OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
L.A. GEELHOEDA
przedstawiona w dniu 6 kwietnia 2006 r. [1]

I — Wstęp

1. We wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Rechtbank van Eerste Aanleg te Gent (sąd pierwszej instancji w Gandawie, Belgia) zwraca się z pytaniem, czy sprzeczne z art. 56 WE jest stosowanie przez państwo członkowskie, w tym przypadku Belgię, tej samej stawki podatkowej do dywidendy wypłacanej przez spółki będące rezydentami i spółki będące nierezydentami, w tym drugim przypadku nie uwzględniając podatku u źródła pobranego w innym państwie członkowskim.

2. W związku z tym ponownie powstaje kwestia zakresu zakazu ograniczania swobodnego przepływu kapitału zawartego w art. 56 WE w odniesieniu do opodatkowania dywidendy, a także — pośrednio — kwestia, czy zakaz zawarty w tym artykule jako taki zobowiązuje państwa członkowskie do unikania podwójnego opodatkowania prawnego (to znaczy dwukrotnego nakładania podatku na tego samego podatnika z tytułu tego samego dochodu).

II — Ramy prawne

A — *Francusko-belgijska konwencja o unikaniu podwójnego opodatkowania — kontekst i właściwe postanowienia*

3. W omawianym okresie we Francji stosowano system opodatkowania dywidendy polegający na „zaliczaniu" (tj. na tym, że podatek od osób prawnych pobrany na poziomie spółki zalicza się w całości lub w części na poczet podatku dochodowego z tytułu dywidendy należnego od akcjonariuszy poprzez przyznanie im „avoir fiscal" — zaliczenia na poczet podatku). System ten jako taki miał na celu zmniejszenie podwójnego opodatkowania ekonomicznego, tj. dwukrotnego opodatkowania różnych podatników z tytułu tego samego dochodu. System ten można zestawić z „cedularnymi" systemami opodatkowania dywidendy (zyski spółki opodatkowuje się podatkiem od osób prawnych, ale dywidenda podlega opodatkowaniu jako odrębna kategoria dochodu, co

1 — Język oryginału: angielski.

oznacza pewne zmniejszenie podwójnego opodatkowania ekonomicznego), systemami „klasycznymi" opodatkowania dywidendy (zyski spółki podlegają opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych, a podzielone zyski podlegają ponownemu opodatkowaniu na poziomie akcjonariuszy, co oznacza brak jakiegokolwiek zmniejszenia podwójnego opodatkowania ekonomicznego) oraz systemami „zwolnień" (dochód z tytułu dywidendy jest zwolniony z opodatkowania podatkiem dochodowym, co oznacza brak podwójnego opodatkowania ekonomicznego) [2].

4. Artykuł 15 ust. 3 konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy Francją a Belgią w dniu 10 marca 1964 r., z późniejszymi zmianami (zwanej dalej „konwencją francusko-belgijską"), stanowi, iż dywidenda wypłacana przez spółkę będącą francuskim rezydentem, która uprawnia do zaliczenia na poczet podatku (avoir fiscal), jeżeli otrzymują ją rezydenci francuscy, uprawnia do takiego zaliczenia także osoby będące rezydentami belgijskimi, po odliczeniu podatku u źródła obliczonego według stawki 15% dywidendy brutto składającej się z kwoty wypłaconej dywidendy powiększonej o wartość zaliczenia na poczet podatku.

2 — Zobacz ponadto komunikat Komisji dla Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego „Opodatkowanie dywidend osób fizycznych na rynku wewnętrznym", COM(2003) 810 wersja ostateczna oraz moją opinię przedstawioną w dniu 23 lutego 2006 r. w sprawie C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Zb.Orz. str. I-11673, pkt 4–7.

5. Artykuł 19 część A ust. 1 pkt 2 konwencji francusko-belgijskiej stanowi, że jeżeli spółka będąca rezydentem francuskim wypłaca dywidendę rezydentowi belgijskiemu niebędącemu spółką podlegającą podatkowi od osób prawnych, a dywidenda ta została opodatkowana we Francji podatkiem u źródła, to podatek belgijski należny od kwoty netto uwzględniającej ten podatek u źródła zmniejsza się o 1) dowolny podatek u źródła (précompte mobilier) nałożony według normalnej stawki oraz 2) zryczałtowaną kwotę podatku zapłaconego za granicą (quotité forfaitaire d'impôt étranger, QFIE) podlegającą odliczeniu na warunkach określonych prawem belgijskim, z zastrzeżeniem, iż kwota ta nie może być niższa niż 15% tej kwoty netto.

B — *Właściwe przepisy belgijskiego prawa podatkowego*

6. W omawianym okresie w Belgii stosowano „cedularny" system opodatkowania dywidendy w powyżej opisanym rozumieniu. W związku z tym art. 171 CIR 92 (belgijskiej ustawy o podatku dochodowym z 1992 r.) odchodzi od standardowego systemu belgijskiego podatku dochodowego od osób fizycznych (tj. wspólnego traktowania wszystkich źródeł dochodu i stosowania do nich progresywnych stawek podatkowych) i ustanawia w odniesieniu do określonych kategorii dochodów dwie odrębne stawki podatkowe. Artykuł 171 stanowi w szczególności, że dochód z tytułu dywidendy podlega, ogólnie rzecz biorąc [3], specjalnej stawce podatkowej w wysokości 25%.

3 — Z zastrzeżeniem wyjątków wskazanych w art. 269 ust. 2 i 3 CIR 1992.

7. Artykuł 285 CIR 92 stanowi m.in., iż w przypadku dywidendy zaliczenie zryczałtowanej kwoty podatku zagranicznego ma miejsce tylko w odniesieniu do dywidendy wypłaconej lub przyznanej przez spółki inwestycyjne.

III — Stan faktyczny i pytania prejudycjalne

8. M. Kerckhaert i B. Morres byli przez cały omawiany tu okres rezydentami belgijskimi, których cały dochód — w tym dochód z tytułu dywidendy — podlegał opodatkowaniu w Belgii.

9. W latach 1995 i 1996 otrzymali oni dywidendy od spółki Eurofers SARL będącej rezydentem francuskim oraz uzyskali od francuskich organów uprawnienie do zaliczenia na poczet podatku (avoir fiscal) w odniesieniu do tych dywidend. Zgodnie z art. 15 ust. 3 konwencji francusko-belgijskiej zaliczenie to potraktowano jako dochód z tytułu dywidendy i pobrano od niego francuski podatek u źródła w wysokości 15%. Po pobraniu tego podatku u źródła kwota otrzymanego zaliczenia na poczet podatku wyniosła 34 566 204 BEF (856 873,81 EUR) za rok 1995 oraz 7 137 702 BEF (177 831,43 EUR) za rok 1996. Na dochód ten nie nałożono belgijskiego podatku u źródła (précompte mobilier).

10. Wykazując ten przychód w deklaracjach podatkowych za lata 1996 i 1997, M. Kerckhaert i B. Morres domagali się w załączniku do deklaracji zaliczenia QFIE (zgodnie z art. 19 część A ust. 1 pkt 2 konwencji francusko-belgijskiej) w wysokości 15%.

11. Zgodnie z art. 171 CIR 92 przychód ten opodatkowano stawką 25%. Nie dokonano zaliczenia kwoty QFIE.

12. M. Kerckhaert i B. Morres zaskarżyli tę decyzję belgijskich organów podatkowych (Gewestelijke Directie Antwerpen I) do Rechtbank van Eerste Aanleg (sądu pierwszej instancji w Gandawie), m.in. na tej podstawie, iż naruszyła ona art. 19 część A ust. 1 pkt 2 konwencji francusko-belgijskiej, jak również art. 56 WE.

13. Postanowieniem z dnia 1 grudnia 2004 r. Rechtbank van Eerste Aanleg przedstawił Trybunałowi następujące pytanie prejudycjalne:

Czy art. 56 ust. 1 WE (art. 73B ust. 1 traktatu WE w okresie właściwym dla okoliczności faktycznych leżących u podstaw sporu) należy interpretować w ten sposób, iż

zakazuje on ustanawiania ograniczeń wynikających z przepisów prawa podatkowego państwa członkowskiego (w tym przypadku Belgii) stosujących tę samą jednolitą stawkę podatkową do dywidend wypłacanych przez spółki będące rezydentami i spółki będące rezydentami innego państwa członkowskiego, w tym drugim przypadku nie uwzględniając podatku u źródła pobranego w tym innym państwie członkowskim?

IV — Analiza

14. Na wstępie odnotuję, iż pytanie sądu krajowego dotyczy tylko zgodności danego przepisu prawa belgijskiego z art. 56 WE, nie zaś z art. 43 WE. Z postanowienia odsyłającego nie wynika, jaki był charakter udziałów M. Kerckhaerta i B. Morres w spółce Eurofers w omawianym okresie. Chciałbym jednak zauważyć, że — zgodnie z utrwalonym orzecznictwem — podatnik będący rezydentem w danym państwie członkowskim, posiadający udziały kapitałowe w spółce mającej siedzibę w innym państwie członkowskim dające mu „określony wpływ na decyzje spółki" oraz pozwalające mu „wyznaczać jej działania", korzysta z przysługującego mu prawa przedsiębiorczości w rozumieniu art. 43 WE [4]. Do sądu krajowego należy ocena tego, czy kryterium to jest spełnione w odniesieniu do skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym. Jeżeli tak nie jest, wówczas omawiane tutaj przepisy prawa należy przeanalizować pod kątem zgodności z art. 56 WE.

15. Niemniej jednak moim zdaniem w niniejszej sprawie kryteria analizy pozostają takie same, niezależnie od tego, czy stosuje się art. 43 WE czy art. 56 WE. Choć poniżej będę odnosił się głównie do zgodności omawianych przepisów belgijskich z art. 56 WE (ponieważ tego dotyczy pytanie zadane przez sąd krajowy), takie samo rozumowanie odnosi się do rozważań dotyczących art. 43 WE.

16. Pytanie brzmi, czy sprzeczne z art. 56 WE jest stosowanie przez Belgię ogólnej stawki podatkowej w wysokości 25% do wszystkich dywidend otrzymywanych przez rezydentów belgijskich bez względu na ich źródło, co w niniejszej sprawie oznacza odmowę uwzględnienia 15% podatku u źródła pobranego od dywidendy w państwie jej pochodzenia — Francji.

17. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem o ile opodatkowanie bezpośrednie należy do kompetencji państw członkowskich, o tyle powinny one jednak wykonywać ją z poszanowaniem prawa wspólnotowego [5].

4 — Zobacz wyrok z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-251/98 Baars, Rec. str. I-2787, pkt 22 oraz moją opinię przedstawioną w dniu 23 lutego 2006 r. w sprawie C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 26–30.

5 — Zobacz na przykład wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. str. I-10837, pkt 29, i przytoczone tam orzecznictwo.

Jak zauważyłem w opiniach w sprawach Test Claimants in the ACT Group Litigation oraz Test Claimants in the FII Group Litigation [6], jest naruszeniem art. 43 WE i 56 WE sytuacja, w której odmienne traktowanie podatników przez dane państwo członkowskie nie jest bezpośrednią i logiczną konsekwencją tego, iż — na obecnym etapie rozwoju prawa wspólnotowego — inne zobowiązania podatkowe podatników mają zastosowanie w stosunkach transgranicznych, a inne — w stosunkach czysto wewnętrznych.

18. Innymi słowy, przepisy te zakazują większego ograniczania swobody przedsiębiorczości i swobodnego przepływu kapitału, niż wynikałoby to nieuchronnie z faktu, iż systemy podatkowe mają wymiar krajowy, chyba że ograniczenia takie są uzasadnione i proporcjonalne [7]. Oznacza to w szczególności, że aby niekorzystne traktowanie podatkowe podlegało postanowieniom traktatu dotyczącym swobodnego przepływu kapitału i swobody przedsiębiorczości, powinno ono być konsekwencją bezpośredniej lub ukrytej dyskryminacji wynikającej z zasad stosowanych w ramach jednej jurysdykcji, a nie tylko i wyłącznie z rozbieżności pomiędzy dwoma lub wieloma systemami podatkowymi państw członkowskich, podziału kompetencji podatkowych pomiędzy te systemy lub współistnienia krajowych organów podatkowych [8].

19. Zasada ta oznacza, że państwo członkowskie wykonujące kompetencje podatkowe na zasadach państwa siedziby ma obowiązek traktowania dochodów zagranicznych swoich rezydentów jednolicie, w sposób wynikający z przyjętego podziału podstawy opodatkowania. Jeżeli więc z podziału podstawy opodatkowania wynika, że należą do niej dochody zagraniczne — tj. są one traktowane jako dochód podlegający opodatkowaniu — to państwo takie nie może w odmienny sposób traktować dochodów zagranicznych i dochodów krajowych [9]. W szczególności przepisy prawa nie mogą skutkować mniej korzystnym traktowaniem takiego dochodu zagranicznego niż dochodu krajowego. Na przykład, jeżeli dane państwo jako państwo siedziby postanawia znieść podwójne opodatkowanie ekonomiczne dywidendy otrzymywanej przez jego rezydentów, zniesienie to musi w takim samym zakresie stosować do napływającej dywidendy zagranicznej jak do dywidendy krajowej, a także musi uwzględniać zapłacony w tym zakresie zagraniczny podatek od osób prawnych [10].

20. W niniejszej sprawie M. Kerckhaert i B. Morres byli w omawianym okresie rezydentami belgijskimi, a Belgia — wykonując kompetencję podatkową nad tymi osobami — występowała w charakterze państwa siedziby.

6 — Opinia w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 32 i nast. oraz opinia przedstawiona w dniu 6 kwietnia 2006 r. w sprawie C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, zawisła przed Trybunałem, pkt 37 i nast.

7 — Szersze uzasadnienie — zob. pkt 31–54 mojej opinii w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, przypis 2 powyżej.

8 — Ibidem, pkt 55.

9 — Ibidem, pkt 58.

10 — Ibidem, pkt 58. Zobacz wyrok z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. str. I-7477, wyrok z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. str. I-4071 oraz wyrok z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-315/02 Lenz, Zb.Orz. str. I-7063.

21. Jest oczywiste, że analizowane zasady prawa belgijskiego nie dyskryminują w bezpośredni sposób dywidendy zagranicznej względem dywidendy krajowej: zgodnie z art. 171 CIR wszystkie rodzaje dywidendy podlegają specjalnej stawce podatku dochodowego w wysokości 25% [11]. Dodam jeszcze, że w przeciwieństwie do spraw takich jak Manninen, Verkooijen czy Lenz [12] niniejsza sprawa nie polega na tym, że Belgia zniosła podwójne opodatkowanie ekonomiczne dywidendy krajowej, nie znosząc go w odniesieniu do dywidendy zagranicznej: zgodnie z cedularnym systemem opodatkowania dywidendy przyjętym w Belgii zyski firm podlegają opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych, a (krajowa i zagraniczna) dywidenda podlega dodatkowemu opodatkowaniu jako odrębna kategoria dochodu.

22. Pozostaje jednak nadal pytanie, czy prawo belgijskie stosuje dyskryminację pośrednią — to jest, czy pomimo tego, że przepisy mają w równym stopniu zastosowanie do dywidendy zagranicznej, ich efekt nie jest w rzeczywistości dyskryminujący. Innymi słowy — czy przepisy te ograniczają swobodny przepływ kapitału bardziej, niż wynikałoby to nieuchronnie z ograniczeń będących konsekwencją faktu, że systemy podatkowe są systemami krajowymi?

23. W tym zakresie M. Kerckhaert i B. Morres twierdzą, że całkowite obciążenie podatkowe dywidendy wypłacanej we Francji jest w rzeczywistości większe niż obciążenie dywidendy wypłacanej w Belgii, ponieważ dywidenda francuska podlega opodatkowaniu podatkiem u źródła w wysokości 15% (we Francji), a ponadto — standardowym belgijskim podatkiem od dywidendy w wysokości 25%. Ich zdaniem ogranicza to swobodny przepływ kapitału w sposób sprzeczny z art. 56 WE.

24. Nie uważam tego argumentu za przekonujący z następujących powodów.

25. Po pierwsze, biorąc pod uwagę stan faktyczny przedstawiony nam w niniejszej sprawie, nie wyobrażam sobie, jak można twierdzić, że w efekcie stosowania belgijskiego systemu podatkowego analizowanego w kontekście francuskiego systemu podatkowego belgijski rezydent otrzymujący dywidendę wypłacaną przez francuską spółkę jest traktowany mniej korzystnie niż belgijski rezydent otrzymujący równoważną dywidendę wypłacaną przez spółkę belgijską. Tak naprawdę jest odwrotnie. W rzeczywistości — i zgodnie z art. 15 ust. 3 konwencji francusko-belgijskiej — dywidenda wypłacana przez spółkę będącą rezydentem francuskim, uprawniająca rezydentów francuskich do uzyskania „avoir fiscal" (zaliczenia na poczet podatku), uprawnia do takiego zaliczenia również osoby będące rezydentami belgijskimi. Przyznawane przez Francję „avoir fiscal", stanowiące część francuskiego systemu zaliczania na poczet podatku zmniejszającego podwójne opodatkowanie ekonomiczne, wynosi 50% wypłaconej dywidendy. Choć zatem zarówno wypłacona

11 — W przypadku dywidendy wypłacanej w Belgii stosuje się ostateczną stawkę podatkową wynoszącą 25% w formie „précompte mobilier" pobieranego u źródła przez spółkę wypłacającą dywidendę. Jednak ostateczna stawka opodatkowania dochodów z dywidendy jest identyczna dla dywidendy zagranicznej i krajowej.

12 — Zobacz na przykład wyroki w sprawach Manninen, Verkooijen i Lenz, przypis 10 powyżej.

dywidenda, jak i „avoir fiscal" podlegają we Francji opodatkowaniu podatkiem u źródła w wysokości 15%, to jednak w rzeczywistości efekt stosowania systemu francuskiego jest taki, iż akcjonariusze będący rezydentami belgijskimi otrzymują wyższą kwotę z tytułu dywidendy wypłacanej we Francji, niż otrzymaliby z tytułu dokładnie takiej samej dywidendy wypłacanej przez spółkę belgijską. Można to zilustrować w następujący sposób, korzystając z przykładu podanego przez rząd belgijski:

	Dywidenda wypłacana we Francji	Dywidenda wypłacana w Belgii
Dywidenda brutto	1000,00	1000,00
15% francuski podatek u źródła	– 150,00	
	850,00	
50% „avoir fiscal"	500,00	
15% francuski podatek u źródła	– 75,00	
	425,00	
Kwota ogółem podlegająca opodatkowaniu 25% belgijskim podatkiem od dywidendy	1275,00	1000,00
25% belgijski podatek od dywidendy	– 318,75	– 250,00
Dywidenda netto po opodatkowaniu	956,25	750,00

26. Z powyższego jasno wynika, że rezydenci belgijscy otrzymujący dywidendę wypłacaną we Francji nie są w gorszej sytuacji niż rezydenci belgijscy otrzymujący dywidendę wypłacaną w Belgii; wprost przeciwnie — połączony efekt stosowania francuskiego i belgijskiego systemu podatkowego jest taki, że ogółem są oni w lepszej sytuacji. Nie ma więc mowy o dyskryminacji lub ograniczeniach w rozumieniu art. 56 WE. Niniejsza sprawa jest raczej dobrym przykładem pokazującym niebezpieczeństwa wiążące się z rozważaniem zgodności systemu prawnego państwa członkowskiego z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału w taki sposób, iż analizuje się sytuację pojedynczego podmiotu gospodarczego w ramach systemu prawnego jednego państwa członkowskiego lub nawet pojedynczego aspektu tego systemu. Takie podejście grozi tym, że nie uwzględni się rzeczywistego kontekstu ekonomicznego, w jakim prowadzi działalność ten podmiot, a także ogólnej równowagi osiągniętej pomiędzy państwem siedziby a państwem źródła (pochodzenia dochodu) przy podziale kompetencji podatkowej [13].

27. Rzeczywisty (korzystny) skutek stosowania przepisów prawa dla M. Kerckhaerta i B. Morres jest moim zdaniem decydujący dla stanu faktycznego niniejszej sprawy, poczynię jednak następującą dodatkową uwagę.

28. W przypadku gdyby system francuski nie przewidywał przyznawania „avoir fiscal" belgijskim rezydentom otrzymującym dywidendę wypłacaną we Francji, skutkiem takiej sytuacji — zakładając, że pozostałe czynniki pozostałyby niezmienione — byłoby podwójne opodatkowanie prawne tych rezydentów, co potencjalnie mogłoby dla nich oznaczać wyższe całkowite obciążenie podatkowe niż w przypadku rezydentów belgijskich otrzymujących dywidendę wypłacaną w Belgii.

29. Taka potencjalnie niekorzystna sytuacja dla rezydentów belgijskich otrzymujących dywidendę wypłacaną we Francji nie byłaby jednak wynikiem naruszenia przez Belgię postanowień traktatu dotyczących swobodnego przepływu kapitału.

30. W tym zakresie chciałbym przypomnieć, że postanowienia traktatu dotyczące swobodnego przepływu kapitału jako takie nie zobowiązują państw siedziby do znoszenia podwójnego opodatkowania prawnego wynikającego z podziału podstawy opodatkowania pomiędzy dwa państwa członkowskie.

31. Jak zauważyłem w opinii w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, możliwość wystąpienia podwójnego opodatkowana prawnego jest, w braku reguł pierwszeństwa pomiędzy zainteresowanymi państwami członkowskimi, nieuchronną konsekwencją ogólnie przyjętych zasad międzynarodowego prawa podatkowego w zakresie podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami — tj. podziału na opodatkowanie na zasadach

13 — Zobacz moją opinię w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, przypis 2 powyżej, pkt 72.

państwa siedziby (opodatkowanie rezydentów bez względu na miejsce uzyskania dochodu) oraz opodatkowanie na zasadach państwa źródła (opodatkowanie nierezydentów wedle kryterium terytorialnego) [14]. Zgodnie z prawem wspólnotowym dobór kryteriów ustalania kompetencji podatkowych oraz przydzielanie tych kompetencji należy do wyłącznej właściwości państw członkowskich według międzynarodowego prawa podatkowego. Obecnie w prawie wspólnotowym nie ma innych kryteriów ani podstaw do ich ustanowienia.

32. Dlatego w sprawie Gilly, po stwierdzeniu, że określania kompetencji podatkowej wedle kryterium obywatelstwa nie można jako takiego uznać za dyskryminację, Trybunał orzekł, że „wynika [to], w braku działań unifikujących lub harmonizujących podejmowanych w ramach Wspólnoty, w szczególności na podstawie art. [293] tiret drugi traktatu, z kompetencji umawiających się stron do definiowania kryteriów, wedle których rozdzielają one między sobą kompetencje podatkowe w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania. Nie byłoby to również nierozsądne, aby określając kompetencję podatkową, państwa członkowskie opierały wzajemne umowy na praktyce międzynarodowej oraz konwencji modelowej przygotowanej przez OECD [...]" [15]. Trybunał potwierdził to rozumowanie między innymi w wyroku w sprawie D. [16]

33. Jako że powszechnie przyjętą zasadą międzynarodowego prawa podatkowego w zakresie pierwszeństwa opodatkowania jest zasada „uprawnienia państwa źródła" (tj. pierwszeństwo w zakresie prawa do opodatkowania dochodu uzyskanego w państwie źródła przysługuje państwu źródła), zniesienie podwójnego opodatkowania prawnego jest, generalnie rzecz biorąc, sprawą państwa siedziby. Do tego państwa należy bowiem decyzja, czy i w jaki sposób wprowadzić takie zniesienie [17] — na przykład wykorzystując metodę zwolnień podatkowych lub przyznawania zaliczeń na poczet podatku [18].

34. W związku z tym w sprawie Gilly Trybunał zauważył, że postanowienia traktatu dotyczące swobodnego przepływu kapitału nie zobowiązują państw członkowskich do znoszenia podwójnego opodatkowania:

„Choć zniesienie podwójnego opodatkowania we Wspólnocie jest [...] jednym z celów traktatu, to jednak należy zauważyć, że poza

14 — Zobacz moją opinię w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, przypis 2 powyżej, pkt 48 i nast.

15 — Zobacz wyrok z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-336/96 Gilly, Rec. str. I-2793, pkt 30 i 31. Zobacz także wyrok z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain, Rec. str. I-6161, pkt 57.

16 — Zobacz wyrok z dnia 5 lipca 2005 r. w sprawie C-376/03 D., Zb.Orz. str. I-5821, pkt 50–53.

17 — Zobacz moją opinię w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, przypis 2 powyżej, pkt 51. Zobacz także konwencję modelową Organizacji Współpracy i Rozwoju Gospodarczego (OECD) w sprawie podwójnego opodatkowania dotyczącą podatku dochodowego i majątkowego z komentarzami, OECD, Paryż 1997, z późniejszymi zmianami.

18 — W przypadku metody zwolnień podatkowych państwo rezydencji podatnika zwalnia z podatku dochód zagraniczny swoich rezydentów na tej podstawie, iż dochód ten został już opodatkowany w państwie „źródła" (tj. państwie, w którym został on uzyskany). Natomiast w przypadku metody unikania podwójnego opodatkowania polegającej na przyznawaniu zaliczeń na poczet podatku, podatnicy uzyskujący dochód zagraniczny podlegają opodatkowaniu w państwie swojej rezydencji w zakresie całego dochodu bez względu na miejsce jego uzyskania, w tym z tytułu dochodu zagranicznego, ale mogą uzyskać prawo do zaliczenia podatku zapłaconego w państwie źródła na poczet podatku należnego w państwie siedziby z tytułu tego dochodu zagranicznego.

konwencją z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie zniesienia podwójnego opodatkowania w przypadku rozliczania zysku przedsiębiorstw stowarzyszonych (Dz.U. L 225, str. 10), w ramach Wspólnoty nie został dotychczas przyjęty żaden środek ujednolicający lub harmonizujący mający na celu zniesienie podwójnego opodatkowania oraz że państwa członkowskie nie zawarły w tym zakresie, na podstawie art. [220] traktatu, żadnej konwencji wielostronnej" [19].

35. W podobnym duchu Trybunał stwierdził, że art. 293 tiret drugie WE — stanowiący, że państwa członkowskie w miarę potrzeby podejmują między sobą rokowania w celu zapewnienia swoim obywatelom zniesienia podwójnego opodatkowania wewnątrz Wspólnoty — nie ma bezpośredniego zastosowania. Przepis ten wskazuje raczej, iż zniesienie podwójnego opodatkowania wewnątrz Wspólnoty jest celem traktatu, i nie zawiera bezwzględnego zobowiązania osiągnięcia tego celu przez państwa członkowskie [20].

36. Dlatego też sam fakt, iż państwo siedziby, w tym przypadku Belgia, postanowiło nie znosić podwójnego opodatkowania prawnego dywidendy, nie stoi w sprzeczności z art. 43 WE lub 56 WE, o ile tylko wykonując kompetencje podatkowe, państwo to realizuje opisane powyżej zobowiązanie do niedyskryminowania dywidendy zagranicznej względem dywidendy krajowej. Wszelkie zakłócenia działalności gospodarczej wynikające z dokonania takiego wyboru byłyby konsekwencją faktu, iż na obecnym etapie rozwoju prawa wspólnotowego muszą ze sobą współistnieć różne systemy podatkowe, co w niektórych przypadkach może być dla podmiotów gospodarczych niekorzystne, a w innych — korzystne [21].

37. Dodam, że fakt, iż Belgia dopuściła się lub też nie dopuściła się naruszenia zobowiązań ciążących na niej na mocy konwencji francusko-belgijskiej poprzez niezaliczenie na poczet podatku francuskiego, podatku u źródła w wysokości 15%, nie ma moim zdaniem dla powyższego wniosku żadnego znaczenia. Ocena zgodności prawa belgijskiego z tą konwencją oraz potencjalnych skutków jej naruszenia wedle prawa krajowego jest kwestią należącą wyłącznie do sądu krajowego [22]. Nie trzeba dodawać, że fakt, iż przepisy prawa danego państwa członkowskiego są zgodne z odpowiednią konwencją lub też ich ustanowienie jest w niej wymagane, nie oznacza, że działania takie są zgodne z przepisami traktatu dotyczącymi

19 — Zobacz wyrok w sprawie Gilly, przypis 15 powyżej, pkt 23. Zobacz także wyrok w sprawie C-376/03 D., przypis 16 powyżej, pkt 50 i 51.

20 — Zobacz wyrok w sprawie Gilly, przypis 15 powyżej, pkt 16.

21 — Zobacz moją opinię w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, przypis 2 powyżej, pkt 38.

22 — Zobacz per analogiam opinię rzecznika generalnego Ruiza-Jaraba Colomera w sprawie Gilly, przypis 15 powyżej, pkt 25, gdzie stwierdza się, że Trybunał nie może orzekać o zgodności z prawem wspólnotowym postanowień konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania, ani też nie może podejmować się dokonania wykładni takich postanowień zawartych w „konwencji dwustronnej dotyczącej kwestii leżących poza kompetencjami Wspólnoty i podlegających wyłącznej regulacji przez państwa członkowskie".

swobodnego przepływu kapitału; zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału wykonując przyznane przez konwencje kompetencje w zakresie opodatkowania, państwa członkowskie są nadal zobowiązane do przestrzegania zakazu dyskryminacji zawartego w art. 43 WE i 56 WE [23].

38. Nie mogę również przyjąć argumentu M. Kerckhaerta i B. Morres, zgodnie z którym z dyrektywy w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek wynika, że brak przeciwdziałania przez Belgię podwójnemu opodatkowaniu prawnemu stanowi naruszenie art. 56 WE [24]. Dyrektywa ta, stanowiąca w art. 14 ust. 1 w sposób wyraźny, iż państwo członkowskie zamieszkania właściciela odsetek z oszczędności „zapewnia zniesienie jakiegokolwiek podwójnego opodatkowania, które może wynikać z nałożenia podatku u źródła", o którym mowa w art. 11 dyrektywy, jest dobrym przykładem wyraźnego eliminowania przez ustawodawcę wspólnotowego sytuacji nazwanej przeze mnie przy innej okazji „quasi-ograniczeniami" (zakłóceniem wynikającym ze współistnienia uznaniowych systemów podatkowych) w danym sektorze podatków bezpośrednich. Jak zauważyłem w opinii w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, przyczyny i charakter takich quasi-ograniczeń wskazują, że można je wyeliminować wyłącznie w drodze interwencji prawodawcy wspólnotowego, a jeżeli interwencja taka nie nastąpi, należy uznać, że nie podlegają one zakresowi przepisów traktatu dotyczących swobodnego przepływu kapitału [25]. W niniejszej sprawie nie istnieją żadne odpowiednie akty prawa wspólnotowego usuwające takie quasi-ograniczenia.

39. Na koniec pragnę odnotować, że nawet gdyby rezydenci belgijscy nie otrzymywali francuskiego uprawnienia do zaliczenia na poczet podatku (avoir fiscal), Francja jako państwo źródła tak czy inaczej podlegałaby zobowiązaniu do zapewnienia, aby — w zakresie, w jakim podwójne opodatkowanie ekonomiczne dywidendy wypłacanej nierezydentom wynika z wykonywania przez nią kompetencji podatkowych (na przykład w sytuacji, w której państwo źródła opodatkowuje zyski spółek najpierw podatkiem od osób prawnych a następnie podatkiem dochodowym po podziale tych zysków) — w odniesieniu do takiej dywidendy przysługiwały takie same uprawnienia, jakie przysługiwałyby w odniesieniu do dywidendy wypłacanej na rzecz rezydentów francuskich. Wynika to z zasady, zgodnie z którą państwo źródła powinno przyznawać nierezydentom takie same uprawnienia, jakie przyznaje rezydentom w zakresie, w jakim to państwo źródła wykonuje równoważne kompetencje podatkowe nad oboma tymi grupami [26].

23 — Zobacz na przykład wnioski Trybunału w wyroku z dnia 19 stycznia 2006 r. w sprawie C-265/04 Bouanich, Zb.Orz. str. I-923, pkt 56 oraz wyroki Trybunału: z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-385/00 De Groot, Rec. str. I-11819, pkt 93 i 94 oraz w sprawie Saint-Gobain, przypis 15 powyżej, pkt 57 i 58.

24 — Dyrektywa Rady 2003/48/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek, Dz.U. L 157, str. 38.

25 — Zobacz przypis 2 powyżej, pkt 38.

26 — Zobacz moją opinię w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, przypis 2 powyżej, pkt 69 i 70; opinię w sprawie Saint-Gobain, przypis 15 powyżej; wyroki: z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie C-270/83 Komisja przeciwko Francji („Avoir Fiscal"), Rec. str. 273, z dnia 13 lipca 1993 r. w sprawie C-330/91 Commerzbank, Rec. str. I-4017 oraz z dnia 15 maja 1997 r. w sprawie C-250/95 Futura, Rec. str. I-2471. Jak zauważyłem w sprawie ACT, moim zdaniem istnieje możliwość, aby państwo członkowskie znajdujące się w sytuacji Francji zapewniło przestrzeganie zobowiązań ciążących na nim na mocy przepisów traktatu dotyczących swobodnego przepływu kapitału za pośrednictwem postanowień zawartych w konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania (zob. pkt 70 tej opinii oraz wyrok Trybunału w sprawie Bouanich, przypis 23 powyżej, pkt 51). Nie byłoby jednak żadnym argumentem powoływanie się na to, że państwo siedziby nie wypełniło zobowiązań ciążących na nim zgodnie z konwencją, nie znosząc odpowiedniego podwójnego opodatkowania ekonomicznego (zob. moją opinię w sprawie ACT, pkt 71).

V — Wnioski

40. Uważam zatem, że Trybunał powinien udzielić następującej odpowiedzi na pytanie przedstawione przez Rechtbank van Eerste Aanleg te Gent, Belgia:

Artykuł 56 ust. 1 WE nie zakazuje ustanawiania ograniczeń wynikających z przepisów prawa podatkowego państwa członkowskiego, takich jak przedmiotowe przepisy prawa belgijskiego, stosujących tę samą jednolitą stawkę podatkową do dywidendy wypłacanej przez spółki będące rezydentami w danym państwie członkowskim i spółki będące rezydentami w innym państwie członkowskim, w tym drugim przypadku nie uwzględniając podatku u źródła pobranego w tym innym państwie członkowskim.