

Zadeva C-157/10

Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA

proti

Administración General del Estado

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Tribunal Supremo)

„Prosti pretok kapitala – Davek od dohodkov pravnih oseb – Konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja – Prepoved odbitja davka, ki je bil v drugih državah članicah odmerjen, ne plačan“

Povzetek sodbe

1. *Vprašanja za predhodno odločanje – Pristojnost Sodišča – Opredelitev upoštevni elementov prava Unije*

(člen 267 PDEU)

2. *Prosti pretok kapitala – Omejitve – Neugodnosti, ki so posledica vzporednega izvajanja davčnih pristojnosti držav članic – Dopustnost – Pogoji – Neobstoje diskriminacije*

(člena 63 PDEU in 65 PDEU)

3. *Prosti pretok kapitala – Omejitve – Davčna zakonodaja – Davek od dohodkov pravnih oseb – Sistem preprečevanja dvojnega ekonomskega obdavčevanja dohodkov, pridobljenih kot obresti v drugi državi članici*

(Pogodba EGS, člen 67 (postal člen 67 Pogodbe ES, razveljavljen z Amsterdamsko pogodbo); člena 63 PDEU in 65 PDEU; Direktiva Sveta 88/361, člen 1)

1. V skladu z ustaljeno sodno prakso je naloga Sodišča, da v okviru postopka sodelovanja z nacionalnimi sodišči, uvedenega s členom 267 PDEU, predložitvenemu sodišču da koristen odgovor, ki mu omogoča rešitev spora, o katerem odloča. Zato mora Sodišče po potrebi preoblikovati vprašanje. Poleg tega lahko Sodišče upošteva pravila prava Unije, na katera se nacionalno sodišče v vprašanjih za predhodno odločanje ni sklicevalo, da bi sodišču, ki je izdalo predložitveno odločbo, dalo koristen odgovor.

(Glej točki 18 in 19.)

2. Če ukrepov za poenotenje in usklajitev na ravni Unije ni, ostanejo države članice pristojne, da s konvencijo ali enostransko opredelijo merila za porazdelitev davčne pristojnosti, zlasti zaradi odprave dvojnega obdavčevanja. Dolžne so sprejeti potrebne ukrepe za preprečevanje dvojnega obdavčevanja tako, da uporabijo zlasti merila, ki se upoštevajo v mednarodni davčni praksi. Neugodnosti, ki jih lahko povzročijo vzporedno izvajanje davčne pristojnosti različnih držav članic, ne pomenijo omejitev prostega pretoka kapitala, če to izvajanje ni diskriminatorno. Če države članice niso dolžne prilagajati svojega davčnega sistema različnim davčnim sistemom drugih držav članic za odpravo dvojnega obdavčevanja, a *fortiori* niso dolžne prilagajati svoje davčne zakonodaje, da bi davčnemu zavezancu omogočile davčno ugodnost, ki mu jo je podelila druga

država članica v okviru izvajanja svoje davčne pristojnosti, če ta zakonodaja ni diskriminatorna.

(Glej točke 31, 38 in 39.)

3. Člen 67 Pogodbe EGS in člen 1 Direktive 88/361 o izvajanju člena 67 Pogodbe (člen, ki je bil razveljavljen z Amsterdamsko pogodbo) ne nasprotujeta predpisu države članice, ki glede davka od dohodkov pravnih oseb v okviru določb, ki preprečujejo dvojno obdavčevanje, prepoveduje odbiti davek, odmerjen v drugih državah članicah Unije za dohodke, ki so bili pridobljeni na njihovem ozemlju in za katere nastane obveznost plačila davka od dohodkov pravnih oseb, če kljub nastanku obdavčljivega dogodka davek ni bil plačan, ker zanj velja oprostitev, olajšava ali druga davčna ugodnost, pod pogojem, da ta predpis ni diskriminatoren glede na obravnavo, ki je določena za obresti, pridobljene v tej državi članici, kar mora preveriti nacionalno sodišče.

(Glej točko 46 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 8. decembra 2011(*)

„Prosti pretok kapitala – Davek od dohodkov pravnih oseb – Konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja – Prepoved odbitja davka, ki je bil v drugih državah članicah odmerjen, ne plačan“

V zadevi C-157/10,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Tribunal Supremo (Španija) z odločbo z dne 25. januarja 2010, ki je prispela na Sodišče 2. aprila 2010, v postopku

Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA

proti

Administración General del Estado,

SODIŠČE (prvi senat),

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

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za špansko vlado M. Muñoz Pérez, zastopnik,
- za češko vlado M. Smolek in V. Štencel, zastopnika,
- za dansko vlado C. Vang, zastopnik,
- za nemško vlado T. Henze in C. Blaschke, zastopnika,
- za estonsko vlado M. Linntam, zastopnica,
- za francosko vlado G. de Bergues in J. Gstalter, zastopnika,
- za italijansko vlado G. Palmieri, zastopnica, skupaj s P. Gentilijem, avvocato dello Stato,
- za nizozemsko vlado C. Wissels in J. Langer, zastopnika,
- za poljsko vlado M. Szpunar, zastopnik,
- za portugalsko vlado L. Inez Fernandes, zastopnik,
- za švedsko vlado A. Falk in S. Johannesson, zastopnici,
- za vlado Združenega kraljestva H. Walker, zastopnica,
- za Evropsko komisijo R. Lyal in C. Urraca Caviedes, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 63 PDEU in 65 PDEU.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA (v nadaljevanju: BBVA) in Administración General del Estado, ki se nanaša na to, da zadnjenavedena družbi BBVA ni dovolila, da bi od zneska davka od dohodkov pravnih oseb, odmerjen za davčno leto 1991 za svetovne prihodke, odštela znesek davka, odmerjen v Belgiji za obresti, ki jih je dobila v tej državi članici, ki pa v tej državi članici ni bil plačan zaradi oprostitve.

Pravni okvir

Pravo Skupnosti

3 Člen 67 Pogodbe EGS (postal člen 67 Pogodbe ES, ta pa je bil razveljavljen z Amsterdamsko pogodbo), ki je veljal ob nastanku dejanskega stanja iz postopka v glavni stvari, je določal:

„1. Med prehodnim obdobjem in kolikor je potrebno za zagotovitev pravilnega delovanja skupnega trga, države članice med seboj postopno odpravijo vse omejitve pretoka kapitala oseb s prebivališčem v državah članicah ter vsakršno diskriminacijo na podlagi državljanstva ali

prebivališča teh strank ali kraja naložbe tega kapitala.

[...]"

4 Člen 1(1) Direktive Sveta z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe (88/361/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 10, zvezek 1, str. 10) določa:

„Države članice odpravijo omejitve pretoka kapitala med rezidenti držav članic, brez poseganja v nadaljnje določbe. Da bi olajšali uporabo te direktive, se pretoki kapitala razvrstijo v skladu z nomenklaturo v Prilogi I.“

5 Člen 6(2) Direktive 88/361 med drugim Kraljevini Španiji dovoljuje, da začasno nadaljuje uporabo omejitev pretoka kapitala iz Priloge IV te direktive ob upoštevanju pogojev in rokov iz te priloge.

Špansko notranje pravo

6 Člen 57(1) splošnega zakona o davkih 230/1963 (Ley General Tributaria 230/1963) z dne 28. decembra 1963 (BOE št. 313 z dne 31. decembra 1963, str. 18248) je določal:

„Kadar je od davka treba odbiti dolgovane ali plačane zneske, ki so bili predhodno obračunani na podlagi drugega davka ali davkov, se zneski odbijejo v celoti, čeprav je zanje veljala oprostitev ali olajšava.“

7 Zakon 61/1978 o davku od dohodkov pravnih oseb (Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades) z dne 27. decembra 1978 (BOE št. 312 z dne 30. decembra 1978, str. 29429), je v členu 24(4) določal:

„Če obstaja osebna obveznost plačevanja davka in če se med prihodke zavezanca štejejo dohodki, ki so bili pridobljeni in obdavčeni v tujini, se odbije najmanjši od teh zneskov:

(a) znesek, ki je bil dejansko plačan v tujini iz naslova plačevanja davkov, ki so enaki ali podobni temu davku.

(b) znesek davka, ki bi ga zavezanec moral plačati v Španiji za dohodke, če bi bili pridobljeni na španskem ozemlju.“

Konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja

8 Konvencija, ki sta jo sklenili Kraljevina Španija in Kraljevina Belgija zaradi izogibanja dvojnemu obdavčevanju in ureditve nekaterih vprašanj glede davka na dohodek in na premoženje, ki je bila podpisana v Bruslju 24. septembra 1970 in jo je Kraljevina Španija ratificirala 28. maja 1971 (BOE št. 258 z dne 27. oktobra 1972, str. 19176, v nadaljevanju: Konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja) ter je veljala ob nastanku dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, je v členu 11 določala:

„1. Obresti, ki nastanejo v državi pogodbenici in so izplačane rezidentu druge države pogodbenice, se lahko obdavčijo v tej drugi državi.

2. Vendar se take obresti lahko obdavčijo tudi v državi pogodbenici, v kateri so nastale, v skladu z zakoni te države, tako zaračunani davek pa ne sme presežati 15 % bruto zneska obresti.

[...]"

9 člen 23 te konvencije določa:

„1. Če rezident države pogodbenice prejme dohodek, ki ni naveden v odstavkih 3 in 4 tega člena in ki se na podlagi določb te konvencije obdavči v drugi državi pogodbenici, prva država ta dohodek oprosti davka [...]“.

[...]

3. [...] [?]e rezident države članice prejme dohodek, ki se na podlagi člena 10(2), 11(2) in (7) ali 12(2) in (6) obdavči v drugi državi pogodbenici, prva država za davek, ki ga ta rezident dolguje za ta dohodek, odobri odbitek, ki se izračuna za znesek zgoraj navedenega dohodka, ki je vključen v obdavčljivo osnovo za tega rezidenta in katerega stopnja ne more biti nižja od stopnje davka, ki se za navedeni dohodek pobira v drugi državi pogodbenici [...]“.

Dejansko stanje in vprašanje za predhodno odločanje

10 Družba BBVA je obvladujoča družba v Grupo Consolidado (konsolidirana skupina) 2/82. V španskem pravnem sistemu je konsolidirana skupina enota, ki je sestavljena za davčne namene iz skupine družb, med katerimi ena obvladuje druge.

11 Oficina Nacional de Inspección je z odločbo z dne 24. oktobra 1997, ki je bila sprejeta na podlagi inšpekcijskega pregleda, ki se je nanašal na davek od dohodkov pravnih oseb za davčno obdobje, ki ustreza letu 1991, in v kateri je ugotovila, da je v skladu s členom 24(4) zakona 61/1978 davka oproščen le znesek, ki je bil „dejansko“ plačan, davčno osnovo, ki jo je prijavila družba BBVA, povečala za 6.750.405 ESP (40.570,75 EUR). Ta znesek je ustrezal znesku, ki ga je družba BBVA odbila od zneska davka od dohodkov pravnih oseb na podlagi davka, ki je bil odmerjen v Belgiji za obresti, pridobljene v tej državi članici, čeprav zadnji navedeni davek ni bil plačan, ker je zanj veljala oprostitev.

12 Tribunal Económico-Administrativo Central (upravni revizorski organ) je z odločbo z dne 11. maja 2001 potrdil odločbo Oficina Nacional de Inspección. Ker je senat za upravne spore Audiencia Nacional s sodbo z dne 26. junija 2003 zavrnil tožbo, ki jo je družba BBVA vložila zoper to odločbo, je družba BBVA vložila kasacijsko pritožbo pri Tribunal Supremo.

13 Družba BBVA je v pritožbi navedla, da ima pravico, da od zneska davka od dohodka pravnih oseb, za katerega plačilo je zavezana v Španiji za svetovne prihodke, odbije znesek davka, ki je bil odmerjen v Belgiji za obresti, pridobljene v tej državi članici, in ki ni bil plačan, ker je zanj veljala oprostitev.

14 Tribunal Supremo je navedlo, da špansko nacionalno pravo, kot ga je razlagalo v svojih zadnjih sodbah, nasprotuje temu, da družba BBVA od zneska davka od dohodka pravnih oseb, ki je odmerjen v Španiji, odbije znesek davka, odmerjenega v Belgiji, če ta znesek ni bil plačan zaradi oprostitve davka. To naj bi izhajalo tudi iz člena 23(3) Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

15 Navedeno sodišče se sprašuje, ali je taka ureditev v skladu z načelom prostega pretoka kapitala, ker družbe s sedežem v Španiji, ki investirajo v Belgiji in s temi investicijami ustvarijo dobiček, izgubijo davčno ugodnost, ki so jim jo podelili belgijski organi, saj na koncu v državi članici, v kateri imajo sedež, plačajo znesek davka od dohodka pravnih oseb, ki jim je bil odmerjen, vendar so bile plačala tega davka oproščene v državi, v kateri so investirale.

16 V teh okoliščinah je Tribunal Supremo prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člena 63 [PDEU] in 65 [PDEU] razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi (ki je bila sprejeta enostransko ali na podlagi dvostranske konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja), ki glede davka od dohodkov pravnih oseb v okviru določb, ki preprečujejo dvojno obdavčevanje, prepoveduje odbiti davek, odmerjen v drugih državah članicah Evropske unije za dohodke, ki so bili pridobljeni na njihovem ozemlju in za katere je nastala obveznost plačila davka od dohodkov pravnih oseb, če kljub nastanku obdavčljivega dogodka davek ni bil plačan, ker zanj velja oprostitev, olajšava ali druga davčna ugodnost?“

Vprašanje za predhodno odločanje

Dopustnost

17 Portugalska vlada meni, da je treba predlog za sprejetje predhodne odločbe zavreči kot nedopusten, ker razlaga členov 63 PDEU in 65 PDEU, za katero prosi predložitveno sodišče, v smislu uporabe pravnega pravila v času za razrešitev spora iz postopka v glavni stvari, ki se nanaša na davčno obdobje, ki ustreza letu 1991, ni potrebna. Člena 73b in 73d Pogodbe ES (postala člena 56 ES in 58 ES) sta bila namreč v Pogodbo o ustanovitvi Evropske gospodarske skupnosti vnesena šele s Pogodbo o Evropski uniji, podpisano 7. februarja 1992 v Maastrichtu.

18 V zvezi s tem je treba spomniti, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso naloga Sodišča, da v okviru postopka sodelovanja z nacionalnimi sodišči, uvedenega s členom 267 PDEU, predložitvenemu sodišču da koristen odgovor, ki mu omogoča rešitev spora, o katerem odloča, in da mora zato Sodišče po potrebi preoblikovati vprašanje (glej zlasti sodbi z dne 4. maja 2006 v zadevi Haug, C-286/05, ZOdl., str. I-4121, točka 17, in z dne 11. marca 2008 v zadevi Jager, C-420/06, ZOdl., str. I-1315, točka 46).

19 Poleg tega lahko v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišče upošteva pravila prava Unije, na katera se nacionalno sodišče v vprašanih za predhodno odločanje ni sklicevalo, da bi sodišču, ki je izdalo predložitveno odločbo, dalo koristen odgovor (glej zlasti sodbe z dne 12. oktobra 2004 v zadevi Wolff & Müller, C-60/03, ZOdl., str. I-9553, točka 24; z dne 7. julija 2005 v zadevi Weide, C-153/03, ZOdl., str. I-6017, točka 25, in z dne 23. februarja 2006 v zadevi Van Hilten/van der Heijden, C-513/03, ZOdl., str. I-1957, točka 26).

20 Naloga Sodišča je namreč razložiti vse določbe prava Unije, ki jih nacionalna sodišča potrebujejo za odločanje v sporih, čeprav te določbe niso izrecno navedene v vprašanih, ki jih postavijo ta sodišča (glej sodbo z dne 19. novembra 2002 v zadevi Strawson in Gagg & Sons, C-304/00, Recueil, str. I-10737, točka 58, ter zgoraj navedeno sodbo Jager, točka 47).

21 Ker je Sodišče pristojno, da odgovori na predhodno vprašanje ob upoštevanju pravnih določb, ki jih je treba uporabiti za dejansko stanje iz postopka v glavni stvari, je treba ugovor nedopustnosti, ki ga je vložila portugalska vlada, zavrniti.

Vsebinska obravnava

Uvodne ugotovitve

22 Zadeva iz postopka v glavni stvari se nanaša na davčno obdobje, ki ustreza letu 1991, torej na dejanski in pravni položaj, ki je nastal pred začetkom veljavnosti Pogodbe DEU. Pravila s področja prostega pretoka kapitala, ki so se uporabljala v času dejanskega stanja iz postopka v glavni stvari, so bila uvedena s členom 67 Pogodbe EGS in Direktivo 88/361, ki je bila sprejeta za

izvajanje tega ?lena.

23 Iz tega izhaja, da je treba na predhodno vprašanje, ki ga je postavilo predložitveno sodiš?e, odgovoriti glede na te dolo?be.

24 V zvezi s tem je treba spomniti, da se je z Direktivo 88/361 uresni?ila popolna liberalizacija pretoka kapitala in da je bilo z njenim ?lenom 1(1), katerega neposredni u?inek je priznalo Sodiš?e, državam ?lanicam zato naložena obveznost odprave vseh omejitev pretoka kapitala (glej sodbo z dne 11. decembra 2003 v zadevi Barbier, C-364/01, Recueil, str. I?15013, to?ka 57 in navedena sodna praksa).

25 Vendar je ?len 6(2) Direktive 88/361 Kraljevini Španiji do 31. decembra 1992 dopuš?al omejitev nekaterih pretokov kapitala, ki so navedeni na seznamih III in IV Priloge IV k tej direktivi.

26 Iz tega izhaja, da je najprej treba preu?iti, ali predpis, kot je ta iz postopka v glavni stvari, pomeni omejitev prostega pretoka kapitala v smislu ?lena 1(1) Direktive 88/361.

27 Le ?e predpis iz postopka v glavni stvari povzro?i omejitev prostega pretoka kapitala, mora predložitveno sodiš?e dalje preu?iti, ali pretok kapitala, na podlagi katerega je prišlo do spornega pla?ila obresti, spada med izjeme iz ?lena 6(2) Direktive 88/361, saj je predložitveno sodiš?e edino pristojno, da ugotovi dejanski stan ter da dolo?i naravo in vir obresti, ki jih je družba BBVA pridobila v Belgiji.

Obstoj omejitve prostega pretoka kapitala

28 Spomniti je treba, da ?eprav sodijo neposredni davki v pristojnost držav ?lanic, jo morajo te izvajati ob spoštovanju prava Unije (glej sodbe z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker, C-279/93, Recueil, str. I-225, to?ka 21; z dne 11. avgusta 1995 v zadevi Wielockx, C-80/94, Recueil, str. I-2493, to?ka 16, in z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen, C-35/98, Recueil, str. I?4071, to?ka 32, ter zgoraj navedeno sodbo Barbier, to?ka 56).

29 Naloga vsake države ?lanice je, da ob upoštevanju prava Unije uredi svoj sistem obdav?evanja dohodkov od investicijskega kapitala ter v tem okviru opredeli dav?no osnovo in dav?no stopnjo, ki se uporabljata za tistega, ki prejme dobi?ek (glej po analogiji sodbi z dne 16. julija 2009 v zadevi Damseaux, C-128/08, ZOdl., str. I?6823, to?ka 25, in z dne 10. februarja 2011 v združenih zadevah Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen, C-436/08 in C?437/08, ZOdl., str. I-305, to?ka 167 in navedena sodna praksa).

30 Iz tega je razvidno, da so lahko obresti, ki jih posojilodajalec s sedežem v eni državi ?lanici pla?a posojilodajalcu s sedežem v drugi državi ?lanici, predmet pravnega dvojnega obdav?evanja, ?e se obe državi ?lanici odlo?ita izvajati dav?no pristojnost in obdav?iti navedene obresti, pri ?emer jih prva obdav?i pri viru, druga pa jih vklju?i v obdav?ljivi dohodek posojilodajalca.

31 Če ukrepov za poenotenje in usklajitev na ravni Unije ni, ostanejo države članice pristojne, da s konvencijo ali enostransko opredelijo merila za porazdelitev davčne pristojnosti, zlasti zaradi odprave dvojnega obdavčevanja (sodbe z dne 12. maja 1998 v zadevi Gilly, C-336/96, Recueil, str. I-2793, točki 24 in 30; z dne 21. septembra 1999 v zadevi Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, str. I-6161, točka 57; z dne 8. novembra 2007 v zadevi Amurta, C-379/05, ZOdl., str. I-9569, točka 17, in z dne 20. maja 2008 v zadevi Orange European Smallcap Fund, C-194/06, ZOdl., str. I-3747, točka 32). Dolžne so sprejeti potrebne ukrepe za preprečevanje dvojnega obdavčevanja tako, da uporabijo zlasti merila, ki se upoštevajo v mednarodni davčni praksi (glej sodbo z dne 14. novembra 2006 v zadevi Kerckhaert in Morres, C-513/04, ZOdl., str. I-10967, točka 23).

32 V obravnavanem primeru je iz predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da so bili taki ukrepi za preprečevanje dvojnega obdavčevanja v španski pravni red uvedeni s Konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja in s špansko zakonodajo.

33 Tako je člen 23(3) navedene konvencije določal, da Kraljevina Španija za davek, ki je rezidentu te države članice odmerjen za obresti, ki so bile pridobljene v Belgiji, odobri odbitek, ki se izraža za znesek teh obresti, ki je vključen v obdavčljivo osnovo za tega rezidenta in katerega stopnja ne more biti nižja od stopnje davka, ki se za navedeni dohodek pobira v Belgiji.

34 Glede dohodkov, ki so bili pridobljeni in obdavčeni v tujini, je člen 24(4) zakona 61/1978 določal odbitek manjšega od dveh zneskov, in sicer bodisi znesek, ki je bil dejansko plačan v tujini iz naslova plačevanja davkov, ki so enaki ali podobni temu davku, bodisi znesek davka, ki bi ga zavezanec za te dohodke moral plačati v Španiji, če bi bili pridobljeni na španskem ozemlju.

35 V okviru spora iz postopka v glavni stvari družba BBVA kljub temu predlaga, naj se znesek davka, ki je bil odmerjen v Belgiji za obresti, pridobljene v tej državi članici, ni pa bil plačan zaradi oprostitve plačila davka, odbije od zneska davka od dohodka pravnih oseb, ki se odmeri v Španiji.

36 Predložitveno sodišče meni, da bi lahko taka razlaga Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja in španske nacionalne zakonodaje, namreč, da je od davka, ki se odmeri v Španiji, mogoče odbiti le davek, ki je bil v drugi državi članici dejansko plačan, družbe s sedežem v Španiji odvračala od investiranja njihovega kapitala v drugi državi članici.

37 Zato je treba ugotoviti, da manj ugodno obravnavanje, ki naj bi ga bila v obravnavani zadevi deležna družba BBVA, ni v dvojni obdavčitvi obresti, ki jih je pridobila družba BBVA, saj so bile te obdavčene le v Španiji, temveč v tem, da ji je bilo onemogočeno, da bi pri izračunu davka, ki ga mora plačati v Španiji, izkoristila davčno ugodnost, ki ji je bila kot oprostitev plačila davka podeljena z belgijskimi predpisi.

38 Sodišče pa je že razsodilo, da neugodnosti, ki jih lahko povzroči vzporedno izvajanje davčne pristojnosti različnih držav članic, ne pomenijo omejitev prostega pretoka kapitala, če to izvajanje ni diskriminatorno (glej v tem smislu zgoraj navedene sodbe Kerckhaert in Morres, točke 19, 20 in 24; Orange European Smallcap Fund, točke 41, 42 in 47, in Damseaux, točka 27).

39 Če države članice niso dolžne prilagajati svojega davčnega sistema različnim davčnim sistemom drugih držav članic za odpravo dvojnega obdavčevanja (glej sodbo z dne 12. februarja 2009 v zadevi Block, C-67/08, ZOdl., str. I-883, točka 31), a fortiori niso dolžne prilagajati svoje davčne zakonodaje, da bi davčnemu zavezancu omogočile davčno ugodnost, ki mu jo je podelila druga država članica v okviru izvajanja svoje davčne pristojnosti, če ta zakonodaja ni diskriminatorna.

40 Zato je treba preveriti, ali niso na podlagi uporabe predpisa, kot je ta iz postopka v glavni stvari, obresti, pridobljene v drugi državi članici, obravnavane diskriminatorno glede na obresti, pridobljene v Španiji.

41 V zvezi s tem iz ustaljene sodne prakse izhaja, da lahko do diskriminacije pride ne le z uporabo različnih pravil za primerljive položaje, temveč tudi z uporabo istega pravila za različne položaje (glej zgoraj navedeno sodbo Schumacker, točka 30; sodbo z dne 29. aprila 1999 v zadevi Royal Bank of Scotland, C-311/97, Recueil, str. I-2651, točka 26, ter zgoraj navedeno sodbo Kerckhaert in Morres, točka 19).

42 Kar zadeva davčno zakonodajo države prebivališča, položaj davčnega zavezanca, ki prejme obresti, ni nujno drugačen samo zato, ker te obresti prejme od posojilojemalca s sedežem v drugi državi članici, ki ima pri izvajanju svoje davčne pristojnosti možnost, da za te obresti doloži obdavčitev pri viru na podlagi davka na dohodek (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Kerckhaert in Morres, točka 19, in sodbo z dne 6. decembra 2007 v zadevi Columbus Container Services, C-298/05, ZOdl., str. I-10451, točka 42).

43 V obravnavani zadevi sicer pred Sodiščem ni bilo navedeno, da so obresti, pridobljene v drugi državi članici, diskriminatorno obravnavane glede na obresti, pridobljene v Španiji.

44 Vendar je iz pravnega okvira, kot ga je predstavilo predložitveno sodišče, razvidno, da zakon 230/1963 v členu 57(1) določa, da se je treba od zneska davka odbiti zneske, ki so dolgovani ali plačani za enega ali več predhodno odmerjenih dajatev, se ti zneski odbijejo v celoti, tudi če so predmet oprostitve ali olajšave.

45 Zato je naloga predložitvenega sodišča, ki je edino pristojno za razlago nacionalnega prava, da preveri, ali bi se ob upoštevanju načina obdavčitve obresti, pridobljenih v Španiji, navedena določba zakona 230/1963 lahko uporabila za te obresti in ali v tem primeru obravnava, ki je določena za obresti, pridobljene v drugi državi članici, ni diskriminatorna glede na obravnavo, ki je določena za obresti, pridobljene v Španiji, kar zadeva možnost odbitja davka, ki je odmerjen, ne pa plačan.

46 Ob upoštevanju vseh navedenih ugotovitev je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da člen 67 Pogodbe EGS in člen 1 Direktive 88/361 ne nasprotujeta predpisu države članice, kot je ta iz postopka v glavni stvari, ki glede davka od dohodkov pravnih oseb v okviru določb, ki preprečujejo dvojno obdavčevanje, prepoveduje odbiti davek, odmerjen v drugih državah članicah Unije za dohodke, ki so bili pridobljeni na njihovem ozemlju in za katere nastane obveznost plačila davka od dohodkov pravnih oseb, če kljub nastanku obdavčljivega dogodka davek ni bil plačan, ker zanj velja oprostitvev, olajšava ali druga davčna ugodnost, pod pogojem, da ta predpis ni diskriminatoren glede na obravnavo, ki je določena za obresti, pridobljene v tej državi članici, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Člen 67 Pogodbe EGS in člen 1(1) Direktive Sveta 88/361/EGS z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe (člena, ki je bil razveljavljen z Amsterdamsko pogodbo) ne nasprotujeta predpisu države članice, kot je ta iz postopka v glavni stvari, ki glede davka od dohodkov pravnih oseb v okviru določb, ki preprečujejo dvojno obdavčevanje,

prepoveduje odbiti davek, odmerjen v drugih državah članicah Evropske unije za dohodke, ki so bili pridobljeni na njihovem ozemlju in za katere nastane obveznost plačila davka od dohodkov pravnih oseb, če kljub nastanku obdavčljivega dogodka davek ni bil plačan, ker zanj velja oprostitev, olajšava ali druga davčna ugodnost, pod pogojem, da ta predpis ni diskriminatoren glede na obravnavo, ki je določena za obresti, pridobljene v tej državi članici, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

Podpisi

* Jezik postopka: španščina.