

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

L. A. GEELHOEDA,

predstavljeni 6. aprila 2006<sup>1</sup>

**I – Uvod**

(to je dvojnemu obdavčenju istega dohodka v rokah istega davčnega zavezanca).

1. V tem postopku za sprejetje predhodne odločbe *Rechtbank van Eerste Aanleg te Gent* (sodišče prve stopnje iz Genta, Belgija) sprašuje, ali je v nasprotju s členom 56 ES, če država članica, kot je Belgija, za dividende družb rezidentk in nerezidentk določi isto davčno stopnjo, ne da bi v drugem primeru upoštevala pri viru odtegnjeni davek v drugi državi članici.

**II – Pravni okvir**

*A – Francosko-belgijska konvencija o izogibanju dvojnega obdavčenja: ozadje in pomembne določbe*

2. To spet postavlja vprašanje obsega prepovedi omejitev pretoka kapitala iz člena 56 ES, tokrat v zvezi z obdavčenjem dividend, posredno pa tudi vprašanje, ali ta prepoved, določena v tem členu, od držav članic zahteva izogibanje pravnemu dvojnemu obdavčenju

3. Francija je imela v upoštevnem obdobju tako imenovani „odbitni“ sistem obdavčenja dividend (davek od dohodka pravnih oseb na ravni družbe se je prek odobritve „avoir fiscal“ (v nadaljevanju: davčni dobropis) v celoti ali delno odbil od davka od dohodka od dividend na ravni delničarjev). Cilj takšnega sistema je bil zmanjšati ekonomsko dvojno obdavčenje, to je dvojno obdavčenje istega dohodka v rokah različnih davčnih zavezancev. Primerjamo ga lahko s „cedularnimi“ sistemi obdavčenja dividend (dobiček družb je predmet davka od dohodka pravnih oseb, dividende pa so obdavčene kot posebna

1 – Jezik izvornika: angleščina.

kategorija dohodka, kar pomeni določeno zmanjšanje ekonomskega dvojnega obdavčenja), „klasičnimi“ sistemi obdavčenja dividend (dobiček družb je predmet davka od dohodka pravnih oseb, razdeljeni dobiček pa je še enkrat obdavčen na ravni delničarjev, torej ni zmanjšanja ekonomskega dvojnega obdavčenja) in sistemi „oprostitve“ (dohodki od dividend so oproščeni davka od dohodka, torej ni ekonomskega dvojnega obdavčenja).<sup>2</sup>

5. Člen 19A(1)(2) francosko-belgijske konvencije določa, da kadar dividende izplača družba, rezidentka Francije, rezidentu Belgije, ki ni pravna oseba, zavezana za plačilo davka od dohodka pravnih oseb, in so bile te dividende v Franciji predmet pri viru odtegnjenega davka, bo davek, ki se v Belgiji naloži na neto znesek, ki ostane po odbitku pri viru odtegnjenega davka, znižan (1) za pri viru odtegnjeni davek („précompte mobilier“) po normalni davčni stopnji in (2) za pavšalni delež tujega davka („quotité forfaitaire d'impôt étranger“, v nadaljevanju: QFIE), ki ga je pod pogoji, določenimi v belgijski zakonodaji, mogoče odbiti, ne da bi bil ta delež nižji od 15 % navedenega neto zneska.

4. Člen 15(3) konvencije z dne 10. marca 1964 med Belgijo in Francijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, kakor je bila spremenjena (v nadaljevanju: francosko-belgijska konvencija), določa, da dividende, ki jih izplača družba rezidentka Francije, na podlagi katerih bi lahko rezidenti Francije uveljavljali pravico do davčnega dobropisa („avoir fiscal“), dajejo ravno tako pravico do uveljavljanja tega dobropisa, ko jih prejme fizična oseba, rezident Belgije, po odbitku pri viru odtegnjenega davka na bruto dividende po davčni stopnji 15 %, pri čemer je bruto dividenda sestavljena iz zneska razdeljene dividende in davčnega dobropisa.

#### B – Veljavna belgijska davčna zakonodaja

6. Belgija je imela v upoštevnem obdobju „cedularni“ sistem obdavčenja dividend, kot sem ga pojasnil zgoraj. Člen 171 CIR 92 (belgijski zakonik o dohodnini iz leta 1992) torej odstopa od običajne belgijske ureditve dohodnine za posameznike (to je, da se vsi dohodki obravnavajo skupaj in so predmet progresivnih davčnih stopenj) in za določene kategorije dohodkov določa dve različni davčni stopnji. Člen 171 zlasti določa, da za dividende na splošno<sup>3</sup> velja posebna davčna stopnja v višini 25 %.

2 – Glej tudi Sporočilo Komisije Svetu, Evropskemu parlamentu in Evropskemu ekonomsko-socialnemu odboru, „Obdavčenje dividend posameznikov na notranjem trgu“, COM(2003) 810 konč., in moje sklepne predloge, predstavljene 23. februarja 2006, v zadevi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, točke od 4 do 7 (C-374/04, še nerešena zadeva pred Sodiščem).

3 – Razen tistih, ki jih zajema člen 269(2) in (3) CIR 1992.

7. Člen 285 CIR 92 je med drugim določal, da do odbitka določenega pavšalnega zneska tujega davka v primeru dividend pride le, če dividende dodelijo ali pripišejo investicijske družbe.

10. V napovedi tega dohodka v dohodninskih napovedih za leti 1996 in 1997 sta zakonca Kerckhaert-Morres v prilogi k dohodninskima napovedma zahtevala odbitek QFIE (kakor je naveden v členu 19A(1)(2) francosko-belgijske konvencije) v višini 15 %.

### III – Dejansko stanje in vprašanje za predhodno odločanje

8. Zakonca Kerckhaert-Morres sta bila v celotnem upoštevnem obdobju rezidenta Belgije in je zanj v Belgiji veljalo univerzalno obdavčenje njunega celotnega dohodka, vključno z dohodkom od dividend.

11. V skladu s členom 171 CIR 92 je bil ta dohodek obdavčen po stopnji 25 %. Odbitek QFIE ni bil odobren.

9. V letih 1995 in 1996 sta prejela dividende od družbe rezidentke Francije, Eurofers SARL, in zanje od francoskih davčnih organov prejela davčni dobropis („avoir fiscal“). V skladu s členom 15(3) francosko-belgijske konvencije se je ta davčni dobropis obravnaval kot dohodek od dividend, od katerega se je odbil pri viru odtegnjeni davek po stopnji 15 %. Po odbitku tega pri viru odtegnjenega davka je znesek prejetega davčnega dobropisa znašal 34.566.204 BEF (856.873,81 EUR) za leto 1995 in 7.137.702 BEF (177.831,43 EUR) za leto 1996. Ta dohodek ni bil predmet belgijskega „précompte mobilier“.

12. Zakonca Kerckhaert-Morres sta to odločbo belgijskih davčnih organov (Gewestelijke Directie Antwerpen I) izpodbijala pri Rechtbank van Eerste Aanleg, Gent, med drugim zato, ker je kršila člen 19A(1)(2) francosko-belgijske konvencije in tudi člen 56 ES.

13. Rechtbank van Eerste Aanleg je z odločbo z dne 1. decembra 2004 Sodišču predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 56(1) ES (v času dejanskega stanja člen 73b(1) Pogodbe ES) razlagati tako, da prepoveduje omejitev, ki izhajajo iz zakonske določbe države članice (v tem

primeru Belgije) v zvezi z dohodnino, ki na ravni delničarja določa eno in enotno davčno stopnjo tako za dividende na podlagi delnic družb s sedežem v tej državi članici kot za dividende na podlagi delnic družb, ki nimajo sedeža v tej državi članici, pri čemer pa se glede dividend na podlagi delnic družb, ki nimajo sedeža v tej državi članici, ne prizna vračunanje pri viru odtegnjenega davka v tej drugi državi članici?“

ES.<sup>4</sup> Nacionalno sodišče mora odločiti, ali je to merilo v primeru tožečih strank v postopku v glavni stvari izpolnjeno. Če ni, potem je potrebna presoja skladnosti zadevne zakonodaje s členom 56 ES.

15. Ne glede na to so v obravnavani zadevi načela presoje po mojem mnenju ista, pa naj se uporabi člen 43 ES ali člen 56 ES. Čeprav se bom v nadaljevanju skliceval predvsem na skladnost zadevne belgijske zakonodaje s členom 56 ES (na kar se nanaša tudi vprašanje nacionalnega sodišča), velja enako sklepanje pri presoji člena 43 ES.

#### IV – Presoja

14. Za uvod opozarjam, da se vprašanje nacionalnega sodišča nanaša samo na skladnost obravnavanih belgijskih zakonskih določb s členom 56 ES, ne pa s členom 43 ES. Iz predložitvene odločbe ni jasna narava deleža v družbi Eurofers, ki sta ga v upoštevnem obdobju imela zakonca Kerckhaert-Morres. Opozoriti pa moram, kot je Sodišče dosledno odločilo, da davčni zavezanec, rezident ene države članice, ki ima delež v kapitalu družbe s sedežem v drugi državi članici, ta delež pa mu podeljuje „določen vpliv na odločitve te družbe“ in mu omogoča, da „opredeljuje dejavnosti te družbe“, uresničuje svojo pravico do ustanavljanja v smislu člena 43

16. Vprašanje je, ali je v nasprotju s členom 56 ES, če Belgija uporablja pavšalno 25-odstotno davčno stopnjo za vse dividende, ki jih prejmejo belgijski rezidenti, ne glede na njihov izvor, s čimer v obravnavanem primeru zavrača upoštevanje 15-odstotnega pri viru v Franciji odtegnjenega davka na dividende.

17. Sodišče je dosledno odločalo, da morajo države članice, čeprav so neposredni davki v njihovi pristojnosti, to pristojnost kljub temu izvajati v skladu s pravom Skupnosti.<sup>5</sup> Kot

4 – Glej sodbo z dne 13. aprila 2000 v zadevi Baars (C-251/98, Recueil, str. I-2787, točka 22) in moje sklepne predloge, navedene v opombi 2 zgoraj, točke od 26 do 30.

5 – Glej na primer sodbo z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer plc proti Davidu Halseyju (C-446/03, ZOdl., str. I-10837, točka 29 in navedena sodna praksa).

sem ugotovil v mojih sklepnih predlogih v zadevah *Test Claimants in the ACT Group Litigation* in *Test Claimants in the FII Group Litigation*<sup>6</sup>, imamo opravka s kršitvijo členov 43 ES in 56 ES, če zadevna država članica različno obravnava svoje davčne zavezance, pri čemer to ni neposredna in logična posledica dejstva, da se na zdajšnji stopnji razvoja prava Skupnosti davčne obveznosti davčnih zavezancev lahko razlikujejo v čezmejnih primerih in v povsem notranjih primerih.

18. Z drugimi besedami, ta člena prepovedujeta omejitve svobodnega ustanavljanja in prostega pretoka kapitala, ki presegajo tiste, ki so neizogibna posledica dejstva, da so davčni sistemi nacionalni, razen če te omejitve niso utemeljene in sorazmerne.<sup>7</sup> To zlasti pomeni, da neugodna davčna obravnava spada pod določbe o prostem pretoku iz Pogodbe, če izhaja iz neposredne ali prikrite diskriminacije na podlagi predpisov ene jurisdikcije in ne samo iz razlik ali delitve davčne pristojnosti med dvema ali več davčnimi sistemi držav članic ali soobstoja nacionalnih davčnih organov.<sup>8</sup>

19. Če država članica uveljavlja davčno pristojnost (države rezidentstva) glede svetovnih dohodkov, to načelo v bistvu pomeni, da mora taka država obravnavati dohodke, ki jih njeni rezidenti pridobijo iz tujih virov, skladno s tem, kako je razdelila svojo davčno osnovo. Če je svojo davčno osnovo razdelila tako, da vključuje dohodke iz tujih virov – se pravi, da jih obravnava kot obdavčljive –, potem ne sme diskriminirati med dohodki iz tujih in domačih virov.<sup>9</sup> Zlasti ne bi smel biti rezultat njene zakonodaje ta, da se dohodki iz tujih virov obravnavajo manj ugodno kot tisti iz domačih virov. Če se na primer država rezidentstva odloči za zmanjšanje ekonomskega dvojnega obdavčenja dividend svojih rezidentov, potem mora za dividende iz tujih virov zagotoviti enake olajšave kot za dividende iz domačih virov, kar pomeni, da mora upoštevati tuji davek od dohodka pravnih oseb.<sup>10</sup>

20. V obravnavani zadevi je Belgija, ker sta bila zakonca Kerckhaert-Morres v upoštevnem obdobju njena rezidenta, postopala kot država rezidenstva, ko je nad njima uveljavljala davčno pristojnost.

6 – Sodba *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, navedena v opombi 2 zgoraj, točka 32 in naslednje, ter sklepní predlogi, predstavljeni 6. aprila 2006, v zadevi *Test Claimants in the FII Group Litigation*, točka 37 in naslednje (C-446/04, še nerešena zadeva pred Sodiščem).

7 – Za obsežnejšo utemeljitev glej točke od 31 do 54 mojih sklepnih predlogov, navedenih v opombi 2 zgoraj.

8 – Prav tam, točka 55.

9 – Prav tam, točka 58.

10 – Prav tam, točka 58. Glej sodbe z dne 7. septembra 2004 v zadevi *Manninen* (C-319/02, ZOdl., str. I-7477), z dne 6. junija 2000 v zadevi *Verkooijen* (C-35/98, Recueil, str. I-4071) in z dne 15. julija 2004 v zadevi *Lenz* (C-315/02, ZOdl., str. I-7063).

21. Jasno je, da zadevni belgijski predpisi ne diskriminirajo neposredno med tujimi in domačimi viri dividend: na podlagi člena 171 CIR je za vse dividende veljala posebna dohodninska stopnja v višini 25 %.<sup>11</sup> Naj dodam, da to v nasprotju s sodbami v zadevah Manninen, Verkooijen in Lenz<sup>12</sup> ni primer, ko se je Belgija odločila zmanjšati ekonomsko dvojno obdavčenje dividend iz domačih virov, ne da bi odobrila podobno zmanjšanje glede dividend iz tujih virov, pač pa v cedularnem sistemu obdavčitve dividend, kot ga je sprejela Belgija, za dobičke družb velja davek od dohodka pravnih oseb, za (domače in tuje) dividende kot posebno kategorijo dohodka pa še dodatni davek.

23. Glede tega zakonca Kerckhaert-Morres trdita, da je skupna davčna obremenitev v primeru dividend iz francoskega vira dejansko večja od tiste v primeru dividend iz belgijskega vira, ker se je od prvih pri viru (v Franciji) odtegnil 15-odstotni davek, poleg tega pa se je od njih obračunal še običajni 25-odstotni belgijski davek na dividende. Po njunem mnenju to omejuje prosti pretok kapitala na način, ki je v nasprotju s členom 56 ES.

24. Ta trditev se mi ne zdi prepričljiva iz teh razlogov.

22. Kljub temu še vedno ostaja vprašanje, ali belgijska zakonodaja pomeni posredno diskriminacijo – ali ima torej kljub zakonsko enaki obravnavi na dividende iz tujih virov dejansko diskriminacijski učinek. Z drugimi besedami, ali predpisi omejujejo prosti pretok kapitala na način, ki presega omejitve, ki so neizogibna posledica dejstva, da so davčni sistemi nacionalni?

25. Prvič, na podlagi predloženih dejstev v obravnavani zadevi si ne morem predstavljati, kako je mogoče trditi, da je učinek belgijske davčne ureditve, če nanj gledamo v okviru osnovne francoske davčne ureditve, da je belgijski rezident, ki prejme dividende iz francoskega vira, obravnavan manj ugodno kot belgijski rezident, ki prejme enak znesek dividend iz belgijskega vira. V resnici drži nasprotno. Pravzaprav – in v skladu s členom 15(3) francosko-belgijske konvencije – dividende, ki jih izplača družba francoska rezidentka in na podlagi katerih lahko prejemniki francoski rezidenti uveljavljajo pravico do davčnega dobropisa („avoir fiscal“), dajejo ravno tako pravico do dobropisa

11 – V primeru dividend iz belgijskega vira se je davek na dividende obračunal po končni 25-odstotni stopnji kot *précompte mobilier*, odtegnila pa ga je družba, ki je dividende razdelila. Končna stopnja davka na dividende pa je bila v primeru tujih in domačih dividend enaka.

12 – Glej na primer sodbe Manninen, Verkooijen in Lenz, navedene v opombi 10 zgoraj.

tudi belgijskim rezidentom posameznikom. „Avoir fiscal“, ki ga je odobrila Francija in je bil del francoskega odbitnega sistema, namenjenega zmanjšanju ekonomskega dvojnega obdavčenja dividend, je znašal 50 % razdeljenih dividend. Čeprav je Francija tako od razdeljenih dividend kot od „avoir fiscal“ odbila 15-odstotni pri viru odtegnjeni

davek, je bila torej dejanska posledica delovanja francoskega sistema ta, da so delničarji belgijski rezidenti prejeli večji znesek v primeru dividend iz francoskega vira kot v primeru popolnoma enakega zneska dividend, ki jih je razdelila belgijska družba. Naj za ponazoritev uporabim primer, ki ga je predložila belgijska vlada:

	Dividende francoskega vira	Dividende belgijskega vira
Bruto dividenda	1000,00	1000,00
15-odstotni francoski pri viru odtegnjeni davek	- 150,00 > 850,00	
50-odstotni davčni dobropis	500,00	
15-odstotni francoski pri viru odtegnjeni davek	- 75,00 > 425,00	
Skupni znesek, od katerega se obračuna 25-odstotni belgijski davek na dividende	1275,00	1000,00
25-odstotni belgijski davek na dividende	- 318,75	- 250,00
Neto dividenda po obdavčitvi	956,25	750,00

26. Iz zgornje tabele je razvidno, da belgijski rezidenti, ki prejmejo dividende iz francoskega vira, niso v manj ugodnem položaju kot tisti, ki prejmejo dividende iz belgijskega vira; nasprotno, zaradi skupnega učinka francoskega in belgijskega davčnega sistema so v celoti gledano v ugodnejšem položaju. Torej nikakor ne gre za diskriminacijo ali omejitev v smislu člena 56 ES. Obravnavana zadeva je prej dober primer nevarnosti, ki se lahko pojavijo pri presojanju, ali je zakonodaja države članice skladna z določbami o prostem pretoku iz Pogodbe, če preučujemo položaj posameznega gospodarskega subjekta v okviru zakonodaje ene same države ali samo z enega vidika te zakonodaje. S takim pristopom tvegamo, da bomo zgrešili realnost gospodarskega okvira, v katerem deluje subjekt, in splošno ravnovesje, doseženo med državo rezidentstva in državo vira pri delitvi davčne pristojnosti.<sup>13</sup>

27. Čeprav je dejanski (ugodni) učinek zakonodajnega okvira za zakonca Kerckhaert-Morres po mojem mnenju odločilen za dejansko stanje v obravnavani zadevi, imam dodatno pripombo.

28. V primeru, da francoski sistem ne bi predvidel nikakršnega „avoir fiscal“, ki se odobri belgijskim rezidentom, prejemnikom

dividend iz francoskega vira, bi to ob drugih nespremenjenih pogojih imelo za posledico pravno dvojno obdavčitev teh rezidentov, kar bi zanje pomenilo večjo skupno davčno obremenitev v primerjavi z belgijskimi rezidenti, prejemniki dividend iz belgijskega vira.

29. Takšna možna neugodna obravnava belgijskih rezidentov, prejemnikov francoskih dividend, pa ne bi bila posledica tega, da bi Belgija kakor koli kršila določbe o prostem pretoku iz Pogodbe.

30. S tem v zvezi naj spomnim, da določbe o prostem pretoku iz Pogodbe ne obvezujejo držav rezidentstva, da znižajo pravno dvojno obdavčenje, ki je posledica delitve davčne osnove med dvema državama članicama.

31. Kot sem ugotovil v sklepnih predlogih v zadevi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, je možnost pravnega dvojnega obdavčenja, če se zadevni državi nista dogovorili o pravilih glede prednosti, neizogibna posledica splošne metode, sprejete v skladu z mednarodno davčno zakonodajo, o delitvi davčne pristojnosti med državami – to je razlikovanja med obdavčenjem države rezidentstva (svetovno obdavčenje rezidentov)

13 – Glej moje sklepne predloge, navedene v opombi 2 zgoraj, točka 72.



in obdavčenjem države vira (teritorialno obdavčenje nerezidentov).<sup>14</sup> V skladu z zakonodajo Skupnosti so za izbiro meril davčne pristojnosti in njeno porazdelitev pristojne izključno države članice, kot to ureja mednarodna davčna zakonodaja. Trenutno v zakonodaji Skupnosti ni najti nobenih alternativnih meril in nobene podlage za določitev takšnih meril.

32. Tako je Sodišče v sodbi v zadevi Gilly, potem ko je ugotovilo, da porazdelitve davčne pristojnosti na podlagi državljanstva ni mogoče šteti za diskriminacijo, priznalo, da ta „ob neobstoju ukrepov za poenotenje in uskladitev, sprejetih v okviru Skupnosti, zlasti v skladu z drugo alineo člena [293] Pogodbe, izhaja iz pristojnosti pogodbenih strank, da opredelijo merila za medsebojno porazdelitev davčne pristojnosti zaradi odprave dvojnega obdavčenja. Prav tako pri porazdelitvi davčne pristojnosti ni nesmiselno, če se države članice pri svojih sporazumih oprejo na mednarodno prakso in vzorčno konvencijo, ki jo je pripravila OECD [...]“.<sup>15</sup> Sodišče je to razmišljanje potrdilo med drugim v sodbi v zadevi D.<sup>16</sup>

14 – Glej moje sklepne predloge, navedene v opombi 2 zgoraj, točka 48 in naslednje.

15 – Sodba z dne 12. maja 1998 v zadevi Gilly (C-336/96, Recueil, str. I-2793, točki 30 in 31). Glej tudi sodbo z dne 21. septembra 1999 v zadevi Saint-Gobain (C-307/97, Recueil, str. I-6161, točka 57).

16 – Glej sodbo z dne 5. julija 2005 v zadevi D (C-376/03, ZOdl., str. I-5821, točke od 50 do 53).

33. Če glede prednosti obdavčitve v mednarodni davčni zakonodaji običajno velja načelo „upravičenosti države vira“ (to je, da prednost pravice do obdavčenja dohodka, ustvarjenega v državi vira, pripada državi vira), pa naloga zmanjšanja pravnega dvojnega obdavčenja običajno pripada državi rezidentstva. Ta država je tista, ki se odloči, ali in kako želi zagotoviti takšno zmanjšanje<sup>17</sup> – na primer z uporabo metode oprostitve ali odbitka.<sup>18</sup>

34. V tem smislu je Sodišče v sodbi Gilly ugotovilo, da določbe o prostem pretoku iz Pogodbe ne zavezujejo države članice, da bi zmanjšala dvojno obdavčenje:

„Čeprav je odprava dvojnega obdavčenja v Skupnosti [...] eden od ciljev Pogodbe, je treba kljub temu opozoriti, da razen

17 – Glej moje sklepne predloge, navedene v opombi 2 zgoraj, točka 51. Glej tudi Vzorno konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčenja dohodka in kapitala s komentarji k členom, OECD, Pariz, 1977, kakor je bila spremenjena.

18 – V primeru metode oprostitve je država rezidentstva davčnega zavezanca tista, ki dohodke iz tujih virov svojih rezidentov oprosti plačila davka, ker so bili že obdavčeni v državi „vira“ (to je v državi, v kateri so bili ustvarjeni). V primeru metode odbitka z namenom izogibanja dvojnega obdavčenja pa so davkoplačevalci z dohodki iz tujih virov obdavčeni v državi rezidentstva, predmet obdavčitve so njihovi svetovni dohodki, tudi iz tujih virov, pri čemer pa lahko davek, plačan v državi vira, odbijejo od davka, ki bi ga v državi rezidentstva plačali na dohodek iz tujih virov.

Konvencije z dne 23. julija 1990 o odpravi dvojnega obdavčevanja v zvezi s preračunom dobička povezanih podjetij (UL L 225, str. 10) ni bil na ravni Skupnosti doslej sprejet noben ukrep poenotenja ali usklajevanja za odpravo dvojnega obdavčevanja niti niso države članice doslej sklenile nobene večstranske konvencije v ta namen na podlagi člena [293] Pogodbe.<sup>19</sup>

da pri izvajanju svoje davčne pristojnosti ne razlikuje med tujimi in domačimi dividendami. Vsako izkrivljanje gospodarske dejavnosti, ki bi izhajalo iz take odločitve, bi bilo posledica dejstva, da morajo različni davčni sistemi glede na trenutno stanje razvoja prava Skupnosti soobstajati, kar lahko pomeni neugodno obravnavo gospodarskih udeležencev v nekaterih primerih in ugodno obravnavo v drugih primerih.<sup>21</sup>

35. Podobno je Sodišče ugotovilo, da druga alineja člena 293 ES – ki določa, da se države članice, kolikor je potrebno, med seboj pogajajo, da bi v korist svojih državljanov zagotovile odpravo dvojnega obdavčenja v Skupnosti – nima neposrednega učinka. Ta določba zgolj kaže, da je odprava dvojnega obdavčenja v Skupnosti cilj Pogodbe, ne vsebuje pa nobene absolutne obveznosti za države članice, da dosežejo ta cilj.<sup>20</sup>

36. Torej dejstvo, da se država rezidentstva, kot je Belgija, ni odločila za zmanjšanje pravnega dvojnega obdavčenja dividend, ni v nasprotju s členoma 43 ES in 56 ES, če ta država izpolnjuje obveznost, orisano zgoraj,

37. Naj dodam, da to, ali Belgija krši svoje obveznosti po francosko-belgijski konvenciji ali ne s tem, ko ne dovoljuje odbitka 15-odstotnega francoskega pri viru odtegnjenega davka, nikakor ne vpliva na zgornji sklep. Presoja o skladnosti belgijskih določb s to konvencijo in možnih posledicah kršitve nacionalne zakonodaje je izključno stvar nacionalnega sodišča.<sup>22</sup> Očitno je, da dejstvo, da je zakonodaja države članice skladna ali zahtevana s pogoji veljavne konvencije, ne

19 – Glej sodbo Gilly, navedeno v opombi 15 zgoraj, točka 23. Glej tudi sodbo D, navedeno v opombi 16 zgoraj, točki 50 in 51.

20 – Glej sodbo Gilly, navedeno v opombi 15 zgoraj, točka 16.

21 – Glej moje sklepne predloge, navedene v opombi 2 zgoraj, točka 38.

22 – Glej po analogiji sklepne predloge generalnega pravobranilca Ruiz-Jaraboa Colomerja, predstavljene 20. novembra 1997 (sodba navedena v opombi 15 zgoraj, točka 25), v katerih ugotavlja, da Sodišče ne more odločiti o skladnosti določb konvencije s pravom Skupnosti ali razlagati teh določb, ker so del „dvostranske konvencije o zadevi, ki je zunaj pristojnosti Skupnosti in jo urejajo izključno države članice“.

pomeni, da je tako ravnanje v skladu z določbami o prostem pretoku iz Pogodbe; Sodišče je dosledno odločalo, da morajo države članice pri izvajanju svojih pristojnosti obdavčenja, dodeljenih s konvencijami, kljub temu spoštovati prepoved diskriminacije iz členov 43 ES in 56 ES.<sup>23</sup>

38. Prav tako ne morem sprejeti trditve zakoncev Kerckhaert-Morres, da je iz Direktive o prihrankih razvidno, da je to, da Belgija ni odpravila pravnega dvojnega obdavčenja, v nasprotju s členom 56 ES.<sup>24</sup> Ta direktiva, katere člen 14(1) izrecno zahteva, da država članica, katere rezident je upravičeni lastnik prihrankov, „zagotovi odpravo dvojnega obdavčevanja, ki bi bilo lahko posledica uvedbe davčnega odtegljaja“ iz člena 11 Direktive, je dober primer, kako je zakonodajalec Skupnosti bliskovito odpravil tisto, kar sem nekje drugje imenoval „navidezna omejitev“ (izkrivljanje, ki je posledica soobstoja ločenih davčnih sistemov) v posebnem sektorju neposrednih davkov. Kot sem ugotovil v sklepnih predlogih v zadevi *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, vzroki in narava teh navideznih omejitev pomenijo, da jih lahko odpravimo le s posredovanjem zakonodajalca Skupnosti, brez takšnega posredovanja pa je treba šteti,

da ne spadajo na področje uporabe določb o prostem pretoku iz Pogodbe.<sup>25</sup> V obravnavani zadevi ne obstaja upoštevna zakonodaja Skupnosti, ki bi odpravljala navidezne omejitve.

39. Nazadnje naj opozorim, da bi za Francijo, če belgijskim rezidentom ne bi odobrila francoskega „avoir fiscal“, v vsakem primeru veljala obveznost države vira, da zagotovi, če ekonomska dvojna obdavčitev izhodnih dividend izhaja iz izvajanja njene davčne pristojnosti (na primer, ko država vira od dobičkov družb najprej pobere davek od dohodka pravnih oseb, ob razdelitvi pa še dohodnino), enako olajšavo za te dividende, kot jo je odobrila za dividende, plačane francoskim rezidentom. To izhaja iz načela, da morajo biti davčne ugodnosti, ki jih država vira odobri nerezidentom, enakovredne tistim, ki jih odobri rezidentom, če država vira sicer izvaja enakovredno davčno pristojnost nad obema skupinama.<sup>26</sup>

23 – Glej na primer odločitev Sodišča v sodbi z dne 19. januarja 2006 v zadevi *Bouanich* (C-265/04, ZOdl., str. I-923, točka 56), sodbo Sodišča z dne 12. decembra 2002 v zadevi *De Groot* (C-385/00, Recueil, str. I-11819, točki 93 in 94) in sodbo *Saint-Gobain*, navedeno v opombi 15 zgoraj, točki 57 in 58.

24 – Direktiva Sveta 2003/48/ES z dne 3. junija 2003 o obdavčevanju dohodka od prihrankov v obliki plačil obresti (UL L 157, str. 38).

25 – Glej moje sklepane predloge, navedene v opombi 2 zgoraj, točka 38.

26 – Glej moje sklepane predloge, navedene v opombi 2 zgoraj, točki 69 in 70, sodbo *Saint-Gobain*, navedeno v opombi 15 zgoraj, ter sodbe z dne 28. januarja 1986 v zadevi *Komisija proti Franciji („Avoir Fiscal“)* (C-270/83, Recueil, str. 273), z dne 13. julija 1993 v zadevi *Commerzbank* (C-330/91, Recueil, str. I-4017) in z dne 15. maja 1997 v zadevi *Futura* (C-250/95, Recueil, str. I-2471). Kot sem omenil v zadevi *ACT*, je stvar države članice, ki se znajde v položaju Francije, da zagotovi izpolnjevanje svojih obveznosti po določbah o prostem pretoku iz Pogodbe z določbami konvencije (glej moje sklepane predloge, navedene v opombi 2 zgoraj, točka 70, in sodbo *Bouanich*, navedeno v opombi 23 zgoraj, točka 51). Kljub temu pa v obrambo ni mogoče trditi, da je država rezidentstva kršila svoje obveznosti po konvenciji, ker ni zmanjšala upoštevnega ekonomskega dvojnega obdavčenja (glej moje sklepane predloge, navedene v opombi 2 zgoraj, točka 71).

## V – Predlog

40. Iz teh razlogov menim, da bi moralo Sodišče na vprašanje, ki ga je predložilo Rechtbank van Eerste Aanleg te Gent (Belgija), odgovoriti:

Člen 56(1) ES ne prepoveduje omejitve, ki izhaja iz zakonske določbe države članice, v obravnavani zadevi Belgije, v zvezi z dohodnino, ki določa eno in enotno stopnjo tako za dividende družb s sedežem v tej državi članici kot za dividende družb s sedežem v drugi državi članici, pri čemer pa glede dividend na podlagi delnic družb, ki nimajo sedeža v tej državi članici, ne prizna vračunanja pri viru odtegnjenega davka v tej drugi državi članici.