Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MANUELA CAMPOSA SÁNCHEZ-BORDONE,
predstavljeni 26. oktobra 2016 [1]

Zadeva C-448/15

Belgische Staat
proti
Wereldhave Belgium Comm. VA,
Wereldhave International NV,
Wereldhave NV(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,

ki ga je vložilo Hof van beroep te Brussel (pritožbeno sodišče v Bruslju, Belgija))

„Matične in odvisne družbe iz različnih držav članic — Skupni sistem obdavčitve, ki se uporabi — Davek od dohodkov pravnih oseb — Uporaba Direktive 90/435/EGS — Oprostitev davka od dohodka pravnih oseb — Prosti pretok kapitala“

1. Sodišče znova obravnava položaj, v katerem so davčni organi Kraljevine Belgije v zvezi z dividendami, ki jih je odvisna družba (v tem primeru belgijska) izplačala svoji (nizozemski) matični družbi, obračunali pri viru odtegnjeni davek na dohodke iz kapitala.

2. Prvo vprašanje za predhodno odločanje predložitvenega sodišča se nanaša na razlago Direktive 90/435/EGS [2]. Zaradi posebnega statusa matične družbe na Nizozemskem je treba presoditi zlasti, ali jo je mogoče uvrstiti med „družb[e] države članice“, za katere se uporablja ta direktiva (člen 2).

3. Če je odgovor pritrdilen, se pojavi vprašanje o skladnosti pri viru odtegnjenega davka s členom 5 Direktive 90/435, v skladu s katerim so dobički, ki jih odvisna družba razdeli svoji matični družbi, načeloma oproščeni tega davčnega odtegljaja.

4. Predložitveno sodišče za primer, če se Direktiva 90/435 v tej zadevi ne uporabi, sprašuje, ali sta z belgijsko zakonodajo, v skladu s katero se dividende, ki so predmet spora, obdavčijo, spoštovana člena 49 PDEU in 63 PDEU.

1 — Jezik izvirnika: španščina.

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), nadomeščena z Direktivo Sveta 2011/96/EU z dne 30. novembra 2011 (UL 2011, L 345, str. 8).

I – Pravni okvir

A – *Pravo Unije*

Direktiva 90/435/EGS

5. V prvi uvodni izjavi je navedeno:

„ker je lahko povezovanje družb iz različnih držav članic v skupine potrebno, da se v Skupnosti ustvarijo pogoji, podobni tistim na notranjem trgu, in s tem zagotovi oblikovanje in učinkovito delovanje skupnega trga; ker teh operacij ne smejo ovirati omejitve, pomanjkljivosti ali izkrivljanja, ki izhajajo predvsem iz davčnih predpisov držav članic; ker je zato za takšna povezovanja družb iz različnih držav članic v skupine treba uvesti davčna pravila, ki so s stališča konkurence nevtralna, in podjetjem omogočiti, da se prilagodijo zahtevam skupnega trga, da povečajo produktivnost in izboljšajo svojo konkurenčno moč na mednarodni ravni“.

6. V tretji uvodni izjavi je navedeno:

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

7. Člen 2 določa:

„Za namene te direktive ‚družba države članice‘ pomeni vsako družbo, ki:

(a) ima eno od oblik, naštetih v prilogi,

(b) se v skladu z davčno zakonodajo države članice šteje za davčne namene za rezidenta te države in se pod pogoji sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, sklenjenem s tretjo državo, ne šteje za rezidenta za davčne namene zunaj Skupnosti;

(c) je poleg tega zavezanec za enega od naslednjih davkov, brez možnosti izbire ali oprostitve:

[…]

— vennootschapsbelasting na Nizozemskem,

[…]“

8. Člen 3(1) določa:

„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)“.

9. Člen 5(1) določa:

„Dobiček, ki ga odvisna družba distribuira svoji matični družbi, je vsaj kadar ta poseduje najmanj 25 % kapitala odvisne družbe, oproščen pri viru odtegnjenega davka.“

10. Priloga: Seznam družb iz člena 2(a)

„(a) družbe po belgijski zakonodaji: ‚société anonyme‘ ‚naamloze vennootschap‘, ‚société en commandite par actions‘ ‚commanditaire vennootschap op aandelen‘, ‚société privée à responsabilité limitée‘ ‚besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid‘ in tista telesa javnega prava, ki delujejo po zasebnem pravu;

[…]

(j) družbe po nizozemski zakonodaji: ‚naamloze vennootschap‘, ‚besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid‘;

[…]“

B – *Belgijsko pravo*

Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 [3]

11. Člen 266 določa:

„S kraljevo uredbo se lahko pod pogoji in v mejah, ki jih ta določi, oprosti dohodke iz kapitala in premičnega premoženja od pri viru odtegnjenega davka na dohodke iz kapitala, če so dohodke pridobili prejemniki, ki jih je mogoče določiti, ali kolektivni naložbeni podjemi pod tujim pravom, ki predstavljajo nedeljivo premoženje, ki ga upravlja družba za upravljanje v imenu udeležencev, če njihovi deleži v Belgiji niso bili predmet javne izdaje in se z njimi v Belgiji ne trguje, ali če gre za dohodke od prinosniških instrumentov ene od naslednjih kategorij:1. dohodki od vrednostnih papirjev, izdanih pred 1. decembrom 1962, ki so v skladu z zakonom oproščeni davka na prenosljive vrednostne papirje ali stvarnih davkov ali za katere velja davčna stopnja, nižja od 15 odstotkov;

2. dohodki od certifikatov belgijskih kolektivnih naložbenih podjemov,

3. pribitki kapitala v zvezi z obveznicami, varčevalnimi obveznicami ali drugimi vrednostnimi papirji, ki predstavljajo obveznice, izdanimi po 1. decembru 1962.

Pri viru odtegnjeni davek pa se mora v vsakem primeru pobrati od dohodkov iz kapitala iz vrednostnih papirjev, ki pomenijo posojila, katerih obresti se kapitalizirajo […], ali iz vrednostnih papirjev, ki niso podlaga za periodično plačilo obresti in so bili izdani […] z diskontom, ki ustreza obrestim, kapitaliziranim do roka zapadlosti tega vrednostnega papirja […].

Odstavek 2 se ne uporablja za vrednostne papirje, ki izhajajo iz razstavljenih linearnih obveznic, ki jih je izdala država Belgija.“

3 — Zakonik o davkih od dohodkov iz leta 1992 (v nadaljevanju: ZDD iz leta 1992).

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

12. Člen 106(5) določa:

„Od pri viru odtegnjenega davka na dohodke iz kapitala so popolnoma oproščene dividende, katerih dolžnik je belgijska odvisna družba in katerih prejemnik je matična družba v drugi državi članici Evropske gospodarske skupnosti.

Ta oprostitev [pri viru odtegnjenega davka na dohodke iz kapitala] pa se ne uporabi, če delež v lasti matične družbe, iz naslova katerega so plačane dividende, ne ustreza vsaj 25 % kapitala odvisne družbe in če ta minimalni delež v višini 25 % kapitala ni ali ni bil v lasti neprekinjeno vsaj eno leto.

Za namene odstavkov 1 in 2 pomenita pojma ‚odvisna družba' in ‚matična družba' matične in odvisne družbe v smislu Direktive Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic."

C – *Sporazum med belgijsko vlado in nizozemsko vlado, namenjen izogibanju dvojnega obdavčevanja na področju davka od dohodka in premoženja ter ureditvi drugih vprašanj s področja davkov* [5]

13. Člen 10 določa:

1. Dividende, ki jih družba s sedežem v eni državi izplača družbi s sedežem v drugi državi, se obdavčijo v tej drugi državi.

2. Vendar se te dividende lahko obdavčijo tudi v državi, v kateri ima sedež družba, ki jih izplača, in v skladu z zakonodajo te države, vendar tako določen davek ne sme presegati […] 5 % bruto zneska dividend, če je prejemnik dividend delniška družba, ki ima neposredno v lasti vsaj 25 % kapitala družbe, ki izplača dividende […]".

II – Dejansko stanje v sporu o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

14. Družba Wereldhave Belgium je komanditna delniška družba belgijskega prava, v kateri imata družbi nizozemskega prava Wereldhave International in Wereldhave – od katerih je prva odvisna družba druge – deleže (ki znašata 35 % oziroma 45 %).

15. Družbi Wereldhave International in Wereldhave sta kolektivna naložbena podjema [6] v obliki delniške družbe [7], ki dohodke razdeljujeta neposredno svojim delničarjem in ki sta v skladu z nizozemsko zakonodajo sicer zavezani za davek od dohodka pravnih oseb (vennootschapsbelasting na Nizozemskem), vendar se jima ta obračunava po „ničelni stopnji".

16. Družba Wereldhave Belgium je leta 1999 in 2000 družbama Wereldhave International in Wereldhave razdelila dobičke, pri čemer je od njih pri viru odtegnila davek na dohodke iz kapitala po 5-odstotni stopnji. [8]

4 — Kraljeva uredba z dne 27. avgusta 1993 o izvajanju zakonika o davkih od dohodkov 1992 (v nadaljevanju: KU/ZDD iz leta 1992).

5 — Podpisan v Bruslju 19. oktobra 1970 (v nadaljevanju: sporazum o dvojnem obdavčevanju).

6 — V nadaljevanju: KNP.

7 — „Naamloze vennootschap".

8 — Stopnja, ki se je uporabila, je ta iz sporazuma o dvojnem obdavčevanju, ki sta ga sklenili Belgija in Nizozemska.

17. Navedeni družbi sta vsaka posebej belgijski davčni upravi predložili dopisa, s katerima sta zaprosili za oprostitev pri viru odtegnjenega davka, ki jima je bil pobran v zvezi z razdeljenimi dividendami. V ta namen sta se sklicevali na člen 5(1) Direktive 90/435 in člen 106(5) KU/ZDD iz leta 1992, s katerim je bil ta prenesen v belgijsko pravo.

18. Ker belgijska uprava v šestih mesecih po vložitvi prošnje o njej ni sprejela izrecne odločitve, so družbe Wereldhave Belgium, Wereldhave International in Wereldhave pri rechtbank van eerste aanleg te Brussel (prvostopenjsko sodišče v Bruslju, Belgija) vložile tožbo.

19. Rechtbank van eerste aanleg te Brussel (prvostopenjsko sodišče v Bruslju) je 20. novembra 2012 sprejelo sodbi, v katerih je ugotovilo, da v zvezi z dividendami, ki jih je družba Wereldhave Belgium v proračunskih letih 1999 in 2000 razdelila nizozemskima družbama Wereldhave International in Wereldhave, ne bi smel biti obračunan pri viru odtegnjeni davek od dohodka iz kapitala, in državi Belgija naložilo, naj pobrane zneske povrne skupaj z obrestmi.

20. Belgijska uprava je zoper obe sodbi vložila pritožbi pri Hof van beroep te Brussel (pritožbeno sodišče v Bruslju, Belgija), s katerima je v bistvenem trdila, da sta družbi prejemnici dividend nizozemska KNP in da nista mogli uveljavljati oprostitve od pri viru odtegnjenega davka na dohodke iz kapitala, saj nista izpolnjevali pogojev, določenih v členu 2(c) Direktive 90/435 v povezavi s členom 106(5) KR/ZDD iz leta 1992, ker sta bili na Nizozemskem obdavčeni po ničelni stopnji.

21. Družbe Wereldhave Belgium, Wereldhave International in Wereldhave v postopku pred Hof van beroep te Brussel (pritožbeno sodišče v Bruslju) trdijo, da so KNP, katerih pravna oblika je delniška družba, načeloma zavezani za nizozemski davek od dohodka pravnih oseb (člen 1 nizozemskega zakona o davku od dohodka pravnih oseb iz leta 1969), kar po njihovem mnenju zadostuje za ugotovitev, da sporni odtegljaj pri viru ni bil zakonit. V podporo svojim trditvam se sklicujejo na člen 266 ZDD iz leta 1992, člen 106(5) KU/ZDD iz leta 1992 in člen 5 Direktive 90/435 ter zagovarjajo stališče, da se v zvezi z zavezanostjo za davek, na katero se sklicuje zadnjenavedena določba, ne zahteva, da se davek dejansko pobere.

22. Za primer, če se Direktiva 90/435 ne uporabi, podredno dodajajo, da člena 49 PDEU in 63 PDEU nasprotujeta belgijskim zakonskim določbam, ki so se zanje uporabile, kot naj bi bilo razvidno iz sklepa Sodišča z dne 12. julija 2012, Tate & Lyle Investments (C-384/11, EU:C:2012:463).

23. V teh okoliščinah je Hof van beroep te Brussel (pritožbeno sodišče v Bruslju) prekinilo postopek in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba Direktivo Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic razlagati tako, da nasprotuje nacionalnemu predpisu, ki ohranja belgijski pri viru odtegnjeni davek na dohodek iz kapitala za dividende, ki jih belgijska odvisna družba izplača matični družbi s sedežem na Nizozemskem, ki izpolnjuje zahteve glede minimalnega deleža in ohranitve tega deleža, zaradi tega, ker gre za davčni kolektivni naložbeni podjem, ki mora svoj dobiček v celoti izplačati svojim delničarjem in lahko pod tem pogojem v okviru davka od dohodka pravnih oseb izkoristi ničelno stopnjo?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen: ali je treba člen 49 (prej člen 43) in člen 63 (prej člen 56) Pogodbe o delovanju Evropske unije (v različici, ki velja od spremembe in preštevilčenja z Lizbonsko pogodbo) razlagati tako, da ti določbi nasprotujeta nacionalnemu predpisu, ki ohranja belgijski pri viru odtegnjeni davek na dohodke iz kapitala za dividende, ki jih belgijska odvisna družba izplača matični družbi s sedežem na Nizozemskem, ki izpolnjuje pogoje glede minimalnega deleža in ohranitve tega deleža, zaradi tega, ker gre za davčni kolektivni naložbeni podjem, ki mora svoj dobiček v celoti izplačati svojim delničarjem in lahko pod tem pogojem v okviru davka od dohodka pravnih oseb izkoristi ničelno stopnjo?

III – Povzetek stališč strank

A – *Prvo vprašanje za predhodno odločanje*

24. Družbe Wereldhave Belgium, Wereldhave International in Wereldhave trdijo, da sta nizozemski družbi zavezani za davek od dohodka pravnih oseb na Nizozemskem in da – čeprav je stopnja, ki se za njiju uporabi, ničelna, ker sta KPN, ki svoje dividende razdeljujeta delničarjem – izpolnjujeta pogoj iz člena 2(c) Direktive 90/435. Za utemeljitev svoje trditve navajajo več primerov iz pravne teorije,[9] na podlagi katerih sklepajo, da za zavezanost za davek ni potrebno, da se ta tudi dejansko pobere. Šlo naj bi za subjektiven pogoj, ki je vezan na družbo, ne pa na prejete dobičke ali njihovo davčno obravnavo, zaradi česar naj popolna ali delna oprostitev davka ne bi vplivala na zavezanost zanj. Dodajajo, da v skladu z nizozemsko teorijo KNP niso oproščeni davka od dohodka pravnih oseb, temveč v celoti zavezani zanj, le da po ničelni stopnji[10].

25. Navedene družbe trdijo, da ni upoštevno, da nizozemski KNP sodeč po pripravljalnih delih za Direktivo 90/435 niso zajeti v njenem področju uporabe: izjave Sveta nimajo pravne veljave, če – kot v tem primeru – niso bile vključene v sprejete zakonske določbe.[11]

26. Družbe Wereldhave Belgium, Wereldhave International in Wereldhave zato menijo, da je treba Direktivo 90/435 razlagati tako, da nasprotuje določbi nacionalnega prava, kakršna je ta, ki je sporna v tej zadevi.

27. Belgijska, češka, francoska in italijanska vlada ter Komisija v bistvu zagovarjajo enako stališče, in sicer da se Direktiva 90/435 za to zadevo ne uporabi, ker:

— se s členom 2(c) te direktive ne zahteva le, da je družba zavezana za davek, ampak mora biti predmet dejanske obdavčitve, kot je ugotovilo Sodišče v sodbi Aberdeen Property Finivest Alpha[12];

— je namen Direktive 90/435 preprečevanje dvojnega obdavčevanja, iz česar neizogibno sledi, da je prišlo do dejanske obdavčitve. Priznanje oprostitve pri viru odtegnjenega davka, kadar ni realne obdavčitve v državi sedeža, ne bi pripomoglo k uresničevanju tega namena in bi bilo lahko sredstvo za izogibanje vsakršni obdavčitvi. Smisel Direktive 90/435 ni v tem, da se uporabi za kakršno koli izplačilo dividend med matičnimi in odvisnimi družbami, ampak le za primere, ki so v njej določeni in med katerimi ni položajev dvojne neobdavčitve.

28. Italijanska vlada in Komisija poleg tega poudarjata, da mora biti neobstoj oprostitve (davka od dohodka pravnih oseb), na katerega se sklicuje člen 2(c) Direktive 90/435, trajen in nepovezan s konkretnim letom ali posebnim dogodkom, zaradi katerega obveznost plačila davka ne nastane.

29. Italijanska vlada v zvezi z zahtevo iz te določbe, da je družba zavezanka za davek „brez možnosti izbire ali oprostitve“, poudarja, da v predložitvenem sklepu ni pojasnjeno, ali uporaba ničelne stopnje za nizozemska KNP izhaja iz izbire njihovih družbenih organov ali iz samih statutov družb. Zatrjuje, da bi bil v obeh primerih rezultat enak, saj ni razlik med oprostitvijo in obdavčitvijo po ničelni stopnji. Komisija meni, da pomeni ustanovitev KNP posebno izbiro, da se uporabi ta pravna ureditev in spoštujejo njeni pogoji.

9 — De Broe, L. in De Boeck, R.: „De moeder-dochterriichtlijn: Europese fiscale piecemeal engineering op weg naar harmonie“ v *Europees Belastingrecht*, Peeters, B. (ur.), Larcier, Gent, 2005, str. 362; Jansen, T. in De Vos, P., *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, Intersentia, Antwerpen, 2008, str. 269; Lagae, J.P., „Les revenus d'actions et de parts de sociétés belges et étrangères“, v *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, Ed. du Jeune Barreau, Bruselj, 1990, str. 116; Van Crombrugge, S., *Beginselen van de vennootschapsbelasting*, Kluwer, Antwerpen, 2008, str. 54; in Van Crombrugge, S., *Beginselen van de vennootschapsbelasting*, Kluwer, Antwerpen, 1997, str. 48.

10 — Marres, O.C.R. in Wattel, P.J., Dividendbelasting, Kluwer, Deventer, 2011, str. 216 in 217.

11 — V utemeljitev se sklicujejo na sodbo z dne 17. oktobra 1996, Denkavit in drugi (C-283/94, C-291/94 in C-292/94, EU:C:1996:387, točka 29).

12 — Sodba z dne 18. junija 2009 (C-303/07, EU:C:2009:377).

30. Komisija poleg tega poudarja, da je bila v pripravljalnih delih za Direktivo 90/435 zajeta izjava, v skladu s katero so bili nizozemski KNP izključeni iz njenega področja uporabe. Čeprav ta izjava sama po sebi nima pravne veljave, pa so iz nje razvidni nameni zakonodajalca Unije: z njo niso bili izrecno izključeni samo KNP, ampak tudi vsaka druga družba, ki je zavezanka za davek od dohodka pravnih oseb, a je trajno oproščena njegovega plačila. To, da KNP v končnem besedilu niso izrecno omenjeni, čeprav so jih pripravljalna dela vsebovala, je mogoče pojasniti, saj so v skladu s členom 2(c) Direktive 90/435 zaradi tega, ker uživajo oprostitev, že izvzeti iz njenega področja uporabe.

B – *Drugo vprašanje za predhodno odločanje*

31. Francoska vlada v zvezi s tem delom predložitvene odločbe ni predstavila stališč. Podale pa so jih italijanska in češka vlada ter Komisija, ki so predlagale, naj se ugotovi, da je drugo vprašanje nedopustno, ker v predložitvenem sklepu niti ni orisan nacionalni pravni okvir niti ni pojasnjeno, kaj zajema različno obravnavanje med KNP, ki so rezidenti v Belgiji, in temi, ki niso.

32. Družbe Wereldhave Belgium, Wereldhave International in Wereldhave pa so svoje izjave osredotočile na analizo belgijske zakonodaje, da bi pokazale, da so družbe rezidentke in družbe nerezidentke obravnavane različno, ker se zadnjenavedene ne morejo izogniti verižni obdavčitvi. Neugodno obravnavanje družb nerezidentk bi pomenilo kršitev pravice do prostega pretoka kapitala in svobode ustanavljanja.

33. Belgijska vlada trdi, da se sklep Tate & Lyle Investments [13], omenjen v predlogu za sprejetje predhodne odločbe, in sodba Aberdeen Property Finivest Alpha [14] ne moreta uporabiti za obravnavani primer. Na podlagi analize lastne davčne zakonodaje ugotavlja, da v Belgiji družbe nerezidentke niso obravnavane manj ugodno kot družbe rezidentke. Primerjavo davkov, ki se uporabijo za belgijske družbe in nizozemske družbe, je treba opraviti ob upoštevanju davčne ureditve, ki se uporablja za belgijske KNP, ki uživajo posebno obravnavo, ne pa ureditve, ki velja za belgijske družbe, za katere se uporabljajo splošna davčna pravila.

34. Italijanska vlada in Komisija podredno menita, da bi se v primeru, če bi se dokazalo, da so KNP, ki niso rezidenti v Belgiji, obravnavani manj ugodno, uporabila sodna praksa iz sklepa Tate & Lyle Investments [15]. V tem primeru bi bil kršen prost pretok kapitala, čeprav bi bilo treba pretehtati, ali je naložene omejitve mogoče upravičiti z nujnimi razlogi v splošnem interesu, in če da, ali so primerne za zagotovitev zastavljenega cilja in ne presegajo okvirja tega, kar je nujno za to, da se ga doseže.

IV – Postopek pred Sodiščem

35. Predložitveni sklep je v sodno tajništvo Sodišča prispel 19. avgusta 2015.

36. Družbe Wereldhave Belgium, Wereldhave International in Wereldhave, belgijska, češka, francoska in italijanska vlada ter Evropska komisija so predložile pisna stališča. Obravnava se ni opravila.

13 — Sklep z dne 12. julija 2012 (C-384/11, EU:C:2012:463).

14 — Sodba z dne 18. junija 2009 (C-303/07, EU:C:2009:377).

15 — Sklep z dne 12. julija 2012 (C-384/11, EU:C:2012:463).

V – Presoja

A – *Prvo vprašanje za predhodno odločanje*

37. Z Direktivo 90/435 se skuša preprečiti dvojno obdavčevanje pri razdelitvi dividend med odvisnimi in matičnimi družbami s sedeži v različnih državah članicah, kar se šteje za oviro za ustanavljanje podjetij ali skupin družb na ravni Skupnosti. Iz skupnega branja prve in tretje uvodne izjave izhaja [16], da je treba zaradi olajšanja oblikovanja teh skupin družb odpraviti „omejitve, pomanjkljivosti ali izkrivljanja, ki izhajajo predvsem iz davčnih predpisov držav članic“, na podlagi katerih so razmerja med matičnimi in odvisnimi družbami, ki nimajo sedeža v isti državi, diskriminirana ali v „manj ugodnem položaju“.

38. V Direktivi 90/435 sta bila s tem namenom sprejeti dve vrsti posebnih ukrepov. Po eni strani je določeno, da se država matične družbe bodisi vzdrži obdavčenja dobičkov, ki jih ta prejme od svoje odvisne družbe, bodisi jih obdavči, a „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“ [17]. Po drugi strani pa je z Direktivo oproščen pri viru odtegnjeni davek na dobičke ali dividende, ki jih odvisna družba razdeli matični, če so podane določene posebnosti [18]. Razprava v sporu o glavni stvari se odvija o tej drugi določbi.

39. Ta „skupni sistem“ [19] pa se ne uporabi vedno in niti za vsa razmerja med odvisnimi in matičnimi družbami. Področje uporabe Direktive 90/435 je omejeno z določitvijo (člen 2), na katere „družb[e] države članice“ se nanaša. Z Direktivo je konkretno določena vrsta pogojev, ki morajo biti nujno izpolnjeni, da se subjektu lahko prizna ta status; med njimi je tudi ta, da je družba „zavezanec za enega od naslednjih davkov, brez možnosti izbire ali oprostitve: […] vennootschapsbelasting na Nizozemskem […]“ (člen 2(c)).

40. Spor izhaja iz tega, da se matičnima družbama iz postopka v glavni stvari vennootschapsbelasting na Nizozemskem obračunava po ničelni stopnji. Ali ta okoliščina pomeni, da sta v državi, v kateri sta rezidentki, ti „oproščeni“ plačila tega davka? Če je tako, bi morala biti posledica uporabe člena 2(c) Direktive 90/435 avtomatično to, da se sistem iz te direktive za obravnavani primer ne uporabi, ker se z navedenim členom zahteva ne le, da je družba zavezanka za davek od dohodka pravnih oseb, ampak tudi, da ni oproščena tega davka [20].

41. Teza tožečih strank iz spora o glavni stvari je, da je že samo dejstvo, da sta davčni zavezanki, dovolj za izpolnitev spornega pogoja. Zavezanost ni pogojena s tem, da se davek dejansko pobere, in obstaja tudi, če je obenem podana oprostitev ali obdavčitev z znižano stopnjo.

16 — Navedeni v točkah 5 in 6 teh sklepnih predlogov.

17 — Člen 4.

18 — Člen 5. V sporu o glavni stvari se ne razpravlja o tem, ali je izpolnjeno, kar je določeno s tem členom.

19 — Tako je označen v zadnjem stavku tretje uvodne izjave Direktive 90/435.

20 — Razlika med „zavezanostjo“ za glavno davčno obveznost (torej plačilo davčnega dolga) in „oprostitvijo“ te obveznosti je skratka v tem, da obdavčljivi dogodek v primerih, v katerih ni zavezanosti za davek, ni podan, v primerih, v katerih je davek oproščen, pa je podan. V teh primerih je glavna davčna obveznost v teoriji nastala, vendar je davčni zavezanec na podlagi zakona povsem ali deloma oproščen njenega plačila, ki se v končni fazi od njega ne more terjati. Medtem ko v nekaterih nacionalnih pravnih redih ni terminoloških ali pravnoteoretičnih težav za sprejetje tega razlikovanja, pa v drugih take pojmovne jasnosti ni. Ena od strank je v svojih stališčih zavezanost za davek označila kot „subjektivno zavezanost“, neobstoj oprostitve pa kot „objektivno zavezanost“. Druge stranke se sklicujejo na izraze „abstraktna zavezanost“ in „konkretna zavezanost“. Ali pa, nazadnje, „neobstoj oprostitve“ z uporabo izrazov „dejanska obdavčitev“ ali „dejansko zavezana za plačilo“ opredmetijo s pojmom „dejanskosti“.

42. Pristop tožečih strank iz spora o glavni stvari bi bil lahko veljaven, če bi člen 2(c) Direktive 90/435 govoril le o zavezanosti. Vendar ni tako: z določbo sta opredeljena pozitiven pogoj (subjekt mora biti zavezanec za davek) in negativen pogoj (ni upravičen do nobene oprostitve), ki morata biti nujno in hkrati izpolnjena. Pomenljivo je, da so tožeča podjetja svoje trditve osredotočila na zavezanost, oprostitev pa skorajda povsem obšla [21]. Oprostitev pomeni, da se obveznost plačila ustreznega davka kljub nastanku obdavčljivega dogodka (torej zavezanosti) ne terja, ker se je zakonodajalcu zdelo primerno, da posebno kategorijo družb oprosti davčnega bremena.

43. Menim, da nizozemsko davčno pravo v primerih, v katerih za nekatere subjekte (v tem primeru, KNP) določi, da so zavezani za davek od dohodka pravnih oseb, nato pa *in abstracto* določi, da se jim ta davek obračunava po ničelni stopnji, tem subjektom pravzaprav priznava oprostitev davčnega bremena. V tem smislu jih izvzame s področja uporabe Direktive 90/435.

44. Menim, da zoper to presojo ni trdnih argumentov. „Ničelna stopnja“ davka od dohodka pravnih oseb je po definiciji enakovredna neobstoju obdavčitve, torej njegovi popolni oprostitvi. Ne zdi se mi jasno, kako bi bilo v primeru, v katerem bi do istega rezultata privedla izrecna pravna določba, s katero je bilo to *ex ante* in trajno določeno za konkretno kategorijo subjektov, ne glede na to, kakšni so dobički, ki so jih prejeli, mogoče zanikati, da gre za dejansko oprostitev od tega davka v smislu člena 2(c) Direktive 90/435.

45. Nadaljnje razlogovanje potrdi, da sta nizozemski družbi, vpleteni v to zadevo, zunaj področja uporabe Direktive 90/435. Njen namen je, kot sem že pojasnil, izognitev temu, da državi članici v okviru razmerja med matičnimi in odvisnimi družbami obe pobereta isto vrsto davka (ki se obračuna od dobička družb). Prav zaradi uresničevanja tega namena se Direktiva 90/435 – kot so utemeljevale preostale intervenientke – ne uporabi za subjekte, ki niso zavezani za navedeni davek ali jim je oproščen. Zaradi neobstoja zavezanosti za davek ali popolnega izvzetja njihovih dohodkov (v tem primeru iz kapitala) od obdavčitve je izničeno tveganje, da bo družba, v zvezi s katero je podana ena od teh okoliščin, dvojno obdavčena z davkom od dohodka pravnih oseb, zaradi česar ni potrebe po uporabi skupnega sistema, določenega z Direktivo. [22]

46. Komisija v svojih stališčih opisuje, kako je bilo na seji Sveta 11. junija 1990 – torej pred sprejetjem Direktive 90/435 – na predlog različnih vlad oblikovanih več izjav, ki naj bi se vključile v spis in s katerimi so bile s področja uporabe te direktive izrecno izključene nekatere kategorije subjektov (med njimi nizozemski KNP). [23] Čeprav te izjave nimajo zavezujoče veljave, pa so upoštevne za razlago. Razlog za to, da predlogi nazadnje niso bili vključeni v besedilo, ni bila zavrnitev njihove vsebine, ampak gotovost, da izrazje člena 2(c), ki se nanaša na oprostitev davka, samo po sebi zajema te izključitve.

47. Torej, Direktiva 90/435 se ne uporabi za primer, kot je ta, ki je obravnavan v postopku v glavni stvari, ker se matični družbi ne moreta šteti za „družb[i] države članice“ v smislu člena 2(c) te direktive. Zato ni mogoče ugotoviti, da so belgijske določbe, v skladu s katerimi se od dividend, ki jih odvisna družba razdeli svojim matičnim družbam, obračuna pri viru odtegnjeni davek od dohodka pravnih oseb (v višini 5 %), v nasprotju z Direktivo.

21 — Poudarjajo, da je na podlagi uporabe v konkretnem davčnem obdobju pravil o izračunu davka, vključno z zmanjšanji davčne osnove ali znižanji stopnje, znesek odmere lahko nič (ali negativen), ne da bi to vplivalo na zavezanost. Vendar menim, da se v navedeni direktivi, ko se omenja oprostitev, ne sklicuje na določitev davčnega dolga v vsakokratnem obdobju, temveč na splošna pravila, ki se za ta pojem uporabljajo v okviru zakona, s katerim je urejen davek od dohodka pravnih oseb.

22 — Vlada Češke republike je v svojih stališčih to ponazorila tako: dejansko plačilo davka je nujen pogoj za obstoj dvojne obdavčitve. Priznanje oprostitve pri viru odtegnjenega davka v primeru, v katerem davek v državi članici sedeža ni dejansko pobran, ne pripomore k uresničitvi cilja preprečevanja dvojnega obdavčevanja.

23 — Besedilo dela izjave, ki zadeva nizozemske družbe, se je glasilo: „Svet in Komisija soglašata, da nizozemske investicijske družbe v smislu člena 28 zakona o davku od dohodka pravnih oseb iz leta 1969 niso zajete v področju uporabe te direktive“. V spisu so zajete podobne izjave Sveta in Komisije glede (a) nekaterih nemških investicijskih družb, (b) španskih družb, zajetih z ureditvijo „davčne preglednosti“, in (c) portugalskih družb, ki „so v načelu zavezane za davek od dohodka pravnih oseb, ampak so od njega obenem oproščene, in katerih dobički se pripišejo njihovim družbenikom“.

B – *Drugo vprašanje za predhodno odločanje*

48. Vendar odgovor na prvo vprašanje za predhodno odločanje ne predpostavlja rešitve drugega. Kot je Sodišče že ugotovilo, med drugim v sodbi Aberdeen Property Finivest Alpha [24], v položajih, ki niso zajeti z Direktivo 90/435, (v katerih je „naloga držav članic, da določijo, ali in koliko se je treba izogniti dvojnemu ekonomskemu obdavčevanju izplačanih dobičkov, in da v ta namen enostransko ali s konvencijami, sklenjenimi z drugimi državami članicami, uvedejo mehanizme za preprečitev ali zmanjšanje tega dvojnega ekonomskega obdavčevanja“) ni mogoče sprejeti ukrepov, ki bi nasprotovali prostemu pretoku, zagotovljenemu s Pogodbo. Drugo vprašanje predložitvenega sodišča se nanaša prav na ta problem.

49. Italijanska in češka vlada ter Komisija menijo, da bi bilo drugo vprašanje za predhodno odločanje lahko nedopustno, ker v zvezi z njim predložitveno sodišče ni dovolj natančno opisalo dejanskega stanja in pravnega okvira spora. Francoska vlada v zvezi s tem vprašanjem ni niti podala stališč.

50. Sklep, s katerim je bilo predloženo vprašanje za predhodno odločanje, je v tem smislu dejansko pomanjkljiv. Po eni strani v njem ni pojasnjeno, kako naj bi bile na podlagi belgijske davčne zakonodaje družbe nerezidentke obravnavane manj ugodno kot rezidentke, tako da bi bila kršena ena od temeljnih svoboščin, ki so zagotovljene s PDEU. Po drugi strani pa zlasti ne vsebuje dovolj podrobne predstavitve nacionalnih določb in določb sporazuma, ki bi bile lahko upoštevne za presojo o morebitni kršitvi teh svoboščin.

51. Te opustitve so posebej relevantne, če se preučijo ob upoštevanju metode, po kateri se Sodišče vsakič znova loteva analize vprašanj za predhodno odločanje, predloženih v zadevah, ki so podobne obravnavani, torej teh s področja neposredne obdavčitve. Pri svojem pristopu, v katerem sledi fazam oziroma etapam, skuša najprej ugotoviti upoštevno svoboščino in morebitno omejitev, ki je v zvezi z njo podana. Nato primerja sporne položaje, da bi pojasnilo, ali so bili predmet različnega obravnavanja, kar zahteva podrobno preučitev nacionalnih določb, na podlagi katerih je do njega prišlo. Nazadnje preuči morebitne utemeljitve, ki temeljijo na nujnih razlogih v splošnem interesu, in sorazmernost nacionalnega ukrepa, s katerim je zadevna svoboščina omejena.

52. Za vsako od teh etap je nujno, da predložitveno sodišče predstavi Sodišču dovolj podatkov v zvezi z nacionalnim pravom, ki se uporabi, kar pa v tem primeru ni bilo storjeno. Tako denimo za tehtanje, ali je v sporu o glavni stvari mogoče ugotoviti različno obravnavanje, kar zadeva davek od dohodka pravnih oseb, primerjava, ki jo je treba opraviti, ni primerjava med družbami rezidentkami v Belgiji in družbami nerezidentkami na splošno, ampak primerjava med nizozemskimi KNP in njihovimi belgijskimi ustrezniki (investicijskimi družbami), katerih pravna ureditev pa v predložitvenem sklepu konkretno ni omenjena.

53. V predložitvenem sklepu prav tako ni nikakršnih zakonskih pojasnil, na podlagi katerih bi bilo mogoče jasno sklepati, da belgijska davčna zakonodaja določa mehanizme za ublažitev verižne obdavčitve ali odlog obdavčitve le za družbe tipa KNP, ki so rezidentke v Belgiji, ne pa tudi za druge. Predložitveno sodišče poleg tega ne upošteva sporazuma za izogibanje dvojnemu obdavčevanju, sklenjenega med Belgijo in Nizozemsko, katerega vsebina [25] bi utegnila nevtralizirati ali ublažiti

24 — Sodba z dne 18. junija 2009 (C-303/07, EU:C:2009:377, točka 28).

25 — Belgijska vlada se je v svojih stališčih sklicevala na člen 10 sporazuma o dvojnem obdavčevanju, katerega besedilo je navedeno v točki 13 teh sklepnih predlogov. Na podlagi te določbe sporazuma se dvojna obdavčitev, do katere pride zaradi pri viru odtegnjenega davka, obračunanega v Belgiji, zmanjša, ker je določena meja v višini 5 % od „bruto zneska dividend, če je prejemnik dividend delniška družba, ki ima neposredno v lasti vsaj 25 % kapitala družbe, ki izplača dividende“. Vendar se tožeče družbe v sporu o glavni stvari ne strinjajo, da uporaba tega sporazuma omogoča izravnavo razlike v obravnavanju, ki nastane zaradi belgijske zakonodaje, saj se znesek, odtegnjen pri viru (zgoraj navedenih 5 %), spremeni v dokončno breme, ki za KNP na Nizozemskem ni odbitno.

neugodne posledice za nizozemske družbe, ki naj bi izhajale iz omejitve prostega pretoka kapitala (člen 56 PDEU), nastale zaradi belgijskih davčnih zakonov.[26] Nazadnje, v predložitvenem sklepu ni nobenih navedb glede morebitnih utemeljitev na podlagi nujnih razlogov v splošnem interesu ali glede nesorazmernosti te domnevne omejitve.

54. Zlasti izstopa, da v predložitvenem sklepu ni dovolj podatkov – ki jih ni mogoče nadomestiti zgolj z navedbami strank – o davčni ureditvi, ki se je v upoštevnem času uporabljala za belgijske investicijske družbe, v primerjavi s to, ki je veljala za nizozemske KNP, čeprav je to bistveni dejavnik spora. Iz stališč belgijske vlade in tožečih družb so v zvezi s tem razvidna zelo različna gledišča; tega vprašanja pa ne more reševati Sodišče, saj je za določitev, razlago in uporabo določb državnega prava izključno pristojno nacionalno sodišče.

55. Belgijska vlada konkretno trdi, da v skladu z davčno ureditvijo njene države, ki se uporablja za investicijske družbe rezidentke, (posebna ureditev splošnega prava) pri viru odtegnjeni davek pomeni „dokončen davek, saj ga ni mogoče vračunati v davek, ki bremeni te družbe, in ni vračljiv“.[27] To trditev zagovarja s sklicevanjem na člen 123 KU/ZDD iz leta 1992 v povezavi s členom 143(1) in (2) zakona z dne 4. decembra 1990. Dodaja še, da čeprav je problem, predložen v presojo v tej zadevi, podoben temu, v zvezi s katerim je bila sprejeta sodba z dne 25. oktobra 2012, Komisija/Belgija[28], pa je bila davčna ureditev, o kateri se je Sodišče izreklo v navedeni sodbi in ki se je nanašala na investicijske družbe, ki v Belgiji nimajo stalne poslovne enote, drugačna od te, ki se uporabi za dividende, ki jih družba Wereldhave Belgium razdeli svoji matični družbi, saj sta bila v okviru prve ureditve mogoča odbitek ali vračilo pri viru odtegnjenega davka, medtem ko v skladu z drugo to ni dovoljeno.

56. Če so te trditve belgijske vlade v skladu z resničnostjo (kar mora preveriti predložitveno sodišče), bi bilo dokazano, da investicijske družbe, ki so rezidentke v tej državi, davčnega bremena v zvezi s prejetimi dohodki iz kapitala, ki jim nastane zaradi pri viru odtegnjenega davka od teh dohodkov, ne morejo nevtralizirati. Z drugimi besedami, dokazano bi bilo, da so nizozemski KNP in belgijske investicijske družbe, kar zadeva odtegljaj pri viru iz naslova davka od dohodka pravnih oseb, v Belgiji obravnavane enako. Ne ene ne druge ne bi bile izvzete iz davka, ker je ta dokončen in nevračljiv, s čimer bi bila izključena diskriminacija v škodo nizozemskih družb.

57. Če bi bilo tako, skladnost nacionalnih določb, na podlagi katerih se investicijskim družbam obračuna pri viru odtegnjeni davek, s členoma 49 PDEU in 56 PDEU ne bi bila vprašljiva. Sodišče je že ugotovilo, in sicer prav v zvezi s Kraljevino Belgijo[29], da se od države rezidentstva družbe izplačevalke ne more zahtevati, „naj zagotovi, da se dobiček, ki se razdeli delničarju nerezidentu, ne bi verižno obdavčil ali ekonomsko dvojno obdavčil, tako, da se ta dobiček oprosti plačila davka na ravni družbe

26 — Čeprav se predložitveno sodišče (ki v tem sledi predlogu vprašanja za predhodno odločanje, ki so ga podale stranke, in ne dodaja lastnega razlogovanja) sklicuje tako na člen 49 PDEU kot na člen 56 PDEU, menim, da je okvir, ki je primeren za analizo, ta, ki je začrtan s prostim pretokom kapitala. Vendar ne izključujem možnosti obstoja posega v svobodo ustanavljanja, v kolikor bi omejitev vplivala na možnost delničarja, da dejansko vpliva na odločitve družbe in opredeljuje njene dejavnosti. Če te možnosti ne bi imel (kar v tem primeru, kot se zdi, ni podano, saj imata družbi Wereldhave International in Wereldhave v družbi Wereldhave Belgium 35-odstotni oziroma 45-odstotni delež), bi se uporabil le člen 56 PDEU (glej v tem smislu sodbo z dne 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, točka 38).

27 — Točka 41 njenih pisnih stališč.

28 — Zadeva C-387/11, EU:C:2012:670. V navedeni zadevi je Sodišče odločilo, da je Kraljevina Belgija „s tem, da je ohranila različna pravila za obdavčitev dohodkov iz kapitala in premičnega premoženja glede na to, ali jih dosežejo investicijske družbe rezidentke ali investicijske družbe nerezidentke, ki nimajo stalne poslovne enote v Kraljevini Belgiji, ni izpolnila obveznosti iz člena 49 PDEU.“

29 — Sodba z dne 25. oktobra 2012, Komisija/Belgija (C-387/11, EU:C:2012:670, točka 78), v kateri Sodišče navaja sodbe z dne 12. decembra 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, točka 59), z dne 17. septembra 2009, Glaxo Wellcome, (C-182/08, EU:C:2011:670, točka 83) in z dne 20. oktobra 2011, Komisija/Nemčija, (C-284/09, EU:C:2011:670, točka 80).

izplačevalke, ali tako, da se takemu delničarju odobri davčna ugodnost, ki je enaka davku, ki ga je za navedeni dobiček plačala družba izplačevalka“. Kot je še dodalo Sodišče, bi ta zahteva pomenila, „da bi se morala ta država odpovedati pravici obdavčevanja dohodka, ustvarjenega z gospodarsko dejavnostjo, ki se opravlja na njenem ozemlju“ [30].

58. Vendar se lahko zgodi, da se različica zakonodaje, ki se v tem primeru uporabi za investicijske družbe, ne bi povsem ujemala z različico, ki jo je v svojih stališčih predstavila Kraljevina Belgija. Če bi predložitveno sodišče upoštevalo to zakonodajo, bi na podlagi analize njene vsebine morda lahko presodilo, da se zakonske determinante, ki so veljale v letih 2009 in 2010, ne razlikujejo od teh, ki jih je Sodišče preučilo v sklepu z dne 12. julija 2012, Tate & Lyle Investments, [31] ali sodbi z dne 25. oktobra 2012, Komisija/Belgija [32]; obe odločbi sta bili sprejeti pred predložitveno odločbo in sta se konkretno nanašali na belgijske davčne predpise, s katerimi je urejen davek od dohodka pravnih oseb.

59. V teh razmerah od Sodišča ni mogoče pričakovati, naj reši spor (med družbo Wereldahve in belgijsko vlado) o tem, kakšen je pravzaprav nacionalni pravni okvir, ob upoštevanju katerega je treba primerjati davčno ureditev, ki se uporabi za nizozemske KNP in belgijske investicijske družbe. To je naloga sodišča, ki postavlja vprašanje za predhodno odločanje, in Sodišče ga pri tem ne more niti nadomestiti niti ne more na podlagi domnev oblikovati zadovoljiv odgovor na vprašanje za predhodno odločanje.

60. Glede na te okoliščine menim, da ni druge možnosti, kot da se drugo vprašanje za predhodno odločanje razglasi za nedopustno, saj ne izpolnjuje minimalnih zahtev iz člena 94 Poslovnika Sodišča.

61. Če bi se Sodišče kljub temu odločilo vprašanje preučiti z vsebinskega vidika in bi presodilo, da je bila davčna obravnava nizozemskih KNP, kar zadeva pri viru odtegnjeni davek od dividend, manj ugodna od te, ki jo uživajo belgijske investicijske družbe, pa se bojim, da ne bo moglo storiti več, kot zelo splošno povzeti svojo predhodno sodno prakso o tem področju ali se konkretno sklicevati na sklep z dne 12. julija 2012, Tate & Lyle Investments (C-384/11, EU:C:2012:463) [33], ter prilagoditi njegovo vsebino primeru, ki je predmet obravnave.

62. Belgijska vlada se je namreč enako kot v zadevi Tate & Lyle Investments [34] odločila izvajati svojo davčno pristojnost v zvezi z dividendami, ki jih njene družbe rezidentke razdelijo družbam s sedeži v drugih državah članicah. Družbe prejemnice nerezidentke so zato glede nevarnosti verižnega obdavčenja razdeljenih dividend v enakem položaju kot družbe rezidentke, tako da morajo biti v tem pogledu upravičene do obravnave, ki je enakovredna tej, priznani družbam rezidentkam. [35]

63. V enakem smislu bi moralo Sodišče opozoriti predložitveno sodišče, da bi neugodno obravnavanje lahko družbe, ki so rezidentke v drugi državi članici, odvrnilo od vlaganj v Belgiji in bi zato pomenilo omejitev prostega pretoka kapitala, ki je načeloma prepovedana s členom 63 PDEU. [36]

30 — Enako razlogovanje je uporabljeno v sklepu Sodišča z dne 12. julija 2012, Tate & Lyle Investments (C-384/11, EU:C:2012:463, točka 30), znova v zvezi z davčnimi pravili o pri viru odtegnjenem davku od dividend, ki jih je odvisna družba, ki je rezidentka v Belgiji, izplačala svoji matični družbi, ki ni rezidentka v tej državi.

31 — Sklep z dne 12. julija 2012, Tate & Lyle Investments (C-384/11, EU:C:2012:463, točke od 3 do 9).

32 — Zadeva C-387/11, EU:C:2012:670.

33 — Ob tem naj dodam, da je Sodišče v tem primeru predložitvenemu sodišču odgovorilo s sklepom, in ne s sodbo, ker je menilo, da gre za „vprašanje za predhodno odločanje […], ki je enako drugemu vprašanju, o katerem je Sodišče že odločalo, ali [da] je odgovor na to vprašanje jasno razviden iz sodne prakse.“ (točka 17 tega sklepa).

34 — Sklep z dne 12. julija 2012 (C-384/11, EU:C:2012:463).

35 — *Ibidem*, točka 33.

36 — *Ibidem*, točka 36.

64. Ker pa ni mogoče izključiti, da bi država članica spoštovanje svojih obveznosti, ki jih ima na podlagi Pogodbe, lahko zagotovila s tem, da z drugo državo članico sklene sporazum, katerega namen je izogibanje dvojnemu obdavčevanju in katerega uporaba omogoča izravnavo učinkov različnega obravnavanja, ki je posledica nacionalne zakonodaje [37], bi moralo predložitveno sodišče pretehtati pomen sporazuma med Belgijo in Nizozemsko o dvojnem obdavčevanju, ki je bil že omenjen zgoraj, in presoditi, ali je z njim družbam nerezidentkam zagotovljeno enako obravnavanje, kot so ga na podlagi belgijskega prava deležne družbe rezidentke.

65. Sodišče bi moralo skladno z odločbami, ki jih je že sprejelo na tem področju, predložitveno sodišče nazadnje spomniti, da bo moralo, če bo, čeprav je bila obdavčitev zmanjšana zaradi uporabe sporazuma o dvojnem obdavčevanju, menilo, da je podano neugodno obravnavanje družb nerezidentk, pretehtati, ali je ta ureditev upravičena iz nujnih razlogov v splošnem interesu [38]. A tudi v primeru obstoja takih razlogov bo moralo – podobno, kot je bilo storjeno v sodbi z dne 25. oktobra 2012, Komisija/Belgija [39] – nazadnje preveriti, ali so nacionalni ukrepi, s katerimi je omejen prosti pretok kapitala, primerni za zagotavljanje uresničitve cilja, ki mu sledijo, in ne presegajo tega, kar je potrebno za to, da se ga doseže.

VI – Predlog

66. Na podlagi predstavljenih preudarkov Sodišču predlagam, naj drugo vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je predložilo Hof van beroep te Brussel (pritožbeno sodišče v Bruslju), razglasi za nedopustno, na prvo pa odgovori tako:

Direktiva Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic se ne uporabi za spor o pri viru odtegnjenem davku, ki se v Belgiji obračuna od dobičkov, ki jih odvisna družba izplača svoji matični družbi, če je ta nizozemski kolektivni naložbeni podjem, ki v okviru davka od dohodka pravnih oseb izkoristi ničelno stopnjo.

37 — *Ibidem*, točki 36 in 37.

38 — *Ibidem*, točka 45.

39 — Zadeva C-387/11, EU:C:2012:670, točka 74.