



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

Juliane Kokott,
predstavljeni 27. aprila 2017¹

Zadeva C-39/16

Argenta Spaarbank NV proti Belgische Staat

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Rechtbank van eerste aanleg Antwerpen
(sodišče prve stopnje v Antwerpnu, Belgija))

„Davčna zakonodaja – Direktiva 90/435/EGS – Direktiva o matičnih in odvisnih družbah – Člen 1(2),
člen 3(2) in člen 4(2) – Oprostitev dohodkov iz dividend plačila davka od dohodkov pravnih oseb –
Stroški udeležbe – Zloraba pravice“

I – Uvod

1. V okviru tega postopka predhodnega odločanja je treba razjasniti, ali Direktiva 90/435/EGS² (v nadaljevanju: Direktiva o matičnih in odvisnih družbah) nasprotuje določbi belgijskega prava, po kateri stroškov obresti družbe ni mogoče uveljavljati kot odbitek iz dobička, v obsegu, enakem oproščenim dividendam, ki jih je družba v istem davčnem letu prejela na deleže, ki jih nima najmanj eno leto. Pri tem vzročna zveza med plačanimi obrestmi in deleži ni pomembna.

2. Vprašanje se postavlja v zvezi z davčno obravnavo stroškov obresti, ki jih je v letih 2000 in 2001 uveljavljala Argenta Spaarbank, kreditna institucija s sedežem v Belgiji. Ker je v zadevnem davčnem obdobju prejela tudi dividende iz deležev v družbah, ki jih je imela manj kot eno leto, davčna uprava stroškov obresti v višini teh dohodkov iz dividend ni priznala kot odbitnih.

3. Sodišče je naprošeno, da sporni ukrep po eni strani preuči z vidika njegove skladnosti s členom 4(2) Direktive, v skladu s katerim lahko države članice določijo prepoved odbitka stroškov, ki se nanašajo na deleže. Po drugi strani predložitveno sodišče sprašuje, ali je ta določba v skladu s členom 1(2) Direktive, po katerem ta direktiva ne vpliva na notranje določbe, ki so potrebne za preprečevanje goljufij. Vendar bomo najprej preučili, ali je v navedenih okoliščinah država članica sploh zavezana uporabiti Direktivo.

¹ Jezik izvirnika: nemščina.

² Direktiva Sveta 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), ki je bila medtem razveljavljena in nadomeščena z Direktivo Sveta 2011/96/EU z dne 30. novembra 2011 (UL 2011, L 345, str. 8).

II – Pravni okvir

A – Pravo Unije

4. Na podlagi člena 1(1) Direktive o matičnih in odvisnih družbah države članice uporabljajo to direktivo med drugim za distribucijo dobička, ki ga prejmejo družbe v tej državi od odvisnih družb iz druge države članice.

5. Člen 1(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah določa:

„Ta direktiva ne izključuje uporabe notranjih ali na sporazumih temelječih določb, ki so potrebne za preprečevanje goljufij ali zlorab.“

6. Na podlagi člena 3(1)(a) Direktive o matičnih in odvisnih družbah se „status matične družbe“ za namene uporabe te direktive „pripíše 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“.

7. Z odstopanjem od navedenega imajo države članice na podlagi člena 3(2), druga alineja, Direktive o matičnih in odvisnih družbah, možnost, da „ne uporabljajo te direktive za družbe te države članice, ki ne vzdržujejo deležev, s katerimi se kvalificirajo kot matične družbe, neprekinjeno vsaj dve leti [...]“.

8. Člen 4 Direktive o matičnih in odvisnih družbah določa:

„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 obdavčenja tega dobička ali
- ta dobiček obdavči in hkrati dovoli matični družbi, da odbije od zneska izračunanega davka del korporacijskega davka, ki se nanaša na ta dobiček in ga je plačala odvisna družba, [...], do višine zneska ustreznega notranjega 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 ta delež, fiksni kot splošna stopnja, fiksno določeni znesek ne sme presegati 5 % dobička, ki ga distribuira odvisna družba.

[...]“

B – Belgijsko pravo

9. Iz člena 202(1) in (2) Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (zakon o dohodnini iz leta 1992, v nadaljevanju: WIB92) v spremenjeni različici, izhaja, da se iz dobička v davčnem obdobju odbijejo dividende, 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 %. Pogoj minimalne udeležbe pa se ne uporablja za dohodke od dividend, pridobljene od kreditnih institucij.

10. Na podlagi člena 204(1) WIB92 se za dohodke, ki se v skladu s členom 202 lahko odbijejo, šteje, da spadajo med dobičke davčnega obdobja, v višini do 95 % vknjiženega ali prejetega zneska.

11. Člen 198, točka 10, WIB92 določa:

„Ne da bi to vplivalo na uporabo člena 55, se obresti ne šteje za poslovne stroške, do zneska, ki ustreza znesku dividend, ki jih je mogoče odbiti v skladu s členi od 202 do 204, in jih družba prejme kot delnice ali deleže, pri čemer jih ni posedovala v času njihovega prenosa v neprekinjenem obdobju vsaj enega leta.“

III – Spor o glavni stvari in postopek pred Sodiščem

12. Predmet obravnavanega postopka je spor med kreditno institucijo, družbo Argenta Spaarbank NV, in belgijskimi davčnimi organi.

13. Argenta Spaarbank je v poslovnih letih 1999 in 2000 (davčni leti 2000 in 2001) prejela dividende v višini 75.837,87 EUR oziroma 296.491,04 EUR na deleže v družbah s sedežem v Belgiji in v drugih državah članicah Unije, ki jih v času izplačila dividend še ni imela celo leto.

14. V istih letih je tožeča stranka plačala zneske obresti v višini 290.089.631,16 EUR oziroma 330.244.583,95 EUR, ki so bili v izkazu poslovnega izida zabeleženi pod postavko „Obresti in podobni stroški“. Kot navaja predložitveno sodišče ni sporno, da ta plačila obresti niso povezana z obrestmi, plačanimi na posojila za nakup navedenih deležev.

15. V skladu s členom 198, točka 10, WIB92 je davčna uprava obresti v znesku prejetih dividend na deleže, ki jih je družba imela manj kot eno leto, prištela k neodbitnim stroškom. Argenta Spaarbank je ugovarjala temu, da se področje uporabe te določbe omejuje na primere, ko je podana vzročna zveza med obrestmi in dividendami, za katere se uveljavlja odbitek na podlagi člena 202 WIB92.

16. Predložitveno sodišče se s tem ne strinja, vendar je v dvomih, ali je zaradi tega člen 198, točka 10, WIB92 v nasprotju z Direktivo o matičnih in odvisnih družbah. Zaradi tega je 8. januarja 2016 na podlagi člena 267 PDEU Sodišču predložilo naslednji vprašnji za predhodno odločanje:

1. Ali je člen 198, točka 10, WIB92 v različici, veljavni za davčni leti 2000 in 2001, v nasprotju s členom 4(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah v delu, v katerem določa, da se obresti ne štejejo za poslovne stroške do določenega zneska, ki ustreza znesku odbitnih dividend v skladu s členi od 202 do 204 WIB92, pri čemer je te dividende prejela družba na deleže, ki jih ni posedovala neprekinjeno vsaj eno leto v času njihovega prenosa in se ne razlikuje glede na to, ali so navedeni stroški obresti povezani s (financiranjem) udeležbe, iz katere izhajajo izvzete dividende, ali ne?
2. Ali člen 198, točka 10, WIB92 v različici, veljavni za davčni leti 2000 in 2001, pomeni določbo za preprečevanje goljufij ali zlorab v smislu člena 1(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah, in če ja, ali člen 198, točka 10, WIB92 presega to, kar je potrebno za preprečevanje takih goljufij in zlorab, ker določa, da se obresti ne štejejo za poslovne stroške do določenega zneska, ki ustreza znesku odbitnih dividend v skladu s členi od 202 do 204 WIB92, pri čemer je te dividende prejela družba na deleže, ki jih ni posedovala neprekinjeno vsaj eno leto v času njihovega prenosa in se ne razlikuje glede na to, ali so navedeni stroški obresti povezani s (financiranjem) udeležbe, iz katere izhajajo izvzete dividende, ali ne?

17. V postopku pred Sodiščem so Argenta Spaarbank, Kraljevina Belgija in Evropska komisija podale pisna stališča in se udeležile obravnave 30. marca 2017.

IV – Pravna presoja

A – Uvodne opombe

18. Zaradi boljšega razumevanja vprašanj za predhodno odločanje je treba uvodoma spomniti na namen in sistematiko Direktive o matičnih in odvisnih družbah ter na kratko predstaviti njen prenos v belgijsko zakonodajo.

19. Cilj Direktive o matičnih in odvisnih družbah je na davčnem področju zagotoviti nevtralnost čezmejnega razdeljevanja dobička, ki spada na njeno področje uporabe. Izogniti se je treba dvojnemu ekonomskemu obdavčevanju dobička, torej temu, da bi bil razdeljeni dobiček najprej obdavčen pri odvisni družbi iz ene države članice, nato pa pri matični družbi s sedežem v drugi državi članici.³

20. V ta namen člen 4(1) Direktive o matičnih in odvisnih družbah določa, da se država matične družbe bodisi vzdrži obdavčenja distribuiranega dobička ali ta dobiček obdavči in hkrati dopusti vračunanje davka, ki ga je plačala odvisna družba. Na podlagi člena 4(2) Direktive pa lahko države članice določijo, da se stroškov, ki se nanašajo na delež odvisne družbe, ne sme odbiti pri matični družbi. V zvezi s tem se stroške upravljanja lahko določi pavšalno, vendar pa pavšalno določen znesek ne sme presegati 5 % dobička, ki ga distribuira odvisna družba.

21. Belgija je v okviru prenosa člena 4 Direktive o matičnih in odvisnih družbah sprejela predpis, v skladu s katerim se lahko v primeru izpolnitve zakonsko določenih pogojev prejete dividende na ravni matične družbe rezidentke odbije v višini 95 % od dobička te družbe, preostalih 5 % pa je predmet davka na njen dohodek.

22. Če družba prejme dividende na deleže, ki jih v času njihove nadaljnje prodaje še ni posedovala celo leto, sicer – sedaj razveljavljeni – člen 198, točka 10, WIB92 določa, da se obresti, ki jih je družba uveljavljala v istem davčnem obdobju, v ustreznem znesku ne sme odbiti. Posledično to pomeni, da se spornih prihodkov iz dividend ne more oprostiti, kadar družba napove višje stroške obresti.

23. S svojima vprašanjema želi predložitveno sodišče v bistvu izvedeti, ali Direktiva o matičnih in odvisnih družbah nasprotuje tej določbi.

B – Dopustnost

24. Belgija prereka dopustnost vprašanj za predhodno odločanje.

25. Po mnenju te države članice odločitev v sporu o glavni stvari ni odvisna od odgovorov na vprašanji za predhodno odločanje, ker se Direktiva o matičnih in odvisnih družbah v obravnavanem primeru ne uporablja. Člen 198, točka 10, WIB92 se nanaša na deleže, ki se posedujejo manj kot eno leto. Člen 3(2) Direktive pa omogoča, da se Direktiva ne uporablja zlasti za takšne udeležbe.

³ Glej sodbi z dne 3. aprila 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel (C-27/07, EU:C:2008:195, točka 24), in z dne 12. februarja 2009, Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82, točka 29).

26. Na podlagi člena 267 PDEU so vprašanja za predhodno odločanje dopustna, če so pomembna za odločitev v sporu o glavni stvari. Pri tem je odločilna ocena predložitvenega sodišča,⁴ ki je Sodišče, razen glede obstoja očitnih napak⁵, ne preverja.

27. Takšne napake v obravnavanem primeru niso podane. Spor o glavni stvari se v bistvu nanaša na davčno obravnavo dividend, ki jih je družba Argenta Spaarbank med drugim prejela na podlagi deležev v družbah s sedežem v drugih državah članicah. To je predmet urejanja Direktive o matičnih in odvisnih družbah. Stališče, ki ga zastopa Belgija, da se glede na konkretne okoliščine Direktiva zanjo ne uporablja, pa je treba preučiti šele v okviru vsebinske presoje predloga za sprejetje predhodne odločbe.

28. Vprašanja za predhodno odločanje sta zato dopustni.

C – Odgovor na vprašanja za predhodno odločanje

29. Za odgovor na vprašanja za predhodno odločanje je treba najprej preizkusiti uporabo Direktive o matičnih in odvisnih družbah (k temu pod 1). V nadaljevanju bom obravnavala člen 4(2) Direktive (k temu pod 2) in na koncu še člen 1(2) te direktive (k temu pod 3).

1. Uporaba Direktive o matičnih in odvisnih družbah

30. V obravnavanem primeru je pogoj za uporabo Direktive o matičnih in odvisnih družbah, da se lahko družbi Argenta Spaarbank glede vknjiženih dividend pripiše status matične družbe v smislu člena 3(1)(a) Direktive. V skladu s to določbo mora imeti sporna družba v tem primeru delež najmanj 25 % v kapitalu družbe druge države članice, lahko pa se določi tudi nižji najmanjši delež („najmanj vsaka družba“).

31. Zадnjenavedeno je Belgija v okviru prenosa Direktive o matičnih in odvisnih družbah tudi storila, saj člen 202 WIB92 določa najnižji delež v višini 5 %, za kreditne institucije pa najnižjega deleža sploh ne določa. Glede na navedeno je treba družbo Argenta Spaarbank nedvomno šteti za matično družbo v smislu člena 3(1)(a) Direktive.

32. Belgija sicer navaja, da ima člen 198, točka 10, WIB92 podlago v določbi člena 3(2), druga alineja, Direktive o matičnih in odvisnih družbah. V skladu s to določbo imajo države članice možnost, da ne uporabljajo te direktive za družbe te države članice, ki ne vzdržujejo deležev, s katerimi se kvalificirajo kot matične družbe, neprekinjeno vsaj dve leti. Družba Argenta Spaarbank in Komisija ugovarjata temu, da Belgija te možnosti ni izkoristila.

33. Tudi sama se strinjam z mnenjem Belgije iz razlogov, navedenih v nadaljevanju.

⁴ Glej sodbe z dne 16. julija 1992, Asociación Española de Banca Privada in drugi (C-67/91, EU:C:1992:330, točka 25); z dne 13. marca 2001, PreussenElektra (C-379/98, EU:C:2001:160, točka 38), in z dne 15. januarja 2013, Križan in drugi (C-416/10, EU:C:2013:8, točka 53). Na podlagi sodne prakse se predpostavlja upoštevnost vprašanj za predhodno odločanje, glej sodbe z dne 7. septembra 1999, Beck in Bergdorf (C-355/97, EU:C:1999:391, točka 22); z dne 16. junija 2015, Gauweiler in drugi (C-62/14, EU:C:2015:400, točka 25), in z dne 21. decembra 2016, Vervloet in drugi (C-76/15, EU:C:2016:975, točka 57).

⁵ Glej med drugim sodbe z dne 15. decembra 1995, Bosman (C-415/93, EU:C:1995:463, točka 61); z dne 14. oktobra 2004, Omega (C-36/02, EU:C:2004:614, točka 20), in z dne 15. oktobra 2015, Balázs (C-251/14, EU:C:2015:687, točka 26).

34. Člen 3(2), druga alineja, Direktive o matičnih in odvisnih družbah daje državam članicam pooblastilo, da Direktive ne uporabljajo za dividende na deleže, ki se posedujejo manj kot dve leti.⁶ Družba prejemnica se namreč v takšnem primeru ne šteje za matično družbo v smislu Direktive. Na podlagi sodne prakse naj bi se s to določbo preprečile nepoštenne prakse. Te so podane, če se deleži pridobijo zgolj z namenom doseči prednosti na podlagi davčnih koristi iz Direktive, ne da bi obstajala dejanska želja po njihovem imetništvu.⁷

35. Iz besedila člena 3(2), druga alineja, Direktive o matičnih in odvisnih družbah ne izhaja podrobneje, na kakšen način morajo države članice konkretno uporabiti možnost, ki jim jo daje ta določba. Zlasti ni mogoče iz tega sklepati, da bi se bilo za učinkovito uveljavljanje tega pooblastila treba vselej v celoti odreči koristim, ki jih prinaša ta direktiva. Kot je že odločilo Sodišče, imajo države članice določeno polje proste presoje.⁸

36. Če pa lahko država članica za prihodke iz dividend na deleže, ki se posedujejo manj kot dve leti, določi, da so v celoti neoprosti, mora biti *a fortiori* dopustna tudi ureditev, po kateri so takšni prihodki v skladu z določbo člena 198, točka 10, WIB92 sicer načeloma oproščeni, v primeru hkratnega uveljavljanja stroškov obresti pa se z njimi poračunajo.

37. V nasprotju z mnenjem Komisije pri tem ni pomembno, da je bil člen 198, točka 10, WIB92 sprejet šele leta 1996, torej štiri leta po poteku roka za prenos Direktive o matičnih in odvisnih družbah. Možnost države članice uporabiti pooblastilo na podlagi člena 3(2), druga alineja, namreč ni časovno omejena.

38. Prav tako ni pomembno, da člen 198, točka 10, WIB92, kot izhaja iz zgodovine njegovega nastanka, ni bil sprejet kot ukrep za prenos člena 3(2), druga alineja, Direktive o matičnih in odvisnih družbah, temveč za preprečitev možnosti dvojnega odbitka v primeru deležev, financiranih s tujim kapitalom. Odločilna je zgolj vsebina pravila, ki je bilo na koncu vključeno v zakon. Ta pa ima podlago v pooblastilu iz člena 3(2), druga alineja.

39. Poleg tega tudi z vidika načela pravne varnosti ni nobenih pomislekov, da se člen 198, točka 10, WIB92 šteje za ustrezno izvedbo možnosti iz člena 3(2), druga alineja, Direktive o matičnih in odvisnih družbah. Zlasti ni pomembno, da to pravilo ni bilo vključeno v člena 202 in 204 WIB92, ki sta bila sprejeta v okviru prenosa člena 4 Direktive, temveč je zajeto v določbah o možnosti odbitka poslovnih stroškov. Člen 198, točka 10, WIB92 namreč vsebuje jasna in natančna pravna pravila, njihova uporaba za pravne subjekte pa je predvidljiva.⁹

40. Že na tej podlagi je zato treba ugotoviti, da Direktiva o matičnih in odvisnih družbah ne nasprotuje določbi nacionalnega prava, kakršna je člen 198, točka 10, WIB92.

41. Če Sodišče ne bo sledilo tem preudarkom in bo menilo, da se v obravnavanem primeru uporablja Direktiva o matičnih in odvisnih družbah, bom v nadaljevanju podredno predstavila še člen 4(2) in člen 1(2) Direktive.

⁶ Glej sklep z dne 18. junija 2012, *Amorim Energia* (C-38/11, neobjavljen, EU:C:2012:358, točke od 31 do 33).

⁷ Glej sodbo z dne 17. oktobra 1996, *Denkavit in drugi* (C-283/94, C-291/94 in C-292/94, EU:C:1996:387, točka 31).

⁸ V zvezi z obdobjem posedovanja in upoštevne upravne postopke glej sodbo z dne 17. oktobra 1996, *Denkavit in drugi* (C-283/94, C-291/94 in C-292/94, EU:C:1996:387, točka 39).

⁹ Glej sodbe z dne 15. februarja 1996, *Duff in drugi* (C-63/93, EU:C:1996:51, točka 20); z dne 10. septembra 2009, *Plantanol* (C-201/08, EU:C:2009:539, točka 46); z dne 11. junija 2015, *Berlington Hungary in drugi* (C-98/14, EU:C:2015:386, točka 77), in z dne 13. oktobra 2016, *Polkomtel* (C-231/15, EU:C:2016:769, točka 29).

2. Člen 4(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah

42. Po mnenju Argenta Spaarbank in Komisije člen 4(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah nasprotuje določbi člena 198, točka 10, WIB92. Pri uporabi te določbe se namreč ne upošteva, ali so obresti, ki niso odbitne, povezane z deleži, na podlagi katerih so bile prejete izvzete dividende. Člen 4(2) Direktive daje državam članicam zgolj pooblastilo za določitev, da „stroški, ki se nanašajo na delež [...] odvisne družbe“ niso odbitni.

43. Za presojo tega preudarka je treba razložiti pojem stroškov, ki se nanašajo na delež v odvisni družbi, v smislu člena 4(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah. Pri tem je treba upoštevati besedilo določbe, ter sistem in cilje Direktive.¹⁰

44. Že iz besedila člena 4(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah izhaja, da se lahko zavrne samo uveljavljanje odbitka stroškov, ki so povezani z udeležbo oziroma so z njo v vzročni zvezi („stroški udeležbe“).¹¹ Sem sodijo zlasti obresti, plačane za tuj kapital za nakup deležev. Nasprotno pa države članice ne morejo določiti, da stroški, pri katerih takšna vzročna zveza ni podana, niso odbitni.

45. Takšna razlaga je v skladu s sistematiko člena 4 Direktive o matičnih in odvisnih družbah. Navedeni člen v odstavku 2 določa izjemo od odstavka 1, po katerem se država članica bodisi vzdrži obdavčitve dobička, ki ga matična družba rezidentka zaradi povezave prejme od svoje odvisne družbe, bodisi ga odbije od davka, ki ga je slednja plačala od dobička.¹² Kot izjemo od pravila je torej treba člen 4(2) Direktive razlagati ozko.¹³

46. Navedeno dalje potrjuje namen člena 4(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah. Kot je namreč Sodišče že odločilo, ta določba omogoča sprejetje ukrepov za preprečitev, da bi za matično družbo veljala dvojna davčna ugodnost.¹⁴ V nasprotnem primeru bi lahko družba po eni strani dosegala oproščene dobičke iz udeležbe na podlagi člena 4(1), prva alineja, Direktive, in po drugi strani uveljavljala odbitek obresti od posojil za financiranje nakupa teh deležev. Iz tega pa izhaja, da zavrnitev odbitka stroškov brez vzročne zveze z udeležbo ni v skladu z namenom izjeme na podlagi člena 4(2) Direktive, zaradi česar je nedopustna.

47. Končno bi obstajala tudi nevarnost, da bi zaradi široke razlage pojma stroškov, ki se nanašajo na delež v odvisni družbi v smislu člena 4(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah, člen 4(1) izgubil svoj praktični učinek. Kajti v tem primeru bi lahko države članice s to določbo zaobšle namen, ki se mu z njo sledi, to je preprečevanje dvojnega ekonomskega obdavčevanja s tem, ko – nasprotno – ne bi dopustile odbitka stroškov obresti v ustrezni višini.

48. Člen 4(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah tako nasprotuje nacionalni določbi, ki določa, da stroški obresti do višine oproščenih dohodkov iz dividend na deleže na splošno niso odbitni, ne da bi se pri tem upoštevalo, ali so obresti v vzročni zvezi s temi deleži.

¹⁰ Glej sodbe z dne 17. oktobra 1996, Denkvit in drugi (C-283/94, C-291/94 in C-292/94, EU:C:1996:387, točki 24 in 26); z dne 8. junija 2000, Epson Europe (C-375/98, EU:C:2000:302, točki 22 in 24), in z dne 3. aprila 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel (C-27/07, EU:C:2008:195, točka 22).

¹¹ Glej v tem smislu že sodbo z dne 18. septembra 2003, Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, točka 25 v zvezi s točko 8).

¹² Glej sodbo z dne 12. februarja 2009, Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82, točka 33).

¹³ Glej v tem smislu sodbi z dne 17. oktobra 1996, Denkvit in drugi (C-283/94, C-291/94 in C-292/94, EU:C:1996:387, točka 27), in z dne 25. septembra 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, točka 86).

¹⁴ Glej sodbo z dne 22. decembra 2008, Les Vergers du Vieux Tauves (C-48/07, EU:C:2008:758, točka 42).

3. Člen 1(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah

49. Skupaj z Argenta Spaarbank, Komisijo in tudi Belgijo menim, da člen 198, točka 10, WIB92 tudi ne pomeni določbe za preprečevanje goljufij in zlorab, ki ne nasprotuje Direktivi o matičnih in odvisnih družbah na podlagi člena 1(2) te direktive.

50. Člen 1(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah pomeni okvir, ki ga morajo države članice upoštevati, ko zaradi preprečevanja utaje davkov ali zlorab zavrnejo priznanje koristi iz Direktive. Iz besedila določbe je po obratnem sklepanju razvidno, da Direktiva nasprotuje takim določbam, ki niso namenjene tem ciljem in ki presegajo to, kar je za doseganje tega potrebno.¹⁵

51. V členu 1(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah se tako zrcali splošno načelo prava Unije, v skladu s katerim je zloraba pravice prepovedana.¹⁶ Na pravo Unije se ni dovoljeno sklicevati z namenom zlorabe.¹⁷

52. Kot pravilno navaja Komisija, gre sicer za nepošteno prakso, če se posojilo najame z namenom financiranja udeležb, ki se kmalu ponovno odsvojijo. Dejanski cilj takšnega ravnanja je namreč umetno zmanjšanje davčne osnove pri matični družbi.¹⁸ Cilj člena 3(2), druga alineja, in člena 4(2) Direktive o matičnih in odvisnih družbah pa je zlasti preprečiti takšna ravnanja, zaradi česar sklic na člen 1(2) ni potreben.¹⁹

V – Predlog

53. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Rechtbank van eerste aanleg Antwerpen (sodišče prve stopnje v Antwerpnu, Belgija), odgovori tako:

- 1) Direktiva 90/435/EGS ne nasprotuje predpisu države članice, kakršna je določba člena 198, točka 10, WIB92, ki določa, da se obresti ne štejejo za poslovne stroške do določenega zneska, ki ustreza znesku odbitnih dividend, pri čemer je te dividende prejela družba na deleže, ki jih ni posedovala neprekinjeno vsaj eno leto v času njihovega prenosa.
3. Podredno, če bo Sodišče menilo, da člen 198, točka 10, WIB92 ni zajet s členom 3(2), druga alineja, Direktive:
- 2) Člen 4(2) Direktive 90/435/EGS nasprotuje predpisu države članice, kakršna je določba člena 198, točka 10, WIB92, ki določa, da stroškov obresti do višine odbitnih dohodkov iz dividend na deleže na splošno ni mogoče odbiti, ne da bi se pri tem upoštevalo, ali so stroški obresti v vzročni zvezi s temi deleži. Takšna določba tudi ne predstavlja notranje določbe za preprečevanje goljufij in zlorab, katere uporabe Direktiva 90/435/EGS na podlagi člena 1(2) ne izključuje.

¹⁵ Glej točko 22 mojih sklepni predlogov v zadevi Egiom in Enka (C-6/16, EU:C:2017:34).

¹⁶ Glej sodbo z dne 5. julija 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, točka 38 in navedena sodna praksa).

¹⁷ Glej sodbe z dne 12. maja 1998, Kefalas in drugi (C-367/96, EU:C:1998:222, točka 20); z dne 23. marca 2000, Diamantis (C-373/97, EU:C:2000:150, točka 33); z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121, točka 68); z dne 13. marca 2014, SICES in drugi (C-155/13, EU:C:2014:145, točka 29), in z dne 28. julija 2016, Kratzer (C-423/15, EU:C:2016:604, točka 37).

¹⁸ Glej tudi sodbo z dne 17. oktobra 1996, Denkavit in drugi (C-283/94, C-291/94 in C-292/94, EU:C:1996:387, točka 31).

¹⁹ Glej sodbo z dne 17. oktobra 1996, Denkavit in drugi (C-283/94, C-291/94 in C-292/94, EU:C:1996:387, točka 31).