

Zadeva C-48/07

Država Belgija – Service public fédéral Finances

proti

Les Vergers du Vieux Tauves SA

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Cour d'appel de Liège)

„Davek od dohodkov pravnih oseb – Direktiva 90/435/EGS – Status matične družbe – Udeležba v kapitalu – Užitek na deležih“

Povzetek sodbe

1. *Vprašanja za predhodno odločanje – Pristojnost Sodišča – Meje – Razlaga, o kateri je bilo predloženo vprašanje zaradi uporabe določb direktive, prenesene v nacionalno pravo, za popolnoma nacionalne primere*

(člen 234 ES)

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

(Pogodba ES; Direktiva Sveta 90/435, člen 3)

1. Pristojnost Sodišča se na celoma razteza na vprašanje, ki se na predpise Skupnosti nanaša v primerih, v katerih dejansko stanje iz postopka v glavni stvari sicer ne spada v pravo Skupnosti, vendar je bila uporaba navedenih predpisov določena z nacionalnim pravom.

V zvezi s tem je treba navesti, da čeprav v okviru postopka za predhodno odločanje predložitveno sodišče izrecno ne navaja, ali in koliko ga bo sodba Sodišča zavezovala pri reševanju spora o glavni stvari, se lahko na podlagi dejstva, da je to sodišče Sodišču predložilo vprašanje za predhodno odločanje in da je v tem vprašanju vzpostavljena zveza med zadevno nacionalno ureditvijo in Skupnostno ureditvijo, ugotovi, da bo navedena sodba zavezovala navedeno sodišče. Ker pojasnila, predložena v zvezi s tem Sodišču, ne vsebujejo objektivnih navedb, ki bi očitno dokazovale, da to ni tako, trditev, da je zahtevana razlaga prava Skupnosti le eden od elementov, ki jih je treba upoštevati pri razlagi nacionalnega prava, in da zato sodba Sodišča ne zavezuje predložitvenega sodišča, ne vpliva na pristojnost Sodišča.

Poleg tega dejstvo, da razlaga določbe nacionalnega prava, s katero je bila prenesena direktiva, ki jo bo opravilo predložitveno sodišče, ne izhaja izključno iz sodbe, ki jo bo izreklo Sodišče, ne nasprotuje njegovi pristojnosti za odločanje o predloženem vprašanju. V okviru razdelitve sodnih funkcij med nacionalnimi sodišči in Sodiščem, predvidene v členu 234 ES, slednje v odgovoru nacionalnemu sodišču namreč ne more upoštevati sistematike določb nacionalnega prava, ki se sklicujejo na pravo Skupnosti in hkrati določajo obseg tega sklicevanja. Tako spada upoštevanje omejitev, ki jih je lahko nacionalni zakonodajalec določil za uporabo prava Skupnosti v popolnoma nacionalnih primerih, v nacionalno pravo in zato v izključno pristojnost sodišč zadevne države članice. Nasprotno pa v zvezi s pravom Skupnosti predložitveno sodišče ne more odstopati od razlage Sodišča znotraj omejitev sklicevanja nacionalnega prava na pravo Skupnosti.

(Glej točke 21, 23 in od 25 do 27.)

2. Pojem deleža v kapitalu družbe druge države članice v smislu člena 3 Direktive 90/435 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic ne vključuje užitka na deležih. V členu 3(1)(a) Direktive 90/435 je namreč določeno, da mora za priznanje statusa matične družbe družba imeti delež v kapitalu druge družbe. V skladu s členom 3(1)(b) navedene direktive „odvisna družba“ pomeni družbo, katere kapital vključuje ta delež. Iz tega izhaja, da se pojem „delež v kapitalu“ v smislu navedenega člena 3 nanaša na pravno razmerje med matično in odvisno družbo. Iz besedila te slednje določbe torej izhaja, da se ta ne nanaša na primer, v katerem matična družba na tretjo osebo, v obravnavanem primeru na užitkarja, prenese pravno razmerje z odvisno družbo, na podlagi katerega bi se lahko ta tretja oseba prav tako štela za matično družbo.

Vendar v skladu s prostim pretokom, zagotovljenim s Pogodbo, ki velja za premezne položaje, kadar država članica za izogibanje dvojnemu obdavčevanju prejetih dividend uvede oprostitve plačila davka na dividende, ki jih družba rezidentka prejme od druge družbe rezidentke, katere deleže ima v lasti, in na dividende, ki jih družba rezidentka prejme od druge družbe rezidentke, na deležih katere ima užitek, mora za oprostitve plačila davka na prejete dividende enako obravnavati dividende, ki jih je od družbe s sedežem v drugi državi članici prejela družba rezidentka, ki ima deleže v lasti, in takšne dividende, ki jih je prejela družba rezidentka, ki ima na deležih užitek.

(Glej točki 38 in 49 ter izrek.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 22. decembra 2008(*)

„Davek od dohodkov pravnih oseb – Direktiva 90/435/EGS – Status matične družbe – Udeležba v kapitalu – Užitek na deležih“

V zadevi C-48/07,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Cour d'appel de Liège (Belgija) z odločbo z dne 31. januarja 2007, ki je prispela na Sodišče 5. februarja 2007, v postopku

Država Belgija – Service public fédéral Finances

proti

Les Vergers du Vieux Tauves SA,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, T. von Danwitz (poročevalec), E. Juhász, G. Arestis in J. Malenovský, sodniki,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodna tajnica: K. Sztranc-Szawiczek, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 14. februarja 2008,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Les Vergers du Vieux Tauves SA L. Herve in O. Robijns, odvetnika,
- za belgijsko vlado L. Van den Broeck, zastopnica, skupaj z G. Vandersandenom, odvetnik,
- za nemško vlado M. Lumma in C. Blaschke, zastopnika,
- za grško vlado K. Georgiadis, I. Pouli, Z. Chatzipavlou in S. Alexandridou, zastopniki,
- za špansko vlado M. Muñoz Pérez, zastopnik,
- za francosko vlado G. de Bergues in J. Ch. Gracia, zastopnika,
- za italijansko vlado I. M. Braguglia, zastopnik, skupaj s P. Gentilijem, avvocato dello Stato,
- za nizozemsko vlado H. G. Sevenster in D. J. M. de Grave, zastopnika,
- za vlado Združenega kraljestva V. Jackson, zastopnica, skupaj s K. Baconom, barrister,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in J.-P. Keppenne, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 3. julija 2008

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 3 Direktive Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (UL L 225, str. 6).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Les Vergers du Vieux Tauves SA (v nadaljevanju: VVT) in državo Belgijo – Service public fédéral Finances zaradi davčnega obravnavanja dividend, ki jih je družba VVT prejela od družbe NARDA SA (v nadaljevanju: NARDA), s strani organov Kraljevine Belgije.

Pravni okvir

Direktiva 90/435

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

„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 V členih 3 in 4 te direktive je določeno:

„Člen 3

1. Za namene uporabe te direktive

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

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

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

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

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

Člen 4

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

– vzdrži obdavčitev tega dobička

[...]

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

[...]“

Belgijski pravni okvir

5 V členu 578 civilnega zakonika je določeno:

„Užitek je pravica uživati tuje stvari kot sam lastnik tako, da se ohranja njihova substanca.“

6 Zakon za prenos Direktive Sveta Evropskih skupnosti z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic v belgijsko pravo je bil objavljen 23. oktobra 1991 (*Moniteur belge* z dne 15. novembra 1991, str. 25619).

7 S tem zakonom je bil razveljavljen pogoj iz takrat veljavne različice zakonika o davkih na dohodke z dne 26. februarja 1964 (*Moniteur belge* z dne 10. aprila 1964, str. 3810), v skladu s katerim je morala imeti družba, ki je prejela dividende, v popolni lasti deleže družbe, ki je izplačala

te dividende, da jih je lahko izvzela od obdavčljivih dobičkov.

8 V členu 202 zakonika o davkih na dohodke iz leta 1992, ki je bil konsolidiran s kraljevim odlokom z dne 10. aprila 1992 (*Moniteur belge* z dne 30. julija 1992, str. 17120), v različici, ki je veljala za dejansko stanje v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: CIR 1992), je določeno:

„1. Od dobička v davnem obdobju se, kolikor so vključeni, prav tako izvzamejo:

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

[...]

2. Dohodek iz odstavka 1(1) [...] se lahko izvzame samo, če ima družba prejemnica na datum odločitve o izplačilu ali na datum izplačila tega dohodka v družbi, ki ga razdeljuje, kapitalski delež v višini najmanj 5 % ali z investicijsko vrednostjo najmanj 50 milijonov belgijskih frankov.

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

9 VVT, družba s sedežem v Belgiji, je leta 1999 za obdobje desetih let pridobila užitek na delnicah družbe NARDA. Ta ima prav tako svoj sedež v Belgiji, kot izhaja iz pisnih stališč družbe VVT in belgijske vlade, predloženih v postopku pred Sodiščem. Družba BEPA SA (v nadaljevanju: BEPA) je na istih delnicah pridobila golo lastninsko pravico.

10 Belgijska vlada ob sklicevanju na člen 578 belgijskega civilnega zakonika navaja, da ima užitek na podlagižitka pravico uživati tuje stvari. Pojasnjuje, da ima užitek le pravico do razdeljenih dobičkov, medtem ko preneseni dobički ostanejo lastniku.

11 Za davna obdobja od leta 2000 do leta 2002 je družba VVT v napovedi davka od dohodkov pravnih oseb izvzela dividende, prejete od družbe NARDA, kot dokončne obdavčene dohodke (v nadaljevanju: RDT), uprava za neposredne davke pa je ta izvzem zavrnila in zahtevala plačilo davka za te dividende.

12 Družba VVT je vložila ugovor zoper te dodatne davke, ker naj bi bilo treba sporne dividende obravnavati kot RDT, čeprav je imela ta družba le užitek na zadevnih delnicah na datum izplačila teh dividend.

13 Uprava za neposredne davke je zavrnila ta ugovor z utemeljitvijo, da užitek na zadevnih deležih ne utemeljuje zahtevka za izvzem, določenega v členu 202 CIR 1992, ker se ta lahko odobri le lastnikom deležev. Družba VVT je izpodbijala to odločbo pred Tribunal de première instance de Namur, ki je ugodilo njenim predlogom s sodbo z dne 23. novembra 2005.

14 Cour d'appel de Liège, pri katerem je država Belgija – Service public fédéral Finances vložila pritožbo zoper to sodbo, je prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je zakon z dne 28. decembra 1992, ki spreminja besedilo člena 202 [CIR] 1992, s tem da se sklicuje na Direktivo št. [90/435] in zahteva, da ima prejemnik dividende delež v kapitalu družbe, ki jo je razdelila, če zakon ne določi izrecno, da mora biti popolni lastnik deleža, s čimer bi implicitno omogočal razlago s strani naslovnika, da sama pravica do užitka na delnicah pomeni upravičenost do oprostitve davka od dividend, združljiv z določbami zgoraj navedene direktive o deležih v kapitalu ter še posebej s členi 3, 4 in 5?“

Pristojnost Sodišča in dopustnost vprašanja za predhodno odločanje

15 Družba VVT, grška vlada in Komisija Evropskih skupnosti menijo, da je predlog za sprejetje predhodne odločbe dopusten, medtem ko italijanska vlada meni, da je nedopusten, nemška, francoska, nizozemska vlada in vlada Združenega kraljestva pa dvomijo o njegovi dopustnosti. Belgijska vlada, ki ni izrazila nobenega formalnega ugovora glede pristojnosti Sodišča v pisnih stališčih, je to storila na obravnavi.

16 Uvodoma je treba opozoriti, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso v okviru sodelovanja med Sodiščem in nacionalnimi sodišči, določenim s členom 234 ES, samo nacionalno sodišče, ki prejme zadevo v odločanje in ki mora prevzeti odgovornost za sodno odločitev, tisto, ki mora, ob upoštevanju posebnosti zadeve, ki poteka pred njim, presoditi tako nujnost predhodne odločbe, da bi lahko sprejelo sodbo, kot upoštevnost vprašanj, ki jih postavi Sodišču (glej v tem smislu zlasti sodbe z dne 15. decembra 1995 v zadevi Bosman, C-415/93, Recueil, str. I-4921, točka 59; z dne 17. julija 1997 v zadevi Leur-Bloem, C-28/95, Recueil, str. I-4161, točka 24; z dne 7. januarja 2003 v zadevi BIAO, C-306/99, Recueil, str. I-1, točka 88, in z dne 14. decembra 2006 v zadevi Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio, C-217/05, ZOdl., str. I-11987, točka 16).

17 Če se vprašanja, ki jih postavijo nacionalna sodišča, nanašajo na razlago določbe prava Skupnosti, je torej Sodišče na celoma zavezano, da odloči o tem, razen če predlog za sprejetje predhodne odločbe v resnici stremi k izzvanju odločitve s konstruiranim sporom ali na oblikovanje posvetovalnih mnenj o splošnih ali hipotetičnih vprašanjih, če zaprošena razlaga prava Skupnosti ni v nikakršni povezavi z resničnostjo ali predmetom spora, ali če Sodišče ne razpolaga z dejanskimi ali pravnimi elementi, ki so nujni za koristen odgovor na vprašanja, ki so mu postavljena (glej zgoraj navedeni sodbi BIAO, točka 89, in Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio, točka 17).

18 Vendar pa v obravnavani zadevi ni tako.

19 Najprej je treba ugotoviti, da majhna količina podatkov iz predložitvene odločbe ne pomeni, da je obravnavani predlog za sprejetje predhodne odločbe nedopusten. Na podlagi te odločbe se namreč kljub redkim navedbam o dejanskem stanju in nacionalnem pravnem okviru lahko določi obseg predloženega vprašanja, kar dokazuje tudi vsebina stališč, ki so jih predložili drugi udeleženci kot stranke v postopku v glavni stvari, ki so takšna stališča predložile Sodišču. Poleg tega ima Sodišče na podlagi pisnih stališč družbe VVT in belgijske vlade dovolj podatkov, ki mu omogočajo, da razloži pravila prava Skupnosti ob upoštevanju položaja, ki je predmet spora o glavni stvari, in koristno odgovori na predloženo vprašanje.

20 Prav tako je treba zavrniti ugovor nedopustnosti, ki ga je podala italijanska vlada, da naj predložitveno sodišče v tej fazi postopka ne bi dokazalo, da je odgovor Sodišča na predloženo vprašanje nujen za rešitev spora o glavni stvari. V skladu s členom 234, drugi odstavek, ES se namreč nacionalno sodišče odloči, v kateri fazi postopka bo Sodišču predložilo vprašanje za predhodno odločanje (glej sodbe z dne 10. marca 1981 v združenih zadevah Irish Creamery Milk Suppliers Association in drugi, 36/80 in 71/80, Recueil, str. 735, točka 5; z dne 30. marca 2000 v

zadevi JämO, C-236/98, Recueil, str. I-2189, točka 30, in z dne 17. julija 2008 v zadevi Coleman, C-303/06, še neobjavljena v ZOdl., točka 29).

21 Nazadnje, glede ugovorov belgijske vlade je treba najprej opozoriti, da se v skladu z ustaljeno sodno prakso pristojnost Sodišča na celoma razteza na vprašanje, ki se na predpise Skupnosti nanaša v primerih, v katerih dejansko stanje iz postopka v glavni stvari sicer ne spada v pravo Skupnosti, vendar je bila uporaba navedenih predpisov določena z nacionalnim pravom (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Leur-Bloem, točka 27, in sodbe z dne 17. julija 1997 v zadevi Giloy, C-130/95, Recueil, str. I-4291, točka 23; z dne 3. decembra 1998 v zadevi Schoonbroodt, C-247/97, Recueil, str. I-8095, točka 14, ter z dne 17. marca 2005 v zadevi Feron, C-170/03, ZOdl., str. I-2299, točka 11).

22 Prvič, belgijska vlada je na obravnavi izrazila dvome o tem, da je namen člena 202(2) CIR 1992 prenos upoštevnosti določbe Direktive 90/435 in da se ta prva določba v zvezi z nacionalnimi položaji sklicuje na rešitve iz te direktive. V zvezi s tem je treba opozoriti, da je ta vlada v pisnih stališih poudarila, da se je belgijski zakonodajalec odločil za razširitev prenosa te direktive na odnos med matičnimi družbami in belgijskimi odvisnimi družbami, da bi se izognil diskriminaciji med belgijskimi družbami glede davčnega obravnavanja dobičkov, ki jih je odvisna družba izplačala matični družbi, na podlagi tega, v kateri državi ima odvisna družba sedež. Poleg tega je izrecni namen zakona z dne 23. oktobra 1991 za prenos Direktive Sveta z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic v belgijsko pravo, prenos te direktive, kar dokazuje njegov naslov.

23 Drugič, trditev belgijske vlade, da sodba Sodišča ne zavezuje predložitvenega sodišča, ker naj bi bila zahtevana razlaga prava Skupnosti le eden od elementov, ki jih je treba upoštevati pri razlagi nacionalnega prava, ne vpliva na pristojnost Sodišča.

24 V zvezi s tem je treba opozoriti, da se okoliščine v postopku v glavni stvari razlikujejo od okoliščin zadeve, v kateri je bila izdana sodba z dne 28. marca 1995 v zadevi Kleinwort Benson (C-346/93, Recueil, str. I-615), v kateri se je Sodišče izreklo za nepristojno za odločanje o vprašanju za predhodno odločanje, ker njegova sodba ne bi zavezovala nacionalnega sodišča. Zadevna nacionalna ureditev v zadnjenavedeni zadevi se je omejila le na povzemanje Konvencije z dne 27. septembra 1968 o pristojnosti in priznavanju ter izvrševanju sodnih odločb v civilnih in gospodarskih zadevah (UL 1972, L 299, str. 32) ter je samo delno ponovila njene izraze.

25 V okviru tega postopka predložitveno sodišče sicer izrecno ne navaja, ali in koliko ga bo sodba Sodišča zavezovala pri reševanju spora o glavni stvari. Vendar se lahko na podlagi dejstva, da je to sodišče Sodišču predložilo vprašanje za predhodno odločanje in da je v tem vprašanju vzpostavljena zveza med nacionalno ureditvijo in Direktivo 90/435, ugotovi, da bo navedena sodba zavezovala navedeno sodišče. Pojasnila, ki jih je v zvezi s tem dala belgijska vlada na obravnavi, ne vsebujejo objektivnih navedb, ki bi očitno dokazovale, da to ni tako.

26 Tretjič, kot izhaja iz točk 21 in 33 zgoraj navedene sodbe Leur-Bloem, dejstvo, da razlaga člena 202(2) CIR 1992 ne izhaja izključno iz sodbe, ki jo bo izreklo Sodišče, ne nasprotuje njegovi pristojnosti za odločanje o predloženem vprašanju.

27 V okviru razdelitve sodnih funkcij med nacionalnimi sodišči in Sodiščem, predvidene v členu 234 ES, slednje v odgovoru nacionalnemu sodišču namreč ne more upoštevati sistematike določb nacionalnega prava, ki se sklicujejo na pravo Skupnosti in hkrati določajo obseg tega sklicevanja (glej sodbo z dne 18. oktobra 1990 v združenih zadevah Dzodzi, C-297/88 in C-197/89, Recueil, str. I-3763, točka 42). Tako spada upoštevanje omejitev, ki jih je lahko nacionalni zakonodajalec določil za uporabo prava Skupnosti v popolnoma nacionalnih primerih, v nacionalno pravo in zato v izključno pristojnost sodišč zadevne države članice (zgoraj navedena sodba Dzodzi, točka 42;

sodba z dne 12. novembra 1992 v zadevi Fournier, C-73/89, Recueil, str. I-5621, točka 23, in zgoraj navedena sodba Leur-Bloem, točka 33). Nasprotno pa v zvezi s pravom Skupnosti predložitveno sodišče ne more odstopati od razlage Sodišča znotraj omejitev sklicevanja nacionalnega prava na pravo Skupnosti.

28 Zato je treba zavrniti trditve belgijske vlade o dvomih glede pristojnosti Sodišča.

29 Glede na navedeno je na vprašanje za predhodno odločanje treba odgovoriti.

Vprašanje za predhodno odločanje

30 Predložitveno sodišče s svojim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali pojem deleža v kapitalu družbe druge države članice v smislu člena 3 Direktive 90/435 vključuje užitek na deležih.

31 Za odgovor na to vprašanje je treba najprej primerjati pravni položaj lastnika deležev družbe s položajem užitkarja teh deležev.

32 Iz stališča belgijske vlade izhaja, da v skladu s členom 578 belgijskega civilnega zakonika užitek daje pravico užitkarju uživati tuje stvari. Iz tega izhaja, da je užitek pravno razmerje med užitkarjem in lastnikom, čigar lastninska pravica je omejena z užitkom.

33 Ker v postopku v glavni stvari družba VVT ni lastnica deležev družbe NARDA, njeno pravno razmerje s to družbo ne izhaja iz statusa družbenika, ampak iz užitka, katerega imetnica je. Na podlagi tega užitka lahko družba VVT izvršuje določene pravice, ki jih ima običajno družba BEPA kot lastnica navedenih deležev.

34 Nasprotno pa je pravno razmerje družbe BEPA z družbo NARDA razmerje družbenika, ki je posledica dejstva, da ima družba BEPA v lasti deleže v kapitalu družbe NARDA. Ta udeležba družbe BEPA očitno izpolnjuje pogoj „deleža v kapitalu“ iz člena 3 Direktive 90/435 in tako se ta družba, če izpolnjuje tudi druge pogoje, določene s to direktivo, šteje za „matično družbo“ v smislu navedenega člena 3.

35 Zato je treba preučiti, ali se lahko užitkarja na deležih družbe, čeprav je druga družba, kot družba, ki ima te deleže v lasti, obravnava, kot da je matična družba, to je kot da ima delež v kapitalu družbe v smislu člena 3 Direktive 90/435.

36 Kot izhaja zlasti iz tretje uvodne izjave Direktive 90/435, je njen namen z uvedbo skupnega sistema odpraviti manj ugoden položaj sodelovanja med družbami iz iste države članice in tako olajšati povezovanje družb v skupine na ravni Skupnosti (sodbe z dne 4. oktobra 2001 v zadevi Athinaïki Zythopoïia, C-294/99, Recueil, str. I-6797, točka 25; z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, ZOdl., str. I-11753, točka 103; z dne 3. aprila 2008 v zadevi Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, še neobjavljena v ZOdl., točka 23, in, v tem smislu, sodba z dne 26. junija 2008 v zadevi Burda, C-284/06, še neobjavljena v ZOdl., točka 51).

37 Čeprav je namen Direktive 90/435 odpraviti primere dvojnega obdavčevanja dobičkov, ki jih odvisne družbe razdelijo svojim matičnim družbam, je na splošno namenjena odpravi neugodnosti za omejeno sodelovanje med družbami, ki so, kot izhaja tudi iz njene tretje uvodne izjave, posledica dejstva, da so davčne določbe, s katerimi so urejena razmerja med matičnimi in odvisnimi družbami v različnih državah članicah, na splošno manj ugodne od določb, ki veljajo za razmerja med matičnimi in odvisnimi družbami v isti državi članici.

38 V členu 3(1)(a) Direktive 90/435 je določeno, da mora za priznanje statusa matične družbe družba imeti delež v kapitalu druge družbe. V skladu s členom 3(1)(b) navedene direktive „odvisna

družba“ pomeni družbo, katere kapital vključuje ta delež. Iz tega izhaja, da se pojem „delež v kapitalu“ v smislu navedenega člena 3 nanaša na pravno razmerje med matično in odvisno družbo. Iz besedila te slednje določbe torej izhaja, da se ta ne nanaša na primer, v katerem matična družba na tretjo osebo, v obravnavanem primeru na užitelja, prenese pravno razmerje z odvisno družbo, na podlagi katerega bi se lahko ta tretja oseba prav tako štela za matično družbo.

39 Iz besedila člena 3 Direktive 90/435 torej izhaja, da pojem deleža v kapitalu družbe v smislu te določbe ne vključuje užitelja, ki ga ima družba na deležih v kapitalu druge družbe.

40 To analizo potrjuje sistematika določb Direktive 90/435.

41 Prvič, člen 4(1) te direktive se namreč nanaša na primer, kadar „matična družba prejme distribuirani dobiček iz naslova svoje povezave z odvisno družbo“. Vendar pa prejme užitelja na deležih družbe dividende, ki jih ta razdeli, na podlagi svojega užitelja. Njegov pravni položaj v razmerju do odvisne družbe ni takšen, da bi imel status družbenika, ker ta položaj izhaja le iz užitelja, ki ga je nanj prenesel lastnik deležev v kapitalu odvisne družbe, kot je poudarila generalna pravobranilka v točki 57 sklepnih predlogov.

42 Drugič, v skladu s členom 4(2) Direktive 90/435 vsaka država članica ohrani možnost, da predpiše, da se izgube, ki izhajajo iz distribucije dobička odvisne družbe, ne smejo odbiti od obdavčljivega dobička matične družbe. Ta določba omogoča državam članicam, da sprejmejo ukrepe za preprečitev, da bi za matično družbo veljala dvojna davčna ugodnost. Ta družba bi namreč lahko na eni strani na podlagi člena 4(1), prva alineja, te direktive prejela neobdavčene dobičke, na drugi strani pa bi ji bilo odobreno zmanjšanje davka zaradi odbitka na podlagi izgub, ki izhajajo iz razdelitve navedenih dobičkov.

43 Kot izhaja iz pisnih stališč belgijske vlade, pa ima užitelja pravico le do razdeljenih dobičkov, medtem ko zadržani dobički ostanejo lastniku. Tako v primeru razdelitve dobička dvojna davčna ugodnost ne more veljati niti za užitelja niti za lastnika, ker ta ne prejme dobička, užitelja pa ima pravico le do razdeljenega dobička. Kadar razdelitev dobička povzroči izgubo v zvezi z deležem, se lahko možnost, ki jo imajo vse države članice, da predpišejo, da se ta izguba ne sme odbiti od obdavčljivega dobička matične družbe, uporabi le, kadar ista družba prejme razdeljeni dobiček in ji nastane izguba v zvezi z njenim deležem, ki izhaja iz te razdelitve. To potrjuje, da je zakonodajalec Skupnosti menil, da je „matična družba“ v smislu Direktive 90/435 ena in ista družba.

44 Zato ob upoštevanju jasnega in nedvoumnega besedila določb Direktive 90/435, ki je potrjeno tudi z njihovo sistematiko, pojma deleža v kapitalu družbe druge države članice iz člena 3 navedene direktive ni mogoče razlagati tako, da vključuje užitek na kapitalu družbe druge države članice in tako povečuje obveznosti držav članic v zvezi s tem (glej po analogiji sodbi z dne 8. decembra 2005 v zadevi ECB proti Nemčiji, C-220/03, ZOdl., str. I-10595, točka 31, in z dne 28. februarja 2008 v zadevi Carboni e derivati, C-263/06, ZOdl., str. I-1077, točka 48).

45 Čeprav se postopek v glavni stvari nanaša na popolnoma nacionalni položaj, je treba poudariti, da pravo Skupnosti glede čezmejnih položajev zahteva, da država članica, ki za izogibanje dvojnemu obdavčevanju dividend uvede oprostitev plačila davka na dividende za družbo, ki ima v lasti deleže družbe, ki je razdelila dividende, in na dividende, razdeljene družbi, ki ima užitek na takšnih deležih, enako davčno obravnava dividende, ki jih je prejela družba rezidentka od družbe, ki je prav tako rezidentka, in dividende, ki jih je prejela družba rezidentka od družbe s sedežem v drugi državi članici.

46 Čeprav je glede deležev, ki ne spadajo na področje uporabe Direktive 90/435, dejansko naloga držav članic, da določijo, ali in koliko se je treba izogniti dvojnemu obdavčevanju

izplačanih dobičkov, ter da v ta namen enostransko ali s konvencijami, sklenjenimi z drugimi državami članicami, uvedejo mehanizme, ki imajo namen preprečiti ali zmanjšati to dvojno obdavčevanje, jim to dejstvo ne omogoča, da uporabijo ukrepe, ki bi nasprotovali prostemu pretoku, zagotovljenemu s Pogodbo ES (glej v tem smislu sodbi 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 54, in z dne 8. novembra 2007 v zadevi *Amurta*, C-379/05, ZOdl., str. I-9569, točka 24).

47 Tako iz sodne prakse Sodišča izhaja, da ne glede na to, kateri mehanizem za preprečevanje ali zmanjševanje verižnega obdavčevanja ali ekonomskega dvojnega obdavčevanja je bil sprejet, prosti pretok, ki ga zagotavlja Pogodba, nasprotuje temu, da bi država članica tuje dividende obravnavala manj ugodno kot domače dividende, razen če se to različno obravnavanje nanaša na položaje, ki med seboj niso objektivno primerljivi, ali če je upravičeno z nujnimi razlogi v splošnem interesu (zgoraj navedena sodba *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točka 46 in navedena sodna praksa).

48 Poleg tega je razlaga, da mora država članica, ki za oprostitev plačila davka na prejete dividende enako obravnava družbo, ki ima užitek na deležih, in družbo, ki ima deleže v lasti, razširiti to enako davčno obravnavanje na dividende, prejete od družbe s sedežem v drugi državi članici, v skladu z namenom Direktive 90/435, da se odpravi manj ugoden položaj skupin družb na ravni Skupnosti in da se izogne dvojnemu obdavčevanju dividend, razdeljenih v okviru omejenih skupine.

49 Glede na navedeno je treba na predloženo vprašanje odgovoriti, da pojem delež v kapitalu družbe druge države članice v smislu člena 3 Direktive 90/435 ne vključuje užitka na deležih. Vendar v skladu s prostim pretokom, zagotovljenim s Pogodbo ES, ki velja za omejene položaje, kadar država članica za izogibanje dvojnemu obdavčevanju prejetih dividend uvede oprostitev plačila davka na dividende, ki jih družba rezidentka prejme od druge družbe rezidentke, katere deleže ima v lasti, in na dividende, ki jih družba rezidentka prejme od druge družbe rezidentke, na deležih katere ima užitek, mora za oprostitev plačila davka na prejete dividende enako obravnavati dividende, ki jih je od družbe s sedežem v drugi državi članici prejela družba rezidentka, ki ima deleže v lasti, in takšne dividende, ki jih je prejela družba rezidentka, ki ima na deležih užitek.

Stroški

50 Ker je ta postopek za stranke 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 (četrti senat) razsodilo:

Pojem delež v kapitalu družbe druge države članice v smislu člena 3 Direktive Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve maternih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic ne vključuje užitka na deležih.

Vendar v skladu s prostim pretokom, zagotovljenim s Pogodbo ES, ki velja za omejene položaje, kadar država članica za izogibanje dvojnemu obdavčevanju prejetih dividend uvede oprostitev plačila davka na dividende, ki jih družba rezidentka prejme od druge družbe rezidentke, katere deleže ima v lasti, in na dividende, ki jih družba rezidentka prejme od druge družbe rezidentke, na deležih katere ima užitek, mora za oprostitev plačila davka na prejete dividende enako obravnavati dividende, ki jih je od družbe s sedežem v drugi državi članici prejela družba rezidentka, ki ima deleže v lasti, in takšne dividende, ki jih je prejela družba rezidentka, ki ima na deležih užitek.

Podpisi

* Jezik postopka: francoščina.