



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MANUELA CAMPOSE SÁNCHEZ-BORDONY
přednesené dne 26. října 2016¹

Věc C-448/15

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

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Hof van beroep te Brussel (odvolací soud v Bruselu, Belgie)]

„Mateřské a dceřiné společnosti z různých členských států — Použitelný společný systém zdanění — Korporační daň — Použití směrnice 90/435/EHS — Osvobození od korporální daně — Volný pohyb kapitálu“

1. Soudní dvůr se má znovu zabývat situací, v níž jsou dividendy, které vyplácí dceřiná společnost (v projednávané věci belgická) své (nizozemské) mateřské společnosti, zdaněny srážkovou daní z titulu daně z příjmů z kapitálového majetku, kterou vyměřily daňové orgány Belgického království.
2. První pochybnost, na kterou upozornil předkládající soud v řízení o předběžné otázce, se týká výkladu směrnice 90/435/EHS². Vzhledem ke zvláštnímu statusu mateřské společnosti v Nizozemsku bude zapotřebí nejprve zjistit, zda patří mezi „společnosti členského státu“ spadající do působnosti výše uvedené směrnice (článek 2).
3. Bude-li odpověď kladná, vyvstává otázka, zda je uplatnění srážkové daně v souladu s článkem 5 směrnice 90/435, který zisky vyplacené dceřinou společností její mateřské společnosti v zásadě od této daně osvobozuje.
4. Pro případ, že směrnice 90/435 naopak nebude na projednávaný případ použitelná, se předkládající soud táže, zda je belgická právní úprava, která stanoví zdanění dividend, jež jsou předmětem projednávaného sporu, v souladu s články 49 a 63 SFEU.

1 — Původní jazyk: španělština.

2 — Směrnice Rady ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. 1990, L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147), která byla nahrazena směrnicí Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 (Úř. věst. 2011, L 345, s. 8).

I – Právní rámec

A – Unijní právo

Směrnice 90/435/EHS

5. První bod odůvodnění zní takto:

„vzhledem k tomu, že seskupování společností různých členských států mohou být nezbytná k tomu, aby byly ve Společenství vytvořeny podmínky obdobné podmínkám vnitřního trhu a aby tím bylo zajištěno vytvoření a řádné fungování společného trhu; že těmto operacím by neměly být kladeny překážky v podobě omezení, znevýhodnění nebo zvláštních narušení, které by vyplývaly z daňových předpisů členských států; že je proto důležité stanovit pro tato seskupování daňová pravidla neutrální z hlediska hospodářské soutěže, aby se podniky mohly přizpůsobit požadavkům společného trhu, zvýšit svou produktivitu a zlepšit svou konkurenceschopnost na mezinárodní úrovni.“

6. Třetí bod odůvodnění stanoví toto:

„vzhledem k tomu, že stávající daňové předpisy upravující vztahy mezi mateřskými a dceřinými společnostmi různých členských států se mezi jednotlivými členskými státy citelně liší a jsou obecně nepříznivější než ty, které se týkají vztahů mezi mateřskými a dceřinými společnostmi téhož členského státu; že spolupráce mezi společnostmi různých členských států je tím znevýhodňována oproti spolupráci společností téhož členského státu; že je vhodné zamezit tomuto znevýhodnění zavedením společného režimu, a tím i usnadnit seskupování na úrovni Společenství.“

7. Článek 2 má toto znění:

„Pro účely této směrnice se ‚společností členského státu‘ rozumí každá společnost, která

- a) má některou z forem uvedených v příloze této směrnice;
- b) je podle daňového práva některého členského státu pro daňové účely považována za daňového rezidenta tohoto státu a podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené s třetí zemí není pro daňové účely považována za daňového rezidenta mimo Společenství;
- c) podléhá navíc bez možnosti volby nebo osvobození jedné z následujících daní:

[...]

— vennootschapsbelasting v Nizozemsku,

[...]“.

8. Článek 3 odst. 1 stanoví toto:

„Pro účely použití této směrnice se

- a) postavení mateřské společnosti přiznává přinejmenším každé společnosti členského státu, která splňuje podmínky stanovené v článku 2 a která drží na základním kapitálu některé společnosti jiného členského státu splňující stejné podmínky podíl nejméně 25 %;

b) ‚dceřinou společností‘ rozumí společnost, na jejímž základním kapitálu je držen podíl uvedený v písmenu a).“

9. Článek 5 odst. 1 stanoví:

„Zisk rozdělovaný dceřinou společností její mateřské společnosti je osvobozen od srážkové daně, přinejmenším pokud mateřská společnost drží na základním kapitálu dceřiné společnosti podíl nejméně 25 %.“

10. Příloha: Seznam společností zmíněných v čl. 2 písm. a).

„a) společnosti podle belgického práva nazvané ‚société anonyme‘/‚naamloze vennootschap‘, ‚société en commandite par actions‘/‚commanditaire vennootschap op aandelen‘, ‚société privée responsabilité limitée‘/‚besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid‘ a veřejnoprávní subjekty řídící se soukromým právem;

[...]

j) společnosti podle nizozemského práva nazvané ‚naamloze vennootschap‘ a ‚besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid‘;

[...]“.

B – *Belgické právo*

Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992³

11. Článek 266 stanoví toto:

„Král může za podmínek a v mezích, jež určí, zcela nebo zčásti upustit od vybrání srážkové daně z kapitálových příjmů a movitého majetku a různých příjmů, pokud se jedná o příjmy získané příjemci, jejichž totožnost lze určit, nebo o příjmy získané subjekty kolektivního investování založenými podle práva jiné země, jež představují nedílný majetek spravovaný správcovskou společností na účet podílníků, nejsou-li jejich podíly v Belgii veřejně emitovány a nejsou-li v Belgii obchodovány, nebo pokud se jedná o příjmy z cenných papírů spadajících do některé z těchto kategorií: 1. příjmy z cenných papírů, které byly emitovány před 1. prosincem 1962, které jsou podle zákona osvobozeny od daně z movitého majetku nebo od reálných daní nebo které podléhají dani se sazbou nižší než 15 procent;

2. příjmy z osvědčení belgických subjektů kolektivního investování;

3. emisní ážia vztahující se na dlužní úpisy, pokladní stvrzenky nebo jiné cenné papíry, které představují dluhopisy, pokud byly emitovány v období od 1. prosince 1962 včetně.

Král nemůže upustit od vybrání srážkové daně z příjmů z cenných papírů představujících dluhopisy s kapitalizovanými úroky [...] nebo z cenných papírů, které nevedou k pravidelnému vyplácení úroků a které byly emitovány [...] s diskontní sazbou odpovídající úrokům kapitalizovaným do termínu splatnosti příslušného cenného papíru [...].

3 — Zákon o daních z příjmů z roku 1992 (dále jen „ZDP 1992“).

Odstavec 2 se nepoužije na cenné papíry vzniklé rozdělením lineárních dluhopisů, které emitoval belgický stát.“

Koninklijk Besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992⁴

12. Článek 106 odst. 5 zní takto:

„Od vybrání srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku se u dividend, jejichž plátcem je belgická dceřiná společnost a příjemcem mateřská společnost v jiném členském státě Evropského hospodářského společenství, zcela upouští.

Tato úleva [z vybrání srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku] se však nevztahuje na případy, kdy podíl akcií vlastněných mateřskou společností, v jejíž prospěch jsou dividendy vypláceny, neodpovídá podílu ve výši nejméně 25 % kapitálu dceřiné společnosti a kdy tento minimální 25% podíl není nebo nebyl v držení mateřské společnosti nepřetržitě po dobu nejméně jednoho roku.

Pro účely odstavců 1 a 2 se výrazy ‚dceřiná společnost‘ a ‚mateřská společnost‘ rozumí dceřiné a mateřské společnosti ve smyslu směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států.“

C – Smlouva mezi belgickou vládou a vládou Nizozemska o zamezení dvojímu zdanění v oblasti daní z příjmů a daní z majetku a o úpravě dalších otázek v oblasti daní⁵

13. Článek 10 stanoví:

„1. Dividendy vyplacené společností, která je rezidentem jednoho ze států, rezidentovi druhého státu jsou zdanitelné v tomto druhém státě.

2. Tyto dividendy však smějí být zdaněny i ve smluvním státě, v němž je usazena vyplácející společnost, a to podle právních předpisů tohoto státu; daň však nesmí být vyšší [...] než 5 % celkové hrubé částky dividend, je-li příjemcem dividend akciová společnost, která přímo vlastní podíl nejméně 25 % na základním kapitálu vyplácející společnosti [...].“

II – Skutkové okolnosti sporu v původním řízení a předběžné otázky

14. Wereldhave Belgium je komanditní společnost na akcie založená podle belgického práva, v níž mají podíl společnosti Wereldhave International a Wereldhave (první z nich ve výši 35 % a druhá 45 %) založené podle nizozemského práva, přičemž prvně uvedená společnost je jejich dceřinou společností.

15. Wereldhave International a Wereldhave jsou subjekty kolektivního investování⁶ ve formě akciové společnosti⁷, které své zisky rozdělují přímo mezi vlastní akcionáře a podle nizozemského práva podléhají korporální dani (v Nizozemsku vennootschapsbelasting), avšak uplatňují „nulovou sazbu“ daně.

4 — Královské nařízení ze dne 27. srpna 1993 o provádění zákona o daních z příjmů z roku 1992 (dále jen „KN/ZDP 1992“).

5 — Podepsaná v Bruselu dne 19. října 1970 (dále jen „smlouva o zamezení dvojímu zdanění“).

6 — Dále jen „SKI“.

7 — „Naamloze vennootschap“.

16. V letech 1999 a 2000 vyplatila Wereldhave Belgium společností Wereldhave International a Wereldhave zisk, přičemž uplatnila srážkovou daň z těchto příjmů z kapitálového majetku v sazbě 5 %⁸.

17. Obě výše uvedené společnosti se obrátily na belgický daňový orgán s žádostí o osvobození od srážkové daně, která byla uplatněna na jim vyplacené dividendy. Pro tyto účely se dovolávaly čl. 5 odst. 1 směrnice 90/435 a čl. 106 odst. 5 KN/ZDP 1992, který tuto směrnici provádí do belgického právního řádu.

18. Vzhledem k tomu, že během následujících šesti měsíců v této záležitosti belgický správní orgán výslovně nerozhodl, podaly Wereldhave Belgium, Wereldhave International a Wereldhave žalobu k rechtbank van eerste aanleg te Brussel (soud prvního stupně v Bruselu, Belgie).

19. Dne 20. listopadu 2012 vydal rechtbank van eerste aanleg te Brussel (soud prvního stupně v Bruselu) dva rozsudky, v nichž konstatoval, že dividendy, které v účetních letech 1999 a 2000 vyplatila Wereldhave Belgium nizozemským společnostem Wereldhave International a Wereldhave, neměly podléhat srážkové dani z příjmů z kapitálového majetku, a uložil belgickému státu, aby vybrané částky včetně úroků vrátil.

20. Belgický správní orgán podal proti oběma těmto rozsudkům odvolání k Hof van beroep te Brussel (odvolací soud v Bruselu, Belgie), přičemž v podstatě uvedl, že příjemci dividend byly nizozemské SKI, na které se nemůže vztahovat osvobození od srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku, neboť nesplňují požadavky stanovené v čl. 2 písm. c) směrnice 90/435 ve spojení s čl. 106 odst. 5 KN/ZDP 1992, jelikož v Nizozemsku uplatňují nulovou sazbu daně.

21. Wereldhave Belgium, Wereldhave International a Wereldhave před Hof van beroep te Brussel (odvolací soud v Bruselu) uvedly, že SKI, které mají právní formu akciové společnosti, v zásadě podléhají nizozemské korporační dani (článek 1 nizozemského zákona o korporační dani z roku 1969), což podle jejich názoru stačí k tomu, aby bylo vyloučeno uplatnění sporné srážkové daně. Ve svůj prospěch se dovolávají článku 266 ZDP 1992, čl. 106 odst. 5 KN/ZDP 1992, jakož i článku 5 směrnice 90/435, přičemž tvrdí, že uplatnění daně, na něž posledně jmenované ustanovení odkazuje, nevyžaduje skutečný výběr daně.

22. Pro případ, že by směrnice 90/435 nebyla použitelná, podpůrně uvádějí, že články 49 a 63 SFEU brání belgickým právním ustanovením, jež na ně byla použita, což podle nich vyplývá i z usnesení Soudního dvora ze dne 12. července 2012, Tate & Lyle Investments (C-384/11, EU:C:2012:463).

23. Za těchto okolností se Hof van beroep te Brussel (odvolací soud v Bruselu) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států vykládána v tom smyslu, že odporuje vnitrostátnímu právnímu předpisu, podle něhož nelze upustit od belgické srážkové daně z dividend vyplacených belgickou dceřinou společností mateřské společnosti usazené v Nizozemsku, která splňuje požadavek minimálního kapitálového podílu a držení tohoto podílu, jelikož se jedná o daňový subjekt kolektivního investování, jenž veškeré své zisky musí vyplatit svým podílovým vlastníkům, a za tohoto předpokladu může v případě korporační daně uplatňovat nulovou sazbu?

8 — Uplatněná sazba vyplývá ze smlouvy o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi Belgií a Nizozemskem.

- 2) V případě záporné odpovědi na první otázku: Musí být článek 49 (bývalý článek 43) a článek 63 (bývalý článek 56) Smlouvy o fungování Evropské unie (ve znění pozměněném a přečíslovaném Lisabonskou smlouvou) vykládány v tom smyslu, že tato ustanovení brání vnitrostátnímu právnímu předpisu, podle něhož nelze upustit od belgické srážkové daně z dividend vyplácených belgickou dceřinou společností mateřské společnosti usazené v Nizozemsku, která splňuje požadavek minimálního kapitálového podílu a držení tohoto podílu, jelikož se jedná o daňový subjekt kolektivního investování, jenž veškeré své zisky musí vyplatit svým podílovým vlastníkům, a za tohoto předpokladu může v případě korporační daně uplatňovat nulovou sazbu?“

III – Shrnutí argumentů účastníků řízení

A – K první předběžné otázce

24. Wereldhave Belgium, Wereldhave International a Wereldhave tvrdí, že dotyčné nizozemské subjekty podléhají v Nizozemsku korporační dani, a i když vzhledem ke svému postavení subjektů kolektivního investování vyplácejících dividendy svým podílovým vlastníkům uplatňují nulovou sazbu, splňují požadavek stanovený v čl. 2 písm. c) směrnice 90/435. Svě tvrzení dokládají několika citacemi z právní teorie⁹, z nichž vyvozují, že splnění požadavku, podle něhož musí společnost podléhat korporační dani, nevyžaduje skutečný výběr daně. Jedná se o subjektivní podmínku, která je vázána na danou společnost, nikoli na zisky, jichž dosahuje, ani na daňové zacházení, které je jí přiznáno, což znamená, že tento požadavek lze splnit i při úplném nebo částečném osvobození od daně. Dodávají, že podle nizozemské právní teorie nejsou SKI osvobozeny od korporační daně, nýbrž jí plně podléhají, byť v nulové sazbě¹⁰.

25. Skutečnost, že podle přípravných prací ke směrnici 90/435 nespádají nizozemské SKI do působnosti směrnice, nemá podle názoru výše uvedených společností žádný význam: pokud se prohlášení Rady nestala součástí přijatých právních ustanovení, tak jako je tomu v projednávaném případě, nemají žádnou právní hodnotu¹¹.

26. Wereldhave Belgium, Wereldhave International a Wereldhave se tedy domnívají, že směrnice 90/435 musí být vykládána v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je tato sporná úprava.

27. Belgická, česká, francouzská a italská vláda, jakož i Komise, se v podstatě shodují na tom, že směrnice 90/435 není na projednávaný spor použitelná, neboť:

- Článek 2 písm. c) požaduje nejen to, aby společnost podléhala dani, ale i to, aby byla skutečně zdaněna, jak uznal Soudní dvůr v rozsudku Aberdeen Property Fininvest Alpha¹².
- Cílem směrnice 90/435 je odstranit dvojí zdanění, což nutně znamená, že musí docházet ke skutečnému zdanění. Pokud by bylo osvobození od srážkové daně uznáno v případě, že v zemi daňové rezidence nedochází ke skutečnému uložení daně, mohlo by to vést k narušení výše

9 — De Broe, L. a De Boeck, R.: „De moeder-dochterrichtlijn: Europese fiscale piecemeal engineering op weg naar harmonie“, in *Europees Belastingrecht*, Peeters, B. (vyd.), Larcier, Gent, 2005, s. 362; Jansen, T. a De Vos, P., *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, Intersentia, Antverpy, 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, Brusel, 1990, s. 116; Van Crombrugge, S., *Beginselen van de vennootschapsbelasting*, Kluwer, Antverpy, 2008, s. 54; a Van Crombrugge, S., *Beginselen van de vennootschapsbelasting*, Kluwer, Antverpy, 1997, s. 48.

10 — Marres, O. C. R. a Wattel, P. J., *Dividendbelasting*, Kluwer, Deventer, 2011, s. 216 a 217.

11 — Ve svůj prospěch se dovolávají rozsudku ze dne 17. října 1996, Denkavit a další (C-283/94, C-291/94 a C-292/94, EU:C:1996:387, bod 29).

12 — Rozsudek ze dne 18. června 2009 (C-303/07, EU:C:2009:377).

uvedeného cíle a případně i k obcházení veškerého zdanění. Směrnice 90/435 nemá být používána na veškerá vyplácení dividend mezi mateřskými a dceřinými společnostmi, ale pouze na případy, které jsou v této směrnici stanoveny a mezi něž nepatří situace dvojího nezdanění.

28. Italská vláda a Komise kromě toho zdůrazňují, že neexistence osvobození (od korporální daně), na niž odkazuje čl. 2 písm. c) směrnice 90/435, musí být trvalá a nesmí záviset na konkrétním účetním roce nebo na zvláštní okolnosti, která by způsobila, že nevznikne povinnost odvést daň.

29. V souvislosti s požadavkem uvedeným ve zmíněném ustanovení, podle něhož musí daná společnost dani podléhat „bez možnosti volby“, italská vláda uvádí, že z předkládacího rozhodnutí není zřejmé, zda uplatnění nulové sazby na obě nizozemské SKI vychází z rozhodnutí jejich orgánů nebo přímo ze stanov, jimiž byly tyto společnosti zřízeny. Tvrdí však, že výsledek je v obou těchto případech stejný, neboť mezi osvobozením od daně a uplatněním nulové sazby není žádný rozdíl. Komise je toho názoru, že zřízení SKI je spojeno s konkrétní volbou využít daného právního režimu a dodržovat jeho podmínky.

30. Komise navíc upozorňuje na to, že přípravné práce ke směrnici 90/435 obsahují prohlášení, podle něhož jsou nizozemské SKI vyloučeny z působnosti této směrnice. Toto prohlášení sice jako takové nemá žádnou právní hodnotu, avšak poukazuje na záměr unijního normotvůrce: kromě výslovně vyloučených SKI jsou tímto prohlášením vyloučeny i veškeré další společnosti podléhající korporální dani, které jsou však trvale osvobozeny od povinnosti tuto daň odvádět. Okolnost, že v konečném znění nejsou SKI výslovně uvedeny, přestože v přípravných pracích jsou zmiňovány, lze vysvětlit tím, že jakmile jsou tyto společnosti osvobozeny od daně, již podle čl. 2 písm. c) směrnice 90/435 od působnosti této směrnice nespádají.

B – Ke druhé předběžné otázce

31. Francouzská vláda k tomuto bodu žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce nepředložila vyjádření. Vyjádření předložily italská a česká vláda, jakož i Komise, a prosazují v nich nepřijatelnost druhé otázky s odůvodněním, že předkládací rozhodnutí neuvádí vnitrostátní právní rámec ani neupřesňuje, v čem spočívá rozdílné zacházení mezi SKI, které jsou rezidenty v Belgii, a SKI, které jimi nejsou.

32. Naopak Wereldhave Belgium, Wereldhave International a Wereldhave zaměřily svou pozornost na analýzu belgické právní úpravy, přičemž tvrdí, že dochází k rozdílnému zacházení se společnostmi rezidenty a společnostmi nerezidenty, které posledně jmenovaným společností znemožňuje vyhnout se řetězovému zdanění. Nepříznivé zacházení se společnostmi nerezidenty podle jejich názoru porušuje právo na volný pohyb kapitálu a na svobodu usazování.

33. Belgická vláda nesouhlasí s možností použít na projednávanou věc usnesení Tate & Lyle Investments¹³, které je zmíněno v předkládacím rozhodnutí, a rozsudek Aberdeen Property Fininvest Alpha¹⁴. Na základě analýzy vlastní daňové právní úpravy tvrdí, že v Belgii není společností nerezidentům přiznáváno méně příznivé zacházení než společností rezidentům. Srovnání daní uložených belgickým a nizozemským společnostem je třeba dát do souvislosti s daňovým režimem belgických SKI, kterým je přiznáno zcela mimořádné zacházení, nikoli s daňovým režimem belgických společností podléhajících běžné daňové úpravě.

13 — Usnesení ze dne 12. července 2012 (C-384/11, EU:C:2012:463).

14 — Rozsudek ze dne 18. června 2009 (C-303/07, EU:C:2009:377).

34. Italská vláda a Komise mají podpůrně za to, že pokud by bylo prokázáno, že s SKI, které nejsou rezidenty v Belgii, je zacházeno méně příznivě, bylo by možné použít judikaturu vyplývající z rozsudku Tate & Lyle Investments¹⁵. V takovémto případě by došlo k porušení volného pohybu kapitálu, současně by však bylo nezbytné posoudit, zda mohou být uložená omezení ospravedlněna naléhavými důvody obecného zájmu, jakož i to, zda jsou vhodná pro splnění vytčeného cíle a zda nepřekračují rámec toho, co je nezbytné pro dosažení tohoto cíle.

IV – Řízení před Soudním dvorem

35. Předkládací rozhodnutí bylo zapsáno v kanceláři Soudního dvora dne 19. srpna 2015.

36. Wereldhave Belgium, Wereldhave International, Wereldhave, belgická, česká, francouzská a italská vláda a Evropská komise předložily písemná vyjádření. Jednání se nekonalo.

V – Posouzení

A – *K první předběžné otázce*

37. Směrnice 90/435 má zabránit dvojímu zdanění při vyplácení dividend mezi dceřinými a mateřskými společnostmi se sídlem v různých členských státech, které je považováno za překážku zřizování podniků či skupin společností na úrovni Společenství. Ze spojeného výkladu prvního a třetího bodu odůvodnění¹⁶ této směrnice vyplývá, že má-li být umožněno zřizování těchto skupin společností, nesmějí být zachována „omezení, znevýhodnění nebo zvláštní narušení, kter[á] by vyplýval[a] z daňových předpisů členských států“ nebo která by diskriminovala či „znevýhodňovala“ vztahy mezi mateřskými a dceřinými společnostmi, jež nemají sídlo v témže státě.

38. Směrnice 90/435 přijímá za tímto účelem dva druhy zvláštních opatření. Zaprvé stanoví, že stát mateřské společnosti nezdaní zisky, které byly přijaty od dceřiné společnosti, nebo je zdaní, avšak „umožní mateřské společnosti odečíst od daně příslušnou část daně splatné dceřinou společností, která se vztahuje k těmto ziskům“¹⁷. Zadruhé stanoví, že zisky či dividendy, jež vyplácí dceřiná společnost své mateřské společnosti, jsou osvobozeny od srážkové daně, za předpokladu, že jsou splněny určité podmínky¹⁸. Posledně jmenovaného ustanovení se týká diskuse, která vyvstala v projednávaném sporu.

39. Tento „společný režim“¹⁹ však není uplatňován vždy a na veškeré vztahy mezi dceřinými a mateřskými společnostmi. Působnost směrnice 90/435 je omezena prostřednictvím definice (článek 2), v níž se uvádí, co se rozumí „společností členského státu“. Konkrétně se zavádí několik zásadních podmínek pro účely takovéto kvalifikace, mimo jiné to, že společnost „podléhá navíc bez možnosti volby nebo osvobození jedné z následujících daní: [...] vennootschapsbelasting v Nizozemsku [...]“ [čl. 2 písm. c)].

15 — Usnesení ze dne 12. července 2012 (C-384/11, EU:C:2012:463).

16 — Jejich znění je uvedeno v bodech 5 a 6 tohoto stanoviska.

17 — Článek 4.

18 — Článek 5. Splnění podmínek obsažených v tomto článku není v projednávané věci zpochybněno.

19 — Tak jej kvalifikuje poslední věta třetího bodu odůvodnění směrnice 90/435.

40. Spor se týká situace, kdy mateřské společnosti v původním řízení podléhají v Nizozemsku nulové sazbě daně *vennootschapsbelasting*. Znamená to, že jsou ve státě své rezidence od této daně „osvobozeny“? Pokud by tomu tak bylo, použití čl. 2 písm. c) směrnice 90/435 by bez dalšího vedlo k tomu, že by se režim zavedený touto směrnicí projednávaného případu netýkal, neboť toto ustanovení požaduje nejen, aby společnost podléhala korporační dani, ale i to, aby od ní nebyla osvobozena²⁰.

41. Žalobkyně v původním řízení tvrdí, že již pouhá okolnost, že je určitý subjekt osobou povinnou k dani, znamená splnění sporného požadavku. Podléhání dani nemusí vést nutně ke skutečnému výběru daně a existuje i v případě, že je provázeno osvobozením nebo uložením nižší sazby daně.

42. Názor podniků, které jsou v projednávaném sporu žalobkyněmi, by mohl být platný za předpokladu, že by se v čl. 2 písm. c) směrnice 90/435 hovořilo pouze o podléhání dani. Tak tomu však není: toto ustanovení totiž zavádí jednu kladnou podmínku (podléhat dani) a jednu zápornou (nebýt od ní osvobozen), přičemž obě tyto podmínky jsou závazné a musí být splněny současně. Výše uvedené podniky se ve svých tvrzeních v podstatě soustředí na podléhání dani, kdežto o osvobození se téměř vůbec nezmiňují²¹. Osvobození od daně spočívá v tom, že i když je uskutečněno zdanitelné plnění (a potažmo tedy dochází ke zdanění), není uložena povinnost zaplatit příslušnou částku, neboť zákonodárce považoval za vhodné zprostit konkrétní kategorii společností daňové zátěže.

43. Mám za to, že stanoví-li nizozemské právní předpisy v daňové oblasti, že určité subjekty (zde konkrétně SKI) podléhají korporační dani, a následně pro ně obecně stanoví nulovou sazbu daně, ve skutečnosti těmto subjektům přiznávají osvobození od daňové zátěže. Současně je tím vyjímají i z působnosti směrnice 90/435.

44. Podle mého názoru neexistují pádné argumenty, jimiž by mohlo být výše uvedené posouzení zpochybněno. Uplatnění „nulové sazby“ korporační daně je již ze své podstaty totéž jako naprostá neexistence daně, tj. úplné osvobození od daně. Pokud k takovéto situaci vede použití výslovného právního ustanovení, z něhož takovéto uspořádání vyplývá již *ex ante*, a to trvale pro určitou kategorii subjektů bez ohledu na to, jakých zisků dosáhnou, nelze podle mého názoru popřít, že se jedná o skutečné osvobození od této daně ve smyslu čl. 2 písm. c) směrnice 90/435.

45. Závěr, podle něhož nizozemské společnosti dotčené v projednávané věci nespádají do působnosti směrnice 90/435, potvrzuje i další úvaha. Jak již bylo uvedeno výše, tato směrnice má zabránit tomu, aby dva členské státy vybraly dvakrát tentýž druh daně (kterou jsou zatíženy zisky společností) v rámci vztahů mezi mateřskými a dceřinými společnostmi. V souladu s argumentem, který vznesli ostatní vedlejší účastníci řízení, se směrnice 90/435 právě za účelem splnění zmíněného cíle nevztahuje na subjekty, které této dani nepodléhají nebo jsou od ní osvobozeny. Pokud příjmy (v projednávaném

20 — Rozdíl mezi „podléháním“ hlavní daňové povinnosti (tj. zaplacení daňového dluhu) a „osvobozením“ od této povinnosti spočívá v podstatě v tom, že v případech, kdy daný subjekt dani nepodléhá, není uskutečněno zdanitelné plnění, zatímco v případech, kdy je od daně osvobozen, je toto plnění uskutečněno. V posledně jmenovaných případech hlavní daňová povinnost teoreticky vzniká, avšak osoba povinná k dani je od jejího splnění v úplném nebo částečném rozsahu osvobozena na základě právních předpisů, takže v konečném důsledku na ní nelze splnění této povinnosti vymáhat. Zatímco v některých vnitrostátních právních rádech je tento rozdíl přijímán, aniž by vznikaly jakékoli potíže z hlediska terminologického či právně dogmatického, v jiných nejsou tyto pojmy definovány takto jednoznačně. Jeden z účastníků řízení označuje podléhání dani ve svém vyjádření jako „subjektivní podléhání“ a neosvobození jako „objektivní podléhání“. Jiní účastníci řízení používají výrazy „abstraktní podléhání“ a „konkrétní podléhání“. V jiných případech spojují pojem „neosvobození“ s myšlenkou „skutečnosti“, a to prostřednictvím takových slovních spojení, jako je „skutečné zdanění“ nebo „skutečné podléhající dani“.

21 — Zdůrazňují, že pokud se v konkrétním účetním roce použijí ustanovení týkající se výpočtu daně, včetně snížení základu daně nebo odpočtů daně, může nastat situace, v níž je vyměřena nulová (nebo záporná) daň, což však nemá žádný dopad na podléhání dani. Podle mého názoru však směrnice neodkazuje v souvislosti s osvobozením od daně na určování daňového dluhu v jednotlivých účetních letech, nýbrž na obecná ustanovení, jimiž je tento pojem definován v právních předpisech upravujících korporační daň.

případě z movitého majetku) těchto subjektů nepodléhají dani nebo jsou od ní zcela osvobozeny, vylučuje se tím riziko, že společnosti, u níž nastane jedna ze zmíněných okolností, bude korporační daň vyměřena dvakrát, a proto již není nezbytné uplatnit společný režim, který je zaveden směrnicí²².

46. Komise ve svém vyjádření popisuje způsob, jakým byly na zasedání Rady ze dne 11. června 1990, jež předcházelo přijetí směrnice 90/435, na návrh jednotlivých vlád předkládána prohlášení, jež měla být do aktu vložena a jejichž prostřednictvím byly některé kategorie subjektů (včetně nizozemských SKI) výslovně vyňaty z působnosti výše uvedené směrnice²³. Tato prohlášení sice nemají závaznou hodnotu, ale jejich význam pro účely výkladu je zřejmý. To, že se zmíněné návrhy nakonec nestaly součástí daného textu, nebylo způsobeno zamítnutím jejich obsahu, nýbrž přesvědčením, že toto vynětí z působnosti vyplývá přímo ze znění čl. 2 písm. c) v rozsahu, v němž odkazuje na osvobození od daně.

47. Směrnice 90/435 tedy není použitelná na takový případ, o jaký jde v původním řízení, vzhledem k tomu, že mateřské společnosti nemohou být považovány za „společnosti členského státu“ ve smyslu čl. 2 písm. c) této směrnice. Není tedy namístě zkoumat, zda je směrnice ve střetu s belgickými právními předpisy, v nichž se stanoví, že dividendy vyplácené dceřinou společností její mateřské společnosti podléhají srážkové dani z titulu korporační daně (v sazbě 5 %).

B – Ke druhé předběžné otázce

48. Odpověď na první předběžnou otázku však nepředjímá způsob, jakým má být vyřešena otázka druhá. Jak již Soudní dvůr prohlásil mimo jiné v rozsudku Aberdeen Property Fininvest Alpha²⁴, v situacích nespádajících do působnosti směrnice 90/435 (tj. v situacích, v nichž „přísluší členským státům určit, zda a v jakém rozsahu musí být zamezeno ekonomickému dvojímu zdanění rozdělovaných zisků, a za tímto účelem zavést jednostranně nebo prostřednictvím mezinárodních smluv uzavřených s jinými členskými státy mechanismy směřující k zabránění nebo zmírnění tohoto ekonomického dvojího zdanění“) nelze zavádět opatření, která jsou v rozporu se svobodami pohybu zaručenými Smlouvou. Právě tohoto problému se týká další otázka, kterou položil předkládající soud.

49. Vlády Itálie a České republiky se stejně jako Komise domnívají, že druhá předběžná otázka by mohla být nepřipustná, neboť v ní předkládající soud dostatečně nepopsal skutkové okolnosti a právní rámec sporu. Francouzská vláda k této otázce ani nepředložila vyjádření.

50. Je pravda, že předkládací rozhodnutí je takovouto vadou skutečně stíženo. Zaprvé nevysvětluje, jakým způsobem zavádí belgická právní úprava v daňové oblasti zacházení, jímž jsou společnosti nerezidenti znevýhodněny oproti rezidentům, což má údajně porušovat některou ze základních svobod zaručených prostřednictvím SFEU. Zadruhé nepopisuje dostatečně podrobně, která ustanovení vnitrostátních právních předpisů a úmluv by měla být relevantní pro posouzení případného porušení zmíněných svobod.

51. Tato opomenutí jsou zvláště závažná, posuzujeme-li je s ohledem na metody, jimiž Soudní dvůr zpravidla provádí analýzu předběžných otázek položených ve věcech spadajících do oblasti přímého zdanění, jež se podobají projednávané věci. Postupuje přitom tak, že v jednotlivých fázích či etapách nejprve vymezí použitelnou svobodu a její případné omezení. Druhým krokem je porovnání sporných

22 — Vláda České republiky to ve svých vyjádřeních vyjádřila nákresem: aby mohlo dojít ke dvojímu zdanění, musí nezbytně existovat skutečné zdanění. Připustit osvobození od srážkové daně v případě, že v zemi rezidence nedochází ke skutečnému zdanění, by nijak nepřispělo ke splnění cíle, jímž je zamezit dvojímu zdanění.

23 — Znění prohlášení, které se týkalo společností z Nizozemska, bylo následující: „Rada a Komise se shodly na tom, že nizozemské investiční společnosti ve smyslu článku 28 zákona o korporační dani z roku 1969 nespádají do působnosti této směrnice“. Obdobná prohlášení Rady a Komise se v daném textu objevují v souvislosti: a) s určitými německými investičními společnostmi; b) se španělskými společnostmi uplatňujícími režim „daňové transparentnosti“, a c) s portugalskými společnostmi, které „v zásadě podléhají korporační dani, avšak současně jsou od této daně osvobozeny, a jejichž zisky jsou přičítány podílníkům těchto společností“.

24 — Rozsudek ze dne 18. června 2009 (C-303/07, EU:C:2009:377, bod 28).

situací, jehož účelem je zjistit, zda v nich došlo k rozdílnému zacházení, což vyžaduje podrobné prozkoumání vnitrostátních právních ustanovení, v nichž se toto rozdílné zacházení stanoví. Nakonec se pak zabývá případným ospravedlněním vycházejícím z naléhavých důvodů obecného zájmu a přiměřeností vnitrostátního opatření omezujícího příslušnou svobodu.

52. V každé z výše nastíněných etap je přitom nezbytné, aby měl Soudní dvůr k dispozici dostatečné množství údajů o použitelném vnitrostátním právu poskytnutých předkládajícím soudem, což v projednávané věci neplatí. Má-li být například určeno, zda lze ve sporu v původním řízení konstatovat existenci rozdílného zacházení v souvislosti s korporační daní, nelze obecně porovnávat belgické rezidenty s nerezidenty, nýbrž nizozemské SKI s jejich belgickými protějšky (investičními společnostmi), jejichž konkrétní právní režim není v předkládacím rozhodnutí zmíněn.

53. Zmíněné rozhodnutí neodkazuje v žádném smyslu ani na právní úpravu, z níž by bylo možné jednoznačně vyvodit, že belgické právní předpisy v daňové oblasti stanoví mechanismy umožňující zmírnit řetězové zdanění nebo přenést daňové břemeno pouze společností typu SKI, které jsou rezidenty Belgie, a nikoli ostatním společností. Předkládající soud nezohledňuje navíc ani smlouvu o zamezení dvojímu zdanění uzavřenou mezi Belgií a Nizozemskem, jejíž obsah²⁵ by případně mohl odstranit nebo zmírnit nepříznivé dopady na nizozemské společnosti údajně vyplývající z omezení volného pohybu kapitálu (článek 56 SFEU) vzniklého na základě belgických právních předpisů v daňové oblasti²⁶. A konečně se předkládací rozhodnutí vůbec nezmiňuje ani o případném ospravedlnění naléhavými důvody obecného zájmu ani o nepřiměřenosti tohoto tvrzeného omezení.

54. Je zcela zjevné, že ačkoliv srovnání daňového režimu použitelného na belgické investiční společnosti v okamžiku, kdy probíhalo řízení, s daňovým režimem nizozemských SKI představuje zásadní faktor daného sporu, předkládací rozhodnutí o něm nepodává dostatečné množství informací a tento nedostatek nemůže být nahrazen ani využitím vyjádření jednotlivých účastníků řízení. Ve vyjádřeních belgické vlády a společností, které jsou žalobkyněmi, shledávám v této souvislosti značné rozpory, které Soudní dvůr nemůže vyřešit, neboť určení, výklad a použití ustanovení vnitrostátního práva spadá do výlučné pravomoci vnitrostátního soudu.

55. Konkrétně belgická vláda uvádí, že podle daňového režimu její země, který se použije na investiční společnosti rezidenty (režim, který se vymyká z obecného práva), představuje srážková daň „konečnou daň, neboť není započitatelná na daň uloženou zmíněným společností a současně nemůže být ani předmětem náhrady“²⁷. Na podporu tohoto tvrzení se dovolává článku 123 KN/ZDP 1992 ve spojení s čl. 143 odst. 1 a 2 zákona ze dne 4. prosince 1990. Dodává přitom, že i když je daný problém podobný tomu, v souvislosti s nímž byl vydán rozsudek ze dne 25. října 2012, *Komise v. Belgie*²⁸,

25 — Belgická vláda upozorňuje ve svém vyjádření na článek 10 smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, jehož znění je uvedeno v bodě 13 tohoto stanoviska. Ze zmíněného ustanovení smlouvy vyplývá, že dvojitý zdanění způsobené srážkami uplatňovanými v Belgii má být zmírněno stanovením procentního stropu ve výši 5 % z „celkové hrubé částky dividend, je-li příjemcem dividend akciová společnost, která přímo vlastní podíl nejméně 25 % na základním kapitálu vyplácející společnosti“. Společnosti, které jsou v původním sporu žalobkyněmi, nicméně vylučují, že by uplatnění zmíněné smlouvy umožnilo napravit rozdílné zacházení vyplývající z belgických právních předpisů, neboť částka sražené daně (již zmíněných 5 %) se stává konečnou daňovou zátěží, kterou nemohou SKI v Nizozemsku odpočítat.

26 — Přestože předkládající soud (který se v této souvislosti řídí návrhem předběžné otázky, který podali účastníci řízení, a nedoplňuje jej žádnými vlastními úvahami) odkazuje na článek 49 SFEU i na článek 56 SFEU, mám za to, že analýza by měla být provedena ve světle volného pohybu kapitálu. Nevylučuji však, že hypoteticky mohlo dojít i k porušení svobody usazování, pokud dané omezení narušilo pravomoc akcionáře vykonávat skutečný vliv na rozhodování společnosti a určovat její činnost. Pokud by akcionář tuto pravomoc ztratil (což v projednávané věci zřejmě nenastalo, neboť ve společnosti Wereldhave Belgium mají podíl společnosti Wereldhave International a Wereldhave, a sice první z nich ve výši 35 % a druhá 45 %), pak by byl použitelný pouze článek 56 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, bod 38).

27 — Bod 41 písemného vyjádření belgické vlády.

28 — Věc C-387/11, EU:C:2012:670. V tomto rozsudku Soudní dvůr prohlásil, že Belgické království „tím, že zachovává rozdílná pravidla zdanění příjmů z kapitálového a movitého majetku podle toho, zda jsou tyto příjmy dosahovány investičními společnostmi-rezidenty nebo investičními společnostmi-nerezidenty, které nemají v Belgii stálou provozovnu, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 49 SFEU“.

daňový režim týkající se investičních společností bez stálé provozovny v Belgii, k němuž se ve zmíněném rozsudku vyjádřil Soudní dvůr, se lišil od daňového režimu použitého na dividendy vyplácené společností Wereldhave Belgium své mateřské společnosti, neboť v rámci prvního z nich bylo možné odpočíst nebo vrátit sraženou částku daně, zatímco druhý režim to nepovoluje.

56. Pokud by výše uvedená tvrzení belgické vlády odpovídala skutečnosti (což musí ověřit předkládající soud), bylo by prokázáno, že investiční společnosti, které jsou rezidenty této země, nemohly v souvislosti se získanými příjmy z kapitálového majetku neutralizovat daňovou zátěž, kterou pro ně představuje praxe spočívající v uplatňování srážkové daně z tohoto majetku. Jinými slovy, bylo by doloženo, že nizozemským SKI a belgickým investičním společností je v posledně jmenované zemi přiznáno stejné daňové zacházení, co se týče srážkové daně z titulu korporáční daně. Žádná z těchto společností není osvobozena od daně, což je dáno konečnou povahou této daně a okolností, že nemůže být předmětem náhrady, takže je vyloučeno, že by prvně jmenované společnosti byly diskriminovány.

57. Znovu zdůrazňuji, že pokud bychom předpokládali takovýto stav věcí, nebylo by sporu o tom, že vnitrostátní ustanovení, podle nichž investiční společnosti podléhají srážkové dani, jsou slučitelná s články 49 a 56 SFEU. Právě v souvislosti s Belgickým královstvím již Soudní dvůr prohlásil²⁹, že od státu, jehož je společnost rozdělovací zisky rezidentem, nelze vyžadovat, „aby zajistil, že zisky rozdělované akcionáři, který není rezidentem, nebudou podléhat řetězovému zdanění nebo ekonomickému dvojímu zdanění buď tím, že u rozdělovací společnosti osvobodí tyto zisky od daně, nebo tím, že poskytne uvedenému akcionáři daňové zvýhodnění odpovídající dani zaplacené z uvedených zisků rozdělovací společností“. Uvedl přitom, že tato povinnost by znamenala, „že se tento stát musí vzdát svého práva na zdanění příjmu vytvořeného hospodářskou činností vykonávanou na jeho území“³⁰.

58. Mohlo by se nicméně stát, že právní úprava, která byla v projednávaném případě použita na investiční společnosti, neodpovídá zcela tomu, jak ji popsala belgická vláda ve svém vyjádření. Pokud by se předkládající soud touto právní úpravou zabýval, analýza jejího obsahu by jej hypoteticky mohla přivést k závěru, že konsolidované právní předpisy platné v účetních letech 2009 a 2010 se neliší od předpisů, jež Soudní dvůr přezkoumal v usnesení ze dne 12. července 2012, *Tate & Lyle Investments*³¹, nebo v rozsudku ze dne 25. října 2012, *Komise v. Belgie*³², přičemž obě tato rozhodnutí byla vydána dříve než předkládací rozhodnutí a týkají se konkrétně belgických daňových předpisů upravujících korporáční daň.

59. Za těchto okolností nelze žádat Soudní dvůr, aby vyřešil spor (mezi Wereldhave a belgickou vládou) o to, jaká je skutečná podoba vnitrostátních právních předpisů, na základě kterých má být daňový režim použitelný na nizozemské SKI porovnán s daňovým režimem použitelným na belgické investiční společnosti. Tento úkol přísluší soudu, který pokládá předběžnou otázku, a není možné, aby jej Soudní dvůr ve splnění tohoto úkolu zastoupil nebo aby předběžnou otázku uspokojivě zodpověděl pouze na základě domněnek.

60. S ohledem na výše uvedené okolnosti mám za to, že není jiná možnost než prohlásit druhou předběžnou otázku za nepřijatelnou, neboť nesplňuje minimální požadavky stanovené v článku 94 jednacího řádu Soudního dvora.

29 — Rozsudek ze dne 25. října 2012, *Komise v. Belgie* (C-387/11, EU:C:2012:670, bod 78), v němž jsou citovány rozsudky ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773, bod 59), ze dne 17. září 2009, *Glaxo Wellcome* (C-182/08, EU:C:2011:670, bod 83), a ze dne 20. října 2011, *Komise v. Německo* (C-284/09, EU:C:2011:670, bod 80).

30 — Tentýž závěr je uveden i v usnesení Soudního dvora ze dne 12. července 2012, *Tate & Lyle Investments* (C-384/11, EU:C:2012:463, bod 30), i tentokrát v souvislosti s daňovými právními předpisy týkajícími se srážkové daně z dividend vyplácených dceřinou společností, která byla rezidentem Belgie, její mateřské společnosti, která nebyla rezidentem této země.

31 — Usnesení ze dne 12. července 2012, *Tate & Lyle Investments* (C-384/11, EU:C:2012:463, body 3 až 9).

32 — Věc C-387/11, EU:C:2012:670.

61. Pokud by se Soudní dvůr přece jen rozhodl zabývat se meritem této otázky a prohlásit, že pokud jde o srážkovou daň uplatněnou při zdanění dividend, je daňové zacházení, které je přiznáno nizozemským SKI, méně příznivé než zacházení přiznané belgickým investičním společnostem, obávám se, že bude moci nanejvýš velmi obecně zopakovat svou starší judikaturu vydanou v této oblasti nebo konkrétně odkázat na usnesení ze dne 12. července 2012, *Tate & Lyle Investments* (C-384/11, EU:C:2012:463)³³ a přizpůsobit jeho obsah okolnostem, které jsou zkoumány nyní.

62. Stejně jako tomu bylo ve věci *Tate & Lyle Investments*³⁴, i v tomto případě se totiž belgická vláda rozhodla uplatnit svou pravomoc zdanit dividendy, jež vyplácejí společnosti, které jsou rezidenty této země, společnostem, které jsou rezidenty jiných členských států. V důsledku toho se přijímající společnosti, které nejsou rezidenty, ocitly v rovnocenném postavení jako společnosti rezidenti, pokud jde o riziko řetězového zdanění vyplácených dividend, což znamená, že jim musí být v tomto ohledu přiznáno stejné zacházení, jaké je přiznáno společnostem rezidentům³⁵.

63. V témže duchu by měl Soudní dvůr upozornit předkládající soud na to, že nerovné zacházení může odrazovat společnosti, které jsou rezidenty jiného členského státu, od investování v Belgii, a představuje tedy omezení volného pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázáno článkem 63 SFEU³⁶.

64. Nelze vyloučit, že by členský stát mohl zaručit splnění povinností, které pro něj vyplývají ze Smlouvy, tím způsobem, že uzavře s jiným členským státem smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, jejíž uplatňování umožní napravit účinky nerovného zacházení vyplývajícího z vnitrostátní právní úpravy³⁷, a proto by měl předkládající soud zvážit dopad smlouvy o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi Belgií a Nizozemskem, která již byla zmiňována výše, a rozhodnout, zda tato smlouva zaručuje, že společnostem nerezidentům bude přiznáno stejné zacházení, jaké se na základě belgického práva přiznává společnostem rezidentům.

65. A konečně by měl Soudní dvůr v souladu s rozhodnutími, která již byla v této oblasti vydána, připomenout předkládajícímu soudu, že pokud se i v případě, že je zdanění zmírněno uplatněním Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, domnívá, že společnostem nerezidentům je nadále přiznáváno méně příznivé zacházení, měl by posoudit, zda je tento režim ospravedlněn naléhavými důvody veřejného zájmu³⁸. A pokud takovéto důvody existují, měl by nakonec ještě ověřit, zda jsou vnitrostátní opatření omezující volný pohyb kapitálu vhodná k tomu, aby zaručila splnění vytčeného cíle, a zda nepřekračují rámec toho, co je nezbytné k jeho dosažení, obdobně jako bylo uvedeno v rozsudku ze dne 25. října 2012, *Komise v. Belgie*³⁹.

33 — Pro úplnost bych rád dodal, že ve zmíněném případě Soudní dvůr neodpověděl předkládajícímu soudu prostřednictvím rozsudku, nýbrž prostřednictvím usnesení, neboť měl za to, že se „tato předběžná otázka [...] shoduje s jinou, kterou již Soudní dvůr vyřešil, nebo [že] odpověď na tuto otázku lze jednoznačně vyvodit z judikatury“ (bod 17 výše uvedeného usnesení).

34 — Usnesení ze dne 12. července 2012 (C-384/11, EU:C:2012:463).

35 — Tamtéž, bod 33.

36 — Tamtéž, bod 36.

37 — Tamtéž, body 36 a 37.

38 — Tamtéž, bod 45.

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

VI – Závěry

66. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby druhou předběžnou otázku položenou Hof van beroep te Brussel prohlásil za nepřijatelnou a aby první otázku zodpověděl takto:

„Směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států není použitelná na spor týkající se srážkové daně uplatněné v Belgii na zisky vyplácené dceřinou společností její mateřské společnosti, pokud je posledně jmenovanou společností nizozemský subjekt kolektivního investování, který uplatňuje nulovou sazbu korporační daně.“