

Downloaded via the EU tax law app / web

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (sedmi senat)

z dne 19. decembra 2019(*)

„Predhodno odločanje – Skupni sistem obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic – Direktiva 90/435/EGS – Preprečevanje dvojnega obdavčevanja – Člen 4(1), prva alinea – Prepoved obdavčitve prejetega dobička – Vključitev dividende, ki jo razdeli odvisna družba, v davčno osnovo matične družbe – Odbitek razdeljene dividende od davčne osnove matične družbe in prenos presežka v naslednja davčna leta brez časovne omejitve – Vrstni red prištevanja davčnih odbitkov od dobička – Izguba davčne ugodnosti“

V zadevi C-389/18,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo tribunal de première instance francophone de Bruxelles (prvostopenjsko frankofonsko sodišče v Bruslju, Belgija) z odločbo z dne 26. januarja 2018, ki je prispela na Sodišče 13. junija 2015, v postopku

Brussels Securities SA

proti

État belge,

SODIŠČE (sedmi senat),

v sestavi P. G. Xuereb, predsednik senata, T. von Danwitz (poročevalec) in A. Kumin, sodnika,

generalni pravobranilec: H. Saugmandsgaard Øe,

sodna tajnica: V. Giacobbo-Peyronnel, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 4. aprila 2019 in 3. julija 2019,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Brussels Securities SA R. Forestini, avokat,
- za belgijsko vlado C. Pochet, P. Cottin in J.-C. Halleux, agenti, ter G. Vercauteren, izvedenec,
- za Evropsko komisijo W. Roels in N. Gossement, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 5. septembra 2019

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 4(1) Direktive Sveta

90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 147), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2003/123/ES z dne 22. decembra 2003 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 2, str. 3), (v nadaljevanju: Direktiva 90/435).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Brussels Securities SA in État belge glede vrstnega reda, po katerem je treba odbiti dohodke, ki jih je mogoče odbiti od obdavčljivega dobička.

Pravni okvir

Pravo Unije

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

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

4 Člen 4 te direktive določa:

„1. Kadar matična družba ali njena stalna poslovna enota iz naslova povezave matične družbe z njeno odvisno družbo prejme izplačilo dobička, država, v kateri se nahaja matična družba, in država, v kateri se nahaja njena stalna poslovna enota, razen v primeru likvidacije, ravna tako, da:

- se bodisi vzdrži obdavčevanja takšnega dobička, bodisi
- ta dobiček obdavči in hkrati matični družbi in stalni poslovni enoti dovoli, da od zneska izračunanega davka odbije del davka od dobička pravnih oseb, ki se nanaša na ta dobiček in ki ga je izplačala odvisna družba in katera koli odvisna družba nižjega ranga, ob upoštevanju pogoja, da vsak del družbe in njene odvisne družbe nižjega ranga izpolnjuje zahteve iz členov 2 in 3, do višine zneska ustrezno izračunanega davka.

[...]

2. Vendar vsaka država članica ohrani možnost, da predpiše, da se stroški, ki se nanašajo na delež, in izgube, ki izhajajo iz distribucije dobička odvisne družbe, ne smejo odbiti od obdavčljivega dobička matične družbe. Kadar so v takem primeru stroški upravljanja, ki se nanašajo na delež, fiksni kot splošna stopnja, fiksno določeni znesek ne sme presegati 5 % dobička, ki ga distribuira odvisna družba.

[...]“

5 Direktiva 90/435 je bila razveljavljena z Direktivo Sveta 2011/96/EU z dne 30. novembra 2011 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (UL 2011, L 345, str. 8), ki je začela veljati 18. januarja 2012. Vendar se glede na datum nastanka dejstev spora o glavni stvari *ratione temporis* uporablja Direktiva 90/435.

Belgijsko pravo

6 Člen 202 code des impôts sur les revenus de 1992 (zakonik o davkih od dohodkov iz leta

1992) v različici, ki je veljala v davčnem letu 2011 (v nadaljevanju: CIR 1992), v zvezi z ureditvijo dokončno obdavčenih dohodkov (v nadaljevanju: RDT) določa:

„(1) Od dobička v davčnem obdobju se, če so vključeni, prav tako odbijejo:

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

[...]

(2) Dohodki iz odstavka 1, točki 1 in 2, razen če presežek izhaja iz uporabe člena 211(2), pododstavek 3, ali določb s podobnim učinkom v drugi državi članici Evropske unije, se lahko odbijejo, le če:

1. ima družba prejemnica na datum odločitve o izplačilu ali na datum izplačila tega dohodka v družbi, ki razdeli navedeni dohodek, najmanj 10-odstotni kapitalski delež ali katere naložbena vrednost je najmanj 2.500.000 EUR;

2. se ti dohodki nanašajo na delnice ali deleže, ki imajo naravo finančnih osnovnih sredstev in ki so ali so bili v celoti v lasti neprekinjeno najmanj eno leto.“

7 Člen 204(1) CIR 1992 določa:

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

8 Člen 205(2) in (3) CIR 1992 določa:

„2. Odbitek, določen v členu 202, je omejen na znesek dobičkov v davčnem obdobju po uporabi člena 199, ki je zmanjšan za:

[...]

Zmanjšanja, naštetá v pododstavku 1, se ne uporabljajo za dohodke iz člena 202(1), točki 1 in 3, ki jih dodeli ali zagotovi odvisna družba s sedežem v državi članici Evropske unije.

Za uporabo prejšnjega pododstavka je odvisna družba takšna odvisna družba, kakor je opredeljena v Direktivi [90/435].

3. Dohodki v višini 95 %, navedeni v členu 202(1), točki 1 in 3, ki jih ni bilo mogoče odbiti in ki jih dodeli ali zagotovi odvisna družba iz odstavka 2, pododstavek 3, s sedežem v državi članici Evropske unije, se lahko prenesejo v poznejša davčna leta.“

9 Člen 205b(1), prvi pododstavek, CIR 1992 določa, da pri določitvi odbitka za tvegani kapital (v nadaljevanju: DCR) za davčno obdobje, tvegani kapital, ki ga je treba upoštevati, glede na določbe odstavkov od 2 do 7 tega člena ustreza znesku lastnega kapitala družbe ob koncu prejšnjega davčnega obdobja, ki je ugotovljen v skladu z računovodsko zakonodajo in letnimi računovodskimi izkazi, kot so navedeni v bilanci stanja. Člen 205b(1), drugi pododstavek, CIR 1992 določa, da se tvegani kapital, določen v prvem pododstavku, zmanjša za neto davčno vrednost – ob koncu prejšnjega davčnega obdobja – delnic, deležev in finančnih sredstev, ki jih sestavljajo deleži ter druge delnice in deleži, ter za neto davčno vrednost – ob koncu prejšnjega

dav?nega obdobja – delnic ali deležev, ki so jih izdale investicijske družbe, katerih morebitni dohodki se lahko odbijejo od dobi?ka na podlagi ?lenov 202 in 203 CIR 1992.

10 ?len 205b, od (2) do (7), CIR 1992 dolo?a primere, v katerih je treba izvesti popravke lastnega kapitala, da se dolo?i osnova za izra?un zneska odbitka za tvegani kapital.

11 ?len 205d CIR 1992 dolo?a:

„Ob neobstoju ali nezadostnosti dobi?ka za dav?no obdobje, za katero se lahko odbije tvegani kapital, se lahko neodobrena oprostitev za to dav?no obdobje zaporedoma prenese na dobi?ek naslednjih sedmih dav?nih obdobj.“

12 ?len 206(1) CIR 1992, ki se nanaša na odbitek prejšnjih izgub, dolo?a, da se prejšnje izgube iz pridobitne dejavnosti zaporedno odbijejo od dohodka iz pridobitne dejavnosti vsakega od naslednjih dav?nih obdobj.

13 Kralj v skladu s ?lenom 207 CIR 1992 dolo?i podrobna pravila za izvedbo odbitkov iz ?lenov od 199 do 206 tega zakonika.

14 ?len 77 arr?té royal du 27 ao?t 1993 d'ex?cution du CIR 1992 (kraljevi odlok z dne 27. avgusta 1993 o izvajanju CIR 1992, *Moniteur belge* z dne 13. septembra 1993) v razli?ici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: AR/CIR 1992), dolo?a:

„Zneski iz ?lenov od 202 do 205 [CIR] 1992, ki se lahko odbijejo iz naslova dokon?no obdav?enih dohodkov ali oproš?enih dohodkov od premi?nega premoženja, so odbiti do višine dobi?kov, ki ostanejo po uporabi ?lena 76; ta odbitek se izvede glede na izvor dobi?kov, pri ?emer imajo prednost tisti, v katerih so zajeti navedeni zneski.“

15 ?len 77/1 AR/CIR 1992 dolo?a:

„Odbitek za dohodek od patentov, naveden v ?lenih od 205/1 do 205/4 [CIR] 1992, se izvede v višini dobi?kov, ki ostanejo po uporabi ?lena 77.“

16 ?len 77a AR/CIR 1992 dolo?a:

„[DCR] iz ?lenov od 205a do 205f [CIR] 1992 se odbije do višine dobi?kov, ki ostanejo po uporabi ?lena 77/1.“

17 ?len 78 AR/CIR 1992 dolo?a:

„Od dobi?kov, dolo?enih v skladu s ?leni od 74 do 77a, se odbijejo izgube iz pridobitne dejavnosti, nastale v prejšnjih dav?nih obdobjih iz ?lena 206 [CIR] 1992, ?e teh izgub, ugotovljenih v skladu z zakonodajo, ki se uporablja za dav?na obdobja, na katera se nanašajo, ni bilo mogo?e odbiti prej ali niso bile predhodno zajete v dobi?kih, oproš?enih na podlagi konvencije, ali niso bile predhodno razdeljene med družbenike.“

Ta odbitek se izvede na podlagi podrobnih pravil, dolo?enih v ?lenu 75, drugi odstavek, pri ?emer se navedene izgube, ki so bile dokazane v državah, v katerih so bili dobi?ki oproš?eni na podlagi konvencije, odbijejo, le ?e presegajo dobi?ek, oproš?en na podlagi konvencije.“

18 ?len 79 AR/CIR 1992 dolo?a:

„Odbitek za naložbo iz členov od 68 do 77 in 201 [CIR] 1992 se nato odbije od zneska belgijskih dobičkov, ki ostanejo po uporabi člena 78.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

19 Brussels Securities, družba s sedežem v Belgiji, je v tej državi članici zavezana za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb.

20 V davčni napovedi za davčno leto 2011 je družba Brussels Securities navedla, da je svojo davčno osnovo določila tako, da je najprej odbila DCR nato pa RDT. Uveljavljala je tudi prenos odbitkov v davčno leto 2012 iz naslova RDT v znesku 6.027.313,39 EUR, DCR v znesku 38.787.618,70 EUR in davčnih izgub v znesku 4.600.991,75 EUR.

21 Davčna uprava je v odločbi o popravku z dne 21. maja 2013 napovedala, da namerava pregledati znesek DCR, ki se lahko prenese na začetku in na koncu davčnega leta 2011, pri čemer se je oprla na vrstni red prištevanja davčnih odbitkov iz členov od 77 do 79 AR/CIR 1992. V skladu s tem vrstnim redom je treba od obdavčljivih dobičkov najprej odbiti RDT, nato DCR in nazadnje izgube, ki se prenesejo. Ker družba Brussels Securities ni uporabila navedenega vrstnega reda prištevanja za davčna leta od 2005 do 2011, je davčna uprava štela, da v davčno leto 2012 iz naslova RDT ni mogoče prenesti nobenega zneska in da je treba glede DCR znesek določiti na 44.630.643,66 EUR. Znesek izgub, ki se prenesejo, v višini 4.600.991,75 EUR je ostal nespremenjen.

22 Davčna uprava je 23. oktobra 2013 sprejela odločbo o odmeri davka, pri čemer je vztrajala pri svojem stališču, kot izhaja iz odločbe o popravku z dne 21. maja 2013.

23 Družba Brussels Securities je, ker je bila njena pritožba zoper odločbo o odmeri davka zavrnjena, pri predložitvenem sodišču, tribunal de première instance francophone de Bruxelles (prvostopenjsko frankofonsko sodišče v Bruslju, Belgija), vložila predlog za odpravo odločbe o popravku z dne 21. maja 2013 in odločbe o odmeri davka z dne 23. oktobra 2013 ter predlog, naj navedeno sodišče razsodi, da so zneski RDT in presežki RDT ter zneski DCR in presežki DCR, ki jih lahko upravičeno uveljavlja družba Brussels Securities, enaki zneskom, prijavljenim v njeni davčni napovedi za davčno leto 2011.

24 Družba Brussels Securities meni, da bi zaradi vrstnega reda prištevanja davčnih odbitkov, ki je določen v členih od 77 do 79 AR/CIR 1992, družba, ki je upravičena do sistema RDT, izgubila pravico do davčne ugodnosti, ki jo predstavlja DCR, in to v višini RDT, ki jih lahko odbije. Nacionalna ureditev naj torej ne bi bila v skladu s členom 4 Direktive 90/435.

25 Predložitveno sodišče se sprašuje, ali zaradi vrstnega reda prištevanja davčnih odbitkov, določenega z AR/CIR 1992, in ob upoštevanju pravice do DCR in pravice do odbitka preostanka prejšnjih izgub sistem oprostitve, ki je določen tako, da se najprej dividenda, ki jo je razdelila odvisna družba, vključi v davčno osnovo matične družbe in nato ta dividenda odbije od te davčne osnove v višini 95 % njenega zneska iz naslova RDT, pripelje do tega, da je matična družba bolj obdavčena v primerjavi s sistemom oprostitve, v katerem so dividende, ki jih razdeli odvisna družba, preprosto odštete od dobičkov v davčnem letu, v katerem so bile pridobljene, pri čemer se zmanjša obdavčljivi dobiček in enako povečajo – glede na primer – davčne izgube, ki jih je mogoče prenesti.

26 V zvezi s tem to sodišče pojasnjuje, da če bi v enem od sedmih davčnih obdobjih, na katera se nanaša člen 205d CIR 1992, matična družba dosegla pozitiven dobiček, bi sistem takojšnjega odbitka dividend, ki jih je razdelila odvisna družba, pripeljal do tega, da se DCR prišteje

prednostno glede na preostanek nadomestljivih prejšnjih izgub, povečan za znesek oproščenih dividend, tako da bi bil znesek preostanka teh izgub, ki se prenesejo v naslednje davčno obdobje, višji kot v okviru sistema odbitka RDT. V okviru tega zadnjenavedenega sistema je treba prištete preostanka prenesenih RDT opraviti prednostno glede na prištete preostanka prenesenega DCR. Tako bi po mnenju navedenega sodišča zaradi vrstnega reda prištevanja davčnih odbitkov, določenega z nacionalno ureditvijo iz postopka v glavni stvari, odbitek RDT lahko povzročil večje davčno breme, kot je tisto v okviru sistema takojšnjega odbitka dividend, ki jih razdeli odvisna družba.

27 V teh okoliščinah je tribunal de première instance francophone de Bruxelles (prvostopenjsko frankofonsko sodišče v Bruslju) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 4 Direktive 90/435, v povezavi z drugimi viri prava [Unije] razlagati tako, da nasprotuje temu, da zakonodaja nacionalnega organa, kakršna sta CIR 1992 in AR/CIR 1992, kakor sta veljala za davčno leto 2011,

ki določa ureditev oprostitev (neobdavčitev distribuiranega dobička, ki ga matična družba prejme od svoje odvisne družbe), v skladu s katero se dividenda, ki jo izplača odvisna družba, najprej vključi v davčno osnovo matične družbe, nato pa se 95 % te dividende odbije od te davčne osnove kot [RDT],

zaradi kombinirane uporabe v zvezi z določitvijo osnove za izračun davka od dohodkov pravnih oseb matične družbe belgijske ureditve odbitka [RDT] ter (1) pravil o nekem drugem odbitku, ki je davčna ugodnost, ki jo določa ta zakonodaja [DCR], (2) pravice do odbitka preostanka predhodnih prenosljivih izgub, (3) pravice do prenosa na naslednja davčna leta, če je v posameznem davnem letu znesek višji od obdavčljivega dobička, odbitka presežka dokončno obdavčenega dohodka, odbitka za tvegani kapital in stanja predhodnih prenosljivih izgub, in (4) vrstnega reda odbitkov, v skladu s katerim je treba v naslednjih davčnih letih obdavčitev izvajati, dokler se obdavčljivi dobiček ne izrpa, pri čemer se najprej obdavčijo preneseni [RDT], nato [DCR] (katerega prenos je omejen na naslednjih sedem davčnih let) in nato preostanek predhodnih prenesenih izgub,

povzročiti, da se v višini celotnih ali dela prejetih dividend od odvisne družbe zmanjšajo izgube, ki bi jih lahko matična družba odbila, če bi se dividende preprosto odštete od dobička v davnem obdobju, v katerem so bile prejete (s čimer se zmanjša obdavčljivi izid tega davnega leta in, odvisno od primera, povečajo prenosljive davčne izgube), namesto da bi se ohranile v tem dobičku, nato pa bi se uporabila pravila o oprostitvi in prenosu oproščenega zneska v primeru nezadostnega dobička,

torej da se zmanjša preostanek predhodnih prenosljivih izgub matične družbe, ki so lahko nastale v prejšnjih davčnih letih po davnem letu, v katerem [RDT], [DCR] in preostanek predhodnih prenosljivih izgub presegajo znesek obdavčljivega dobička?“

Postopek pred Sodiščem

28 Prva obravnava je bila opravljena 4. aprila 2019. Po odhodu člana Sodišča, ki je bil v tej zadevi sodnik poročevalec, njegovi nadomestitvi z drugim sodnikom v sestavi in določitvi novega sodnika poročevalca je bila druga obravnava opravljena 3. julija 2019. Na obeh obravnavah sta bili zastopani isti stranki in zainteresirane osebe.

Vprašanje za predhodno odločanje

29 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 4(1) Direktive 90/435 razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, ki določa, da je treba dividende, ki jih mati na družba prejme od svoje odvisne družbe, najprej vključiti v davčno osnovo prvonavedene družbe, preden jih je mogoče nato odbiti v višini 95 %, presežek pa se lahko prenese v naslednja davčna leta brez časovne omejitve, pri čemer ima ta odbitek prednost glede na drug davni odbitek, katerega prenos je časovno omejen.

30 V zvezi s tem je treba opozoriti, da člen 4(1) Direktive 90/435 določa, da kadar mati na družba ali njena stalna poslovna enota iz naslova povezave mati ne družbe z njeno odvisno družbo prejme izplačilo dobička, država, v kateri je mati na družba, in država, v kateri je njena stalna poslovna enota, razen v primeru likvidacije, ravna tako, da se bodisi vzdrži obdavčevanja takšnega dobička bodisi ta dobiček obdavči in hkrati mati ni družbi in stalni poslovni enoti dovoli, da od zneska izračunanega davka odbije del davka od dobička pravnih oseb, ki se nanaša na ta dobiček in ki ga je izplačala odvisna družba in katera koli odvisna družba nižjega ranga, ob upoštevanju pogoja, da vsak del družbe in njene odvisne družbe nižjega ranga izpolnjuje zahteve iz členov 2 in 3, do višine zneska ustrezno izračunanega davka.

31 Direktiva 90/435 tako državam članicam izrecno prepušča, da izbirajo med sistemom oprostitve in sistemom prištevanja, ki sta določena v prvi oziroma drugi alineji člena 4(1) te direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 12. februarja 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, točka 31).

32 Glede na navedbe v predlogu za sprejetje predhodne odločbe se je Kraljevina Belgija odločila za sistem oprostitve iz člena 4(1), prva alineja, Direktive 90/435. Na postavljeno vprašanje je torej treba odgovoriti le ob upoštevanju te določbe.

33 V zvezi s tem je Sodišče razsodilo, da obveznost države članice, ki je izbrala sistem iz člena 4(1), prva alineja, Direktive 90/435, da ne bo obdavčila dobička, ki ga mati na družba iz naslova povezave prejme od svoje odvisne družbe, ni z ničemer pogojena in je izrecno le predmet odstavkov 2 in 3 istega člena ter člena 1(2) te direktive (sodba z dne 12. februarja 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, točka 33).

34 Tako države članice za upravičenosti do ugodnosti iz člena 4(1), prva alineja, navedene direktive ne morejo določiti drugih pogojev, kot so tisti, določeni s to direktivo (glej v tem smislu sodbo z dne 12. februarja 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, točki 34 in 36).

35 Poleg tega je med drugim iz tretje uvodne izjave Direktive 90/435 razvidno, da je njen cilj z uvedbo skupnega davčnega sistema odpraviti vsakršno manj ugodno obravnavanje sodelovanja med družbami različnih držav članic glede na sodelovanje med družbami iste države članice ter tako olajšati povezovanje družb v skupine na ravni Unije. S to direktivo se tako želi na davnem področju zagotoviti nevtralnost razdeljevanja dobička s strani odvisne družbe s sedežem v eni državi članici njeni mati ni družbi s sedežem v drugi državi članici (sodbi z dne 1. oktobra 2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, točka 27 in navedena sodna praksa, in z dne 8. marca 2017, Wereldhave Belgium in drugi, C-448/15, EU:C:2017:180, točka 25).

36 Za doseg cilja davčne nevtralnosti razdelitve dobička s strani odvisne družbe s sedežem v eni državi članici mati ni družbi s sedežem v drugi državi članici se z Direktivo 90/435, med drugim s pravilom iz njenega člena 4(1), prva alineja, izogne dvojnemu ekonomskemu obdavčevanju dobička, to pomeni, da se izogne temu, da bi bil izplačani dobiček najprej obdavčen pri odvisni družbi in nato pri mati ni družbi (glej v tem smislu sodbi z dne 3. aprila 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, točki 24, 25 in 27, in z dne 12. februarja

2009, Cobelfret, C?138/07, EU:C:2009:82, to?ki 29 in 30).

37 Tako je Sodiš?e razsodilo, da je s ?lenom 4(1), prva alineja, Direktive 90/435 državam ?lanicam prepovedano obdav?evanje mati?ne družbe iz naslova dobi?ka, ki ga razdeli njena odvisna družba, ne glede na to, ali je pri obdav?itvi mati?ne družbe obdav?ljivi dogodek prejem tega dobi?ka ali njegova razdelitev (glej v tem smislu sodbo z dne 17. maja 2017, X, C?68/15, EU:C:2017:379, to?ka 79), in da taka prepoved velja tudi za nacionalno zakonodajo, ki – ?eprav z njo niso obdav?ene dividende, ki jih je mati?na družba prejela – lahko u?inkuje tako, da je mati?na družba glede teh dividend obdav?ena posredno (glej v tem smislu sodbo z dne 12. februarja 2009, Cobelfret, C?138/07, EU:C:2009:82, to?ka 40).

38 Taka ureditev namre? ni v skladu niti z besedilom niti s cilji in sistemom Direktive 90/435, ker z njo ni mogo?e v celoti dose?i cilja prepre?evanja dvojnega ekonomskega obdav?evanja, na katerega se nanaša pravilo iz ?lena 4(1), prva alineja, te direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 12. februarja 2009, Cobelfret, C?138/07, EU:C:2009:82, to?ki 41 in 45).

39 V zvezi s tem je treba poudariti, da je belgijska dav?na ureditev v zvezi z RDT, kot je veljala v dav?nih letih od 1992 do 1998, ki so bila obravnavana v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 12. februarja 2009, Cobelfret (C?138/07, EU:C:2009:82), dolo?ala, da so bile dividende, ki jih prejme mati?na družba, vklju?ene v njeno dav?no osnovo in da je bil nato znesek teh dividend v višini 95 % odbit od te osnove, vendar le ?e je obstajal obdav?ljivi dobi?ek mati?ne družbe in brez možnosti, da se neodbiti del RDT prenese v naslednja dav?na leta. Sodiš?e je v to?kah 37 in 39 te sodbe ugotovilo, da ?e mati?na družba v zadevnem dav?nem letu ni ustvarila drugega obdav?ljivega dobi?ka, je taka ureditev povzro?ila zmanjšanje izgub mati?ne družbe do višine prejetih dividend, in je v obsegu, v katerem je omogo?ila prenos izgub v naslednja dav?na leta, lahko pove?ala dav?no osnovo mati?ne družbe v naslednjih dav?nih letih.

40 Iz predloga za sprejetje predhodne odlo?be je razvidno, da je bil po sodbi z dne 12. februarja 2009, Cobelfret (C?138/07, EU:C:2009:82), sistem RDT spremenjen. V skladu s ?lenom 205(3) CIR 1992 se lahko del RDT, ki ga ni mogo?e odbiti v zadevnem dav?nem letu zaradi nezadostnosti dobi?ka, odslej prenese v naslednja dav?na leta. Poleg tega ta prenos ni ?asovno omejen. Tako ka?e, da se zmanjšanje prenesenih izgub, ki ga povzro?i vklju?itev dividend v dav?no osnovo mati?ne družbe, odslej nadomesti s ?asovno neomejenim prenosom RDT v enakem znesku.

41 Vendar iz navedb v predložitveni odlo?bi izhaja, da je treba na podlagi dolo?b CIR 1992 prenesene RDT prednostno odšteti od pozitivnega dobi?ka, ki ga ustvari mati?na družba v naslednjih letih, pri ?emer se drugi odbitni elementi, zlasti DCR in izgube, lahko odbijejo, le ?e je to še mogo?e po prednostnem odbitku RDT. Natan?neje, dav?na osnova mati?ne družbe se dolo?i tako, da se od njenega dobi?ka najprej odbijejo preneseni RDT, nato pa, ?e še obstaja obdav?ljivi dobi?ek, preneseni DCR, ?e obdobje, v katerem se ta lahko uporabi, še ni poteklo, in, nazadnje, prenesene izgube.

42 Tako lahko prednostni odbitek RDT zmanjša ali celo zmanjša na ni? dav?no osnovo, kar lahko povzro?i, da je dav?nemu zavezancu v celoti ali delno odvzeta druga dav?na ugodnost.

43 ?eprav je namre? mogo?e v skladu z nacionalno zakonodajo, ki se uporablja v postopku v glavni stvari, izgube prenesti brez ?asovne omejitve, pa je DCR lahko prenesen le v sedmih naslednjih dav?nih letih. V teh okoliš?inah lahko vrstni red, po katerem je treba izvesti odbitke in ki je opisan v to?ki 41 te sodbe, povzro?i prenehanje pravice do uporabe prenesenega DCR v višini zneska RDT, ki se je prednostno odbil od obdav?ljivega dobi?ka mati?ne družbe.

44 Vendar DCR, ki se je odobril družbi, ki je zavezana pla?ilu davka od dohodkov pravnih oseb

v Belgiji, pomeni davčna ugodnost, katere učinek je zmanjšanje dejanske stopnje davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga mora taka družba plačati v navedeni državi članici (sodba z dne 17. oktobra 2019, Argenta Spaarbank, C-459/18, EU:C:2019:871, točka 37).

45 Tako kaže, da je lahko posledica kombinacije sistema RDT, ki se uporablja za prejete dividende, vrstnega reda odbitkov, ki je določen v nacionalni zakonodaji, in časovne omejitve možnosti uporabe DCR to, da lahko prejetje dividend matični družbi povzroči izgubo druge davčne ugodnosti, določene z nacionalno zakonodajo, in to, da je navedena družba obdavčena bolj kot bi bila, če ne bi prejela dividend od svoje odvisne družbe nerezidentke, ali če bi se, kot navaja predložitveno sodišče, dividende enostavno odštele od davčne osnove matične družbe.

46 V teh okoliščinah v nasprotju s ciljem člena 4(1), prva alinea, Direktive 90/435 prejetje takih dividend za matično družbo ni davčno nevtralno.

47 Belgijska vlada je pred Sodiščem navedla, da do učinkov na davčno osnovo matične družbe, kot so opisani v točkah 42, 43 in 45 te sodbe, pride le zaradi elementov, ki niso povezani s prejetjem dividend in ki ne spadajo na področje uporabe Direktive 90/435, kot sta vrstni red prištevanja davčnih odbitkov ali časovna omejitev prenosa DCR, ki spadata le na področje uporabe nacionalne ureditve.

48 V zvezi s tem je sicer res, da morajo države članice v skladu z načelom davčne avtonomije držav članic ob neobstoju usklajevalnih ukrepov na ravni Unije določiti tako vrstni red odbitkov, ki se lahko uporabijo za davčno osnovo matične družbe, kot roke za prenos takih ugodnosti. Vendar je treba tako pristojnost izvajati ob upoštevanju prava Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 14. marca 2019, Jacob in Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, točka 30 in navedena sodna praksa, ter sklep z dne 15. julija 2019, Galeria Parque Nascente, C-438/18, neobjavljen, EU:C:2019:619, točka 50).

49 Poleg tega, kot je bilo navedeno v točki 32 te sodbe, je Kraljevina Belgija v okviru prenosa Direktive 90/435 izbrala sistem oprostitve iz člena 4(1), prva alinea, navedene direktive in se odločila za uvedbo tega sistema, tako da je določila, da se dividende vključijo v davčno osnovo matične družbe, nato pa se odbijejo od te osnove, ter za možnost prenosa RDT v naslednja davčna leta za prednostno odbitje. Taka izbira pa nujno pomeni medsebojni vpliv med dividendami in drugimi elementi davčne osnove, kot je DCR. V teh okoliščinah morajo biti učinki takega medsebojnega vpliva v skladu z Direktivo 90/435, ne glede na okoliščino, da sta določitev vrstnega reda prištevanja davčnih odbitkov in časovna omejitev prenosa DCR izključno v nacionalni pristojnosti.

50 Poleg tega je trditev belgijske vlade v pisnem stališču, da se matična družba na eni strani ne obdavči sistematično glede dividend, ki jih prejme od svoje odvisne družbe, ampak le če ni mogla uveljavljati pravice do DCR v sedmih naslednjih letih, ker v tem obdobju ni imela zadostnega dobička, in na drugi, da tudi če bi do take obdavčitve prišlo, se ta ne bi nanašala na dividende, brezpredmetna.

51 Kot je generalni pravobranilec v bistvu poudaril v točki 82 sklepnih predlogov, čeprav lahko škodljive posledice nacionalne ureditve, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, nastanejo le v nekaterih primerih, ne pa sistematično, pa taka ureditev povzroči učinke, ki niso združljivi z Direktivo 90/435.

52 Nazadnje, belgijska vlada navaja, da je v primeru, v katerem še obstaja dobiček v fazi odbitka DCR, RDT že bilo mogoče odbiti od dobička matične družbe, tako da je bila predhodna vključitev dividend, ki jih je razdelila odvisna družba nerezidentka, v davčno osnovo matične družbe, na davnem področju v celoti nadomeščena z zneskom, ki je enak odbitku RDT.

53 Vendar je namen take ugotovitve le dokazati, da dividende kot take niso bile obdavčene neposredno. Kot je bilo opozorjeno v točkah 33 in 37 te sodbe, pa člen 4(1), prva alineja, Direktive 90/435 nasprotuje – razen kar je dovoljeno v odstavkih 2 in 3 navedenega člena – vsakršni neposredni obdavčitvi matične družbe iz naslova dobička, ki ga razdeli njena odvisna družba, in položajem, v katerih se matični družbi posredno obdavčijo dividende, ki jih je prejela od svoje odvisne družbe. Kot pa je bilo pojasnjeno v točki 45 in naslednjih te sodbe, lahko prejetje dividend v okviru uporabe davnega sistema, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, v nekaterih primerih povzroči izgubo davne ugodnosti, ki lahko povzroči višjo obdavčitev matične družbe, kot če bi bile te dividende odštete od njene davne osnove. Ker to lahko vpliva na davno obremenitev matične družbe, je treba ugotoviti, da je ta zato posredno obdavčena glede dividend, ki jih prejme od svoje odvisne družbe.

54 Glede na zgornje preudarke je treba na vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da je treba člen 4(1) Direktive 90/435 razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, ki določa, da morajo biti dividende, ki jih matična družba prejme od svoje odvisne družbe, najprej vključene v davno osnovo prvonavedene družbe, preden se nato lahko odbijejo v višini 95 % njihovega zneska, presežek pa se lahko prenese v naslednja davna leta brez časovne omejitve, pri čemer ima ta odbitek prednost glede na drug davni odbitek, katerega prenos je časovno omejen.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (sedmi senat) razsodilo:

Člen 4(1) Direktive Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2003/123/ES z dne 22. decembra 2003, je treba razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, ki določa, da morajo biti dividende, ki jih matična družba prejme od svoje odvisne družbe, najprej vključene v davno osnovo prvonavedene družbe, preden se nato lahko odbijejo v višini 95 % njihovega zneska, presežek pa se lahko prenese v naslednja davna leta brez časovne omejitve, pri čemer ima ta odbitek prednost glede na drug davni odbitek, katerega prenos je časovno omejen.

Podpisi

* Jezik postopka: francoščina.