Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
prednesené 26. októbra 2016 [1]

Vec C-448/15

Belgische Staat
proti
Wereldhave Belgium Comm. VA,
Wereldhave International NV,
Wereldhave NV

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Hof van beroep te Brussel (Odvolací súd Brusel, Belgicko)]

„Materské spoločnosti a dcérske spoločnosti v rozličných členských štátoch — Uplatniteľný spoločný systém zdaňovania — Daň z príjmov právnických osôb — Uplatnenie smernice 90/435/EHS — Oslobodenie od dane z príjmov právnických osôb — Voľný pohyb kapitálu“

1. Súdny dvor opäť rozhoduje o situácii, keď sa z dividend, ktoré (v prejednávanom prípade belgická) dcérska spoločnosť vyplatila svojej (holandskej) materskej spoločnosti, odviedla zrážková daň z hnuteľného majetku, ktorú vybrali daňové orgány Belgického kráľovstva.

2. Prvá prejudiciálna otázka vnútroštátneho súdu sa týka výkladu smernice 90/435/EHS [2]. Vzhľadom na špecifické postavenie materskej spoločnosti v Holandsku bude potrebné predovšetkým určiť, či ju možno zaradiť medzi „spoločnosti členského štátu“, na ktoré sa vzťahuje táto smernica (článok 2).

3. V prípade kladnej odpovede vzniká otázka týkajúca sa súladu zrážkovej dane s článkom 5 smernice 90/435, podľa ktorého sú od zrážkovej dane v zásade oslobodené zisky, ktoré dcérska spoločnosť vyplatí svojej materskej spoločnosti.

4. Pre prípad, ak by sa naopak smernica 90/435 nevzťahovala na danú situáciu, sa vnútroštátny súd pýta, či je belgická právna úprava, podľa ktorej sa sporné dividendy zdaňujú, v súlade s článkami 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ.

1 — Jazyk prednesu: španielčina.

2 — Smernica Rady z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, 1990, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147), nahradená smernicou Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 (Ú. v. EÚ L 345, 2011, s. 8).

I – **Právny rámec**

A – *Právo Únie*

Smernica 90/435/EHS

5. Podľa prvého odôvodnenia:

„keďže zoskupovanie spoločností rozličných členských štátov môže byť potrebné na to, aby sa v rámci spoločenstva vytvorili podmienky analogické s podmienkami vnútorného trhu a aby sa tak zabezpečilo vytvorenie a efektívne fungovanie spoločného trhu; keďže takéto operácie by nemali byť brzdené obmedzeniami, nevýhodami alebo deformáciami vznikajúcimi najmä z daňových predpisov členských štátov; keďže je preto potrebné, vzhľadom na takéto vzájomné zoskupovanie spoločností v rozličných štátoch, zaviesť daňové pravidlá, ktoré by boli neutrálne z hľadiska súťaženia, aby sa umožnilo podnikom prispôsobiť sa požiadavkám spoločného trhu s cieľom zvýšiť ich produktivitu a posilniť ich postavenie v hospodárskej súťaži na medzinárodnej úrovni“.

6. V zmysle tretieho odôvodnenia:

„keďže existujúce daňové predpisy, ktoré upravujú vzťahy medzi materskými spoločnosťami a dcérskymi spoločnosťami rozličných členských štátov, sa v jednotlivých členských štátoch značne líšia a vo všeobecnosti sú menej výhodné než predpisy, ktoré sa vzťahujú na materské spoločnosti a ich dcérske spoločnosti z toho istého členského štátu; keďže je týmto spolupráca spoločností rozličných členských štátov znevýhodnená v porovnaní so spoluprácou medzi spoločnosťami z toho istého členského štátu; keďže je potrebné odstrániť túto nevýhodu zavedením spoločného systému s cieľom uľahčiť zoskupovanie spoločností“.

7. V článku 2 sa uvádza:

„Na účely tejto smernice znamená ‚spoločnosť členského štátu‘ každú spoločnosť, ktorá:

a) má jednu z foriem vymenovaných v prílohe k tejto smernici;

b) podľa daňového práva členského štátu, sa považuje na daňové účely za sídliacu v tomto štáte a podľa podmienok dohody o dvojitom zdanení uzavretej s tretím štátom sa na daňové účely nepovažuje za sídliacu mimo spoločenstva;

c) okrem toho podlieha jednej z týchto daní, bez možnosti voľby alebo vyňatia [oslobodenia – *neoficiálny preklad*]:

…

— vennootschapsbelasting v Holandsku,

…“.

8. V súlade s článkom 3 ods. 1:

„Na účely uplatňovania tejto smernice:

a) postavenie materskej spoločnosti sa priradí prinajmenšom každej spoločnosti členského štátu, ktorá spĺňa podmienky stanovené v článku 2 a má podiel minimálne 25 % kapitálu spoločnosti iného členského štátu, spĺňajúcej tie isté podmienky;

b) ‚dcérska spoločnosť' znamená spoločnosť, ktorej kapitál obsahuje podiel uvedený v písmene a)".

9. Článok 5 ods. 1 stanovuje:

„Zisky, ktoré dcérska spoločnosť rozdeľuje svojej materskej spoločnosti, treba odrátať zo zrážkovej dane [sú oslobodené od zrážkovej dane – *neoficiálny preklad*] aspoň tam, kde materská spoločnosť má podiel najmenej 25 % na kapitále dcérskej spoločnosti."

10. Príloha: Zoznam spoločností uvedených v článku 2 písm. a).

„a) spoločnosti podľa belgického práva nazvané ‚société anonyme' ‚naamloze vennootschap', ‚société en commandite par actions' ‚commanditaire vennootschap op aandelen', ‚société privée à responsabilité limitée' ‚besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid' a verejnoprávne orgány, ktoré sa riadia súkromným právom;

…

j) spoločnosti podľa holandského práva nazvané ‚naamloze vennootschap', ‚besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid';

…".

B – *Belgické právo*

Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 [3]

11. Podľa článku 266:

„Kráľ sa môže za podmienok a v miere, akú určí, úplne alebo čiastočne vzdať práva na výber zrážkovej dane z hnuteľného majetku z kapitálových výnosov a hnuteľného majetku a iných výnosov, pokiaľ ide o výnosy získané príjemcami, ktorých totožnosť možno zistiť, alebo podnikmi kolektívneho investovania založenými podľa zahraničného práva, ktoré sú spoločným vlastníctvom spravovaným správcovskou spoločnosťou na účet účastníkov, keď ich podiely nie sú predmetom verejnej emisie v Belgicku a nie sú obchodovateľné v Belgicku, alebo o výnosy z niektorej z nižšie uvedených kategórií cenných papierov na doručiteľa:1. výnosy z cenných papierov emitovaných pred 1. decembrom 1962, ktoré sú podľa zákona oslobodené od dane z hnuteľného majetku alebo od reálnych daní alebo podliehajú daňovej sadzbe nižšej ako 15 percent;

2. výnosy z certifikátov belgických podnikov kolektívneho investovania;

3. emisné ážiá v súvislosti s dlhopismi, pokladničnými poukážkami alebo inými cennými papiermi, ktoré predstavujú dlhopisy emitované od 1. decembra 1962.

3 — Zákon o dani z príjmov z roku 1992 (ďalej len „ZDP 1992").

V nijakom prípade sa nemôže vzdať výberu zrážkovej dane z hnuteľného majetku z výnosov z cenných papierov, ktoré predstavujú investície s kapitalizovanými úrokmi…, alebo z cenných papierov, ktoré nevedú k periodickej platbe úrokov alebo sa emitujú… so zľavou, ktorá zodpovedá úrokom kapitalizovaným do termínu splatnosti cenného papiera….

Odsek 2 sa neuplatní na cenné papiere vznikajúce rozkladom dlhopisov s lineárnou amortizáciou, ktoré emituje Belgické kráľovstvo.“

Koninklijk Besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 [4]

12. Článok 106 ods. 5 stanovuje:

„Od výberu zrážkovej dane z hnuteľného majetku sa celkom upustí v súvislosti s dividendami, ktorých platiteľom je belgická dcérska spoločnosť a príjemcom materská spoločnosť iného členského štátu Európskeho hospodárskeho spoločenstva.

Toto upustenie [od výberu zrážkovej dane z hnuteľného majetku] sa však neuplatní, keď vlastníctvo akcií materskej spoločnosti, za ktoré sa vyplácajú dividendy, nezodpovedá podielu aspoň 25 % na imaní dcérskej spoločnosti a tento minimálny podiel vo výške 25 % nie je alebo nebol udržaný počas nepretržitého obdobia v dĺžke najmenej jeden rok.

Na účely pododseku 1 a 2 označujú výrazy ‚dcérska spoločnosť‘ a ‚materská spoločnosť‘ dcérske a materské spoločnosti v zmysle smernice Rady (ES) z 23. júla 1990 (90/435/EHS) o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch.“

C – *Dohoda medzi vládou Belgického kráľovstva a vládou Holandského kráľovstva o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti dane z príjmov a majetku a o úprave iných otázok v daňovej oblasti* [5]

13. Článok 10 stanovuje:

„1. Dividendy vyplácané spoločnosťou usadenou v jednom štáte inej spoločnosti usadenej v druhom štáte sa zdania v tomto druhom štáte.

2. Tieto dividendy však môžu byť zdanené aj v štáte, v ktorom je usadená spoločnosť vyplácajúca dividendy, a to podľa práva tohto štátu, ale takto stanovená daň nesmie byť vyššia… ako 5 % z hrubej sumy dividend, pokiaľ je príjemcom dividend akciová spoločnosť, ktorá priamo vlastní aspoň 25 % kapitálu spoločnosti vyplácajúcej dividendy…“.

II – **Skutkové okolnosti sporu vo veci samej a prejudiciálne otázky**

14. Wereldhave Belgium je komanditná akciová spoločnosť založená podľa belgického práva, ktorej akcionármi sú spoločnosti Wereldhave International a Wereldhave založené podľa holandského práva (s podielmi 35 % a 45 %), pričom Wereldhave International je dcérskou spoločnosťou spoločnosti Wereldhave.

4 — Kráľovské nariadenie z 27. augusta 1993, ktorým sa vykonáva zákon o dani z príjmov z roku 1992 (ďalej len „KN/ZDP 1992“).

5 — Podpísaná v Bruseli 19. októbra 1970 (ďalej len „dohoda o dvojitom zdanení“).

15. Wereldhave International a Wereldhave sú podniky kolektívneho investovania [6] s právnou formou akciovej spoločnosti [7], ktoré priamo rozdeľujú svoje zisky medzi svojich akcionárov a ktoré podľa holandského práva podliehajú dani z príjmov právnických osôb (vennootschapsbelasting v Holandsku), ale platí pre ne „nulová sadzba“ dane.

16. Wereldhave Belgium v rokoch 1999 a 2000 vyplatila zisky spoločnostiam Wereldhave International a Wereldhave, pričom odviedla zrážkovú daň z týchto príjmov z hnuteľného majetku v sadzbe 5 %. [8]

17. Uvedené spoločnosti predložili belgickej daňovej správe žiadosti o oslobodenie od zrážkovej dane odvedenej z dividend, ktoré im boli vyplatené. V tejto súvislosti sa odvolali na článok 5 ods. 1 smernice 90/435 a na článok 106 ods. 5 KN/ZDP 1992, ktorým bola táto smernica prebratá do belgického práva.

18. Keďže belgická daňová správa v priebehu šiestich mesiacov výslovne nerozhodla, Wereldhave Belgium, Wereldhave International a Wereldhave podali žalobu na Rechtbank van eerste aanleg te Brussel (Súd prvého stupňa Brusel, Belgicko).

19. Dňa 20. novembra 2012 vydal Rechtbank van eerste aanleg te Brussel (Súd prvého stupňa Brusel) dva rozsudky, v ktorých určil, že dividendy, ktoré v rokoch 1999 a 2000 vyplatila Wereldhave Belgium holandským spoločnostiam Wereldhave International a Wereldhave, nemali podliehať zrážkovej dani z hnuteľného majetku, pričom uložil Belgickému kráľovstvu povinnosť vrátiť zaplatené sumy spolu s úrokmi.

20. Belgická daňová správa napadla oba rozsudky odvolaním na Hof van beroep te Brussel (Odvolací súd Brusel, Belgicko), pričom v podstate tvrdila, že príjemcami dividend boli holandské PKI, ktoré sa nemohli domáhať oslobodenia od zrážkovej dane z hnuteľného majetku, lebo nespĺňali požiadavky stanovené v článku 2 písm. c) smernice 90/435 v spojení s článkom 106 ods. 5 KN/ZDP 1992, keďže v Holandsku pre ne platila nulová sadzba dane.

21. V konaní pred Hof van beroep te Brussel (Odvolací súd Brusel) Wereldhave Belgium, Wereldhave International a Wereldhave tvrdia, že PKI s právnou formou akciovej spoločnosti v zásade podliehajú holandskej dani z príjmov právnických osôb (článok 1 holandského zákona o dani z príjmov právnických osôb z roku 1969), čo podľa ich názoru postačuje na to, aby sa nevybrala sporná zrážková daň. Vo svoj prospech sa odvolávajú na článok 266 ZDP 1992, článok 106 ods. 5 KN/ZDP 1992, ako aj článok 5 smernice 90/435 a tvrdia, že na to, aby spoločnosť podliehala dani v zmysle tohto posledného uvedeného predpisu, sa nevyžaduje skutočný výber dane.

22. Pre prípad, ak by sa smernica 90/435 neuplatnila, subsidiárne uvádzajú, že články 49 a 63 ZFEÚ bránia belgickým právnym predpisom, ktoré na ne boli uplatnené, ako to vyplýva z uznesenia Súdneho dvora z 12. júla 2012, Tate & Lyle Investments (C-384/11, EU:C:2012:463).

23. Za týchto okolností Hof van beroep te Brussel (Odvolací súd Brusel) rozhodol o prerušení konania a položil Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Má sa smernica Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch vykladať v tom zmysle, že táto smernica bráni vnútroštátnemu predpisu, podľa ktorého vzdanie sa práva na belgickú zrážkovú daň z hnuteľného majetku nemôže platiť pre dividendy, ktoré belgická dcérska spoločnosť vypláca materskej spoločnosti so sídlom v Holandsku spĺňajúcej požiadavku

6 — Ďalej len „PKI“.

7 — „Naamloze vennootschap“.

8 — Uplatnená sadzba vyplýva z dohody o dvojitom zdanení medzi Belgickom a Holandskom.

minimálneho podielu a jeho udržania, pretože táto spoločnosť je daňový subjekt kolektívneho investovania, ktorý svoje zisky musí úplne vyplatiť svojim akcionárom a využiť nulovú sadzbu dane v rámci dane z príjmov právnických osôb môže len pod touto podmienkou?

2. Majú sa v prípade zápornej odpovede na prvú otázku článok 49 (predtým článok 43) a článok 63 (predtým článok 56) Zmluvy o fungovaní Európskej únie (v znení platnom po zmenách a prečíslovaní na základe Lisabonskej zmluvy) vykladať v tom zmysle, že tieto ustanovenia bránia vnútroštátnemu predpisu, podľa ktorého vzdanie sa práva na belgickú zrážkovú daň z hnuteľného majetku nemôže platiť pre dividendy, ktoré belgická dcérska spoločnosť vypláca materskej spoločnosti so sídlom v Holandsku spĺňajúcej požiadavku minimálneho podielu a jeho udržania, pretože táto spoločnosť je daňový subjekt kolektívneho investovania, ktorý svoje zisky musí úplne vyplatiť svojim akcionárom a využiť nulovú sadzbu dane v rámci dane z príjmov právnických osôb môže len pod touto podmienkou?“

III – **Zhrnutie pripomienok účastníkov konania**

A – *O prvej prejudiciálnej otázke*

24. Wereldhave Belgium, Wereldhave International a Wereldhave tvrdia, že holandské subjekty podliehajú dani z príjmov právnických osôb v Holandsku a že napriek tomu, že sadzba dane je v ich prípade nulová, lebo ide o PKI, ktoré rozdeľujú dividendy medzi akcionárov, spĺňajú požiadavku stanovenú v článku 2 písm. c) smernice 90/435. Na podporu svojho názoru citujú viaceré diela právnej náuky [9], z ktorých vyvodzujú záver, že na to, aby spoločnosť podliehala dani, sa nevyžaduje skutočný výber dane. Ide o subjektívnu podmienku súvisiacu so spoločnosťou, a nie s dosiahnutým ziskom alebo s daňovým zaobchádzaním s týmto ziskom, takže na otázku, či spoločnosť podlieha dani, nemá vplyv jej úplné alebo čiastočné oslobodenie od dane. Ďalej uvádzajú, že podľa holandskej právnej náuky PKI nie sú oslobodené od dane z príjmov právnických osôb, ale v celom rozsahu podliehajú tejto dani, no platí pre ne nulová sadzba dane. [10]

25. Uvedené spoločnosti považujú za irelevantné, že podľa prípravných dokumentov týkajúcich sa smernice 90/435 holandské PKI nepatria do jej pôsobnosti: vyhlásenia Rady nemajú právnu hodnotu, ak neboli začlenené do schválených právnych ustanovení, ako to je v tomto prípade. [11]

26. Wereldhave Belgium, Wereldhave International a Wereldhave sa preto domnievajú, že smernica 90/435 sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takému vnútroštátnemu predpisu, akým je sporný predpis.

27. Belgická, česká, francúzska a talianska vláda, ako aj Komisia sa v podstate zhodujú na tom, že smernica 90/435 sa nevzťahuje na tento spor, lebo:

— v jej článku 2 písm. c) sa vyžaduje nielen to, aby spoločnosť podliehala dani, ale sa tiež vyžaduje, aby bola skutočne zdanená, ako to Súdny dvor uznal v rozsudku Aberdeen Property Finivest Alpha [12],

9 — DE BROE, L., DE BOECK, R.: De moeder-dochterrichtlijn: Europese fiscale piecemeal engineering op weg naar harmonie. In: PEETERS, B. (ed.): *Europees Belastingrecht*. Gent: Larcier, 2005, s. 362; JANSEN, T., DE VOS, P.: *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*. Antwerpen: Intersentia, 2008, s. 269; LAGAE, J. P.: Les revenus d'actions et de parts de sociétés belges et étrangères. In: *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*. Ed. du Jeune Barreau, Bruxelles, 1990, s. 116; VAN CROMBRUGGE, S.: *Beginselen van de vennootschapsbelasting*. Antwerpen: Kluwer, 2008, s. 54, a VAN CROMBRUGGE, S.: *Beginselen van de vennootschapsbelasting*. Antwerpen: Kluwer, 1997, s. 48.

10 — MARRES, O.C.R., WATTEL, P. J.: *Dividendbelasting*. Deventer: Kluwer, 2011, s. 216 a 217.

11 — Vo svoj prospech uvádzajú rozsudok zo 17. októbra 1996, Denkavit a i. (C-283/94, C-291/94 a C-292/94, EU:C:1996:387, bod 29).

12 — Rozsudok z 18. júna 2009 (C-303/07, EU:C:2009:377).

— cieľom smernice 90/435 je zamedziť dvojitému zdaneniu, čo nevyhnutne znamená, že musí dôjsť k skutočnému zdaneniu. Ak by sa pripustilo oslobodenie od zrážkovej dane v prípade, ak nedôjde k skutočnému zdaneniu v krajine sídla spoločnosti, tento cieľ by sa nedosiahol a spoločnosť by sa mohla vyhnúť akémukoľvek zdaneniu. Smernica 90/435 sa nemá uplatniť na každé vyplatenie dividend medzi materskými spoločnosťami a dcérskymi spoločnosťami, ale len na prípady, ktoré sú v nej stanovené, medzi ktoré nepatria situácie dvojitého nezdanenia.

28. Talianska vláda a Komisia navyše zdôrazňujú, že neexistencia oslobodenia (od dane z príjmov právnických osôb) v zmysle článku 2 písm. c) smernice 90/435 musí mať trvalý charakter a nesmie sa týkať konkrétneho zdaňovacieho obdobia alebo určitej udalosti, ktorá má za následok, že povinnosť zaplatiť daň nevznikne.

29. Pokiaľ ide o požiadavku, aby spoločnosť podliehala dani „bez možnosti voľby“, uvedenú v tom istom ustanovení, talianska vláda poukazuje na to, že v uznesení vnútroštátneho súdu nie je vysvetlené, či uplatnenie nulovej sadzby dane na oba holandské PKI vyplýva z voľby orgánov týchto spoločností alebo z ich samotných stanov. Tvrdí, že v oboch prípadoch by bol výsledok rovnaký, lebo medzi oslobodením od dane a zdanením s nulovou sadzbou neexistuje rozdiel. Komisia sa domnieva, že založenie PKI je spojené s konkrétnou voľbou využiť tento právny režim a dodržiavať jeho požiadavky.

30. Komisia navyše zdôrazňuje, že v prípravných dokumentoch týkajúcich sa smernice 90/435 sa nachádza vyhlásenie, podľa ktorého do jej pôsobnosti nepatria holandské PKI. Hoci toto vyhlásenie nemá samo osebe právnu hodnotu, svedčí o zámeroch normotvorcu Únie: toto vyhlásenie vylučuje nielen PKI, a to výslovne, ale aj akúkoľvek inú spoločnosť, ktorá síce podlieha dani z príjmov právnických osôb, ale je trvalo oslobodená od platenia tejto dane. Skutočnosť, že v konečnom znení nie sú výslovne spomenuté PKI, aj keď sú uvedené v prípravných dokumentoch, možno vysvetliť tým, že ak sú PKI oslobodené od dane, podľa článku 2 písm. c) smernice 90/435 už nepatria do jej pôsobnosti.

B – *O druhej prejudiciálnej otázke*

31. Francúzska vláda sa k tejto prejudiciálnej otázke nevyjadrila. Vyjadrili sa k nej talianska a česká vláda, ako aj Komisia, ktoré sa domnievajú, že táto druhá otázka je neprípustná, lebo v uznesení vnútroštátneho súdu nie je opísaný vnútroštátny právny rámec a tiež v ňom nie je uvedené, v čom spočíva rozdielne zaobchádzanie s PKI so sídlom v Belgicku a s PKI, ktoré nemajú sídlo v Belgicku.

32. Wereldhave Belgium, Wereldhave International a Wereldhave naopak zameriavajú svoju pozornosť na analýzu belgických právnych predpisov a tvrdia, že dochádza k rozdielnemu zaobchádzaniu so spoločnosťami rezidentmi a spoločnosťami nerezidentmi, v dôsledku čoho sa spoločnosti nerezidenti nemôžu vyhnúť reťazovitému zdaneniu. Nepriaznivé zaobchádzanie so spoločnosťami nerezidentmi porušuje právo na voľný pohyb kapitálu a slobodu usadiť sa.

33. Belgická vláda tvrdí, že na tento prípad nemožno uplatniť uznesenie Tate & Lyle Investments [13], ktoré je spomenuté v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ani rozsudok Aberdeen Property Finivest Alpha [14]. Na základe svojej analýzy belgických daňových predpisov tvrdí, že v Belgicku sa so spoločnosťami nerezidentmi nezaobchádza menej priaznivo ako so spoločnosťami rezidentmi. Porovnanie daní vzťahujúcich sa na belgické a holandské spoločnosti treba chápať v súvislosti s daňovým režimom belgických PKI, s ktorými sa zaobchádza osobitným spôsobom, a nie s daňovým režimom belgických spoločností, pre ktoré platia všeobecné daňové predpisy.

13 — Uznesenie z 12. júla 2012 (C-384/11, EU:C:2012:463).

14 — Rozsudok z 18. júna 2009 (C-303/07, EU:C:2009:377).

34. Talianska vláda a Komisia subsidiárne uvádzajú, že ak by sa preukázala existencia nepriaznivého zaobchádzania s PKI, ktoré nemajú sídlo v Belgicku, uplatnila by sa judikatúra stanovená v uznesení Tate & Lyle Investments [15]. V takom prípade by došlo k porušeniu voľného pohybu kapitálu, aj keď by bolo potrebné posúdiť, či uložené obmedzenia môžu byť odôvodnené vzhľadom na naliehavé dôvody všeobecného záujmu a či sú navyše vhodné na dosiahnutie cieľa, ktorý sledujú, a nejdú nad rámec toho, čo je na jeho dosiahnutie nevyhnutné.

IV – **Konanie pred Súdnym dvorom**

35. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol doručený do kancelárie Súdneho dvora 19. augusta 2015.

36. Písomné pripomienky predložili Wereldhave Belgium, Wereldhave International, Wereldhave, belgická, česká, francúzska a talianska vláda, ako aj Európska komisia. Pojednávanie sa nekonalo.

V – **Posúdenie**

A – *O prvej prejudiciálnej otázke*

37. Cieľom smernice 90/435 je zabrániť dvojitému zdaneniu pri vyplácaní dividend medzi dcérskymi spoločnosťami a materskými spoločnosťami so sídlom v rozličných členských štátoch, ktoré sa považuje za prekážku zakladania podnikov alebo skupín spoločností na úrovni Spoločenstva. Z jej prvého a tretieho odôvodnenia [16] vo vzájomnej súvislosti vyplýva, že na uľahčenie vytvárania týchto skupín spoločností nesmú zostať zachované „obmedzeni[a], nevýhod[y] alebo deformáci[e] vznikajúc[e] najmä z daňových predpisov členských štátov“, ktoré diskriminujú alebo „penalizujú“ vzťahy medzi materskými spoločnosťami a dcérskymi spoločnosťami, ktoré nemajú sídlo v tom istom štáte.

38. Smernica 90/435 na tento účel zavádza dva rôzne druhy opatrení. Na jednej strane stanovuje, že štát, v ktorom má sídlo materská spoločnosť, upustí od zdanenia zisku prijatého od dcérskej spoločnosti alebo ho zdaní, ale „súčasne oprávni materskú spoločnosť odrátať z hodnoty daňovej povinnosti tú časť dane z príjmov právnických osôb…, ktorá sa vzťahuje na tieto zisky“. [17] Na druhej strane sa v nej uvádza, že od zrážkovej dane sú oslobodené zisky alebo dividendy, ktoré dcérska spoločnosť rozdeľuje svojej materskej spoločnosti, pokiaľ sú splnené určité konkrétne podmienky. [18] Diskusia v spore vo veci samej sa zameriava na toto druhé uvedené ustanovenie.

39. Tento „spoločný systém“ [19] sa však neuplatní vždy a nevzťahuje sa na akýkoľvek vzťah medzi dcérskymi spoločnosťami a materskými spoločnosťami. Smernica 90/435 vymedzuje svoju pôsobnosť tým, že definuje (článok 2) „spoločnos[ti] členského štátu“, ktorých sa týka. Konkrétne stanovuje súbor nevyhnutných podmienok na priznanie tohto postavenia, medzi ktorými sa nachádza podmienka, aby spoločnosť „podlieh[ala] jednej z týchto daní, bez možnosti voľby alebo [oslobodenia]… vennootschapsbelasting v Holandsku…“ [článok 2 písm. c)].

15 — Uznesenie z 12. júla 2012 (C-384/11, EU:C:2012:463).

16 — Citované v bodoch 5 a 6 týchto návrhov.

17 — Článok 4.

18 — Článok 5. V prejednávanej veci nie je sporné dodržanie tohto ustanovenia.

19 — Tak je označený v poslednej vete tretieho odôvodnenia smernice 90/435.

40. Spor vyplýva z toho, že materské spoločnosti, ktoré sú účastníkmi konania vo veci samej, platia v Holandsku vennootschapsbelasting s nulovou sadzbou. Znamená to, že sú „oslobodené“ od platenia tejto dane v štáte, v ktorom majú sídlo? Ak by to bolo tak, uplatnenie článku 2 písm. c) smernice 90/435 by automaticky viedlo k tomu, že systém stanovený v tejto smernici sa neuplatní na prejednávaný prípad, lebo uvedené ustanovenie vyžaduje nielen to, aby spoločnosť podliehala dani z príjmov právnických osôb, ale tiež vyžaduje, aby nebola oslobodená od tejto dane. [20]

41. Žalobkyne v konaní vo veci samej tvrdia, že samotná skutočnosť, že sú subjektmi, ktoré podliehajú tejto dani, znamená, že sporná požiadavka je splnená. Na to, aby spoločnosť podliehala dani, sa nevyhnutne nevyžaduje skutočný výber dane, pričom spoločnosť podlieha dani, aj keď je oslobodená od dane alebo platí daň so zníženou sadzbou.

42. Prístup žalobkýň v konaní vo veci samej by mohol byť správny, ak by sa v článku 2 písm. c) smernice 90/435 hovorilo len o tom, že spoločnosť musí podliehať dani. Nie je to však tak: toto ustanovenie zakotvuje pozitívnu podmienku (aby spoločnosť podliehala dani) a tiež negatívnu podmienku (aby sa na ňu nevzťahovalo nijaké oslobodenie od dane), pričom obe tieto podmienky musia byť nevyhnutne a súčasne splnené. Treba poukázať na to, že tvrdenia uvedených spoločností sa zameriavajú na otázku, či spoločnosť podlieha dani, pričom takmer úplne opomínajú otázku oslobodenia od dane. [21] Oslobodenie od dane znamená, že napriek tomu, že nastane skutočnosť zakladajúca daňovú povinnosť (teda spoločnosť podlieha dani), spoločnosť nie je povinná zaplatiť príslušnú daň, lebo normotvorca považoval za vhodné zbaviť určitú kategóriu spoločností daňového bremena.

43. Domnievam sa, že keď holandské daňové predpisy stanovujú, že určité subjekty (v tomto prípade PKI) podliehajú dani z príjmov právnických osôb, a následne všeobecne stanovujú, že pre ne platí nulová sadzba dane, v skutočnosti im priznávajú oslobodenie od daňového bremena. Tým ich zároveň vylučujú z pôsobnosti smernice 90/435.

44. Zastávam názor, že tento záver nemožno náležite spochybniť. „Nulová sadzba“ dane z príjmov právnických osôb sa logicky rovná nulovej daňovej povinnosti, a teda úplnému oslobodeniu od dane. Ak tento výsledok vyplynie z výslovného zákonného ustanovenia, ktoré to stanovilo vopred a trvale pre určitú kategóriu subjektov bez ohľadu na zisky, ktoré dosiahli, podľa môjho názoru nemožno poprieť, že ide o skutočné oslobodenie od tejto dane v zmysle článku 2 písm. c) smernice 90/435.

45. Doplňujúce úvahy potvrdzujú, že holandské spoločnosti, o ktoré ide v tomto prípade, nepatria do pôsobnosti smernice 90/435. Ako už bolo uvedené, cieľom tejto smernice je zabrániť tomu, aby dva členské štáty dvakrát vybrali rovnakú daň (ktorá sa vyberá z príjmov právnických osôb) v rámci vzťahov medzi materskými spoločnosťami a dcérskymi spoločnosťami. Ako však uviedli ostatní vedľajší účastníci konania, práve preto, aby sa dosiahol tento cieľ, sa smernica 90/435 nevzťahuje na subjekty, ktoré nepodliehajú uvedenej dani alebo sú od nej oslobodené. Tak skutočnosť, že spoločnosť

20 — Rozdiel medzi prípadom, keď spoločnosť „podlieha“ hlavnej daňovej povinnosti (teda je povinná zaplatiť daňový dlh), a „oslobodením“ od nej spočíva v podstate v tom, že v prípadoch, keď spoločnosť nepodlieha dani, nenastane skutočnosť zakladajúca daňovú povinnosť, zatiaľ čo v prípadoch oslobodenia od dane táto skutočnosť nastane. V prípadoch oslobodenia od dane hlavná daňová povinnosť teoreticky vznikla, ale daňovník je na základe zákona úplne alebo čiastočne oslobodený od povinnosti zaplatiť daň, ktorú od neho v konečnom dôsledku nemožno vymáhať. Hoci v niektorých vnútroštátnych právnych poriadkoch sa toto rozlišovanie prijíma bez problémov súvisiacich s terminológiou alebo právnou náukou, v iných právnych poriadkoch neexistuje rovnaká pojmová jednoznačnosť. Niektorí účastníci konania vo svojich pripomienkach označujú skutočnosť, že spoločnosť podlieha dani, ako „subjektívne uplatnenie dane“ a neexistenciu oslobodenia od dane ako „objektívne uplatnenie dane“. Iní poukazujú na výrazy „abstraktné uplatnenie dane“ a „konkrétne uplatnenie dane“. Napokon spájajú „neexistenciu oslobodenia od dane“ s myšlienkou „skutočného stavu“, pričom používajú slovné spojenia ako „skutočné zdanenie“ alebo „skutočne podliehajúca dani“.

21 — Zdôrazňujú, že ak sa na konkrétne zdaňovacie obdobie uplatnia pravidlá výpočtu dane, vrátane zníženia základu dane alebo zníženia sadzby dane, výška splatnej dane môže byť nulová (alebo záporná) bez toho, aby to malo vplyv na skutočnosť, že spoločnosť podlieha dani. Domnievam sa však, že pojem oslobodenie od dane použitý v smernici neoznačuje určenie daňového dlhu v každom zdaňovacom období, ale všeobecné pravidlá týkajúce sa tohto inštitútu v rámci zákona, ktorý upravuje daň z príjmov právnických osôb.

nepodlieha dani, ako aj úplné oslobodenie jej príjmov (v tomto prípade príjmov z hnuteľného majetku) od dane, vylučujú riziko, že spoločnosť, ktorá spĺňa jednu z týchto podmienok, bude musieť dvakrát zaplatiť daň z príjmov právnických osôb, v dôsledku čoho nie je potrebné uplatniť spoločný systém stanovený smernicou. [22]

46. Komisia vo svojich pripomienkach uvádza, že na zasadnutí Rady z 11. júna 1990, ktoré predchádzalo schváleniu smernice 90/435, boli na podnet viacerých vlád vypracované rôzne vyhlásenia, ktoré boli zaznamenané v zápisnici a ktorými boli z pôsobnosti uvedenej smernice výslovne vylúčené určité kategórie subjektov (vrátane holandských PKI). [23] Hoci tieto vyhlásenia nie sú záväzné, predsa majú interpretačný význam. Ak tieto návrhy neboli napokon začlenené do znenia smernice, nebolo to preto, lebo ich obsah bol odmietnutý, ale preto, lebo bolo jasné, že priamo zo znenia článku 2 písm. c), v ktorom bolo spomenuté oslobodenie od dane, vyplýva vylúčenie uvedených subjektov z pôsobnosti smernice.

47. Z uvedeného vyplýva, že smernica 90/435 sa nevzťahuje na prípad, o aký ide v konaní vo veci samej, vzhľadom na to, že materské spoločnosti nemožno považovať za „spoločnosti členského štátu“ v zmysle článku 2 písm. c) tejto smernice. Preto nemožno skúmať, či existuje rozpor medzi uvedenou smernicou a belgickými predpismi, ktoré stanovujú zrážkovú daň z príjmov právnických osôb (v sadzbe 5 %) z dividend, ktoré dcérska spoločnosť vypláca svojim materským spoločnostiam.

B – *O druhej prejudiciálnej otázke*

48. Odpoveď na prvú prejudiciálnu otázku však nenapovedá, akým spôsobom bude vyriešená druhá prejudiciálna otázka. Ako konštatoval Súdny dvor okrem iného v rozsudku Aberdeen Property Finivest Alpha [24], v situáciách, na ktoré sa nevzťahuje smernica 90/435 (v ktorých „je vecou členských štátov, aby určili, či a v akom rozsahu sa musí zamedziť dvojitému hospodárskemu zdaneniu rozdeľovaných ziskov, a na tieto účely jednostranne alebo prostredníctvom dohôd uzavretých s inými členskými štátmi zaviedli mechanizmy na zamedzenie alebo obmedzenie tohto dvojitého hospodárskeho zdanenia“), nemožno zaviesť opatrenia, ktoré sú v rozpore so slobodami pohybu zaručenými Zmluvou. Druhá otázka vnútroštátneho súdu sa týka práve tohto problému.

49. Talianska a česká vláda, ako aj Komisia sa domnievajú, že druhá prejudiciálna otázka by mohla byť neprípustná, keďže vnútroštátny súd v nej dostatočne neopísal skutkové okolnosti a právny rámec sporu. Francúzska vláda sa k tejto otázke ani nevyjadrila.

50. Je pravda, že návrh na začatie prejudiciálneho konania má skutočne tento nedostatok. Na jednej strane v ňom nie je vysvetlené, v akom zmysle belgické daňové predpisy spôsobujú nepriaznivé zaobchádzanie so spoločnosťami nerezidentmi v porovnaní so zaobchádzaním so spoločnosťami rezidentmi, v dôsledku čoho má údajne dochádzať k porušeniu niektorej zo základných slobôd, ktoré zaručuje ZFEÚ. Na druhej strane v ňom predovšetkým nie sú dostatočne podrobne opísané vnútroštátne predpisy a ustanovenia zmlúv, ktoré by boli relevantné pre rozhodnutie o prípadnom porušení týchto slobôd.

22 — Česká vláda to názorne vyjadrila vo svojich pripomienkach: existencia skutočného zdanenia je nevyhnutnou podmienkou na to, aby mohlo dôjsť k dvojitému zdaneniu. Pokiaľ by sa pripustilo oslobodenie od zrážkovej dane, ak nedôjde k skutočnému zdaneniu v krajine sídla, nedosiahol by sa tým cieľ zamedzenia dvojitému zdaneniu.

23 — Vo vyhlásení týkajúcom sa holandských spoločností bolo uvedené: „Rada a Komisia sa zhodujú v tom, že holandské investičné spoločnosti v zmysle článku 28 zákona o dani z príjmov právnických osôb z roku 1969 nepatria do pôsobnosti tejto smernice“. Obdobné vyhlásenia Rady a Komisie sú uvedené v zápisnici: a) v prípade určitých nemeckých investičných spoločností, b) v prípade španielskych spoločností, na ktoré sa vzťahuje režim „daňovej transparentnosti“, a c) v prípade portugalských spoločností, ktoré „v zásade podliehajú dani z príjmov právnických osôb, ale sú od nej zároveň oslobodené a ktorých zisky sa pripisujú ich spoločníkom“.

24 — Rozsudok z 18. júna 2009 (C-303/07, EU:C:2009:377, bod 28).

51. Tieto opomenutia sú mimoriadne dôležité, ak sa skúmajú vzhľadom na spôsob, akým Súdny dvor opakovane analyzuje prejudiciálne otázky položené vo veciach podobných prejednávanej veci, ktoré sa týkajú oblasti priamych daní. Jeho prístup, ktorý je založený na fázach alebo etapách, smeruje k tomu, aby najprv určil uplatniteľnú slobodu a prípadné obmedzenie tejto slobody, ku ktorému došlo. Následne porovná predmetné situácie s cieľom objasniť, či v nich došlo k rozdielnemu zaobchádzaniu, čo si vyžaduje podrobnú analýzu vnútroštátnych predpisov, ktoré stanovili toto zaobchádzanie. Napokon preskúma prípadné odôvodnenia založené na naliehavých dôvodoch všeobecného záujmu a primeranosť vnútroštátneho opatrenia, ktoré obmedzuje predmetnú slobodu.

52. Pre ktorúkoľvek z týchto etáp je však nevyhnutné, aby mal Súdny dvor k dispozícii dostatočné informácie o uplatniteľnom vnútroštátnom práve, ktoré poskytne vnútroštátny súd, ktoré však v tomto prípade neboli poskytnuté. Napríklad na účely posúdenia otázky, či v spore vo veci samej možno konštatovať rozdielne zaobchádzanie v súvislosti s daňou z príjmov právnických osôb, sa nemá porovnať situácia spoločností so sídlom v Belgicku so situáciou spoločností nerezidentov vo všeobecnosti, ale situácia holandských PKI so situáciou porovnateľných belgických spoločností (investičných podnikov), pričom v uznesení vnútroštátneho súdu nie je konkrétne uvedená právna úprava, ktorá sa vzťahuje na tieto belgické spoločnosti.

53. V tomto uznesení nie sú uvedené ani odkazy na právne predpisy, z ktorých by bolo možné jednoznačne vyvodiť, či belgické daňové predpisy stanovujú alebo nestanovujú mechanizmy, ktoré by umožnili zmierniť reťazovité zdanenie alebo preniesť daňové bremeno len spoločnostiam, akými sú PKI so sídlom v Belgicku, a nie ostatným spoločnostiam. Vnútroštátny súd navyše neberie do úvahy dohodu o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorenú medzi Belgickom a Holandskom, ktorej obsah [25] by prípadne mohol vylúčiť alebo zmierniť nepriaznivé účinky pre holandské spoločnosti, ktoré údajne vyplývajú z obmedzenia voľného pohybu kapitálu (článok 56 ZFEÚ) spôsobeného belgickými daňovými predpismi. [26] V uznesení vnútroštátneho súdu sa napokon nenachádza nijaká zmienka o prípadných odôvodneniach založených na naliehavých dôvodoch všeobecného záujmu ani o neprimeranosti tohto údajného obmedzenia.

54. Treba osobitne poukázať na to, že v návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa nenachádza dostatok informácií o daňovom režime uplatniteľnom v čase skutkových okolností prejednávanej veci na belgické investičné spoločnosti v porovnaní s daňovým režimom holandských PKI, hoci je to kľúčová otázka sporu, pričom tieto chýbajúce informácie nemožno nahradiť samotnými tvrdeniami účastníkov konania. V pripomienkach Belgického kráľovstva a žalobkýň vo veci samej sú v tejto súvislosti uvedené veľmi odlišné stanoviská, pričom Súdny dvor nemôže vyriešiť tento spor, keďže určenie, výklad a uplatnenie vnútroštátnych právnych predpisov prináleží výlučne vnútroštátnemu súdu.

55. Belgická vláda konkrétne tvrdí, že podľa belgického daňového režimu, ktorý sa vzťahuje na investičné spoločnosti rezidentov (osobitný režim v porovnaní so všeobecnými predpismi), zrážková daň predstavuje „konečnú daň, keďže ju nemožno započítať s daňou, ktorú majú zaplatiť uvedené spoločnosti, ani vrátiť“ [27]. Na podporu tohto tvrdenia poukazuje na článok 123 KN/ZDP 1992 v spojení

25 — Belgická vláda vo svojich pripomienkach poukázala na článok 10 dohody o dvojitom zdanení, ktorého znenie bolo citované v bode 13 týchto návrhov. Podľa tohto ustanovenia dohody je dvojité zdanenie spôsobené výberom zrážkovej dane v Belgicku zmiernené, keďže je stanovená percentuálna hranica vo výške 5 % z „hrubej sumy dividend, pokiaľ je príjemcom dividend akciová spoločnosť, ktorá priamo vlastní aspoň 25 % kapitálu spoločnosti vyplácajúcej dividendy“. Žalobkyne v spore vo veci samej však tvrdia, že uplatnenie tejto dohody nemôže kompenzovať rozdielne zaobchádzanie vyplývajúce z belgických predpisov, lebo suma vybratá zrážkou (uvedených 5 %) je konečnou daňou, ktorú si PKI v Holandsku nemôžu odpočítať.

26 — Hoci vnútroštátny súd (ktorý sa v tomto smere riadil znením prejudiciálnej otázky, ktoré navrhli účastníci konania, bez toho, aby doplnil vlastné úvahy) odkazuje tak na článok 49 ZFEÚ, ako aj na článok 56 ZFEÚ, domnievam sa, že túto otázku treba preskúmať z hľadiska voľného pohybu kapitálu. Nevylučujem však, že by teoreticky mohla byť ovplyvnená sloboda usadiť sa, pokiaľ by toto obmedzenie ovplyvnilo schopnosť akcionára uplatňovať skutočný vplyv na rozhodnutia spoločnosti a určovať jej činnosť. Ak by taký vplyv bol vylúčený (čo v tomto prípade zrejme neplatí, lebo podiely spoločností Wereldhave International a Wereldhave na základnom imaní spoločnosti Wereldhave Belgium predstavujú 35 % a 45 %), uplatnil by sa len článok 56 ZFEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, bod 38).

27 — Bod 41 jej písomných pripomienok.

s článkom 143 ods. 1 a 2 zákona zo 4. decembra 1990. Dodáva, že hoci je vzniknutý problém podobný tomu, ktorého sa týkal rozsudok z 25. októbra 2012, Komisia/Belgicko [28], daňový režim, o ktorom Súdny dvor vtedy rozhodoval, týkajúci sa investičných spoločností trvalo usadených v Belgicku bol odlišný od toho, ktorý bol uplatnený na dividendy, ktoré Wereldhave Belgium vyplatila svojej materskej spoločnosti, keďže prvý uvedený režim umožňoval odpočítať alebo vrátiť sumu zrážkovej dane, čo druhý uvedený režim nedovoľuje.

56. Ak by tieto tvrdenia belgickej vlády zodpovedali skutočnosti (čo by mal overiť vnútroštátny súd), bolo by preukázané, že investičné spoločnosti so sídlom v Belgicku nemohli v súvislosti s príjmami z hnuteľného majetku, ktoré poberajú, vylúčiť daňové bremeno, ktoré im vyplýva z výberu zrážkovej dane z týchto príjmov. Inak povedané, bolo by preukázané, že na holandské PKI a belgické investičné spoločnosti sa v Belgicku v súvislosti so zrážkou dane z príjmov právnických osôb vzťahuje rovnaké daňové zaobchádzanie. Holandské PKI ani belgické investičné spoločnosti by neboli oslobodené od tejto dane, keďže by išlo o konečnú a nevratnú daň, čo by vylučovalo diskrimináciu vo vzťahu k holandským PKI.

57. Za predpokladu, že by to bolo tak, zlučiteľnosť vnútroštátnych predpisov, podľa ktorých sa v prípade investičných spoločností vyberá zrážková daň, s článkami 49 ZFEÚ a 56 ZFEÚ by nebola sporná. Súdny dvor už – práve v súvislosti s Belgickým kráľovstvom [29] – konštatoval, že od štátu, ktorého rezidentom je spoločnosť rozdeľujúca zisk, nemožno požadovať, „aby zabezpečil, že zisky vyplácané akcionárovi nerezidentovi nebudú podliehať reťazovému alebo dvojitému hospodárskemu zdaneniu, či už oslobodením týchto ziskov od dane na úrovni spoločnosti rozdeľujúcej zisk, alebo tým, že danému akcionárovi poskytne daňovú výhodu zodpovedajúcu dani zaplatenej z týchto ziskov spoločnosťou rozdeľujúcou zisk“. Ďalej uviedol, že táto požiadavka by znamenala, „že tento štát by sa musel vzdať svojho práva zdaniť príjem pochádzajúci z hospodárskej činnosti vykonávanej na jeho území“ [30].

58. Mohlo by sa však stať, že právne predpisy uplatnené v tomto prípade na investičné spoločnosti nebudú presne zodpovedať ich opisu, ktorý poskytlo Belgické kráľovstvo vo svojich pripomienkach. Ak by vnútroštátny súd zohľadnil tieto právne predpisy, na základe preskúmania ich obsahu by teoreticky mohol dospieť k záveru, že právna úprava platná v rokoch 2009 a 2010 sa neodlišuje od právnej úpravy, ktorú skúmal Súdny dvor v uznesení z 12. júla 2012, Tate & Lyle Investments [31], alebo v rozsudku z 25. októbra 2012, Komisia/Belgicko [32], pričom obe tieto rozhodnutia boli vydané pred podaním návrhu na začatie prejudiciálneho konania a konkrétne sa týkajú belgických daňových predpisov, ktoré upravujú daň z príjmov právnických osôb.

59. Za týchto podmienok nemožno žiadať, aby Súdny dvor vyriešil spor (medzi spoločnosťou Wereldhave a belgickou vládou), ktorého predmetom je otázka, na základe ktorej vnútroštátnej právnej úpravy sa v skutočnosti má porovnať daňový režim uplatniteľný na holandské PKI a na belgické investičné spoločnosti. Je to povinnosť, ktorá prislúcha súdu, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, pričom Súdny dvor nemôže splniť túto úlohu namiesto neho ani poskytnúť uspokojivú odpoveď na prejudiciálne otázky na základe domnienok.

28 — Vec C-387/11, EU:C:2012:670. V tomto rozsudku Súdny dvor určil, že Belgické kráľovstvo „si tým, že zachovalo odlišné pravidlá týkajúce sa zdanenia príjmov z kapitálu a hnuteľného majetku podľa toho, či sú tieto príjmy poberané investičnými spoločnosťami rezidentmi, alebo investičnými spoločnosťami nerezidentmi bez stálej prevádzkarne v Belgicku, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 49 ZFEÚ“.

29 — Rozsudok z 25. októbra 2012, Komisia/Belgicko (C-387/11, EU:C:2012:670, bod 78), s odkazom na rozsudky z 12. decembra 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, bod 59); zo 17. septembra 2009, Glaxo Wellcome, (C-182/08, EU:C:2011:670, bod 83), a z 20. októbra 2011, Komisia/Nemecko (C-284/09, EU:C:2011:670, bod 80).

30 — Rovnaké úvahy sú uvedené v uznesení Súdneho dvora z 12. júla 2012, Tate & Lyle Investments (C-384/11, EU:C:2012:463, bod 30) opäť v súvislosti s daňovými predpismi týkajúcimi sa zrážkovej dane z dividend, ktoré dcérska spoločnosť so sídlom v Belgicku vyplatila svojej materskej spoločnosti, ktorá nemá sídlo v Belgicku.

31 — Uznesenie z 12. júla 2012, Tate & Lyle Investments (C-384/11, EU:C:2012:463, body 3 až 9).

32 — Vec C-387/11, EU:C:2012:670.

60. Vzhľadom na tieto okolnosti sa domnievam, že nezostáva nič iné, než vyhlásiť druhú prejudiciálnu otázku za neprípustnú, lebo nespĺňa minimálne požiadavky v zmysle článku 94 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora.

61. Ak by sa Súdny dvor napriek tomu rozhodol, že sa bude zaoberať vecnou stránkou otázky a posúdi, či bolo daňové zaobchádzanie s holandskými PKI menej priaznivé, pokiaľ ide o zrážkovú daň z dividend, než daňové zaobchádzanie s belgickými investičnými spoločnosťami, obávam sa, že by nanajvýš mohol veľmi všeobecne zopakovať svoju skoršiu judikatúru týkajúcu sa tejto oblasti alebo konkrétne odkázať na uznesenie z 12. júla 2012, Tate & Lyle Investments (C-384/11, EU:C:2012:463) [33] a prispôsobiť jeho obsah posudzovanému prípadu.

62. Tak ako vo veci Tate & Lyle Investments [34] aj v tomto prípade sa totiž belgická vláda rozhodla uplatniť svoju daňovú právomoc vo vzťahu k dividendám, ktoré spoločnosti so sídlom v Belgicku vyplácajú spoločnostiam so sídlom v iných členských štátoch. Prijímajúce spoločnosti nerezidenti sa teda nachádzajú v rovnakej situácii ako prijímajúce spoločnosti rezidenti, pokiaľ ide o riziko reťazovitého zdanenia vyplácaných dividend, takže musia mať v tejto súvislosti nárok na rovnaké zaobchádzanie ako spoločnosti rezidenti. [35]

63. Súdny dvor by v tom istom zmysle musel upozorniť vnútroštátny súd na to, že nepriaznivé zaobchádzanie by mohlo odradiť spoločnosti usadené v inom členskom štáte od investovania v Belgicku, a preto predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré článok 63 ZFEÚ v zásade zakazuje. [36]

64. Keďže však nemožno vylúčiť možnosť, že členský štát zabezpečí dodržiavanie povinností, ktoré mu vyplývajú zo Zmluvy, uzatvorením dohody s iným členským štátom, ktorej cieľom je zamedziť dvojitému zdaneniu a ktorej uplatňovanie umožní kompenzovať účinky rozdielneho zaobchádzania vyplývajúceho z vnútroštátnych predpisov [37], vnútroštátny súd by musel zvážiť vplyv už spomenutej dohody o dvojitom zdanení medzi Belgickom a Holandskom a rozhodnúť, či táto dohoda zaručuje, aby sa so spoločnosťami nerezidentmi zaobchádzalo tak, ako sa podľa belgického práva zaobchádza so spoločnosťami rezidentmi.

65. V súlade s rozhodnutiami, ktoré už boli vydané v tejto oblasti, by Súdny dvor napokon mal pripomenúť vnútroštátnemu súdu, že ak sa napriek tomu, že zdanenie je zmiernené uplatnením dohody o dvojitom zdanení, domnieva, že dochádza k nepriaznivému zaobchádzaniu so spoločnosťami nerezidentmi, musí zhodnotiť, či je tento režim opodstatnený vzhľadom na naliehavé dôvody všeobecného záujmu. [38] Aj v prípade, ak by existovali tieto dôvody, by nakoniec musel overiť, či sú vnútroštátne opatrenia obmedzujúce voľný pohyb kapitálu vhodné na zabezpečenie uskutočnenia cieľa, ktorý sledujú, a nejdú nad rámec toho, čo je na jeho dosiahnutie nevyhnutné, podobne ako bolo uvedené v rozsudku z 25. októbra 2012, Komisia/Belgicko [39].

33 — Na okraj dodávam, že Súdny dvor vtedy odpovedal vnútroštátnemu súdu uznesením, a nie rozsudkom, lebo sa domnieval, že ide o „prejudiciálnu otázku… totožnú s inou prejudiciálnou otázkou, o ktorej Súdny dvor už rozhodol, alebo [že] odpoveď na takú otázku možno jednoznačne vyvodiť z judikatúry“ (bod 17 uvedeného uznesenia).

34 — Uznesenie z 12. júla 2012 (C-384/11, EU:C:2012:463).

35 — Tamže, bod 33.

36 — Tamže, bod [35].

37 — Tamže, body 36 a 37.

38 — Tamže, bod 45.

39 — Vec C-387/11, EU:C:2012:670, bod 74.

VI – **Návrh**

66. Na základe uvedených úvah navrhujem, aby Súdny dvor vyhlásil druhú prejudiciálnu otázku, ktorú položil Hof van beroep te Brussel (Odvolací súd Brusel) za neprípustnú a odpovedal na prvú otázku takto:

Smernica Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch sa neuplatní na spor týkajúci sa zrážkovej dane vybratej v Belgicku zo zisku, ktorý dcérska spoločnosť vyplatila svojej materskej spoločnosti, ak je táto materská spoločnosť holandským podnikom kolektívneho investovania, pre ktorý platí nulová sadzba dane z príjmov právnických osôb.