

Zadeva C-138/07

Belgische Staat

proti

Cobelfret NV

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo

Hof van beroep te Antwerpen)

„Direktiva 90/435/EGS – člen 4(1) – Neposredni učinek – Nacionalna ureditev, katere cilj je odprava dvojnega obdavčenja distribuiranih dobičkov – Odbitek vsote prejetih dividend od davčne osnove matične družbe, le če je ta ustvarila obdavčljivi dobiček“

Povzetek sodbe

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

(Direktiva Sveta 90/435, člen. 4(1), prva alineja)

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

(Direktiva Sveta 90/435, člen. 4(1), prva alineja)

1. Člen 4(1), prva alineja, Direktive 90/435 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic je treba razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, ki določa, da so dividende, ki jih prejme matična družba, vključene v njeno davčno osnovo, da se pozneje znesek teh dividend lahko odbije v višini 95 %, če je za zadevno davčno obdobje poslovni izid po odbitku drugih dobičkov, oproščenih plačila davka, še vedno pozitiven.

Obveznost države članice, ki je izbrala sistem, določen v členu 4(1), prva alineja, Direktive 90/435, da se vzdrži obdavčenja dobička, ki ga matična družba zaradi povezave prejme od svoje odvisne družbe, namreč ni podrejena nobenemu pogoju in je izrecno le predmet odstavkov 2 in 3 istega člena ter člena 1(2) te direktive. V členu 4(1), prva alineja, navedene direktive prav tako ni določen noben pogoj, da morajo obstajati drugi obdavčljivi dobički za to, da dividende, ki jih prejme matična družba, niso podvržene davku. Tako države članice ne morejo enostransko uvajati omejevalnih ukrepov, kot je zahteva po obstoju obdavčljivega dobička pri matični družbi, in s tem pogojevati možnosti uživanja ugodnosti, določenih z Direktivo 90/435.

Poleg tega, če matična družba v zadevnem davčnem obdobju ne ustvari drugih obdavčljivih dobičkov, taka ureditev zmanjša izgube matične družbe do višine prejetih dividend. Ker davčna zakonodaja na splošno dopušča prenos izgub v naslednje davčno obdobje, zmanjšanje izgub matične družbe, ki bi lahko imela koristi od takega prenosa do višine prejetih dividend, vpliva na davčno osnovo te družbe v davčnem obdobju, ki sledi tistemu, v katerem so bile dividende prejete, če so njeni dobički višji od prenesenih izgub. Iz tega sledi, da tudi če dividende, ki jih prejme matična družba v obdobju, v katerem so bile distribuirane, niso podvržene davku od dohodkov pravnih oseb, lahko tako zmanjšanje izgub matične družbe učinkuje tako, da je ta za te dividende

posredno obdavčena v naslednjih davčnih obdobjih, če je poslovni izid matične družbe pozitiven, taka omejitev odbitka prejetih dividend pa ni združljiva z Direktivo 90/435.

Čeprav bi z uporabo tega sistema za dividende, ki jih razdeljujejo tako odvisne družbe rezidentke kot tiste s sedežem v drugih državah članicah, država članica poskušala odpraviti manj ugodno sodelovanje med družbami iz različnih držav članic v primerjavi s sodelovanjem med družbami iz iste države članice, to ne upravičuje uporabe sistema, ki ni združljiv s sistemom preprečevanja dvojnega ekonomskega obdavčevanja, določenim v členu 4(1), prva alineja, navedene direktive.

(Glej točke 33, 34, 36, 37, od 39 do 41, 46 in izrek.)

2. Člen 4(1), prva alineja, Direktive 90/435 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic je nepogojen in dovolj natančen, da se je nanj mogoče sklicevati pred nacionalnimi sodišči. Obveznost vzdržanja obdavčenja dobičkov, ki jih je odvisna družba distribuirala matični družbi, določena v členu 4(1), prva alineja, Direktive 90/435, je izražena nedvoumno, njeno izvrševanje oziroma njeni učinki pa niso pogojeni s posredovanjem drugega akta, ki bi izhajal iz institucij Skupnosti ali držav članic.

(Glej točki 64 in 65 ter izrek.)

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 12. februarja 2009(*)

„Direktiva 90/435/EGS – člen 4(1) – Neposredni učinek – Nacionalna ureditev, katere cilj je odprava dvojnega obdavčenja distribuiranih dobičkov – Odbitek vsote prejetih dividend od davčne osnove matične družbe, le če je ta ustvarila obdavčljivi dobiček“

V zadevi C-138/07,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Hof van beroep te Antwerpen (Belgija) z odločbo z dne 27. februarja 2007, ki je prispela na Sodišče 9. marca 2007, v postopku

država Belgija

proti

Cobelfret NV,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi P. Jann, predsednik senata, M. Ilešič, A. Tizzano, E. Levits (poročevalec) in J. J. Kasel, sodniki,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorica,
na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 5. marca 2008,
ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Cobelfret NV A. Huyghe in M. Isenbaert, odvetnika,
- za belgijsko vlado C. Pochet, zastopnica, skupaj z J. Werbrouckom, odvetnik,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal, W. Wils in W. Roels, zastopniki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 8. maja 2008

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lena 4(1) 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).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med državo Belgijo in družbo Cobelfret NV (v nadaljevanju: Cobelfret) glede dolo?itve njenega obdav?ljivega dobi?ka za davek od dohodkov pravnih oseb za dav?na obdobja od 1992 do 1998.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 V skladu s tretjo uvodno izjavo Direktive 90/435 je njen namen predvsem odprava dav?nih neugodnosti, ki jih utrpijo skupine družb razli?nih držav ?lanic v primerjavi s skupinami družb iste države ?lanice.

4 V skladu s ?lenom 3(1)(a) Direktive 90/435 se status mati?ne družbe pripiše najmanj vsaki družbi države ?lanice, ki izpolnjuje pogoje iz ?lena 2 in ima delež najmanj 25 % v kapitalu družbe druge države ?lanice, ki izpolnjuje enake pogoje.

5 ?len 4(1) in (2) Direktive 90/435 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 doloženi znesek ne sme presegati 5 % dobička, ki ga distribuira odvisna družba.“

Nacionalna ureditev

6 Direktiva 90/435 je bila prenesena v belgijsko pravo z zakonom z dne 23. oktobra 1991 (*Moniteur belge* z dne 15. novembra 1991, str. 25619), s katerim je bil spremenjen veljavni sistem dokončno obdavčenih dohodkov (v nadaljevanju: sistem RDT) in s katerim je bilo določeno, da se 95 % zneska prejetih dividend lahko odbije od davčne osnove matične družbe.

7 Zaradi kodifikacije, opravljene leta 1992, so bile določbe v zvezi s sistemom RDT združene v členih 202, 204 in 205 *code des impôts sur les revenus* (zakonik o davkih na dohodke), konsolidiranega s kraljevim odlokom z dne 10. aprila 1992 in potrjenim 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 (*Moniteur belge* z dne 13. septembra 1993, v nadaljevanju: kraljevi odlok o izvajanju CIR 1992).

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

9 Delovanje sistema RDT se lahko na kratko opiše kot 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 le če ima prejemnica v zadevnem davčnem obdobju po odbitku drugih dobičkov, oproščenih plačila davka, pozitiven poslovni izid.

10 Tako člen 202 CIR 1992 določa:

„1. Iz dobička v davčnem obdobju se, kolikor so vključeni, prav tako izvzamejo:

(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;

[...]“

11 Člen 204, prvi odstavek, CIR 1992 določa:

„Za dohodke, ki se v skladu s členom 202(1), točka 1, [...] lahko odbijejo, se šteje, da spadajo med dobičke davčnega obdobja do višine 95 [%] vnovčenega ali prejetega zneska, ki je lahko povečan za pri viru odtegnjeni davek na dejanske ali fiktivne dohodke iz premoženja.“

12 Člen 205(2), CIR 1992 določa:

„Odbitek, določen v členu 202, je omejen na znesek dobičkov v davčnem obdobju, po uporabi člena 199 [...]

[...]“

13 Člen 77 kraljevega odloka o izvajanju CIR 1992 določa:

„Zneski, doloženi v členih od 202 do 205 [CIR] 1992, ki se jih lahko odbije iz naslova dokonno obdavčenih dohodkov [...], so odbiti do višine dobičkov, ki ostanejo po uporabi člena 76; ta odbitek se izvede glede na izvor dobičkov, pri čemer imajo prednost tisti, v katerih so vsebovani navedeni zneski.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

14 Cobelfret, družba s sedežem v Belgiji, je v davčnih obdobjih od 1992 do 1998 prejela dividende iz naslova svojih deležev v družbah s sedežem na ozemlju Skupnosti, čeprav je v več teh obdobjih poslovala z izgubo.

15 Družba Cobelfret na podlagi belgijskih predpisov iz naslova davčnih obdobj, v katerih je poslovala z izgubo, ni mogla niti uveljavljati odbitka RDT niti v naslednje obdobje prenesti dela, ki ni bil uporabljen zaradi odbitka RDT, ker je bil odbitek RDT, ki bi ga družba Cobelfret lahko zahtevala, višji od njenega obdavčljivega dobička.

16 Ker je družba Cobelfret zaradi tega menila, da prejete dividende niso v celoti oproščene plačila davka, je za davčna obdobja od 1992 do 1998 vložila ugovore v zvezi z obvestilom o odmeri davka od dohodkov pravnih oseb.

17 Ker so bili ti ugovori zavrnjeni, jih je družba Cobelfret predložila rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (sodišče prve stopnje v Antwerpnu), ki je v svoji sodbi z dne 16. decembra 2005 predvsem odločilo, da omejevanje odbitka RDT na znesek dobičkov, ustvarjenih v davčnem obdobju in ki ostanejo po uporabi člena 199 CIR 1992, vodi v delno obdavčitev teh dobičkov, razdeljenih v družbi Cobelfret, kar ni v skladu s členom 4(1) Direktive 90/435.

18 Belgija se je zoper navedeno sodbo pritožila pri hof van beroep te Antwerpen (pritožbeno sodišče v Antwerpnu). To sodišče je menilo, da je za določitev dejanskega obdavčljivega dobička družbe Cobelfret v spornih obdobjih treba odgovoriti na vprašanja o neposrednem učinku Direktive 90/435 in o morebitni nezdržljivosti člena 205(2) CIR 1992 s to direktivo.

19 V teh okoliščinah je hof van beroep te Antwerpen prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je določba, kot je [sistem RDT], v skladu s katero se upoštevne dividende najprej prištejejo davčni osnovi matične družbe in se pozneje znesek prejetih dividend [...] na podlagi člena 205(2) [CIR 1992] odbije od davčne osnove matične družbe (v višini 95 %), če ima matična družba obdavčljive dobičke, združljiva s členom 4 Direktive 90/435, če mora zaradi take omejitve odbitka RDT matična družba v poznejšem obdobju obdavčitve plačati davke na prejete dividende, če ni imela – ali ni imela zadostnih – obdavčljivih dobičkov v davčnem obdobju, v katerem so bile dividende prejete, ali če se zaradi tega davčne izgube iz davčnega obdobja uporabijo neupravičeno in jih zato ni več mogoče prenesti v znesek prejetih dividend, ki bi bile brez davčnih izgub v vsakem primeru oproščene plačila davka do 95 %?“

Vprašanje za predhodno odločanje

Dopustnost

20 Kot izhaja iz člena 1, je namen Direktive 90/435 distribucija dobička, ki ga prejmejo družbe v eni državi članici in ki izvira iz njihovih odvisnih družb iz druge države članice. Poleg tega člen 2 iste direktive opredeljuje področne njene uporabe glede na oblike družb, kot so našteje v prilogi k navedeni direktivi, medtem ko člen 3(1) te direktive določa minimalni delež v kapitalu, ki je potreben, da se neka družba lahko šteje za matično družbo in druga za njeno odvisno družbo v

smislu Direktive 90/435.

21 Glede tega je treba poudariti, da predložitveno sodišče ni navedlo izvora dividend, ki jih je prejela družba Cobelfret, in odstotka deležev v kapitalu, ki jih je slednja imela v družbah razdeljevalkah.

22 Družba Cobelfret je pred Sodiščem zatrjevala, čemur belgijska vlada ni oporekala, da je dividende prejela od svojih odvisnih družb s sedežem v Združenem kraljestvu in da so njeni deleži v kapitalu teh odvisnih družb izpolnjevali pogoje, določene v členu 3 Direktive 90/435.

23 Če preverjanje točnosti teh dejstev ne spada v okvir presoje Sodišča, temveč je zanj pristojno nacionalno sodišče (sodba z dne 16. marca 1978 v zadevi Oehlschläger, 104/77, Recueil, str. 791, točka 4), je nacionalno sodišče prav tako tisto, ki v okviru sodelovanja med Sodiščem in nacionalnimi sodišči, ki je uvedeno s členom 234 ES, glede na posebnosti vsake zadeve presodi o potrebi po sprejetju predhodne odločbe, da bi lahko izdalo sodbo, in o relevantnosti vprašanj, ki jih postavi Sodišču (glej v tem smislu sodbo z dne 7. junija 2005 v zadevi VEMW in drugi, C-17/03, ZOdl., str. I-4983, točka 34 in navedena sodna praksa).

24 Domneve upoštevnosti, povezane z vprašanji za predhodno odločanje, ki jih predložijo nacionalna sodišča, je namreč mogoče zavrniti le v izjemnih primerih, med drugim takrat, ko je popolnoma očitno, da razlaga prava Skupnosti, za katero je zaproseno, ni v nobeni zvezi z resničnostjo ali predmetom spora o glavni stvari (glej sodbo z dne 17. julija 2008 v zadevi Corporación Dermoestética, C-500/06, še neobjavljena v ZOdl., točka 23 in navedena sodna praksa).

25 Vendar v predloženi zadevi ni očitno, da razlaga prava Skupnosti, za katero je zaprosilo predložitveno sodišče, za slednje ni upoštevna, saj dopustnosti predloga za sprejetje predhodne odločbe niso izpodbijale niti družba Cobelfret, niti belgijska vlada, niti Komisija Evropskih skupnosti.

Utemeljenost

26 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se po eni strani nanaša na razlago člena 4(1) Direktive 90/435. Po drugi strani predložitveno sodišče meni, da je treba ugotoviti, ali ima člen 4(1) Direktive 90/435 lahko neposredni učinek. Ta vidika je treba preiskati ločeno.

Pomen člena 4(1) Direktive 90/435

27 Predložitveno sodišče z vprašanjem dejansko sprašuje, ali je člen 4(1) Direktive 90/435 treba razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, ki določa, da so dividende, ki jih prejme matična družba, vključene v njeno davčno osnovo, da se pozneje znesek teh dividend lahko odbije v višini 95 %, če je za zadevno davčno obdobje poslovni izid po odbitku drugih dobičkov, oproščenih plačila davka, še vedno pozitiven.

28 Kot zlasti izhaja iz tretje uvodne izjave Direktive 90/435, je njen namen z uvedbo davčnega sistema Skupnosti odpraviti manj ugodno sodelovanje med družbami iz različnih držav članic v primerjavi s sodelovanjem družb iz iste države članice in olajšati povezovanje družb v skupine (glej sodbo z dne 3. aprila 2008 v zadevi Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, še neobjavljena v ZOdl., točka 23 in navedena sodna praksa).

29 Za doseg cilja davčne nevtralnosti distribucije dobička odvisne družbe iz ene države članice matični družbi s sedežem v drugi državi članici se z Direktivo 90/435 izognemo dvojnemu ekonomskemu obdavčevanju dobička, torej se izognemo temu, da bi bil razdeljeni dobiček najprej

obdav?en pri odvisni družbi in nato pri mati?ni družbi (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Banque Fédérative du Crédit Mutuel, to?ki 24 in 27).

30 Zaradi tega ?len 4(1) Direktive 90/435 dolo?a, da se, kadar mati?na družba iz naslova svoje povezave z odvisno družbo prejme razdeljeni dobi?ek, država ?lanica, v kateri ima mati?na družba sedež, bodisi vzdrži obdav?enja tega dobi?ka bodisi 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 ga je odmerila država ?lanica, v kateri je odvisna družba rezidentka, do višine zneska ustreznega notranjega davka (zgoraj navedena sodba Banque Fédérative du Crédit Mutuel, to?ka 25).

31 Sodiš?e je že odlo?ilo, da ?len 4(1) Direktive 90/435 izrecno dopuš?a državam ?lanicam, da izberejo med sistemom oprostitve in sistemom odbitka, ki pri delni?arju, prejemniku dividend, ne vodita nujno do istega rezultata (glej v tem smislu sodbo z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation, C?446/04, ZOdl., str. I?11753, to?ki 43 in 44).

32 Iz stališ?, ki jih je Sodiš?u predložila belgijska vlada, izhaja, da je sistem, za katerega se je odlo?ila Kraljevina Belgija, tisti, ki je dolo?en v ?lenu 4(1), prva alineja, Direktive 90/435. V skladu z mnenjem te vlade odbitek RDT zagotavlja, da se na dividende pri mati?ni družbi, ki jih ta prejme iz naslova deleža v kapitalu svoje odvisne družbe, davek ne obra?una.

33 Treba je opozoriti, da obveznost države ?lanice, ki je izbrala sistem vzdržanja obdav?itve dobi?ka, dolo?en v ?lenu 4(1), prva alineja, Direktive 90/435, ki ga mati?na družba zaradi povezave prejme od svoje odvisne družbe, ni podrejena nobenemu pogoju in je izrecno le predmet odstavkov 2 in 3 istega ?lena ter ?lena 1(2) te direktive.

34 V ?lenu 4(1), prva alineja, navedene direktive prav tako ni dolo?en pogoj, da morajo obstajati drugi obdav?ljivi dobi?ki za to, da dividende, ki jih prejme mati?na družba, niso podvržene davku.

35 Vendar sistem RDT, ki dolo?a, da so dividende, ki jih prejme mati?na družba, dodane njeni dav?ni osnovi, in da je zato znesek teh dividend do višine 95 % odbit od te osnove, le ?e ima mati?na družba obdav?ljivi dobi?ek, u?inkuje tako, da ima slednja v celoti korist od te ugodnosti le pod pogojem, da glede drugih obdav?ljivih dohodkov njen poslovni izid v istem obdobju ni bil negativen.

36 Kot je navedla generalna pravobranilka v to?ki 23 sklepnih predlogov, države ?lanice ne morejo enostransko uvajati omejevalnih ukrepov, kot je zahteva po obstoju obdav?ljivega dobi?ka pri mati?ni družbi, in s tem pogojevati možnosti uživanja ugodnosti, dolo?enih z Direktivo 90/435.

37 Poleg tega, ?e mati?na družba v zadevnem dav?nem obdobju ne ustvari drugih obdav?ljivih dobi?kov, ureditev, kot je ta postopku v glavni stvari, zmanjša izgube mati?ne družbe do višine prejetih dividend.

38 Glede tega belgijska vlada priznava, da omejitev odbitka RDT vpliva na izgube mati?ne družbe. Vendar po mnenju te vlade ?len 4(1), prva alineja, Direktive 90/435 ne prepoveduje takih u?inkov na izgube.

39 Poleg tega je treba navesti, da iz spisa, predloženega Sodišču, izhaja, da belgijski davčni predpisi dopuščajo prenos izgub v naslednje davno obdobje. Zato zmanjšanje izgub matične družbe, ki bi lahko imela koristi od takega prenosa do višine prejetih dividend, vpliva na davno osnovo te družbe v davnem obdobju, ki sledi tistemu, v katerem so bile dividende prejete, če so njeni dobički višji od prenesenih izgub. Zaradi zmanjšanja prenesenih izgub se namreč navedena davna osnova poveča.

40 Iz tega sledi, da tudi če dividende, ki jih prejme matična družba v davnem obdobju, v katerem so bile te distribuirane, niso podvržene davku od dohodkov pravnih oseb, lahko tako zmanjšanje izgub matične družbe uinkuje tako, da je navedena matična družba za te dividende posredno obdavčena v naslednjih davnih obdobjih, če je poslovni izid matične družbe pozitiven.

41 Vendar tak uinek omejitve odbitka RDT ni v skladu niti z besedilom niti s cilji in sistemom Direktive 90/435.

42 Prvič, v nasprotju s tem, kar zatrjuje belgijska vlada, na podlagi uporabe izraza „se vzdrži obdavčitve“ namesto glagola „oprosti“ v členu 4(1), prva alineja, Direktive 90/435 ni mogoče skleniti, da direktiva dopušča tak uinek omejitve odbitka RDT na izgube matične družbe.

43 Kot je navedla generalna pravobranilka v točki 28 sklepnih predlogov, iz sheme in namena Direktive 90/435 ni mogoče sklepati o bistveni razliki med konceptoma „vzdržanje obdavčenja“ in „oprostitev“ dobičkov, ki jih je prejela matična družba, pa tudi Sodišče pojem „oprostitev“ uporablja kot sopomenko za pojem obveznosti „vzdržanje obdavčenja“ v smislu navedenega člena 4(1) (glej zlasti sodbo z dne 12. decembra 2006 v zadevi *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, ZOdl., str. I-11673, točka 53, ter zgoraj navedeni sodbi *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točki 44 in 102, in *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, točka 44).

44 Drugič, belgijska vlada zatrjuje, da je sistem RDT v skladu z Direktivo 90/435, ker z enakim davnim obravnavanjem dividend, ki jih prejmejo odvisne družbe s sedežem v Belgiji in tiste s sedežem v drugih državah članicah, ta sistem dosega cilj, določen v tretji uvodni izjavi Direktive št. 90/435, to je odpravo manj ugodnega sodelovanja med družbami iz različnih držav članic v primerjavi s sodelovanjem med družbami rezidentkami v eni državi članici.

45 Vendar kot izhaja iz točk 39 in 40 te sodbe, če matična družba v obdobju, v katerem je pridobila dividende, ni ustvarila drugih obdavljivih dobičkov, sistem RDT ne dopušča celotnega doseganja cilja preprečevanja dvojnega ekonomskega obdavčenja, kot je določen v členu 4(1), prva alineja, Direktive 90/435.

46 Zato čeprav bi z uporabo navedenega sistema, tako za odvisne družbe rezidentke kot za tiste s sedežem v drugih državah članicah, Kraljevina Belgija poskušala odpraviti manj ugodno sodelovanje med družbami iz različnih držav članic v primerjavi s sodelovanjem med družbami iz iste države članice, to ne upravičuje uporabe sistema, ki ni združljiv s sistemom preprečevanja dvojnega ekonomskega obdavčenja, določenim v členu 4(1), prva alineja, navedene direktive.

47 Tretjič, belgijska vlada, ki ne more trditi, da je sistem, ki ga je izbrala, sistem odbitka, določen v členu 4(1), druga alineja, navedene direktive, se ne more sklicevati na to, da omejitev odbitka RDT vodi vsaj do istega rezultata kot sistem odbitka in da ni ne kaže na to, da bi drugi sistem, določen v prvi alineji istega odstavka 1, nujno vodil v ugodnejši rezultat od tistega, določenega v drugi alineji.

48 Po eni strani, kot je bilo navedeno v točki 31 predložene sodbe, izbira med sistemom oprostitve in sistemom odbitka v matični družbi, prejemnici dividend, ne vodi nujno do istega

rezultata.

49 Po drugi strani pa iz sodne prakse Sodišča izhaja, da se država članica, ki v svoj nacionalni pravni red ni prenesla določb direktive, zoper državljane Skupnosti ne more sklicevati na omejitve, ki izvirajo iz teh določb (glej sodbo z dne 30. marca 2006 v zadevi Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, ZOdl., str. I-3039, točka 28 in navedena sodna praksa).

50 Enako se država članica, ki se je ob prenosu direktive odločila za enega od sistemov, določenih s to direktivo, ne more sklicevati na ukinke ali omejitve, ki bi lahko izhajali iz uporabe drugega sistema.

51 Četrto, navesti je treba, da sklicevanja belgijske vlade 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 (UL L 225, str. 1) in na Vzorčno konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka, ki jo je izdala Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD) niso upoštevna za razlago člena 4(1), prva alineja, Direktive 90/435.

52 V nasprotju s trditvami belgijske vlade iz Direktive 90/434 in zlasti iz njenega člena 6 ni mogoče izpeljati, da se s členom 4(1), prva alineja, Direktive 90/435 zahteva le, da so dividende, ki jih mati na družba s sedežem v Belgiji prejme od svojih odvisnih družb s sedežem v drugih državah članicah, obravnavane enako kot dividende, ki jih plačajo odvisne družbe te (mati)ne družbe, ki imajo sedež v Belgiji, ne da bi se prepovedovali ukinke na izgube, ki nastanejo z omejitvijo odbitka RDT.

53 Člen 6 Direktive 90/435 namreč določa, da se države članice pri združitvah, delitvah, prenosih deležev in zamenjavah kapitalskih deležev v družbah države članice, v kateri je prenosna družba, uporabijo določbe, s katerimi se družbi prejemnici dovoli, da prevzame tiste izgube prenosne družbe, ki še niso bile uveljavljene za davčne namene, morajo koristi teh določb o prevzemu razširiti na pokritje prevzema teh izgub s strani stalnih enot družbe prejemnice, ki so na njenem ozemlju. Tak člen ima torej drugačno materialno vsebino, kot je vsebina člena 4(1), prva alineja, Direktive 90/435. Poleg tega se ne sklicuje na to določbo.

54 Belgijska vlada se ne more sklicevati na to, da vzorčna konvencija, ki jo je izdala OECD, ne vsebuje natančnih pravil glede načina uporabe sistema oprostitve in jih torej določijo države članice.

55 Glede tega zadošča navesti, da je akt Skupnosti, kot je Direktiva 90/435, razen če ni drugače določeno, treba razlagati v okviru virov in pravnega reda Skupnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 9. oktobra 1973 v zadevi Muras, 12/73, Recueil, str. 963, točka 7).

56 Če ne obstajajo ukrepi Skupnosti za poenotenje in usklajitev, morajo države članice, ki ostanejo pristojne, da zlasti zaradi odprave dvojnega obdavčevanja s konvencijo ali enostransko opredelijo merila za porazdelitev svoje davčne pristojnosti, glede tega sprejeti potrebne ukrepe, in sicer zlasti z uporabo meril za porazdelitev, ki se uporabljajo v mednarodni davčni praksi, vključno z vzornimi konvencijami, ki jih je izdelala OECD (glej v tem smislu sodbo 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). Vendar primer v obravnavani zadevi ni tak.

57 Glede na navedeno je na postavljeno vprašanje treba odgovoriti, da je člen 4(1), prva alineja, Direktive 90/435 treba razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, kot je ta v zadevi o glavni stvari, ki določa, da so dividende, ki jih prejme mati na družba, vključene v njeno davčno osnovo, da se pozneje znesek teh dividend lahko odbije v višini 95 %, če je za zadevno davčno obdobje poslovni izid po odbitku drugih dobitkov, oproščenih plačila davka, še vedno

pozitiven.

Neposredni učinek člena 4(1) Direktive 90/435

58 Spomniti je treba, da se v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča v vseh primerih, ko se določbe direktive glede vsebine zdijo nepogojne in dovolj natančne, posamezniki lahko zoper državo sklicujejo nanje pred nacionalnimi sodišči, če država direktive ni v roku prenesla v nacionalno pravo ali če je ni pravilno prenesla (glej zlasti sodbe z dne 19. novembra 1991 v združenih zadevah Francovich in drugi, C-6/90 in C-9/90, Recueil, str. I-5357, točka 11; z dne 11. julija 2002 v zadevi Marks & Spencer, C-62/00, Recueil, str. I-6325, točka 25, in z dne 5. oktobra 2004 v združenih zadevah Pfeiffer in drugi, od C-397/01 do C-403/01, ZOdl., str. I-8835, točka 103).

59 Belgijska vlada trdi, da zaradi izbire, ki je državam članicam glede načinov davčne obravnave dobičkov, ki jih matični družbi distribuira njena odvisna družba, prepuščena s členom 4(1) Direktive 90/435, in zaradi pomanjkanja natančnosti glede teh načinov in njihovega obsega ta določba ni nepogojna ali vsaj ni dovolj natančna, da bi imela neposredni učinek.

60 V skladu z mnenjem belgijske vlade bi se navedena določba lahko štela za nepogojno in dovolj natančno kvečjemu glede minimalnega rezultata, ki je zagotovljen z uporabo vsakega načina, ki ga dovoljuje.

61 Glede tega iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da upravičene, dano državam članicam, izbirati med številnimi mogočimi sredstvi za doseg rezultata, določenega z direktivo, ne izključuje možnosti, da posamezniki pred nacionalnimi sodišči uveljavljajo pravice, katerih vsebino je mogoče dovolj natančno opredeliti na podlagi samih določb direktive (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Francovich in drugi, točka 17, in sodbo z dne 17. julija 2008 v zadevi Flughafen Köln proti Bonnu, C-226/07, še neobjavljena v ZOdl., točka 30).

62 Vendar v tem primeru ni treba preveriti, ali je ne glede na izbiro, prepuščeno državam članicam s členom 4(1) Direktive 90/435, mogoče opredeliti minimalne pravice, dane posameznikom na podlagi te direktive.

63 Ker namreč iz spisa izhaja, da se je Kraljevina Belgija odločila za sistem, določen v členu 4(1), prva alineja, Direktive 90/435, zadošča preveriti, ali je ta določba nepogojna in dovolj natančna, da se je nanjo mogoče sklicevati pred nacionalnimi sodišči.

64 Vendar je obveznost vzdržanja obdavčenja dobičkov, ki jih je odvisna družba distribuirala matični družbi, določena v omenjenem členu 4(1), prva alineja, izražena nedvoumno, njeno izvrševanje oziroma njeni učinki pa niso pogojeni s posredovanjem drugega akta, ki bi izhajal iz institucij Skupnosti ali držav članic.

65 Iz tega sledi, da je člen 4(1), prva alineja, Direktive 90/435 nepogojen in dovolj natančen, da se je nanj mogoče sklicevati pred nacionalnimi sodišči.

Predlog za omejitev časovnih učinkov sodbe

66 Belgijska vlada je v svojih pisnih stališih predlagala Sodišču, naj člen 4(1) Direktive 90/435 razlaga tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, kot je sistem RDT, ki omejuje časovne učinke njegove sodbe.

67 V podporo svojemu predlogu se je navedena vlada sklicevala na načelo zaupanja v pravo, ki ga je vlada lahko imela, ker naj bi Komisija implicitno odobrila sistem RDT, zaradi nenatančnega polja uporabe navedenega člena 4(1), neobstoja sodne prakse o tej temi in zaradi učinka, ki bi ga

ta sodba lahko imela na belgijske javne finance, če bi bilo ugotovljeno, da ta sistem ni združljiv z Direktivo 90/435.

68 Iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da se sme s tem le izjemoma, ob uporabi splošnega načela pravne varnosti, ki je neločljivo povezano s pravnim redom Skupnosti, omejiti možnost vseh zainteresiranih, da bi se sklicevali na določbo, ki jo je razložilo, zaradi izpodbijanja pravnih razmerij, ki so nastala v dobri veri. Za določitev take omejitve morata biti izpolnjena dva bistvena pogoja, in sicer dobra vera zainteresiranih strank in nevarnost resnih težav (glej sodbo z dne 18. januarja 2007 v zadevi Brzeziński, C-313/05, ZOdl., str. I-513, točka 56 in navedena sodna praksa).

69 Ne da bi bilo treba preučiti stališča belgijske vlade glede zaupanja v pravo, zadošča ugotoviti, kot je navedla generalna pravobranilka v točki 36 sklepnih predlogov, da navedena vlada v svojih pisnih ali ustnih stališjih ni poskušala pokazati, da obstaja nevarnost resnih gospodarskih težav.

70 Zato ni treba omejiti časovnih ušinkov predložene sodbe.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Glede na navedeno je na postavljeno vprašanje treba odgovoriti, da je člen 4(1), prva alinea, Direktive Sveta št. 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic treba razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, kot je ta v zadevi o glavni stvari, ki določa, da so dividende, ki jih prejme matična družba, vključene v njeno davčno osnovo, da se pozneje znesek teh dividend lahko odbije v višini 95 %, če je za zadevno davčno obdobje poslovni izid po odbitku drugih dobitkov, oproščenih plačila davka, še vedno pozitiven.

Člen 4(1), prva alinea, Direktive 90/435 je nepogojen in dovolj natančen, da se je nanj mogoče sklicevati pred nacionalnimi sodišči.

Podpisi

* Jezik postopka: nizozemščina.