Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 25. oktobra 2012*

„Neizpolnitev obveznosti države — Člena 49 PDEU in 63 PDEU — Člena 31 in 40 Sporazuma EGP — Obdavčitev dohodkov iz kapitala in premičnega premoženja — Investicijske družbe rezidentke in nerezidentke — Davčni odtegljaj — Odbitek davčnega odtegljaja — Oprostitev dohodkov iz kapitala in premičnega premoženja — Diskriminacija — Utemeljitev“

V zadevi C-387/11,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 258 PDEU, vložene 19. julija 2011,

Evropska komisija, ki jo zastopata W. Mölls in C. Soulay, zastopnika, z naslovom za vročanje v Luxembourgu,

tožeča stranka,

proti

Kraljevini Belgiji, ki jo zastopata J.-C. Halleux in M. Jacobs, zastopnika,

tožena stranka,

ob intervenciji

Združenega kraljestva Velika Britanija in Severna Irska, ki ga zastopa S. Behzadi-Spencer, zastopnica,

intervenient,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, v funkciji predsednika prvega senata, A. Borg Barthet, E. Levits (poročevalec), J.-J. Kasel, sodniki, in M. Berger, sodnica,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

* Jezik postopka: francoščina.

izreka naslednjo

Sodbo

1 Evropska komisija s to tožbo predlaga Sodišču, naj ugotovi, 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 belgijske investicijske družbe ali tuje investicijske družbe, ni izpolnila obveznosti iz členov 49 PDEU in 63 PDEU ter členov 31 in 40 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 11, zvezek 52, str. 3, v nadaljevanju: Sporazum EGP).

Belgijski pravni okvir

2 Člen 1 zakonika o davku od dohodkov iz leta 1992 (v nadaljevanju: CIR iz leta 1992) določa:

„1. Davek od dohodka je:

(1) davek od svetovnega dohodka državljanov kraljestva, imenovan dohodnina;

(2) davek od svetovnega dohodka družb rezidentk, imenovan davek od dohodkov družb;

(3) davek od dohodkov belgijskih pravnih oseb, ki niso družbe, imenovan davek od dohodkov pravnih oseb;

(4) davek od dohodkov nerezidentov, imenovan davek za nerezidente.

2. Davki se poberejo z odtegljajem v okviru omejitev in pod pogoji iz naslova VI, prvo poglavje.“

Davčni sistem, ki se uporablja za investicijske družbe rezidentke v Belgiji

3 Iz člena 179 CIR iz leta 1992 izhaja, da so družbe rezidentke, torej družbe, ki imajo statutarni sedež, glavni kraj poslovanja oziroma sedež vodstva ali uprave v Belgiji, davčne zavezanke za davek od dohodkov družb.

4 Člen 185(1) CIR iz leta 1992 določa, da so navedene družbe zavezanke za davek od skupnega zneska dohodkov, vključno z izplačanimi dividendami.

5 Vendar člen 185a(1) CIR iz leta 1992 določa, da so investicijske družbe „zavezanke le za davek od skupnega zneska prejetih izjemnih ali prostovoljnih ugodnosti ter izdatkov in stroškov, ki jih ni mogoče odbiti kot poslovne stroške in ki niso zmanjšanje ali izguba vrednosti delnic ali deležev, pri čemer to ne vpliva dejstvo, da so zavezanke za plačilo posebnega davka iz člena 219“.

6 V zvezi s tem člen 219 CIR iz leta 1992 med drugim določa ločen davek zaradi stroškov družb, in sicer provizij, posredovanj, trgovskih popustov in ostalega, kar ni utemeljeno s posameznimi obračunskimi listi in končnim poročilom, in zaradi skritih ugodnosti, in sicer ugodnosti, ki jih ugotovi uprava in niso vključene v računovodskem izkazu družbe.

7 Na podlagi členov 249 in 261 CIR iz leta 1992 je davek od dohodkov družb pobran z odtegljajem od dohodkov iz kapitala in premičnega premoženja, ki jih prejmejo prebivalci Kraljevine Belgije, družbe rezidentke in davčni zavezanci za davek za nerezidente, ki imajo v Belgiji poslovno enoto.

8 Člen 296 CIR iz leta 1992 določa davčni odtegljaj 15 % za dohodke iz kapitala in premičnega premoženja in 25 % za dividende.

9 Člen 276 CIR iz leta 1992 določa:

„Davki iz člena 1 se obračunajo na način, določen v nadaljevanju, tako, da se od pavšalnega deleža tujega davka in dobropisa davka odbijejo odtegljaji za premično in nepremično premoženje ter poslovni odtegljaji.“

10 Člen 279 CIR iz leta 1992 določa:

„Davčni odtegljaj je znesek davčnega odtegljaja, določen v skladu s členom 269.“

11 Člen 304(2), drugi pododstavek, CIR iz leta 1992 določa:

„Pri družbah rezidentkah se morebitni presežek davčnega odtegljaja, navedenega v členu 279 […], obračuna, če je potrebno, v okviru ločenega davka iz členov 219 in 219a, preostanek pa se vrne, če znaša vsaj 2,50 EUR.“

Davčni sistem, ki se uporablja za investicijske družbe, ki niso rezidentke v Belgiji

12 Na podlagi člena 227 in 228 CIR iz leta 1992 so tuje družbe in združenja, poslovne enote ali kakršni koli organizmi, ki niso pravne osebe, ki imajo podobno pravno obliko kot družbe belgijskega prava in ki v Belgiji nimajo statutarnega sedeža, glavnega kraja poslovanja oziroma sedeža vodstva ali uprave, zavezanci za davek za nerezidente, ki se pobere izključno za obdavčljive dohodke, ki so ustvarjeni ali prejeti v Belgiji.

13 Te določbe se uporabljajo za družbe nerezidentke s poslovno enoto na ozemlju Belgije.

14 V skladu s členom 294 CIR iz leta 1992 se davčni odtegljaji odbijejo od davka za nerezidente.

15 Člen 248 CIR iz leta 1992 glede družb nerezidentk, ki nimajo poslovne enote na ozemlju Belgije, določa, da je davek od dohodkov, ki niso navedeni v členih od 232 do 234 CIR iz leta 1992, enak različnim odbitkom in posebnemu davku iz člena 301 CIR iz leta 1992.

Predhodni postopek in postopek pred Sodiščem

16 Ker so pravila obdavčitev dohodkov iz kapitala in premičnega premoženja, ki jih ustvarijo investicijske družbe nerezidentke, ki nimajo stalne poslovne enote na ozemlju Belgije, manj ugodna kot pravila za obdavčitev dohodkov investicijskih družb s sedežem v Belgiji, je Komisija 17. oktobra 2008 belgijskim organom poslala uradni opomin, v katerem je poudarila nezdružljivost te zakonodaje s členi 49 PDEU, 54 PDEU in 63 PDEU.

17 Ker belgijski organi tega opomina niso upoštevali, je Komisija 4. junija 2010 na Kraljevino Belgijo naslovila obrazloženo mnenje, s katerim je tej državi članici naložila, naj se uskladi s temi členi v roku dveh mesecev od prejema tega mnenja.

18 Ker Komisija ni bila zadovoljna z odgovorom belgijskih organov z dne 17. septembra 2010, je vložila to tožbo.

19 S sklepom predsednika Sodišča z dne 9. januarja 2012 je bila Združenemu kraljestvu Velika Britanija in Severna Irska dovoljena intervencija v podporo predlogom Kraljevine Belgije.

Tožba

Obstoj omejitev določb PDEU

Trditve strank

20 Komisija trdi, da razlika med obdavčitvijo investicijskih družb rezidentk in investicijskih družb nerezidentk, ki nimajo stalne poslovne enote na ozemlju Belgije, pomeni razliko v obravnavanju teh dveh vrst družb, s katero sta kršena člena 49 PDEU in 63 PDEU.

21 Čeprav so dohodki teh dveh kategorij davčnih zavezancev enako obremenjeni z davčnim odtegljajem, naj bi bile družbe rezidentke obravnavane ugodneje.

22 Prvič, člen 185a CIR iz leta 1992 naj bi določal oprostitev te vrste dohodkov in obdavčitev družb rezidentk omejil na nekatere izjeme in na ločen davek iz člena 219 CIR iz leta 1992.

23 Drugič, člen 304 CIR iz leta 1992 naj bi določal mehanizem, ki nevtralizira davčni odtegljaj, plačan pri viru. Odstavek 2, drugi pododstavek, tega člena naj bi namreč omogočal, da se morebitni presežek tega odtegljaja obračuna v okviru ločenega davka, ki je dolgovan v skladu s členom 219 CIR iz leta 1992, in da se preostanek vrne, če znaša vsaj 2,50 EUR.

24 Komisija meni, da ta razlika v obravnavanju pomeni oviranje prostega pretoka kapitala in omejevanje svobode ustanavljanja. Investicije v belgijske družbe so zaradi nacionalne zakonodaje, ki samo za družbe rezidentke določa možnost odbitka davčnega odtegljaja od davka, ki ga morajo plačati, in oprostitev prejetih dohodkov iz kapitala in premičnega premoženja, manj privlačne za investicijske družbe nerezidentke, ki nimajo stalne poslovne enote v Belgiji.

25 Kraljevina Belgija priznava, da obstaja razlika v obravnavanju med sistemom obdavčitve družb rezidentk in družb nerezidentk, ki nimajo stalne poslovne enote v Belgiji, in poudarja, da sta ti vrsti družb v objektivno različnem pravnem in dejanskem položaju, zaradi česar je taka razlika v obravnavanju upravičena.

26 Prvič, družbe rezidentke so davčni zavezanci za davek od dohodkov družb v skladu s členi 185, 185a in 219 CIR iz leta 1992. Komisija naj ne bi glede družb nerezidentk, ki nimajo stalne poslovne enote v Belgiji, v tožbi navedla nobene razlike glede davčnega sistema, ki se za te družbe uporablja v državi, kjer so rezidentke. Družbe nerezidentke naj namreč v državah, v katerih niso zavezanke za davek na dohodek, ali kadar je njihov dobiček oproščen davka, ne bi bile v položaju, ki je primerljiv s položajem družb rezidentk.

27 Drugič, Komisija naj ne bi navedla, da se znesek, plačan v okviru davčnega odtegljaja, lahko odbije od zneska, ki je dolgovan v okviru davka od dohodkov družb ali davka za nerezidente, oziroma vrne pri družbah rezidentkah ali nerezidentkah, ki imajo stalno poslovno enoto v Belgiji, le pod določenimi pogoji in omejitvami, med katerimi so med drugim tisti, navedeni v členih 281 in 282 CIR iz leta 1992.

28 Tretjič, Kraljevina Belgija poudarja, da vzajemni skladi belgijskega prava niso posebne pravne osebe in kot taki niso zavezanci za davek od dohodkov družb. Zato je davčni odtegljaj, ki bremeni dohodke iz kapitala in premičnega premoženja teh skladov, vsekakor pobran enako kot odtegljaj za investicijske družbe nerezidentke, ki nimajo stalne poslovne enote v Belgiji.

29 Četrtič, če bi bilo ugotovljeno, da so dohodki takih družb nerezidentk dvojno obdavčeni, bi bila ta dvojna obdavčitev posledica neuskladitve davčnih zakonodaj držav članic, glede na to, da naj bi bilo splošno sprejeto, da mora tako dvojno obdavčitev načeloma nevtralizirati država članica rezidentstva.

30 Petič, upoštevati naj bi bilo treba, da investicijske družbe delujejo kot finančni posredniki na račun investitorjev. Če je treba primerjati položaj imetnikov premoženja, je treba nujno ugotoviti kompleksne razlike.

31 Šestič, način pobiranja davkov naj bi bil različen pri družbah rezidentkah in družbah nerezidentkah. V prvem primeru naj bi se davek določil sproti, v drugem pa naj bi se pobral vnaprej.

32 Sedmič, ker investicijske družbe nerezidentke opravljajo dejavnost kolektivnega upravljanja premoženja v tujini, naj ne bi nujno opravljale enakih transakcij kot investicijske družbe rezidentke, kot je razdelitev deležev v Belgiji brez javne ponudbe.

Presoja Sodišča

– Uporabljivost členov 49 PDEU in 63 PDEU

33 Najprej, ker Komisija trdi, da je Kraljevina Belgija kršila člena 49 PDEU in 63 PDEU, je treba opozoriti, da je treba za ugotovitev, ali nacionalna zakonodaja spada v sklop ene ali druge temeljne svoboščine, upoštevati namen zadevne zakonodaje (glej zlasti sodbe z dne 24. maja 2007 v zadevi Holböck, C-157/05, ZOdl., str. I-4051, točka 22; z dne 26. marca 2009 v zadevi Komisija proti Italiji, C-326/07, ZOdl., str. I-2291, točka 33; z dne 11. novembra 2010 v zadevi Komisija proti Portugalski, C-543/08, ZOdl., str. I-11241, točka 40; in z dne 10. novembra 2011 v zadevi Komisija proti Portugalski, C-212/09, ZOdl., str. I-10889, točka 41).

34 V zvezi s tem je bilo že razsojeno, da se v skladu z ustaljeno sodno prakso za nacionalno zakonodajo, ki se uporabi samo za udeležbo, ki imetniku omogoča vplivanje na odločitve družbe in odločanje o njenih dejavnostih, uporabljajo določbe Pogodbe v zvezi s svobodo ustanavljanja (glej sodbi z dne 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, ZOdl., str. I-11753, točka 37; in z dne 21. oktobra 2010 v zadevi Idryma Typou, C-81/09, ZOdl., str. I-10161, točka 47). Nasprotno pa je treba nacionalne določbe, ki se uporabljajo za udeležbo, opravljeno izključno kot denarno naložbo, brez namena vplivati na upravljanje in nadzor podjetja, preučiti izključno glede na prosti pretok kapitala (sodba z dne 15. septembra 2011 v zadevi Accor SA, C-310/09, ZOdl., str. I-8115, točka 32 in navedena sodna praksa).

35 Ugotoviti je treba, da v tej tožbi zaradi neizpolnitve obveznosti ni izključeno, da zadevne nacionalne določbe posegajo v svobodo ustanavljanja in prosti pretok kapitala. Zato je treba te določbe preučiti glede na člena 49 PDEU in 63 PDEU.

– Neizpolnitev obveznosti iz člena 63(1) PDEU

36 Spomniti je treba, da morajo države članice v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča, čeprav je neposredno obdavčenje v njihovi pristojnosti, to pristojnost vseeno izvrševati ob spoštovanju prava Unije (glej zlasti sodbe z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, ZOdl., str. I-11673, točka 36; z dne 8. novembra 2007 v zadevi Amurta, C-379/05, ZOdl., str. I-9569, točka 16; z dne 19. novembra 2009 v zadevi Komisija proti Italiji, C-540/07, ZOdl., str. I-10983, točka 28; z dne 3. junija 2010 v zadevi Komisija proti Španiji, C-487/08, ZOdl., str. I-4843, točka 37; in z dne 20. oktobra 2011 v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-284/09, ZOdl., str. I-9879, točka 44).

37 Naloga vsake države članice je, da ob upoštevanju prava Unije uredi svoj sistem obdavčenja razdeljenega dobička in v tem okviru opredeli davčno osnovo ter davčno stopnjo, ki se uporabljata za delničarja, ki prejme dobiček (glej zlasti zgoraj navedeni sodbi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, točka 50; in Test Claimants in the FII Group Litigation, točka 47; sodbi z dne

20. maja 2008 v zadevi Orange European Smallcap Fund, C-194/06, ZOdl., str. I-3747, točka 30; in z dne 16. julija 2009 v zadevi Damseaux, C-128/08, ZOdl., str. I-6823, točka 25, ter zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Nemčiji, točka 45).

38 V obravnavanem primeru ni sporno, da belgijska zakonodaja določa davčni odtegljaj za dividende in obresti, ki jih izplača družba s sedežem v Belgiji investicijskim družbam, ki so rezidentke te države članice, in investicijskim družbam, ki imajo sedež v drugi državi članici. Vendar so dividende in obresti, izplačane investicijskim družbam s sedežem v Belgiji, oproščene davka od dohodkov družb kot dohodki iz kapitala in premičnega premoženja na podlagi člena 185a CIR iz leta 1992. Poleg tega člen 304(2), drugi pododstavek, CIR iz leta 1992 omogoča, da se davčni odtegljaj obračuna v okviru davka od dohodkov družb, ki ga dolgujejo te investicijske družbe, oziroma da se vrne razlika med zneskom davčnega odtegljaja, odtegnjenega pri viru, in dejansko dolgovanega davka, če je ta razlika vsaj 2,50 EUR. Na podlagi člena 304(2), peti pododstavek, CIR iz leta 1992 smiselno enako velja za investicijske družbe, ki so nerezidentke, a za katere se uporabi davek za nerezidente v skladu s členom 233 CIR iz leta 1992, torej tiste, ki imajo stalno poslovno enoto v Belgiji. Iz tega sledi, da investicijskih družb rezidentk ne bremeni davek v okviru davčnega odtegljaja, ki bremeni dohodke iz kapitala in premičnega premoženja, ki jih prejmejo od belgijskih družb.

39 Čeprav je res, da za pravico do oprostitve in odbitka, ki je priznana investicijskim družbam rezidentkam, veljajo nekateri pogoji in omejitve, med drugim tisti iz členov 281 in 282 CIR iz leta 1992, pa to ne spremeni dejstva, da taka možnost ne velja za investicijske družbe nerezidentke, ki nimajo stalne poslovne enote v Belgiji, in da je zato davčni odtegljaj od dohodkov iz kapitala in premičnega premoženja, ki jih te družbe prejmejo od belgijskih družb, v katere so investirale, končna obdavčitev.

40 Zato je treba ugotoviti, da belgijska davčna zakonodaja določa davčno obravnavo, ki je manj ugodna za dohodke iz kapitala in premičnega premoženja, ki jih dosežejo investicijske družbe nerezidentke, ki nimajo stalne poslovne enote v Belgiji, v primerjavi s takimi dohodki, ki jih prejmejo investicijske družbe rezidentke ali nerezidentke, ki imajo stalno poslovno enoto v Belgiji.

41 Vendar Kraljevina Belgija trdi, da se glede zadevne davčne zakonodaje investicijska družba rezidentka nahaja v drugačnem položaju kot investicijska družba nerezidentka, ki nima stalne poslovne enote v tej državi članici.

42 V zvezi s tem je treba spomniti, da v skladu s členom 65(1)(a) PDEU „[d]oločbe člena 63 [PDEU] ne posegajo v pravice držav članic, da […] uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so različno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital“.

43 To določbo je glede na to, da pomeni izjemo od temeljnega načela prostega pretoka kapitala, treba razlagati ozko. Zato je ni mogoče razlagati tako, da bi bila vsaka davčna zakonodaja, ki davčne zavezance obravnava različno glede na kraj rezidentstva ali glede na državo članico, v katero vlagajo svoj kapital, avtomatično v skladu s Pogodbo (glej sodbe z dne 11. septembra 2008 v zadevi Eckelkamp in drugi, C-11/07, ZOdl., str. I-6845, točka 57; z dne 22. aprila 2010 v zadevi Mattner, C-510/08, ZOdl., str. I-3553, točka 32; z dne 10. februarja 2011 v zadevi Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen, C-436/08 in C-437/08, ZOdl., str. I-305, točka 56; in z dne 10. maja 2012 v združenih zadevah Santander Asset Management SGIIC in drugi, od C-338/11 do C-347/11, točka 21).

44 Izjema, določena v navedenem členu, je namreč omejena s členom 65(3) PDEU, ki določa, da nacionalne določbe, navedene v odstavku 1 tega člena, „ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil iz člena 63“.

45 Zato je treba razlikovati med različnim obravnavanjem, ki ga člen 65(1)(a) PDEU dopušča, in diskriminacijo, ki je prepovedana z odstavkom 3 tega člena. Iz ustaljene sodne prakse pa izhaja, da se mora različno obravnavanje – da bi se nacionalna davčna ureditev lahko štela za združljivo z določbami Pogodbe v zvezi s prostim pretokom kapitala – nanašati na položaje, ki objektivno niso primerljivi, ali pa mora biti upravičeno z nujnim razlogom v splošnem interesu (glej sodbe z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen, C-35/98, Recueil, str. I-4071, točka 43; z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen, C-319/02, ZOdl., str. I-7477, točka 29; z dne 1. decembra 2011 v zadevi Komisija proti Belgiji, C-250/08, ZOdl., str. I-12341, točka 51, in zgoraj navedeno sodbo Santander Asset Management SGIIC in drugi, točka 23).

46 Kraljevina Belgija zato navaja več dokazov o tem, da naj bi bile investicijske družbe rezidentke in družbe nerezidentke, ki nimajo stalne poslovne enote v Belgiji, v različnem položaju.

47 Na prvem mestu, ni sporno, da je namen zadevne davčne zakonodaje izognitev čezmerni obdavčitvi dohodkov investicijskih družb glede na njihov položaj posrednika med družbami, v katerih investirajo, in imetniki deležev premoženja teh investicijskih družb.

48 Sodišče je že razsodilo, da glede ukrepov, ki jih sprejme država članica, da bi preprečila ali omilila verižno obdavčenje ali ekonomsko dvojno obdavčenje dohodkov, prejetih od družbe rezidentke, družbe prejemnice rezidentke niso nujno v položaju, ki je primerljiv s položajem družb prejemnic, ki so rezidentke v drugi državi članici (zgoraj navedena sodba Komisija proti Nemčiji z dne 20. oktobra 2011, točka 55 in navedena sodna praksa).

49 Vendar ko neka država članica za plačilo davka od dohodkov enostransko ali s konvencijo zaveže ne le družbe rezidentke, ampak tudi družbe nerezidentke, postane za dohodke, ki jih prejmejo od družbe rezidentke, položaj omenjenih družb nerezidentk primerljiv s položajem družb rezidentk (zgoraj navedena sodba Komisija proti Nemčiji z dne 20. oktobra 2011, točka 56 in navedena sodna praksa).

50 Že samo izvajanje davčne pristojnosti te države neodvisno od kakršnega koli obdavčevanja v drugi državi članici namreč povzroči nevarnost verižnega obdavčevanja ali ekonomskega dvojnega obdavčevanja. Da družbe prejemnice nerezidentke v takem primeru ne bi naletele na omejitev prostega pretoka kapitala, ki je načeloma prepovedana s členom 63 PDEU, mora država sedeža družbe izplačevalke paziti, da so glede na mehanizem, predviden v njenem nacionalnem pravu za preprečevanje ali zmanjšanje verižnega obdavčevanja ali ekonomskega dvojnega obdavčevanja, družbe nerezidentke obravnavane enako kot družbe rezidentke (glej zgoraj navedene sodbe Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, točka 70; Amurta, točka 39; Komisija proti Italiji z dne 19. novembra 2009, točka 53; Komisija proti Španiji, točka 52, in Komisija proti Nemčiji z dne 20. oktobra 2011, točka 57).

51 V obravnavani zadevi pa je treba ugotoviti, da se je Kraljevina Belgija odločila izvajati svojo davčno pristojnost v zvezi z dohodki investicijskih družb s sedežem v drugih državah članicah. Družbe nerezidentke, prejemnice teh dohodkov, so zato glede nevarnosti verižnega obdavčevanja dohodkov iz kapitala in premičnega premoženja v položaju, ki je primerljiv s položajem družb rezidentk, tako da družbe prejemnice nerezidentke ne smejo biti obravnavane drugače od družb prejemnic rezidentk (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Komisija proti Španiji, točka 53, in Komisija proti Nemčiji z dne 20. oktobra 2011, točka 58).

52 Te ugotovitve ne izpodbije trditev Kraljevine Belgije, da investicijske družbe nerezidentke, ki prejemajo dohodke iz kapitala in premičnega premoženja od belgijskih družb, na podlagi člena 219 CIR iz leta 1992 ne nosijo večjega davčnega bremena kot investicijske družbe rezidentke.

53 Po eni strani je treba glede davčnega bremena plačila posebnega davka iz člena 219 CIR iz leta 1992, ki velja le za investicijske družbe rezidentke, opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča neugodnega davčnega obravnavanja, ki je v nasprotju s temeljno svoboščino, ni mogoče šteti za skladno s pravom Unije zaradi morebitnih drugih ugodnosti (zgoraj navedena sodba Komisija proti Nemčiji z dne 20. oktobra 2011, točka 71 in navedena sodna praksa).

54 Kraljevina Belgija zato tega elementa ne more navajati kot merilo drugačnosti, da bi upravičila razliko v obravnavanju med investicijskimi družbami rezidentkami in investicijskimi družbami nerezidentkami.

55 Po drugi strani je treba glede običajnih mehanizmov za preprečevanje dvojnega obdavčevanja poudariti, prvič, da bi uporaba metode odbitka morala omogočati, da se davek na dohodek, plačan v Belgiji, popolnoma odbije od davka, ki ga je treba plačati v državi rezidentstva investicijske družbe prejemnice, tako da če so dohodki iz kapitala in premičnega premoženja, ki jih doseže ta družba, nazadnje obdavčeni bolj kot dohodki, izplačani družbam s sedežem v Belgiji, tega večjega davčnega bremena ni več mogoče pripisati Kraljevini Belgiji, temveč državi sedeža družbe prejemnice, ki je izvajala svojo davčno pristojnost (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Komisija proti Španiji, točka 60; in Komisija proti Nemčiji z dne 20. oktobra 2011, točka 67).

56 Drugič, pojasniti je treba, da odločitev, ali se dohodki iz Belgije obdavčijo v drugi državi članici in koliko, ni odvisna od Kraljevine Belgije, temveč od podrobnih pravil obdavčitve, ki jih je določila druga država članica (zgoraj navedeni sodbi Komisija proti Španiji, točka 64; in Komisija proti Nemčiji z dne 20. oktobra 2011, točka 69).

57 Kraljevina Belgija zato ne more utemeljeno trditi, da odbitek v Belgiji plačanega davka od davka, ki ga je na podlagi konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja treba plačati v drugi državi članici, v vseh primerih omogoča izravnavo različnega obravnavanja, ki izhaja iz uporabe določb nacionalne davčne zakonodaje ali določb teh konvencij, katerih posledica je znižanje stopnje odtegnjenega davka (glej zgoraj navedene sodbe Komisija proti Italiji z dne 19. novembra 2009, točka 39; Komisija proti Španiji, točka 64, in Komisija proti Nemčiji z dne 20. oktobra 2011, točka 70).

58 Na drugem mestu, Kraljevina Belgija trdi, da naj bi bil glede zadevne davčne zakonodaje temelj primerjave, ki ga uporablja Komisija, napačen. Tako naj bi bile najprej investicijske družbe nerezidentke zaradi svoje posebne narave v položaju, ki je primerljiv s položajem belgijskih vzajemnih skladov, ne pa s položajem investicijskih družb rezidentk. Nato naj bi bile dejavnosti investicijskih družb rezidentk drugačne od dejavnosti investicijskih družb nerezidentk. Nazadnje naj bi bilo treba upoštevati davčni sistem, ki se uporabi za imetnike enot premoženja investicijskih družb rezidentk in investicijskih družb nerezidentk, ki nimajo stalne poslovne enote v Belgiji.

59 Prvič, glede primerljivosti položaja investicijskih družb nerezidentk z belgijskimi vzajemnimi skladi je treba poudariti, da prvonavedene imajo pravno osebnost, drugonavedene pa ne. Kraljevina Belgija zato ne more upravičeno trditi, da je položaj investicijskih družb rezidentk treba primerjati s položajem vzajemnih skladov zgolj zato, ker belgijska davčna zakonodaja ti dve kategoriji davčnih zavezancev, ki nimata enake pravne oblike, obravnava enako.

60 Poleg tega je treba poudariti, da razlaga te države članice temelji na predpostavki, da so investicijske družbe nerezidentke oproščene davka v državi članici, v kateri imajo sedež.

61 Iz belgijske zakonodaje pa je razvidno, da davčni odtegljaj od dohodkov družbe prejemnice ni odvisen od morebitne oprostitve davka, do katere naj bi bila upravičena ta družba. Na podlagi okoliščine, da so belgijski vzajemni skladi subjekti, ki so davčno pregledni in ki kot taki niso zavezani za davek od dohodkov družb, torej ni mogoče ugotoviti, da položaj investicijskih družb nerezidentk ni primerljiv s položajem investicijskih družb rezidentk.

62 Drugič, glede dejavnosti investicijskih družb rezidentk in investicijskih družb nerezidentk je treba ugotoviti, da Kraljevina Belgija bolj kot specifične razlike med temi dejavnostmi poudarja to, da se te dejavnosti izvaja v različnih državah članicah.

63 Ta država članica v zvezi s tem izhaja iz tega, da investicijske družbe nerezidentke poslujejo le z imetniki enot premoženja, ki niso rezidenti Belgije.

64 Vendar ni mogoče izključiti, da investicijska družba nerezidentka nudi svoje storitve investitorjem rezidentom, tako da na koncu izvaja enake dejavnosti kot investicijska družba rezidentka.

65 Tretjič, glede zatrjevane nujnosti, da se upošteva davčni sistem, ki se uporablja za imetnike enot premoženja, je treba opozoriti, da je treba, kadar nacionalna ureditev določa merilo za različno obdavčenje izplačanih dohodkov, presojo primerljivosti položajev opraviti ob upoštevanju tega merila (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Santander Asset Management SGIIC in drugi, točka 28).

66 Vendar v obravnavanem primeru člen 185a CIR iz leta 1992 določa samo v korist investicijskih družb rezidentk, da so zavezanke le za davek od skupnega zneska prejetih izjemnih ali prostovoljnih ugodnosti ter izdatke in stroške, ki jih ni mogoče odbiti kot poslovne stroške. Na podlagi členov 248 in 304(2), drugi pododstavek, CIR iz leta 1992 je davčni odtegljaj končna obdavčitev le za družbe nerezidentke.

67 Glede na razlikovalno merilo, ki ga uvaja ta ureditev in temelji le na tem, kje so investicijske družbe rezidentke, je treba ugotoviti, da je treba presojo primerljivosti položajev za ugotovitev, ali je ta ureditev diskriminatorna ali ne, izvršiti le na ravni investicijske družbe (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Santander Asset Management SGIIC in drugi, točka 39).

68 Zato je treba ob upoštevanju navedenega skleniti, da lahko različno obravnavanje dohodkov glede na to, ali so izplačani investicijskim družbam rezidentkam ali nerezidentkam, kakršno je vzpostavljeno z belgijsko davčno zakonodajo, družbe s sedežem v drugih državah odvrne od naložb v Belgiji, hkrati pa lahko za družbe rezidentke pomeni oviro pri zbiranju kapitala od družb s sedežem v drugih državah članicah.

69 Zato navedena zakonodaja pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, ki jo člen 63(1) PDEU načeloma prepoveduje.

Utemeljitev omejitev

– Trditve strank

70 Kraljevina Belgija v utemeljitev omejitev prostega pretoka kapitala, ki je vzpostavljena s sporno nacionalno omejitvijo, navaja dva razloga.

71 Prvič, da bi se ohranila uravnotežena porazdelitev davčnih pristojnosti med državami članicami, naj od Kraljevine Belgije ne bi bilo mogoče zahtevati, da družbam nerezidentkam, ki nimajo stalne poslovne enote na njenem ozemlju, prizna odbitek odtegljaja, ki je bil odtegnjen od njihovih prihodkov. S tako zahtevo naj bi se namreč tej državi članici naložilo, da se odpove pobiranju davkov od dohodkov, prejetih na njenem ozemlju.

72 Drugič, omejitev upoštevanja davčnih odtegljajev, pobranih od družb nerezidentk, naj bi bila upravičena zaradi učinkovitosti davčnega nadzora. Glede na to, da so investicijske družbe zavezanke za davčni odtegljaj od dividend, ki jih izplačajo imetnikom enot premoženja, naj belgijska uprava ne bi mogla izvajati nobenega nadzora nad temi imetniki, ker niso rezidenti Belgije.

73 Komisija trdi, da noben od razlogov, ki jih navaja Kraljevina Belgija, ne more upravičiti razlike v obravnavanju med investicijskimi družbami rezidentkami in investicijskimi družbami nerezidentkami, ki nimajo stalne poslovne enote v Belgiji.

– Presoja Sodišča

74 Kot je razvidno iz ustaljene sodne prakse, so lahko nacionalni ukrepi, ki omejujejo prosti pretok kapitala, med drugim utemeljeni z nujnimi razlogi v splošnem interesu, če, prvič, ni uskladitvenega ukrepa prava Unije, ki določa ukrepe, potrebne za zagotavljanje varstva teh interesov, in, drugič, če so ti nacionalni ukrepi primerni za zagotavljanje uresničevanja cilja, ki mu sledijo, in ne presegajo tega, kar je potrebno za dosego tega cilja (glej zlasti sodbi z dne 23. oktobra 2007 v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-112/05, ZOdl. str. I-8995, točki 72 in 73; in z dne 1. julija 2010 v zadevi Dijkman in Dijkman-Lavaleije, C-233/09, ZOdl., str. I-6649, točka 49; ter zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Nemčiji z dne 20. oktobra 2011, točka 74).

75 Prvič, glede zatrjevane nujnosti, da se zagotovi enakomerna razdelitev davčne pristojnosti, je treba opozoriti, da je tako utemeljitev mogoče sprejeti med drugim takrat, kadar se želi z nacionalno davčno ureditvijo preprečiti ravnanja, ki bi lahko ogrozila pravico države članice, da izvaja davčno pristojnost glede dejavnosti, ki se opravljajo na njenem ozemlju (glej sodbe z dne 29. marca 2007 v zadevi Rewe Zentralfinanz, C-347/04, ZOdl., str. I-2647, točka 42; z dne 18. julija 2007 v zadevi Oy AA, C-231/05, ZOdl., str. I-6373, točka 54; zgoraj navedeno sodbo Amurta, točka 58; sodbo z dne 18. junija 2009 v zadevi Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, ZOdl., str. I-5145, točka 66; in zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Nemčiji z dne 20. oktobra 2011, točka 77).

76 Vendar iz sodne prakse Sodišča prav tako izhaja, da se država članica, če se je odločila, da glede teh vrst dohodka družb prejemnic s sedežem na njenem ozemlju ne bo obdavčila, ne more sklicevati na nujnost zagotoviti uravnoteženo porazdelitev davčne pristojnosti med državami članicami, da bi s tem upravičila obdavčitev družb prejemnic dividend s sedežem v drugi državi članici (zgoraj navedene sodbe Amurta, točka 59; Aberdeen Property Fininvest Alpha, točka 67, in Komisija proti Nemčiji z dne 20. oktobra 2011, točka 78).

77 Ni pa sporno, da lahko investicijske družbe rezidentke za dohodke iz kapitala iz premičnega premoženja izravnajo davčno breme, naloženo z davčnim odtegljajem.

78 Sodišče je že odločilo, da zahtevati od države rezidentstva družbe izplačevalke, 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 izplačevalke, ali tako, da se takemu delničarju odobri davčna ugodnost, ki je enaka davku, ki ga je za navedeni dobiček plačala družba izplačevalka, dejansko pomeni, da bi se morala ta država odpovedati pravici obdavčevanja dohodka, ustvarjenega z gospodarsko dejavnostjo, ki se opravlja na njenem ozemlju (glej zgoraj navedeno sodbo Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, točka 59; sodbo z dne 17. septembra 2009 v zadevi Glaxo Wellcome, C-182/08, ZOdl., str. I-8591, točka 83; in zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Nemčiji z dne 20. oktobra 2011, točka 80).

79 Vendar v obravnavanem primeru oprostitev dohodkov iz kapitala in premičnega premoženja ter odbitek davčnega odtegljaja, ki ga je Kraljevina Belgija pobrala pri viru, priznan družbam, ki imajo sedež v drugi državi članici in ki v Belgiji nimajo stalne poslovne enote, ne bi pomenila, da se mora ta država odpovedati pravici obdavčevanja dohodka, ustvarjenega z gospodarsko dejavnostjo, ki se opravlja na njenem ozemlju. Dohodki družb rezidentk so namreč že bili obdavčeni na ravni družb izplačevalk kot njihov ustvarjeni dobiček.

80 Drugič, čeprav je Sodišče potrdilo, da je nujnost zagotovitve učinkovitosti davčnega nadzora nujni razlog v splošnem interesu, ki lahko utemelji omejitev izvrševanja temeljnih svoboščin, ki jih zagotavlja Pogodba (glej zgoraj navedeno sodbo Dijkman in Dijkman-Lavaleije, točka 58), je treba v obravnavanem primeru ugotoviti, da za utemeljitev zadevne omejitve takega cilja ni mogoče navesti.

81 Ni namreč sporno, da investicijske družbe nerezidentke v nobenem primeru ne morejo koristiti niti oprostitve dohodkov iz kapitala in premičnega premoženja za dohodke, ki jih prejmejo od belgijskih družb, niti odbitka ali vračila davčnega odtegljaja, ne glede na to, da naj bi omogočala zagotovitev davčnega nadzora.

82 Zato je treba ugotoviti, da razlogi, ki jih navaja Kraljevina Belgija, ne morejo utemeljiti omejitev prostega pretoka kapitala, ki izhajajo iz sporne zakonodaje.

83 Iz navedenega izhaja, da 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 63 PDEU.

– Neizpolnitev obveznosti iz člena 49 PDEU

84 Glede predloga Komisije, naj se ugotovi, da Kraljevina Belgija ni izpolnila obveznosti iz člena 49 PDEU, zadošča poudariti, da se ugotovitve iz prejšnjih točk uporabijo enako, kadar investicijska družba doseže dohodek z udeležbo, na podlagi katere lahko vpliva na odločitve družbe, v katero je investirala, in odloča o njenih dejavnostih.

85 Razlika v obravnavanju, ugotovljena v točki 40 te sodbe, lahko odvrne morebitne investitorje, ki želijo prek investicijske družbe s sedežem v tujini vlagati v belgijske družbe zato, da bi vplivali na odločitve teh družb in odločali o njihovih dejavnostih.

86 Zato razlika v obravnavanju, ki izhaja iz sporne zakonodaje, pomeni omejitev svobode ustanavljanja, prepovedano s členom 49 PDEU, ki je ni mogoče upravičiti z razlogi, navedenimi v točkah od 74 do 81 te sodbe.

87 Iz navedenega izhaja, da 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.

Kršitev Sporazuma EGP

88 Glede na to, da imata člena 31 in 40 Sporazuma EGP enak pravni pomen kot po vsebini enake določbe členov 49 PDEU in 63 PDEU (glej sodbi z dne 11. junija 2009 v zadevi Komisija proti Nizozemski, C-521/07, ZOdl., str. I-4873, točka 33, in z dne 28. oktobra 2010 v zadevi Établissements Rimbaud, C-72/09, ZOdl., str. I-10659, točka 22), je mogoče vse zgornje ugotovitve v okoliščinah, kot so te iz obravnavane tožbe, smiselno uporabiti za navedena člena 31 in 40 tega sporazuma.

Časovni učinek sodbe

89 Kraljevina Belgija je predlagala, da se – če bi sodišče ugodilo predlogu Komisije – učinki sodbe časovno omejijo, „zato da se omogoči učinkovita izvedba vseh morebitnih sprememb“. Časovna omejitev učinkov sodbe naj bi upravičevalo z ravnanje te države članice v dobri veri leta 2007 ob sprejetju nacionalnih določb, iz katerih izhajajo izpodbijane omejitve, in tveganje resnih težav, ki bi jih lahko povzročila sodba Sodišča.

90 Tudi ob domnevi, da imajo razglašene sodbe na podlagi člena 258 PDEU enake učinke kot tiste, ki so razglašene na podlagi člena 267 PDEU, in bi lahko upoštevanje pravne varnosti izjemoma narekovalo omejitev njihovih časovnih učinkov, če so izpolnjeni pogoji, ki jih je izoblikovala sodna praksa Sodišča v okviru člena 267 PDEU (glej v tem smislu sodbe z dne 7. junija 2007 v zadevi Komisija proti Grčiji, C-178/05, ZOdl., str. I-4185, točka 67; z dne 15. decembra 2009 v zadevi Komisija proti Italiji, C-239/06, ZOdl., str. I-11913, točka 59; v zadevi Komisija proti Finski, C-284/05, ZOdl., str. I-11705, točka 58; v zadevi Komisija proti Italiji, C-387/05, ZOdl., str. I-11831, točka 59; in z dne 29. septembra 2011 v zadevi Komisija proti Irski, C-82/10, ZOdl., točka 63), je treba ugotoviti, da ti pogoji v obravnavanem primeru nikakor niso izpolnjeni.

91 V obravnavanem primeru zadošča ugotoviti, da čeprav je belgijska vlada izračunala približni znesek, ki so ga belgijski organi neupravičeno prejeli na podlagi sporne zakonodaje, nikakor ni dokazala obstoja tveganja resnih gospodarskih težav, ki je bistveni pogoj za časovno omejitev sodb Sodišča.

92 Temu predlogu zato ni mogoče ugoditi.

Stroški

93 V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Komisija je predlagala, naj se Kraljevini Belgiji naloži plačilo stroškov, in ker ta s svojimi predlogi ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov. Na podlagi uporabe člena 69(4), prvi pododstavek, tega poslovnika Združeno kraljestvo, ki se je kot intervenient udeležilo postopka, nosi svoje stroške.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

1. **Kraljevina Belgija s tem, da je ohranila različna pravila za obdavčitev dohodkov iz kapitala in premičnega premoženja glede na to, ali jih ustvarijo investicijske družbe rezidentke ali investicijske družbe nerezidentke, ki nimajo stalne poslovne enote v Kraljevini Belgiji, ni izpolnila obveznosti iz členov 49 PDEU in 63 PDEU ter členov 31 in 40 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992.**

2. **Kraljevini Belgiji se naloži plačilo stroškov.**

3. **Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska nosi svoje stroške.**

Podpisi