– na raspodjele dobiti od društava iz te države društvima iz drugih država članica čija su društva kćeri.

2. Ova Direktiva ne isključuje primjenu unutarnjih ili odredaba temeljenih na ugovoru za sprečavanje prevare ili zlouporabe.” [neslužbeni prijevod]

5 U skladu s člankom 3. navedene direktive:

„1. Za potrebe primjene ove Direktive:

(a) status matičnog društva dodjeljuje se barem svakom matičnom društvu iz države članice koje ispunjava uvjete određene u članku 2. i ima najmanje 25 % udjela u kapitalu društva iz druge države članice koje ispunjava jednake uvjete;

(b) ‚društvo kći’ znači trgovačko društvo čiji kapital uključuje udio kapitala naveden u točki (a).

2. Odstupajući od stavka 1., države članice imaju mogućnost izbora da:

– prema bilateralnom sporazumu zamijene udio u kapitalu s udjelom glasačkih prava;

– ne primjenjuju ovu Direktivu na trgovačka društva iz te države članice koja ne zadrže udio s kojim se kvalificiraju kao matična društva u neprekinutom razdoblju od najmanje dvije godine ili na ona njihova trgovačka društva u kojima trgovačko društvo iz druge države članice ne zadrži takav udio tijekom neprekinutog razdoblja od najmanje dvije godine.” [neslužbeni prijevod]

6 Članak 4. te direktive u stavcima 1. i 2. propisuje:

„1. Kada matično društvo kao član svojeg društva kćeri prima raspodijeljenu dobit, država matičnog društva, osim kada je društvo kći likvidirano:

– suzdržava se od oporezivanja takvih dobiti; ili

– oporezuje takve dobiti, pri čemu ovlašćuje to društvo da odbije od iznosa svojih poreza dio poreza na dobit pravnih osoba koji je isplatilo društvo kći za dobit koju je ono raspodijelilo i, prema potrebi, iznos poreza po odbitku koji je država članica odredila društvu kćeri prema odredbama kojima se odstupa od članka 5., do granice iznosa odgovarajućeg nacionalnog poreza.

2. Međutim, svaka država članica zadržava mogućnost da odluči da se troškovi koji se odnose na udio kapitala u društvu kćeri i gubici koji proizlaze iz raspodjele dobiti društva kćeri ne odbijaju od oporezive dobiti matičnog društva. Kada su u takvom slučaju troškovi upravljanja koji se odnose na udio kapitala određeni kao jedinstvena stopa, određeni iznos ne smije prelaziti 5 % dobiti koju raspodjeljuje društvo kći.” [neslužbeni prijevod]

Belgijsko pravo

7 Direktiva 90/435 u belgijsko pravo prenesena je Zakonom od 23. listopada 1991. (*Moniteur Belge* od 15. studenoga 1991., str. 25619.), kojim se mijenja sustav konačno oporezovanih dohodaka (u daljnjem tekstu: sustav KOD) koji je tada bio na snazi.

8 Slijedom kodifikacije propisa u području poreza na dohodak koja se odvijala tijekom 1992., relevantne odredbe koje se odnose na sustav KOD objedinjene su u obliku članaka 202., 204. i 205. Zakona o porezima na dohodak iz 1992., usklađenog Kraljevskom odlukom od 10. travnja 1992. i potvrđenog Zakonom od 12. lipnja 1992. (dodatak *Moniteuru Belge* od 30. srpnja 1992., u daljnjem tekstu: ZPD iz 1992.), kako su provedeni Kraljevskom odlukom o izvršenju Zakona o porezima na dohodak iz 1992. od 27. kolovoza 1993. (*Moniteur Belge* od 13. rujna 1993., str. 20096.).

9 Sukladno tim odredbama, društvo od svojeg dohotka može odbiti 95 % dividendi primljenih od društava kćeri u smislu Direktive 90/435 na temelju konačno oporezovanih prihoda (u daljnjem tekstu: odbitak KOD-a).

10 Funkcioniranje sustava KOD ukratko se može opisati kako slijedi. Kao prvo, dividenda društva kćeri treba se uključiti u poreznu osnovicu matičnog društva. Kao drugo, ta se dividenda odbija od te porezne osnovice, ali samo ako za dotično razdoblje oporezivanja nakon odbitka drugih dobiti koje su oslobođene od poreza preostane pozitivan saldo.

11 U tom kontekstu, Zakonom od 20. prosinca 1995. o poreznim, financijskim i ostalim odredbama (*Moniteur Belge* od 23. prosinca 1995., str. 34578.) u ZPD iz 1992. unesen je članak 198. stavak 10. Njime se u verziji primjenjivoj u glavnom postupu određuje:

„Poslovnim troškovima ne smatraju se:

[…]

10. Ne dovodeći u pitanje primjenu članka 55. [ZPD-a iz 1992.], kamate do visine iznosa koji odgovara iznosu dividendi koje se mogu odbiti u skladu s člancima 202. do 204. [ZPD-a iz 1992.], a koje društvo primi na ime dionica koje u trenutku njihova prijenosa nije držalo u neprekinutom razdoblju od najmanje godinu dana, ne uzimaju se u obzir kao trošak poslovanja.

[Prethodni] stavak ne primjenjuje se, međutim, na dionice ili udjele u društvima koja su povezana odnosno s kojima postoji povezanost po osnovi vlasništva kapitala, čak ni kad se radi o novčanim ulaganjima, ni na druge dionice ili udjele u financijskoj dugotrajnoj imovini."

12 Članak 202. ZPD-a iz 1992. u verziji primjenjivoj u glavnom postupku glasi kako slijedi:

„1. Dobiti iz razdoblja oporezivanja također se odbijaju ako su u njih uključeni:

1. dividende, uz iznimku dohodaka primljenih prilikom prijenosa nekom društvu vlastitih dionica ili udjela ili prilikom potpune ili djelomične podjele imovine društva;

[…]

2. Dohoci iz stavka 1. točaka 1. i 2. odbijaju se samo ako u trenutku odluke o raspodjeli ili njihove raspodjele društvo koje prima dividende posjeduje udio od najmanje 5 % u kapitalu društva koje raspodjeljuje dobit ili čija investicijska vrijednost doseže najmanje [50 milijuna belgijskih franaka (BEF) (oko 1 240 000 EUR)].

Taj se uvjet, međutim, ne primjenjuje na dohotke:

1. koje su ostvarile kreditne institucije iz članka 56. stavka 1. […]"

13 Članak 204. ZPD-a iz 1992. u verziji primjenjivoj u glavnom postupku određuje:

„Dohoci koji se mogu odbiti sukladno članku 202. stavku 1. točkama 1., 3. i 4. smatraju se uključenima u dobit razdoblja oporezivanja u iznosu od 95 % primljenog ili naplaćenog iznosa, eventualno uvećanog za porez po odbitku na realne ili fiktivne prihode od kapitala, odnosno umanjenog, ako se radi o dohocima iz članka 202. stavka 1. točaka 4. i 5., za kamate koje su prodavatelju bonificirane u slučaju stjecanja udjela tijekom razdoblja oporezivanja."

14 Članak 106. stavak 5. Kraljevske odluke o izvršenju Zakona o porezima na dohodak iz 1992. od 27. kolovoza 1993. u verziji primjenjivoj u glavnom postupku određuje:

„Dividende koje duguje belgijsko društvo kći i čiji je primatelj matično društvo druge države članice Europske ekonomske zajednice u potpunosti su izuzete od plaćanja poreza po odbitku na prihode od kapitala.

Neovisno o tome, ovo se izuzeće ne primjenjuje ako udio u kapitalu matičnog društva na temelju kojeg se isplaćuju dividende ne predstavlja udio od najmanje 25 % u kapitalu društva kćeri i ne održava se ili nije održan najniži udio od 25 % tijekom neprekinutog razdoblja od najmanje godinu dana.

Za potrebe primjene stavaka 1. i 2., društvo kći i matično društvo znače društva kćeri i matična društva definirana u Direktivi [90/435]."

Glavni postupak i prethodna pitanja

15 Argenta Spaarbank je belgijska kreditna ustanova koja je tijekom obračunskih godina 1999. i 2000. (porezne godine 2000. i 2001.) stekla dividende od udjela koje je u poduzećima iz Belgije i drugih država članica Europske unije u trenutku isplate tih dividendi u nekim slučajevima držala kraće, a u drugim slučajevima dulje od godinu dana.

16 Na temelju članaka 202. i 204. ZPD-a iz 1992. u verziji primjenjivoj u glavnom postupku, Argenta Spaarbank kao matično društvo koristio se odbitkom KOD u iznosu od 95 % navedenih dividendi.

17 Osim toga, uzimajući u obzir njegov status kreditne ustanove, također je tijekom dotičnih obračunskih godina platio kamate u iznosu od 11 702 186 712 BEF (oko 290 090 000 eura) i od 13 322 033 492 BEF (oko 330 245 000 eura) koje su iskazane u stavci „kamate i slični troškovi” računa dobiti i gubitka tog društva.

18 Kao što to proizlazi iz odluke kojom se upućuje zahtjev, te kamate nisu plaćene za zajmove uzete za stjecanje udjela u kapitalu društva kćeri. Nasuprot tomu, navedene kamate odnosile su se na štedne račune, račune po viđenju, oročenja i druge proizvode za plasiranje novca koje je Argenta Spaarbank vodio za svoje klijente kao kreditna ustanova i koji su kao takvi mogli na tom temelju biti predmet odbitka kao profesionalni troškovi.

19 Međutim, članak 198. stavak 10. ZPD-a iz 1992. predviđa da se ne mogu odbiti sve kamate plaćene do opsega iznosa jednakog iznosu dohodaka koji se mogu odbiti na temelju članaka 202. do 204. ZPD-a iz 1992. od dionica ili udjela koje je steklo matično društvo koje ih je u trenutku njihova prijenosa neprekidno posjedovalo kraće od godinu dana a da pritom nije postojala uzročna veza između takvih kamata i dividendi koje su bile predmet odbitka KOD.

20 Međutim, Argenta Spaarbank uprihodio je iznose od 3 059 292 BEF (oko 75 838 eura) tijekom obračunske godine 1999. (porezna godina 2000.) i od 11 960 419 BEF (oko 296 490 eura) tijekom obračunske godine 2000. (porezna godina 2001.) na temelju dividendi od udjela koje je u trenutku njihove isplate posjedovao kraće od godinu dana.

21 Dakle, porezna je uprava na temelju članka 198. stavka 10 ZPD-a iz 1992. uputila Argenta Spaarbanku dva porezna rješenja kojima se ispravljaju rješenja za porezne godine 2000. i 2001. navodeći da su kamate u iznosima od 75 837,87 eura odnosno 296 491,04 eura dodane „nepriznatim rashodima” te se zbog toga nisu mogle odbiti od oporezive dobiti tog matičnog društva.

22 Odlukom od 4. svibnja 2004. regionalni direktor Nationale Controlecentrum I van de administratie voor de ondernemings- en inkomensfiscaliteit (Nacionalni kontrolni centar I. porezne uprave za poduzeća i dohotke, Belgija) odbio je žalbe koje je Argenta Spaarbank podnio protiv tih poreznih rješenja.

23 Argenta Spaarbank 3. kolovoza 2004. pobijao je tu odluku pred sudom koji je uputio zahtjev, rechtbankom van eerste aanleg te Antwerpen (Prvostupanjski sud u Antwerpenu, Belgija), kako bi ishodio poništenje navedenih poreznih rješenja, ističući osobito da članak 198. stavak 10. ZPD-a iz 1992. nije u skladu s člankom 4. stavkom 2. Direktive 90/435 jer potonja odredba samo omogućuje državama članicama da za kamate u uzročnoj vezi s dividendama koje su bile predmet odbitka KOD smatraju da se ne mogu odbiti.

24 U tim je okolnostima rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Prvostupanjski sud u Antwerpenu) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Je li članak 198. stavak 10. [ZPD-a iz 1992.], u verziji koja se primjenjuje na porezne godine 2000. i 2001., protivan članku 4. stavku 2. Direktive [90/435], u dijelu u kojem određuje da se kamate ne uzimaju u obzir kao trošak poslovanja do visine iznosa koji odgovara iznosu dividendi koje se mogu priznati kao odbitak u skladu s člancima 202. do 204. [ZPD-a iz 1992.], a koje društvo primi na ime dionica koje u trenutku njihova prijenosa nije držalo u neprekinutom razdoblju od najmanje godinu dana, pri čemu se ne razlikuje jesu li navedeni troškovi kamata povezani s (financiranjem) udjela na ime kojeg se primaju dividende koje mogu biti oslobođene od poreza?

2. Je li članak 198. stavak 10. [ZPD-a iz 1992.], u verziji koja se primjenjuje na porezna razdoblja 2000. i 2001., odredba o sprečavanju poreznih utaja i zlouporaba u smislu članka 1. stavka 2. Direktive [90/435] i ako jest, prekoračuje li članak 198. stavak 10. [ZPD-a iz 1992.] ono što je nužno za sprečavanje takvih poreznih utaja i zlouporaba, u dijelu u kojem se njime određuje da se kamate ne uzimaju u obzir kao trošak poslovanja do visine iznosa koji odgovara iznosu dividendi koje se mogu priznati kao odbitak u skladu s člancima 202. do 204. [ZPD-a iz 1992.], a koje društvo primi na ime dionica koje u trenutku njihova prijenosa nije držalo u neprekinutom razdoblju od najmanje godinu dana, pri čemu se ne razlikuje jesu li navedeni troškovi kamata povezani s (financiranjem) udjela na ime kojeg se primaju dividende koje mogu biti oslobođene od poreza?”

O prethodnim pitanjima

Dopuštenost

25 Belgijska vlada osporava dopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku. U prilog toj apsolutnoj zapreci za vođenje postupka, ona podsjeća da članak 198. stavak 10. ZPD-a iz 1992. belgijskim poreznim tijelima omogućuje da kao troškove koji se ne mogu odbiti ne prihvate sve kamate koje je platilo matično društvo tijekom dotičnog poreznog razdoblja, u visini dividendi primljenih na temelju udjela u kapitalu društva kćeri s razdobljem držanja kraćim od jedne godine koje su predmet odbitka KOD.

26 U tim okolnostima ta vlada ističe da taj članak nesporno odgovara članku 4. stavku 2. Direktive 90/435 jer pruža sredstvo za borbu protiv zlouporaba koje se sastoje od uzimanja zajma kako bi se umanjila porezna osnovica matičnog društva, uz nastajanje kamata koje se mogu odbiti i stjecanje udjela u društvima kćerima, stvarajući pritom dividende koje se također mogu odbiti.

27 Međutim, iako je neizravan učinak članka 198. stavka 10. ZPD-a iz 1992. onemogućiti, na temelju članaka 202. do 204. ZPD-a iz 1992., odbitak dividendi nastalih iz kratkoročnih udjela, navedeni članak treba se smatrati obuhvaćenim člankom 3. stavkom 2. Direktive 90/435, koji državama članicama omogućuje da ne primijene sustav odbitaka koji je tom direktivom uspostavljen za društva „koja ne zadrže udio s kojim se kvalificiraju kao matična društva, u razdoblju od najmanje dvije godine”. Naime, prema mišljenju te vlade, potonja odredba podrazumijeva da, u slučaju na koji se ona odnosi, države članice nisu obvezne poštovati Direktivu 90/435. Dakle, dopušteno im je da ne dodijele pogodnosti iz članka 4. stavka 1. te direktive, ali i da troškove smatraju nepriznatima u opsegu i pod uvjetima koji ne odgovaraju onima iz članka 4. stavka 2. te direktive, odnosno da se koriste odredbom kojom se nastoje spriječiti porezne utaje i zlouporabe u smislu članka 1. stavka 2. iste direktive, čime bi se prekoračivalo ono što je nužno za sprečavanje tih poreznih utaja i zlouporaba.

28 U toj mjeri članak 198. stavak 10. ZPD-a iz 1992. obuhvaća situaciju koja je izvan područja primjene Direktive 90/435.

29 U tom pogledu valja istaknuti da članak 3. stavak 2. druga alineja Direktive 90/435, odstupajući od stavka 1. tog članka, predviđa „mogućnost" država članica da „ne primjenjuju" tu direktivu na ona njihova trgovačka društva koja ne zadrže udio kojim se kvalificiraju kao matična društva u neprekinutom razdoblju od najmanje dvije godine ili na ona njihova trgovačka društva u kojima trgovačko društvo iz druge države članice ne zadrži takav udio tijekom neprekinutog razdoblja od najmanje dvije godine.

30 Ta odredba prema svojem tekstu ne uvodi opću iznimku primjene Direktive 90/435, već se ograničava na predviđanje mogućnosti država članica da se posluže onim što žele prilikom provedbe u nacionalnom pravu. U tom pogledu treba podsjetiti da prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, kako bi se udovoljilo zahtjevu pravne sigurnosti, odredbe direktive treba provesti tako da imaju nepobitnu obvezujuću snagu te da budu specifične, precizne i jasne (vidjeti presudu od 15. listopada 2015., Komisija/Njemačka, C-137/14, EU:C:2015:683, t. 51. i navedenu sudsku praksu).

31 Međutim, valja utvrditi da sud koji je uputio zahtjev pruža tumačenje sustava iz ZPD-a iz 1992. i osobito članka 198. stavka 10. ZPD-a iz 1992. koje se razlikuje od onoga koje je pred Sudom iznijela belgijska vlada.

32 Naime, taj sud ističe da je belgijski zakonodavac početno u unutarnje pravo prenio Direktivu 90/435 primjenjujući je u cijelosti na nacionalna matična društva a da pritom nije izrijekom predvidio minimalno razdoblje u kojem društvo treba posjedovati dionice kojima ga se kvalificira kao matično društvo društva kćeri koje je predmet takvog stjecanja udjela i time mu omogućio da zatraži odbitak tako nastalih dividendi.

33 Dakle, prema mišljenju tog suda, Kraljevina Belgija donošenjem ZPD-a iz 1992. nije iskoristila mogućnost koja je državama članicama priznata člankom 3. stavkom 2. drugom alinejom prvim dijelom Direktive 90/435.

34 Nasuprot tomu, detaljnom analizom pripremnih dokumenata, predmeta i cilja članka 198. stavka 10. ZPD-a iz 1992. sud koji je uputio zahtjev utvrdio je da se tom odredom u belgijskom pravu provodi članak 4. stavak 2. Direktive 90/435 jer se njome želi spriječiti to da nacionalna matična društva provode dvostruki porezni odbitak stjecanjem, vanjskim financiranjem koje se može odbiti, dionica društava kćeri koje stvaraju dividende koje se također mogu odbiti.

35 Slijedom toga, razlog zbog kojeg članak 198. stavak 10. ZPD-a iz 1992. ne predviđa nikakvu vezu između stjecanja takvih dionica i financiranja te transakcije odnosi se na namjeru belgijskog zakonodavca, koja ne ide za tim da se ne onemogući odbitak dividendi nastalih iz kratkoročnih udjela, korištenjem odobrenjem iz članka 3. stavka 2. druge alineje prvog dijela Direktive 90/435, već da se nadvlada praktična poteškoća porezne uprave da konkretno provjeri vezu između financiranja neke transakcije i stečenog dobra, u okviru provedbe derogatornog pravila iz članka 4. stavka 2. te direktive.

36 Međutim, na temelju tog tumačenja članka 198. stavka 10. ZPD-a iz 1992. sud koji je uputio zahtjev smatrao je nužnim da, radi rješenja spora koji se pred njim vodi, uputi ovaj zahtjev za prethodnu odluku.

37 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, u okviru suradnje između njega i nacionalnih sudova uspostavljene u članku 267. UFEU-a, isključivo je na nacionalnom sudu pred kojim se vodi postupak i koji mora preuzeti odgovornost za sudsku odluku koja će biti donesena da, uvažavajući posebnosti predmeta, ocijeni nužnost prethodne odluke za donošenje svoje presude i relevantnost pitanja koja postavlja Sudu (presude od 22. prosinca 2008., Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, t. 16. i od 21. prosinca 2016., Vervloet i dr., C-76/15, EU:C:2016:975, t. 56. i navedena sudska praksa).

38 Usto, također treba pojasniti da Sud u okviru prethodnog postupka nije nadležan odlučivati o tumačenju nacionalnih odredaba niti ocjenjivati je li ih sud koji je uputio zahtjev pravilno protumačio. Naime, Sud u okviru podjele nadležnosti između sudova Unije i nacionalnih sudova mora uzeti u obzir činjenični i pravni kontekst prethodnih pitanja, kako je to određeno odlukom o upućivanju zahtjeva (presuda od 23. travnja 2009., Angelidaki i dr., C-378/07 do C-380/07, EU:C:2009:250, t. 48. i navedena sudska praksa).

39 Iz prethodno navedenog proizlazi da se, kako bi se ispitao prigovor nedopuštenosti koji je istaknula belgijska vlada, valja pozvati samo na tumačenje članka 198. stavka 10. ZPD-a iz 1992. koje je pružio sud koji je uputio zahtjev, kako se u biti iznosi u točkama 32. do 35. ove presude.

40 Međutim, s obzirom na to tumačenje i vodeći računa o sudskoj praksi na koju se podsjeća u točki 30. ove presude, valja utvrditi da je odredba poput članka 198. stavka 10. ZPD-a iz 1992. obuhvaćena područjem primjene Direktive 90/435 jer se njezin sadržaj ne smije shvatiti kao da bi mogao biti obuhvaćen, ni izravno, ni *a fortiori* neizravno, kako to tvrdi belgijska vlada, fakultativnim odstupanjem predviđenim u članku 3. stavku 2. drugoj alineji prvom dijelu te direktive.

41 Slijedom toga, ovaj zahtjev za prethodnu odluku valja proglasiti dopuštenim.

Meritum

Prvo pitanje

42 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita protivi li se članku 4. stavku 2. Direktive 90/435 odredba nacionalnog prava poput članka 198. stavka 10. ZPD-a iz 1992., na temelju koje se kamate koje je platilo matično društvo na temelju zajma ne mogu odbiti od oporezive dobiti tog matičnog društva do visine iznosa koji je jednak iznosu dividendi koji se već koristi kao porezni odbitak, a pritom su te dividende nastale na temelju udjela koje navedeno matično društvo ima u kapitalu društava kćeri u razdoblju kraćem od godinu dana, iako te kamate nisu u vezi s financiranjem tih udjela.

43 Da bi se na to pitanje dao koristan odgovor, sukladno ustaljenoj sudskoj praksi, u tu svrhu valja uzeti u obzir ne samo tekst članka 4. stavka 2. Direktive 90/435 već također ciljeve i sustav te direktive (vidjeti u tom smislu presude od 3. travnja 2008., Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, t. 22.; od 1. listopada 2009., Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, t. 26. i od 8. ožujka 2017., Wereldhave Belgium i dr., C-448/15, EU:C:2017:180, t. 24.).

44 Početno valja utvrditi da je tekst članka 4. stavka 2. Direktive 90/435 oblikovan jasno i nedvojbeno, na način da ta odredba samo omogućuje državi članici da isključi to da se od oporezive dobiti matičnog društva mogu odbiti samo „troškovi koji se odnose na njegov udio” u kapitalu društva kćeri.

45 Iz samog teksta navedene odredbe proizlazi, dakle, da ona državama članicama ne omogućuje da isključe takav odbitak kad je riječ o kamatama na zajmove koje je matično društvo uzelo u iznosu koji je jednak iznosu dohotka nastalog iz udjela u njegovim društvima kćerima.

46 Takvo doslovno tumačenje potvrđuje se strukturom Direktive 90/435 i ciljem koji se njome želi ostvariti.

47 S tim u vezi treba podsjetiti da je cilj Direktive 90/435, kao što je to utvrđeno u njezinoj trećoj uvodnoj izjavi, uvođenjem zajedničkog sustava oporezivanja otkloniti nepovoljnost suradnje između društava različitih država članica u odnosu na suradnju između društava iste države članice te olakšati zajedničko povezivanje društava na razini Europske unije. Tom se direktivom također namjerava

osigurati neutralnost na fiskalnom planu raspodjele dobiti od društva kćeri koje se nalazi u jednoj državi članici njegovu matičnom društvu sa sjedištem u drugoj državi članici (presude od 1. listopada 2009., Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, t. 27. i od 8. ožujka 2017., Wereldhave Belgium i dr., C-448/15, EU:C:2017:180, t. 25.).

48 Navedena direktiva, dakle, mehanizmima predviđenima člankom 4. stavkom 1. i člankom 5. stavkom 1. teži spriječiti dvostruko oporezivanje dobiti koju društva kćeri raspodjeljuju matičnim društvima, izbjegavajući da se ta raspodijeljena dobit ne oporezuje prvi put kod društva kćeri i drugi put kod matičnog društva (vidjeti u tom smislu presude od 3. travnja 2008., Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, t. 27.; od 12. veljače 2009., Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, t. 29.; od 1. listopada 2009., Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, t. 57. i od 8. ožujka 2017., Wereldhave Belgium i dr., C-448/15, EU:C:2017:180, t. 36.).

49 Što se tiče, osobito, članka 4. stavka 1. Direktive 90/435, on predviđa da, kada matično društvo na temelju povezanosti s društvom kćeri prima raspodijeljenu dobit, država članica matičnog društva mora se ili suzdržati od oporezivanja te dobiti ili ovlastiti to matično društvo da od iznosa porezne obveze odbije dio poreza koji se odnosi na tu dobit koji je isplatilo društvo kći i, ako je potrebno, iznos poreza po odbitku koji je ubrala država članica sjedišta društva kćeri, u granicama iznosa odgovarajućeg nacionalnog poreza (presude od 12. prosinca 2006., Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, t. 102.; od 3. travnja 2008., Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, t. 25. i od 8. ožujka 2017., Wereldhave Belgium i dr., C-448/15, EU:C:2017:180, t. 37.).

50 Članak 4. stavak 2. Direktive 90/435 iznimno, dakle, dodjeljuje državama članicama mogućnost predvidjeti da se troškovi koji se odnose na udio kapitala i gubici koji proizlaze iz raspodjele dobiti društva kćeri ne odbijaju od oporezive dobiti matičnog društva.

51 U tom kontekstu, s jedne strane, valja istaknuti da tu odredbu treba usko tumačiti i ne smije ju se, sukladno ustaljenoj sudskoj praksi Suda, shvatiti na način koji prekoračuje njezin smisao (vidjeti u tom smislu presude od 17. listopada 1996., Denkavit i dr., C-283/94, C-291/94 i C-292/94, EU:C:1996:387, t. 27. i od 25. rujna 2003., Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, t. 86.).

52 S druge strane, valja utvrditi da bi pravilo iz članka 4. stavka 2. Direktive 90/435 lišilo pravilo iz stavka 1. tog članka korisnog učinka ako bi se to prvo pravilo trebalo tumačiti na način da državama članicama dopušta da se protive tomu da se od oporezive dobiti matičnog društva odbiju troškovi kamata na zajmove do iznosa koji odgovora iznosu dividenda, koristeći se poreznom olakšicom na temelju udjela u kapitalu društva kćeri, a da se ta nemogućnost odbitka pritom ne ograniči na troškove kamata koje se odnose na financiranje takvog udjela iz kojeg nastaju te dividende. Naime, takvo bi tumačenje omogućilo navedenim državama članicama da neizravno povećaju oporeziv dohodak matičnog društva, utječući na poreznom planu na neutralnost raspodjele dividendi koje je društvo kći sa sjedištem u jednoj državi članici isplatilo svojem matičnom društvu s poslovnim nastanom u drugoj državi članici.

53 Napokon, doslovno tumačenje pravila iz članka 4. stavka 2. Direktive 90/435, obuhvaćeno točkama 44. i 45. ove presude, jedino je koje je u skladu s posebnim ciljem te odredbe u okviru sustava Direktive 90/435.

54 Naime, cilj mogućnosti koju ta odredba priznaje državama članicama jest spriječiti da matično društvo ostvari dvostruku poreznu pogodnost proizišlu, s jedne strane, iz dobiti oslobođene od poreza na temelju tog članka 4. stavka 1. prve alineje Direktive 90/435 i, s druge strane, iz smanjenja poreza ostvarenog odbitkom na temelju troškova vezanih za gubitke koji se odnose na udjele, nastalih raspodjelom te dobiti (vidjeti u tom smislu presudu od 22. prosinca 2008., Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, t. 42.).

55 U tom pogledu, članak 4. stavak 2. Direktive 90/435 nužno treba tumačiti na način da državama članicama omogućuje da spriječe samo to da matično društvo ostvari dvostruku poreznu pogodnost iz prethodne točke. Naime, omogućivanjem državama članicama da matičnim društvima uskrate odbitak kamata koje nisu vezane za stjecanje udjela koji stvaraju raspodjelu navedene izuzete dobiti očito bi se prekoračivalo ono što je nužno za ostvarivanje takvog cilja.

56 Iz toga proizlazi da nacionalna odredba poput članka 198. stavka 10. ZPD-a iz 1992. – koja općenito i automatski isključuje mogućnost poreznog odbitka, na temelju profesionalnih troškova ili izdataka, kamata vezanih za zajam koji je matično društvo uzelo do iznosa koji odgovara dividendama nastalima na temelju udjela tog matičnog društva u kapitalu društva kćeri koji se već koristi kao porezni odbitak, čak i ako plaćanje tih kamata nije vezano za financiranje stjecanja takvog udjela – ne može predstavljati usklađenu provedbu derogatornog pravila sadržanog u članku 4. stavku 2. Direktive 90/435.

57 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti da članak 4. stavak 2. Direktive 90/435 treba tumačiti na način da mu je protivna odredba nacionalnog prava poput članka 198. stavka 10. ZPD-a iz 1992., na temelju koje se kamate koje je platilo matično društvo na temelju zajma ne mogu odbiti od oporezive dobiti tog matičnog društva do visine iznosa koji je jednak iznosu dividendi koji se već koristi kao porezni odbitak, a pritom su te dividende nastale na temelju udjela koje navedeno matično društvo ima u kapitalu društava kćeri u razdoblju kraćem od godinu dana, iako te kamate nisu u vezi s financiranjem tih udjela.

Drugo pitanje

58 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi znati treba li članak 1. stavak 2. Direktive 90/435 tumačiti na način da državama članicama dopušta primjenu nacionalne odredbe poput članka 198. stavka 10. ZPD-a iz 1992.

59 U tom pogledu valja podsjetiti da članak 1. stavak 2. Direktive 90/435 propisuje da ona ne isključuje primjenu nacionalnih ili odredaba temeljenih na ugovoru za sprečavanje prevare ili zlouporabe.

60 Kako je to nezavisna odvjetnica istaknula u točki 51. svojeg mišljenja, članak 1. stavak 2. Direktive 90/435 odražava opće načelo prava Unije prema kojem je zlouporaba prava zabranjena (presuda od 5. srpnja 2007., Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, t. 38.) te se stranke ne mogu s namjerom prijevare ili zlouporabe pozivati na pravna pravila Europske unije (vidjeti, među ostalim, u tom smislu presude od 21. veljače 2006., Halifax i dr., C-255/02, EU:C:2006:121, t. 69. i od 28. srpnja 2016., Kratzer, C-423/15, EU:C:2016:604, t. 37.).

61 S obzirom na to, valja navesti da je, kako je to također istaknula nezavisna odvjetnica u točki 52. mišljenja, članak 1. stavak 2. Direktive 90/435 načelna odredba čiji se sadržaj preuzima na poseban način u drugim odredbama te direktive, osobito u njezinu članku 4. stavku 2., koji se precizno odnosi na borbu protiv zlouporabe matičnih društava čiji je rezultat dvostruki porezni odbitak (vidjeti po analogiji presudu od 17. listopada 1996., Denkavit i dr., C-283/94, C-291/94 i C-292/94, EU:C:1996:387, t. 31.).

62 Međutim, iz odgovora na prvo pitanje proizlazi da se članku 4. stavku 2. Direktive 90/435 protivi nacionalna odredba kao što je članak 198. stavak 10. ZPD-a iz 1992. jer prekoračuje mjere koje je zakonodavac Unije smatrao prikladnima za sprečavanje zlouporaba matičnih društava vezano za mogućnost ostvarivanja dvostrukog poreznog odbitka.

63 S obzirom na prethodna razmatranja, valja odgovoriti da članak 1. stavak 2. Direktive 90/435 treba tumačiti na način da državama članicama ne dopušta primjenu nacionalne odredbe poput članka 198. stavka 10. ZPD-a iz 1992. jer se time prekoračuje ono što je nužno za izbjegavanje utaja i zlouporaba.

Troškovi

64 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (peto vijeće) odlučuje:

1. **Članak 4. stavak 2. Direktive Vijeća 90/435/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri različitih država članica treba tumačiti na način da mu se protivi odredba nacionalnog prava poput članka 198. stavka 10. Zakona o porezima na dohodak iz 1992., usklađenog Kraljevskom odlukom od 10. travnja 1992. i potvrđenog Zakonom od 12. lipnja 1992., na temelju koje se kamate koje je platilo matično društvo na temelju zajma ne mogu odbiti od oporezive dobiti tog matičnog društva do visine iznosa koji je jednak iznosu dividendi koji se već koristi kao porezni odbitak, a pritom su te dividende nastale na temelju udjela koje navedeno matično društvo ima u kapitalu društava kćeri u razdoblju kraćem od godinu dana, iako te kamate nisu u vezi s financiranjem tih udjela.**

2. **Članak 1. stavak 2. Direktive 90/435 treba tumačiti na način da državama članicama ne dopušta primjenu nacionalne odredbe poput članka 198. stavka 10. Zakona o porezima na dohodak iz 1992., usklađenog Kraljevskom odlukom od 10. travnja 1992. i potvrđenog Zakonom od 12. lipnja 1992., jer se time prekoračuje ono što je nužno za izbjegavanje utaja i zlouporaba.**

Potpisi