NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
L. A. GEELHOED
prednesené 6. apríla 2006 [1]

I — Úvod

1. Rechtbank van Eerste Aanleg te Gent (Súd prvého stupňa, Gent, Belgicko) sa v návrhu na začatie prejudiciálneho konania pýta, či je v rozpore s článkom 56 ES to, keď členský štát ako napríklad Belgicko podrobí dividendy z akcií spoločností usadených v Belgicku a usadených v treťom štáte rovnakej daňovej sadzbe bez toho, aby v neskôr uvedenom prípade zohľadnil zrážkovú daň vyberanú v inom uvedenom členskom štáte.

2. Toto opätovne nastoľuje otázky o pôsobnosti zákazu obmedzení pohybu kapitálu v súvislosti so zdaňovaním dividend v článku 56 ES a nepriamo otázku, či zákaz uvedený v tomto článku ako taký vyžaduje od členských štátov, aby zamedzili dvojitému právnemu zdaneniu (teda zdaneniu toho istého príjmu dva razy v rukách toho istého daňovníka).

II — Právny rámec

A — *Francúzsko-belgická dohoda o dvojitom zdanení: okolnosti a príslušné ustanovenia*

3. V rozhodnom čase Francúzsko uplatňovalo takzvaný systém „zápočtu" zdaňovania dividend (daň z príjmov právnických osôb na úrovni spoločnosti bola celkom alebo sčasti započítaná na daň z príjmov platenú z dividend na úrovni akcionára, prostredníctvom udelenia „avoir fiscal" — zápočtu dane — akcionárom). Cieľom systému ako takého bolo zníženie dvojitého hospodárskeho zdanenia, teda zdanenia toho istého príjmu dva razy v rukách odlišných daňovníkov. Toto možno dať do protikladu so systémom „schedule" zdaňovania dividend (zisk spoločnosti je zdanený daňou z príjmu právnických osôb ale dividendy sú zdanené ako osobitná kategória príjmu, čo znamená určité zníženie dvojitého hospodárskeho

1 — Jazyk prednesu: angličtina.

zdanenia), „klasickými" systémami zdaňovania dividend (zisk spoločnosti zdanený daňou z príjmu právnických osôb a rozdelený zisk opätovne zdanený na úrovni akcionára, čo znamená, že nedochádza k žiadnej úľave od dvojitého hospodárskeho zdanenia) a systémami „oslobodenia" (príjem z dividend oslobodený od dane z príjmov, čo znamená, že nedochádza k žiadnemu dvojitému hospodárskemu zdaneniu). [2]

4. Článok 15 ods. 3 Dohody o dvojitom zdanení uzatvorenej medzi Francúzskom a Belgickom 10. marca 1964, v znení zmien a doplnení (ďalej len „francúzsko-belgická DDZ"), stanovuje, že dividendy vyplácané spoločnosťou rezidentom Francúzska, s ktorými by bolo spojené právo na zápočet dane (ďalej len „*avoir fiscal*"), ak by boli vyplatené rezidentom Francúzska, oprávňujú tiež na tento zápočet dane fyzické osoby rezidentov Belgicka, po odpočítaní zrážkovej dane vypočítanej v sadzbe 15 % z dividendy brutto pozostávajúcej z vyplatenej dividendy zvýšenej o zápočet dane.

5. Článok 19A ods. 1 druhý pododsek francúzsko-belgickej DDZ stanovuje, že vtedy, keď sú dividendy vyplácané spoločnosťou rezidentom Francúzska rezidentovi Belgicka, ktorý nie je spoločnosťou podliehajúcou dani z príjmov, a ak sa na tieto dividendy uplatnila vo Francúzsku zrážková daň, potom sa belgická splatná daň zo sumy netto zostávajúcej po odpočítaní zrážkovej dane zníži o 1. akúkoľvek zrážkovú daň („précompte mobilier") uloženú v obvyklej sadzbe a 2. paušálnu časť zahraničnej dane („quotité forfaitaire d'impôt étranger" alebo „QFIE") ktorá je odpočítateľná za podmienok stanovených belgickou právnou úpravou za predpokladu, že táto časť nie je nižšia ako 15 % uvedenej sumy netto.

B — *Uplatniteľná belgická daňová právna úprava*

6. V rozhodnom čase Belgicko uplatňovalo systém „schedule" zdaňovania dividend v zmysle, ktorý som vysvetlil vyššie. Takto článok 171 CIR 92 (belgický zákonník o daniach z príjmov z roku 1992) upravuje odchýlku od obvyklého belgického režimu dane z príjmov pre fyzické osoby (t. j. že všetok príjem je posudzovaný spoločne a podlieha progresívnym daňovým sadzbám) a pre určité príjmové kategórie stanovuje dve osobitné daňové sadzby. Článok 171 najmä stanovuje, že dividendy vo všeobecnosti [3] podliehajú osobitnej daňovej sadzbe vo výške 25 %.

2 — Pozri ďalej Oznámenie Komisie Rade, Európskemu parlamentu a Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru „Zdaňovanie dividend fyzických osôb vo vnútornom trhu", KOM(2003) 810, konečné znenie, a moje návrhy z 23. februára 2006 vo veci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, vec v konaní pred Súdnym dvorom, body 4 až 7.

3 — S výnimkou tých, na ktoré sa vzťahuje článok 269 ods. 2 a 3 CIR 1992.

7. Článok 285 CIR 92 okrem iného stanovil, že započítanie paušálnej časti zahraničnej dane v prípade dividend nastáva iba v prípade dividend rozdelených investičnými spoločnosťami.

III — Skutkový stav a prejudiciálne otázky

8. Pán a pani Kerckhaert-Morres boli v celom rozhodnom čase belgickými rezidentmi podliehajúcimi v Belgicku zdaneniu všetkých svojich príjmov, vrátane príjmov z dividend dosiahnutých kdekoľvek na svete.

9. V rokoch 1995 a 1996 dostali dividendy od spoločnosti rezidenta Francúzska, Eurofers SARL, a získali zápočet dane („avoir fiscal") z týchto dividend od francúzskych daňových orgánov. V súlade s článkom 15 ods. 3 francúzsko-belgickej DDZ bol tento zápočet dane považovaný za príjem z dividend, z ktorého bola odpočítaná francúzska zrážková daň vo výške 15 %. Po odpočte tejto zrážkovej dane bola suma získaného zápočtu dane 34 566 204 BEF (856 873,81 eur) pre rok 1995 a 7 137 702 BEF (177 831,43 eur) pre rok 1996. Z tohto príjmu nebola vybraná žiadna belgická „précompte mobilier".

10. Pri uvedení tohto príjmu v ich daňovom priznaní za roky 1996 a 1997 uplatnili pán a pani Kerckhaert-Morres v prílohe svojich daňových priznaní odpočet QFIE (ako naň odkazuje článok 19A ods. 1 druhý pododsek francúzsko-belgickej DDZ) do výšky 15 %.

11. V súlade s článkom 171 CIR 92 bol tento príjem zdanený v sadzbe 25 %. Nebol priznaný žiaden zápočet QFIE.

12. Pán a pani Kerckhaert-Morres toto rozhodnutie belgických daňových orgánov (Gewestelijke Directie Antwerpen I) napadli na Rechtbank van Eerste Aanleg, Gent okrem iného z toho dôvodu, že porušilo článok 19A ods. 1 druhý pododsek francúzsko-belgickej DDZ, rovnako ako aj článok 56 ES.

13. Uznesením z 1. decembra 2004 Rechtbank van Eerste Aanleg položil Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 56 ods. 1 ES (v čase predmetných skutkových okolností článok 73 b ods. 1 Zmluvy ES) vykladať v tom zmysle, že je zakázané obmedzenie vyplývajúce

z ustanovenia právnej úpravy dane z príjmov členského štátu (v tomto prípade Belgicka), podľa ktorého dividendy z akcií spoločností usadených v tomto členskom štáte, rovnako ako dividendy z akcií spoločností, ktoré nie sú usadené v tomto členskom štáte, podliehajú pre akcionára rovnakej jednotnej daňovej sadzbe, pričom pri dividendách z akcií spoločností, ktoré nie sú usadené v tomto členskom štáte, nie je povolený zápočet zrážkovej dane vybranej v tomto inom členskom štáte?“

IV — Analýza

14. Na úvod poznamenávam, že otázka vnútroštátneho súdu nastoľuje len zlučiteľnosť predmetných belgických ustanovení zákona s článkom 56 ES a nie s článkom 43 ES. Z uznesenia vnútroštátneho súdu o návrhu na začatie prejudiciálneho konania nie je jasné, aká bola v rozhodnom čase povaha podielov na spoločnosti Eurofers v majetku pána a pani Kerckhaert-Morres. No pripomenul by som, že, podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora zdaniteľná osoba usadená v jednom členskom štáte, ktorá má v majetku podiely na kapitále spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, ktoré jej dávajú „rozhodujúci vplyv na rozhodnutia spoločnosti“ a umožňujú jej „určovať jej činnosti“ vykonáva svoje právo usadiť sa v zmysle článku 43 ES. [4] Je úlohou vnútroštátneho súdu rozhodnúť, či je toto kritérium splnené v prípade žalobcov v spore vo veci samej. Ak toto kritérium nie je splnené, potom má byť posudzovaný súlad predmetnej právnej úpravy s článkom 56 ES.

15. Napriek tomu sú podľa môjho názoru v tejto veci zásady analýzy rovnaké pri uplatňovaní článku 43 ES, ako aj článku 56 ES. Hoci budem nižšie odkazovať hlavne na súlad predmetnej belgickej právnej úpravy s článkom 56 ES (čo je otázka položená vnútroštátnym súdom), to isté odôvodnenie sa uplatňuje pri posudzovaní článku 43 ES.

16. Otázkou je, či koná Belgicko v rozpore s článkom 56 ES, keď uplatňuje jednotnú 25 % daňovú sadzbu na všetky dividendy získané rezidentmi Belgicka bez ohľadu na ich zdroj, odmietajúc teda v tomto prípade zohľadniť 15 % zrážkovú daň vyberanú z dividend v štáte ich zdroja, vo Francúzsku.

17. Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že hoci priame dane patria do právomoci členských štátov, členské štáty napriek tomu musia uvedenú právomoc vykonávať spôsobom zlučiteľným s právom Spoločenstva. [5] Ako som poznamenal vo

4 — Pozri rozsudok z 13. apríla 2000, Baars, C-251/98, Zb. s. I-2787, bod 22, a návrhy vo veci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citované v poznámke pod čiarou 2, body 26 až 30.

5 — Pozri napríklad rozsudok z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Zb. s. I-10837, bod 29 a citovanú judikatúru.

svojich návrhoch vo veci Test Claimants in the ACT Group Litigation a Test Claimants in the FII Group Litigation [6], články 43 ES a 56 ES sú porušované v takom prípade, keď nie je odlišné zaobchádzanie uplatňované príslušným členským štátom na jeho daňové subjekty priamym a logickým dôsledkom skutočnosti, že za súčasného stavu vývoja práva Spoločenstva sa na cezhraničné situácie môžu uplatňovať odlišné daňové povinnosti subjektov ako na čisto vnútroštátne situácie.

18. Inými slovami, tieto články zakazujú obmedzenia slobody usadiť sa a voľného pohybu kapitálu, ktoré idú za rozsah obmedzení nevyhnutne vyplývajúcich zo skutočnosti, že daňové systémy sú vnútroštátne, pokiaľ sú tieto obmedzenia opodstatnené a primerané. [7] To najmä znamená, že na to, aby patrilo pod ustanovenia Zmluvy o voľnom pohybe nevýhodné daňové zaobchádzanie, malo by vyplývať z priamej alebo skrytej diskriminácie, ktorá je výsledkom pravidiel jedného právneho poriadku, a nielen z nezrovnalostí alebo rozdelenia daňových právomocí v oblasti daní medzi daňovými systémami dvoch alebo viacerých členských štátov alebo z koexistencie vnútroštátnych daňových správ. [8]

19. V prípade členského štátu vykonávajúceho celosvetovo právomoci (štátu bydliska) v daňových veciach táto zásada v podstate znamená, že taký štát musí posudzovať príjem svojich rezidentov, ktorý má zdroj v zahraničí, spôsobom, ktorý je zlučiteľný so spôsobom, akým rozdelil svoj základ dane. V rozsahu, v akom rozdelil svoj základ dane tak, že zahŕňa tento príjem so zdrojom v zahraničí — t. j. posudzujúc ho ako zdaniteľný príjem — nesmie diskriminovať medzi príjmom v zahraničí a domácom príjmom. [9] Najmä by nemala mať jeho právna úprava ten účinok, že príjem zo zdroja v zahraničí je posudzovaný menej priaznivo ako príjem z domáceho zdroja. Napríklad v rozsahu, v akom sa štát bydliska rozhodne zamedziť hospodárskemu dvojitému zdaneniu dividend svojich rezidentov, musí poskytnúť tú istú úľavu pre dividendy zo zdrojov v zahraničí, aká je poskytovaná dividendám z domácich zdrojov a musí na tento účel zohľadniť zaplatenú zahraničnú daň z príjmov právnických osôb. [10]

20. V tejto veci, keďže boli v rozhodnom čase pán a pani Kerckhaert-Morres rezidentmi Belgicka, Belgicko pri výkone svojich právomocí v daňových veciach voči nim konalo z postavenia štátu bydliska.

6 — Návrhy vo veci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citované v poznámke pod čiarou 2, bod 32 a nasl., rovnako ako aj návrhy zo 6. apríla 2006 vo veci Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, vec v konaní pred Súdnym dvorom, bod 37 a nasl.

7 — Pre podrobné odôvodnenie pozri návrhy prednesené vo veci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citované v poznámke pod čiarou 2, body 31 až 54.

8 — Tamže, bod 55.

9 — Tamže, bod 58.

10 — Tamže, bod 58. Pozri rozsudky zo 6. júna 2000, Verkooijen, C-35/98, Zb. s. I-4071; z 15. júla 2004, Lenz, C-315/02, Zb. s. I-7063, a zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477.

21. Je jasné, že predmetné belgické pravidlá priamo nediskriminujú medzi dividendami so zdrojom v zahraničí a dividendami so zdrojom v štáte bydliska: na základe článku 171 CIR podliehali všetky dividendy osobitnej sadzbe dane z príjmov vo výške 25 %.[11] Dodal by som, že na rozdiel od takých vecí, ako bola vec Manninen, Verkooijen a Lenz[12], toto nie je prípad, kedy by sa Belgicko rozhodlo zamedziť hospodárskemu dvojitému zdaneniu dividend so zdrojom v štáte bydliska bez toho, aby poskytlo obdobnú úľavu dividendám so zdrojom v zahraničí: namiesto toho, podľa systému „schedule" zdaňovania dividend prijatého Belgickom, zisk spoločnosti podlieha dani z príjmov právnických osôb a (domáce a zahraničné) dividendy podliehajú dodatočnej dani ako osobitná kategória príjmu.

22. Napriek tomu toto stále ponecháva otvorenú otázku, či belgická právna úprava predstavuje nepriamu diskrimináciu — teda napriek tomu, že je z hľadiska práva rovnako uplatniteľná na dividendy so zdrojom v zahraničí —, a má v skutočnosti diskriminačný účinok. Inak povedané, obmedzujú pravidlá voľný pohyb kapitálu spôsobom, ktorý ide za rozsah obmedzení nevyhnutne vyplývajúcich zo skutočnosti, že daňové systémy sú vnútroštátne?

23. V tomto ohľade pán a pani Kerckhaert-Morres argumentujú, že celkové daňové zaťaženie dividend so zdrojom vo Francúzsku je v skutočnosti väčšie, ako je daňové zaťaženie uvalené na dividendy so zdrojom v Belgicku, pretože na skôr uvedené dividendy sa vzťahovala 15 % zrážková daň (vo Francúzsku) a navyše podliehajú štandardnej 25 % belgickej dani z dividend. Podľa ich tvrdenia to obmedzuje voľný pohyb kapitálu spôsobom, ktorý je v rozpore s článkom 56 ES.

24. Tento argument nepovažujem za presvedčivý z nasledujúcich dôvodov.

25. Po prvé, vzhľadom na fakty predložené v tejto veci sa javí ako nemožné predstaviť si, ako možno argumentovať, že účinok belgického daňového režimu, posudzovaný v kontexte súvisiaceho francúzskeho režimu je taký, že s rezidentom Belgicka, ktorý dostáva dividendy zo zdrojov vo Francúzsku, sa zaobchádza menej priaznivo ako s rezidentom Belgicka dostávajúcim rovnaké dividendy zo zdrojov v Belgicku. Opak je skôr pravdou. V skutočnosti, a v súlade s článkom 15 ods. 3 francúzsko-belgickej DDZ, dividendy vyplácané spoločnosťou rezidentom Francúzska, ktoré by oprávňovali na „avoir fiscal" (zápočet dane), ak by boli získané rezidentmi Francúzska, tiež oprávňujú na taký zápočet fyzické osoby rezidentov Belgicka. „Avoir fiscal" poskytnutý Francúzskom, ktorý tvoril časť francúzskeho zápočtového systému znižovania dvojitého

11 — V prípade dividend zo zdrojov v Belgicku bola konečná 25 % sadzba dane z dividend uložená v podobe „précompte mobilier" zrazenej spoločnosťou vyplácajúcou dividendy. Konečná sadzba dane z dividend pre zahraničné a domáce dividendy však bola rovnaká.

12 — Pozri napríklad rozsudky Manninen, už citovaný v poznámke pod čiarou 10; Verkooijen, už citovaný v poznámke pod čiarou 10, a Lenz, už citovaný v poznámke pod čiarou 10.

hospodárskeho zdanenia dividend, predstavoval 50 % rozdelenej dividendy. Hoci, preto tak rozdelená dividenda, ako aj „avoir fiscal" podliehali 15 % francúzskej zrážkovej dani, skutočným účinkom fungovania francúzskeho systému bolo to, že akcionári rezidenti Belgicka dostali vyššiu sumu v prípade dividend so zdrojom vo Francúzsku, ako je to v prípade presne tej istej sumy dividend rozdelených belgickou spoločnosťou. Toto môže byť ilustrované na príklade poskytnutom belgickou vládou:

	dividendy zo zdrojov vo Francúzsku	dividendy zo zdrojov v Belgicku
Dividenda brutto	1 000,00	1 000, 00
15 % francúzska zrážková daň	— 150,00	
	850,00	
50 % „avoir fiscal"	500,00	
15 % francúzska zrážková daň	— 75,00	
	425,00	
Celková suma zdanená 25 % belgickou daňou z dividend	1 275,00	1 000,00
25 % belgická daň z dividend	— 318,75	— 250,00
Dividenda netto po zdanení	956,25	750,00

26. Z uvedeného je zrejmé, že rezidenti Belgicka dostávajúci dividendy zo zdrojov vo Francúzsku na tom nie sú horšie v porovnaní s tými rezidentmi Belgicka, ktorí dostávajú dividendy zo zdrojov v Belgicku; naopak, kombinovaný účinok francúzskeho a belgického daňového systému znamená, že celkovo sú na tom lepšie. Nemožno preto vôbec hovoriť o diskriminácii alebo obmedzení v zmysle článku 56 ES. Skôr je tento prípad dobrou ilustráciou nebezpečenstiev, ktoré môžu nastať pri posudzovaní toho, či je právna úprava členského štátu v súlade s ustanoveniami Zmluvy o voľnom pohybe vtedy, keď sa preskúmava situácia jednotlivého hospodárskeho subjektu v rámci právnej úpravy len jedného štátu alebo keď sa preskúmava iba jeden aspekt tejto právnej úpravy. Taký prístup riskuje to, že nepostihne realitu hospodárskeho kontextu, v ktorom uvedený hospodársky subjekt pôsobí a celkovú rovnováhu, ktorá bola dosiahnutá medzi štátom bydliska a štátom zdroja pri rozdeľovaní právomoci v daňových veciach. [13]

27. Zatiaľ čo skutočný (priaznivý) účinok legislatívneho rámca na pána a pani Kerckhaert-Morres je podľa môjho názoru z hľadiska skutkových okolností tohto prípadu rozhodujúci, urobil by som túto dodatočnú poznámku.

28. V prípade, že by francúzsky systém neupravil žiaden „avoir fiscal", ktorý by mal byť rozdelený rezidentom Belgicka dostávajúcim dividendy zo zdrojov vo Francúzsku, vyústilo by to — *ceteris paribus* — do dvojitého právneho zdanenia takých rezidentov, čo by potenciálne pre nich znamenalo celkovo väčšie daňové zaťaženie v porovnaní s rezidentmi Belgicka dostávajúcimi dividendy zo zdrojov v Belgicku.

29. Taká potenciálna nevýhoda pre rezidentov Belgicka dostávajúcich francúzske dividendy by však nevyplývala z akéhokoľvek porušenia ustanovení Zmluvy o voľnom pohybe zo strany Belgicka.

30. V tomto ohľade by som pripomenul, že ustanovenia Zmluvy o voľnom pohybe ako také nezaväzujú štáty bydliska, aby zamedzili dvojitému právnemu zdaneniu vyplývajúcemu z rozdelenia základu dane medzi dva členské štáty.

31. Ako som poznamenal vo svojich návrhoch vo veci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, možnosť dvojitého právneho zdanenia je pri neexistencii pravidiel o prednosti medzi príslušnými štátmi nevyhnutným dôsledkom všeobecne prijímanej metódy, podľa medzinárodného daňového práva, rozdelenia daňovej právo-

13 — Pozri návrhy vo veci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citované v poznámke pod čiarou 2, bod 72.

moci medzi štátmi — teda odlišnosti medzi zdaňovaním v štáte bydliska (celosvetové zdaňovanie rezidentov) a zdaňovaním v štáte zdroja (územné zdaňovanie nerezidentov). [14] Podľa práva Spoločenstva majú právomoc, ako je upravená medzinárodným daňovým právom, vybrať kritériá daňovej právomoci a určiť ju výlučne členské štáty. V súčasnosti nemožno v práve Spoločenstva nájsť žiadne alternatívne kritériá a žiaden základ pre stanovenie akýchkoľvek takých kritérií.

32. Súdny dvor vo veci Gilly, po tom, čo poznamenal, že určenie právomocí v daňových veciach na základe štátnej príslušnosti nemôže byť ako také považované za diskrimináciu, uznal, že toto „vyplýva, pri neexistencii akýchkoľvek zjednocujúcich alebo harmonizujúcich opatrení prijatých v kontexte Spoločenstva podľa, najmä, článku [293] druhej zarážky Zmluvy, z právomoci zmluvných strán definovať kritériá pre vzájomné určenie ich právomocí v daňových veciach, s cieľom vylúčenia dvojitého zdanenia. Pri rozdeľovaní právomocí v daňových veciach nie je ani neprimerané, aby členské štáty založili svoje dohody na medzinárodnej praxi a vzorovej dohode vypracovanej OECD...". [15] Súdny dvor toto odôvodnenie potvrdil okrem iného vo svojom rozhodnutí vo veci D. [16]

33. Keďže je v zásade všeobecne prijímaným pravidlom prednosti zdaňovania medzinárodného daňového práva pravidlo „nároku štátu zdroja" (t. j. prednostné právo štátu zdroja zdaňovať príjem zo štátu zdroja), čo sa týka zabráneniu dvojitého právneho zdanenia, je to vo všeobecnosti záležitosťou štátu bydliska. Je úlohou tohto štátu vybrať si, či a ako si želá takú úľavu poskytnúť [17] — napríklad použitím metódy oslobodenia alebo metódy zápočtu. [18]

34. V tomto zmysle vo veci Gilly Súdny dvor poznamenal, že ustanovenia Zmluvy o voľnom pohybe nezaväzujú členský štát poskytnúť úľavu od dvojitého zdanenia:

„Zatiaľ čo je zrušenie dvojitého zdanenia v rámci Spoločenstva... jedným z cieľov Zmluvy, treba napriek tomu poznamenať,

14 — Pozri návrhy vo veci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citované v poznámke pod čiarou 2, bod 48 a nasl.

15 — Rozsudok z 12. mája 1998, Gilly, C-336/96, Zb. s. I-2793, body 30 a 31. Pozri tiež rozsudok z 21. septembra 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Zb. s. I-6161, bod 57.

16 — Rozsudok z 5. júla 2005, D., C-376/03, Zb. s. I-5821, body 50 až 53.

17 — Pozri návrhy vo veci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citované v poznámke pod čiarou 2, bod 51. Pozri Vzorovú dohodu OECD o dvojitom zdanení príjmu a kapitálu s komentármi k článkom, OECD, Paríž, 1977, v znení revízií.

18 — V prípade metódy oslobodenia oslobodzuje štát, ktorého je daňovník rezidentom, príjmy svojich rezidentov zo zdrojov v zahraničí na základe toho, že tento príjem bol už zdanený v štáte „zdroja" (t. j. v štáte, v ktorom bol príjem získaný). V prípade metódy zápočtu zamedzenia dvojitého zdanenia je však daňovníkom získavajúcim príjem zo zdrojov v zahraničí zdaňovaný v štáte, ktorého sú rezidentmi, ich celosvetový príjem, vrátane príjmov zo zdrojov v zahraničí, ale môžu si započítať daň zaplatenú v štáte zdroja proti dani v štáte bydliska pripadajúcu na tento príjem zo zdrojov v zahraničí.

že s výnimkou Dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia v súvislosti s úpravou ziskov združených podnikov z 23. júla 1990 (Ú. v. EÚ C 160, 2005, s. 11) ešte nebolo na úrovni Spoločenstva prijaté žiadne zjednocujúce alebo harmonizujúce opatrenie pre odstránenie dvojitého zdanenia a členské štáty ani ešte neuzatvorili žiaden viacstranný dohovor v uvedenom zmysle podľa článku [293] Zmluvy." [19]

35. V obdobnom zmysle Súdny dvor poznamenal, že článok 293 druhá zarážka ES — ktorý stanovuje, že členské štáty majú, v rozsahu v akom je to nevyhnutné, vstúpiť do vzájomných rokovaní s cieľom zabezpečiť v prospech svojich štátnych príslušníkov zrušenie dvojitého zdanenia v rámci Spoločenstva — nemá priamy účinok. Toto ustanovenie skôr iba naznačovalo, že zrušenie dvojitého zdanenia v rámci Spoločenstva je cieľom Zmluvy bez toho, aby obsahovalo akúkoľvek absolútnu povinnosť členských štátov dosiahnuť tento cieľ. [20]

36. V dôsledku toho samotná skutočnosť, že taký štát bydliska, akým je Belgicko, sa rozhodol nezamedziť dvojitému právnemu zdaneniu dividend, by sama osebe nebola v rozpore s článkami 43 ES alebo 56 ES v rozsahu, v akom uvedený štát splnil povinnosť nediskriminovať medzi dividendami so zdrojom v zahraničí a dividendami z domácich zdrojov pri výkone svojej právomoci v daňových veciach, čo je povinnosť, ktorú som načrtol vyššie. Akékoľvek narušenie hospodárskej činnosti vyplývajúce z takej voľby by bolo výsledkom skutočnosti, že rozličné daňové systémy musia pri súčasnom stave rozvoja práva Spoločenstva existovať bok po boku, čo môže znamenať nevýhody pre hráčov v hospodárstve v niektorých prípadoch a výhody v iných prípadoch. [21]

37. Dodal by som, že skutočnosť, že Belgicko môže alebo nemusí porušovať svoje povinnosti z francúzsko-belgickej DDZ tým, že neumožňuje započítanie 15 % francúzskej zrážkovej dane, podľa môjho názoru nemá na uvedený záver žiaden vplyv. Posúdenie zlučiteľnosti belgických ustanovení s touto DDZ a potenciálne účinky podľa vnútroštátneho práva sú čisto záležitosťou pre vnútroštátny súd. [22] Nehovoriac o tom, že skutočnosť, že právna úprava členského štátu môže byť v súlade s ustanoveniami uplatniteľnej DDZ alebo ňou vyžadovaná sama osebe neznamená, že také správanie je v zhode s ustanoveniami Zmluvy o voľnom pohybe:

19 — Rozsudok Gilly, už citovaný v poznámke pod čiarou 15, bod 23. Pozri tiež rozsudok D., už citovaný v poznámke pod čiarou 16, body 50 a 51.

20 — Pozri rozsudok Gilly, už citovaný v poznámke pod čiarou 15, bod 23. Pozri tiež rozsudok D., už citovaný v poznámke pod čiarou 16, body 50 a 51.

21 — Pozri návrhy vo veci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citované v poznámke pod čiarou 2, bod 38.

22 — Pozri analogicky návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer vo veci Gilly (rozsudok už citovaný v poznámke pod čiarou 15), bod 25, ktorý poznamenal, že Súdny dvor nemôže vydať rozhodnutie o súlade ustanovení DDZ s právom Spoločenstva alebo sa podujať na výklad takých ustanovení ako časti „dvojstrannej dohody o záležitosti, ktorá je mimo právomoci Spoločenstva a ktorá je upravená výlučne členskými štátmi".

z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že pri výkone svojej právomoci v oblasti zdanenia, ako je určená DDZ, musia členské štáty napriek tomu dodržiavať zákaz diskriminácie obsiahnutý v článkoch 43 ES a 56 ES. [23]

38. Nemôžem ani prijať tvrdenie pána a pani Kerckhaert-Morres, že zo smernice o príjmoch z úspor v podobe výplaty úrokov vyplýva, že nezmiernenie dvojitého právneho zdanenia zo strany Belgicka je v rozpore s článkom 56 ES. [24] Táto smernica, ktorej článok 14 ods. 1 výslovne vyžaduje od členského štátu, v ktorom má bydlisko majiteľ úspor, aby „zabezpeč[il] zamedzenie akéhokoľvek dvojitého zdanenia, ktoré by mohlo byť dôsledkom ukladania zrážanej dane", na ktorú odkazuje článok 11 smernice, je dobrým príkladom výslovného odstránenia, zo strany zákonodarcu Spoločenstva, toho, čo som inde nazval „kvázi obmedzením" (skreslenie vyplývajúce z koexistencie oddelených daňových systémov) v konkrétnom odvetví priameho zdaňovania. Ako som poznamenal vo svojich návrhoch vo veci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, príčiny a povaha týchto kvázi obmedzení znamenajú, že môžu byť odstránené iba prostredníctvom zásahu zákonodarcu Spoločenstva; pri neexistencii takéhoto zásahu by malo byť konštatované, že patria mimo pôsobnosť ustanovení Zmluvy o voľnom pohybe. [25] V tomto prípade neexistuje žiadna relevantná právna úprava Spoločenstva odstraňujúca kvázi obmedzenia.

39. Na záver by som poznamenal, že ak by nebol rezidentom Belgicka udelený žiaden francúzsky „avoir fiscal", Francúzsko by malo v každom prípade povinnosť štátu zdroja zabezpečiť, aby v rozsahu, v akom by dvojité hospodárske zdanenie dividend vyplácaných do zahraničia vyplynulo z výkonu jeho právomoci v daňových veciach (napríklad vtedy, keď štát zdroja zdaní zisk spoločnosti najskôr daňou z príjmov právnických osôb a potom daňou z príjmov pri rozdelení zisku) bola takým dividendám priznaná rovnocenná úľava, ako by bola priznaná dividendám vyplateným rezidentom Francúzska. Toto vyplýva zo zásady, že daňové výhody priznané štátom zdroja nerezidentom by mali byť rovnocenné tým, ktoré sú udelené rezidentom v rozsahu, v akom štát zdroja inak vykonáva rovnocennú právomoc v daňových veciach nad oboma skupinami. [26]

23 — Pozri napríklad rozsudky z 12. decembra 2002, De Groot, C-385/00, Zb. s. I-11819, body 93 a 94; Saint-Gobain ZN, už citovaný v poznámke pod čiarou 15, body 57 a 58, rovnako ako aj rozsudok z 19. januára 2006, Bouanich, C-265/04, Zb. s. I-923, bod 56.

24 — Smernica Rady 2003/48/ES z 3. júna 2003 o zdaňovaní príjmu z úspor v podobe výplaty úrokov (Ú. v. EÚ L 157, s. 38; Mim. vyd. 09/001, s. 369).

25 — Pozri poznámku pod čiarou 2, bod 38.

26 — Pozri návrhy vo veci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citované v poznámke pod čiarou 2, body 69 a 70, rovnako ako aj rozsudky z 28. januára 1986, Komisia/Francúzsko, 270/83, Zb. s. 273; z 13. júla 1993, Commerzbank, C-330/91, Zb. s. I-4017; z 15. mája 1997, Futura Participations a Singer, C-250/95, Zb. s. I-2471, a Saint-Gobain ZN, už citovaný v poznámke pod čiarou 15. Ako som poznamenal vo veci ACT, domnievam sa, že členský štát v postavení Francúzska má možnosť zabezpečiť splnenie svojich povinností podľa ustanovení Zmluvy o voľnom pohybe prostredníctvom ustanovení obsiahnutých v DDZ (pozri bod 70 uvedených návrhov a rozsudok Súdneho dvora Bouanich, už citovaný v poznámke pod čiarou 23, bod 51). Nebolo by však možné brániť sa argumentáciou, že domáci štát porušil svoje povinnosti z DDZ tým, že neposkytol úľavu od príslušného hospodárskeho dvojitého zdanenia (pozri moje návrhy vo veci ACT, bod 71).

V — Návrh

40. Z týchto dôvodov zastávam názor, že na prejudiciálnu otázku Rechtbank van Eerste Aanleg te Gent (Belgicko) by mal Súdny dvor odpovedať takto:

Článok 56 ods. 1 ES nezakazuje obmedzenie vyplývajúce z ustanovenia daňovej právnej úpravy členského štátu, akou je belgická právna úprava, o ktorú ide v tejto veci, ktorá uplatňuje na dividendy spoločností rezidentov a dividendy spoločností usadených v inom členskom štáte rovnakú jednotnú daňovú sadzbu bez toho, aby v neskôr uvedenom prípade stanovovala zápočet zrážkovej dane uloženej v inom členskom štáte.