SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 16. julija 2009 *

V zadevi C-128/08,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Tribunal de première instance de Liège (Belgija) z odločbo z dne 20. marca 2008, ki je prispela na Sodišče 28. marca 2008, v postopku

Jacques Damseaux

proti

državi Belgiji,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi P. Jann, predsednik senata, M. Ilešič, A. Borg Barthet, E. Levits (poročevalec) in J.-J. Kasel, sodniki,

* Jezik postopka: francoščina.

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,
sodna tajnica: R. Şereş, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 5. februarja 2009,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za M. Damseauxa E. Traversa, odvetnik,

– za belgijsko vlado J.-C. Halleux, zastopnik,

– za nemško vlado M. Lumma in C. Blaschke, zastopnika,

– za francosko vlado G. de Bergues in J.-C. Gracia, zastopnika,

– za italijansko vlado I. Bruni, zastopnica, skupaj s P. Gentilijem, avvocato dello Stato,

– za nizozemsko vlado M. Noort, C. Wissels in Y. de Vries, zastopniki,

– za vlado Združenega kraljestva L. Seeboruth in S. Ford, zastopnika,

– za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in J.-P. Keppenne, zastopnika,

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

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 56 ES in 293 ES.

2 Ta predlog je bil vložen v sporu med J. Damseauxom in belgijsko davčno upravo glede obdavčenja dividend, ki jih je ta prejel od družbe s sedežem v Franciji in ki so bile v tej državi že obdavčene, v Belgiji.

Pravni okvir

3 Člen 15 Konvencije z dne 10. marca 1964 med Belgijo in Francijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja in vzpostavitvi pravil vzajemne upravne in pravne pomoči glede davkov na dohodek, kakor je bila spremenjena s Protokolom iz Bruslja z dne 8. februarja 1999 (v nadaljevanju: francosko-belgijska konvencija), določa:

„1. Dividende, ki izvirajo iz države pogodbenice in ki se izplačajo rezidentu druge države pogodbenice, se obdavčijo v tej drugi državi.

2. Kljub temu se lahko te dividende ob upoštevanju določb iz odstavka 3 obdavčijo v državi pogodbenici, katere rezidentka je družba, ki dividende izplača, v skladu z zakonodajo te države, vendar tako določen davek ne sme preseči:

[…]

(b) 15 % bruto zneska dividend […].

Ta odstavek ne velja za obdavčenje dobička družbe, ki je potreben za izplačilo dividend.

[…]

4. Rezident Belgije, ki prejme dividende od družbe, rezidentke Francije, lahko, razen če je upravičen do plačila iz odstavka 3, zaprosi za povračilo predplačila davka na te dividende, ki ga je morebiti plačala družba, ki je dividende podelila. Francija lahko od povrnjenih zneskov pri viru odtegne davek, določen v odstavku 2 tega člena, po stopnji, ki se uporablja za dividende, na katere se nanašajo povrnjeni zneski.

[…]“

4 Člen 19, A, francosko-belgijske konvencije določa:

„Dvojnemu obdavčevanju se izogiba tako:

A. Glede Belgije:

1. Kapitalski dobički in dividende, za katere velja ureditev iz člena 15, od (2) do (4), in za katere je bil v Franciji dejansko pri viru odtegnjen davek ter so jih prejele družbe, rezidentke Belgije, ki so zavezane plačilu davka od dohodkov pravnih oseb, so ob odtegljaju po običajni stopnji na znesek francoskega davka oproščene davka od dohodkov pravnih oseb pod pogoji, ki so določeni v belgijski zakonodaji.

Za dobičke in dividende iz predhodnega odstavka, ki jih prejmejo drugi rezidenti Belgije […] in za katere je bil v Franciji dejansko pri viru odtegnjen davek, se davek, ki je v Belgiji

dolgovan na podlagi neto zneska odtegljaja v Franciji, po eni strani zmanjša za pri viru odtegnjeni davek po običajni stopnji in po drugi strani za pavšalni delež tujega davka, ki se odbije pod pogoji, ki so določeni v belgijski zakonodaji, vendar ta delež ne more biti nižji od 15 % navedenega neto zneska.

Glede dividend, za katere velja ureditev iz člena 15(2) in (3) in ki so izplačane fizični osebi s prebivališčem v Belgiji, se lahko tej namesto odbitka pavšalnega deleža tujega davka, navedenega zgoraj, za te dohodke odbije davek po stopnji in na način, ki sta v belgijski zakonodaji določena za dividende, ki jih izplačujejo družbe, rezidentke Belgije, pod pogojem, da vloži pisni predlog v roku, ki je določen za oddajo njene letne napovedi.

[…]“

5 Člen 171 zakonika o dohodnini iz leta 1992, ki je bil potrjen s kraljevo uredbo z dne 10. aprila 1992 (dodatek k *Moniteur belge* z dne 30. julija 1992, v nadaljevanju: CIR 1992), določa:

„Z odstopanjem od členov od 130 do 168 se – razen če je tako izračunani davek, povečan za davek od drugih dohodkov, večji od tistega, ki bi ga dobili z uporabo navedenih členov za celotni obdavčljivi dohodek – ločeno obdavčijo:

[…]

2a. po stopnji 15 %:

[…]

(b) dividende iz člena 269, odstavek 2, točka 2, odstavek 3 in odstavek 11.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

6 J. Damseaux, ki ima stalno prebivališče v Belgiji, je v letih od 2005 do 2007 prejel dividende delniške družbe Total, ki ima sedež v Franciji, in bil lastnik 5463 njenih delnic.

7 Te dividende so bile najprej obdavčene s 25-odstotnim pri viru odtegnjenim davkom v Franciji. J. Damseaux je lahko na podlagi člena 15(2) francosko-belgijske konvencije zaprosil za povračilo dela tega odtegljaja, tako da je bil končni znesek odtegljaja za te dividende v Franciji le 15 %.

8 Preostali znesek je bil po navedenem obdavčenju obdavčen s 15-odstotnim pri viru odtegnjenim davkom v Belgiji.

9 Ker je J. Damseaux menil, da so njegove dividende francoskega izvora obdavčene bolj kot dividende belgijskega izvora in da bi morala Kraljevina Belgija kot država prebivališča – ker je privolila v to, da Francoska republika odtegne davek pri viru – zato

da se prepreči dvojno obdavčevanje, dovoliti odbitek francoskega davka od belgijskega pri viru odtegnjenega davka ali se mu odreči, je vložil pritožbe zoper odločbe o odmeri davka, ki jih je belgijska davčna uprava sprejela v zvezi s prejetimi dividendami.

10 Ker je belgijska davčna uprava zavrnila navedene pritožbe z obrazložitvijo, da člen 15 francosko-belgijske konvencije določa obdavčenje dividend tako v Franciji kot v Belgiji, je J. Damseaux začel postopek pri Tribunal de première instance de Liège.

11 Navedeno sodišče meni, da čeprav so položaji belgijskih rezidentov objektivno primerljivi, veljata zanje različna sistema obdavčenja glede na to, ali prejmejo dividende od družbe s sedežem v Belgiji ali od družbe s sedežem v drugi državi članici. Če so namreč dividende, ki jih belgijskemu rezidentu izplača tuja družba, predmet mednarodnega pravnega dvojnega obdavčenja, so dividende, ki jih belgijskemu rezidentu izplačajo belgijske družbe, na podlagi člena 171, 2a, točka (b), CIR 1992 obdavčene le s 15-odstotno stopnjo in niso predmet dvojnega obdavčenja.

12 Tribunal de première instance de Liège poudarja, da francosko-belgijska konvencija ni bila predmet predloga za sprejetje predhodne odločbe v zadevi Kerckhaert in Morres, v kateri je bila izdana sodba z dne 14. novembra 2006 (C-513/04, ZOdl., str. I-10967), in navaja, da je navedena konvencija del belgijske davčne zakonodaje in mora torej biti v skladu s pravom Skupnosti. Navedeno sodišče poudarja tudi, da Kraljevina Belgija ni sprejela nobenega ukrepa za odpravo dvojnega obdavčevanja zadevnih dividend.

13 V teh okoliščinah je Tribunal de première instance de Liège prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba člen 56 [ES] razlagati tako, da prepoveduje omejitev, ki izhaja iz [francosko-belgijske konvencije], ki omogoča delno dvojno obdavčevanje dividend na podlagi delnic družb s sedežem v Franciji in zaradi katere je obdavčenje teh dividend večje kot sam belgijski, pri viru odtegnjeni davek, ki se uporablja za dividende, ki jih belgijska družba izplača delničarju, ki je belgijski rezident?

2. Ali je treba člen 293 [ES] razlagati tako, da nedejavnost [Kraljevine] Belgije, ki je v tem, da se s [Francosko republiko] ni ponovno pogajala glede novega načina odprave dvojnega obdavčevanja dividend na podlagi delnic družb s sedežem v Franciji, ni v skladu z navedenim členom?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

14 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem sprašuje, ali člen 56 ES nasprotuje dvostranski davčni konvenciji, na podlagi katere so lahko dividende, ki jih družba s sedežem v eni državi članici izplača delničarju, ki je rezident druge države članice, obdavčene v obeh državah članicah, ne da bi država članica, katere rezident je delničar, preprečila povzročeno dvojno obdavčevanje.

15 V obravnavanem primeru so v skladu s členom 15 francosko-belgijske konvencije dividende, ki izvirajo iz države pogodbenice in ki se izplačajo rezidentu druge države

pogodbenice, obdavčljive v tej drugi državi, vendar so lahko v državi pogodbenici, v kateri ima sedež družba, ki dividende izplača, predmet davka, ki ne sme preseči 15 % bruto zneska dividend.

16 Čeprav se torej lahko dividende, ki jih družba s sedežem v Franciji izplača delničarju, ki je rezident Belgije, obdavčijo v obeh državah članicah, je iz francosko-belgijske konvencije razvidno, kot sicer poudarja tudi predložitveno sodišče, da ta vsebuje tudi določbe o preprečevanju dvojnega obdavčevanja.

17 V skladu s členom 19, A, odstavek 1, drugi pododstavek, francosko-belgijske konvencije glede dividend, ki jih prejmejo delničarji, rezidenti Belgije, ki jim je bil v Franciji pri viru odtegnjen davek, se namreč davek, ki je v Belgiji dolgovan na podlagi neto zneska odtegljaja v Franciji, po eni strani zmanjša za pri viru odtegnjeni davek po običajni stopnji in po drugi strani za pavšalni delež tujega davka, ki se odbije pod pogoji, ki so določeni v belgijski zakonodaji, vendar ta delež ne more biti nižji od 15 % navedenega neto zneska. V skladu s tretjim pododstavkom odstavka 1 navedenega člena 19, A, francosko-belgijske konvencije lahko glede dividend, za katere velja ureditev iz člena 15(2) in (3) in ki so dodeljene fizični osebi s prebivališčem v Belgiji, se lahko tej namesto odbitka pavšalnega deleža tujega davka, navedenega zgoraj, za te dohodke odbije davek po stopnji in na način, ki sta v belgijski zakonodaji določena za dividende, ki jih izplačujejo družbe s sedežem v Belgiji, pod pogojem, da vloži pisni predlog v roku, ki je določen za oddajo njene letne napovedi.

18 Francoska vlada v zvezi s tem zatrjuje, da glede na to, da sta cilj in posledica francosko-belgijske konvencije odprava dvojnega obdavčevanja dividend, ki jih družba s sedežem v Franciji izplača delničarju, rezidentu Belgije, na prvo vprašanje ni treba odgovoriti.

19 Tožeča stranka v glavni stvari prav tako meni, da bi se s pravilno uporabo člena 19, A, francosko-belgijske konvencije s strani Kraljevine Belgije preprečilo dvojno obdavčevanje francoskih dividend, ki jih prejme delničar, rezident Belgije. Vendar naj Kraljevina Belgija ne bi uporabljala navedenega člena 19, A, ker v belgijski ureditvi niso več določeni načini za odbitje pavšalnega deleža, kar pa naj ne bi bila le kršitev francosko-belgijske konvencije, temveč tudi diskriminacija, ki je prepovedana s členom 56 ES.

20 V okviru postopka na podlagi člena 234 ES Sodišče ni dolžno podati razlage člena 19, A, francosko-belgijske konvencije in določiti obveznosti, ki iz nje izhajajo, saj spada taka razlaga v pristojnost nacionalnega sodišča.

21 Če pri tej razlagi navedeno nacionalno sodišče meni, da člen 19, A, francosko-belgijske konvencije vključuje obveznost Kraljevine Belgije, da preprečuje dvojno obdavčevanje s pavšalnim deležem ali odbitkom davka, mora to sodišče v skladu z nacionalnim pravom določiti tudi posledice neizvajanja navedenega člena 19, A.

22 Iz sodne prakse je namreč razvidno, da Sodišče v okviru člena 234 ES ni pristojno, da se izreče o morebitni kršitvi države članice pogodbenice glede določb dvostranske konvencije, ki sta jo državi sklenili za odpravo ali omilitev negativnih posledic dvojnih obdavčenj, ki nastanejo zaradi soobstoja dveh nacionalnih davčnih sistemov (glej v tem smislu sodbo z dne 6. decembra 2007 v zadevi Columbus Container Services, C-298/05, ZOdl., str. I-10451, točka 46). Sodišče niti ne more preizkusiti razmerja med nacionalnim ukrepom in določbami konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, kakršna je dvostranska davčna konvencija v postopku v glavni stvari, ker to vprašanje ne sodi v razlago prava Skupnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 14. decembra 2000 v zadevi AMID, C-141/99, Recueil, str. I-11619, točka 18, in zgoraj navedeno sodbo Columbus Container Services, točka 47).

23 Vendar pa je iz besedila prvega vprašanja razvidno, da se predložitveno sodišče opira na domnevo, da francosko-belgijska konvencija dopušča pravno dvojno obdavčevanje dividend, ki jih družba s sedežem v Franciji izplača delničarju, rezidentu Belgije. Zato je treba prvo vprašanje predložitvenega sodišča razumeti tako, da želi izvedeti, ali člen 56 ES nasprotuje dvostranski davčni konvenciji, kakršna je v postopku v glavni stvari, na podlagi katere se lahko dividende, ki jih je družba s sedežem v eni državi članici izplačala delničarju, ki je rezident druge države članice, obdavčijo v obeh državah članicah in ki državi članici, katere rezident je delničar, ne nalaga brezpogojne obveznosti preprečevanja povzročenega dvojnega obdavčevanja.

24 V zvezi s tem je treba spomniti, da čeprav spadajo neposredni davki v pristojnost držav članic, morajo te v skladu z ustaljeno sodno prakso svojo pristojnost izvrševati ob spoštovanju prava Skupnost (glej zlasti sodbe z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer, C-446/03, ZOdl., str. I-10837, točka 29; z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, ZOdl., str. I-7995, točka 40; z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, ZOdl., str. I-11673, točka 36, in z dne 8. novembra 2007 v zadevi Amurta, C-379/05, ZOdl., str. I-9569, točka 16).

25 Naloga vsake države članice je, da ob upoštevanju prava Skupnosti uredi svoj sistem obdavčevanja razdeljenega dobička in v tem okviru opredeli davčno osnovo ter davčno stopnjo, ki se uporabljata za delničarja, ki prejme dobiček (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, točka 50, ter sodbi z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, ZOdl., str. I-11753, točka 47, in z dne 20. maja 2008 v zadevi Orange European Smallcap Fund, C-194/06, ZOdl., str. I-3747, točka 30).

26 Iz tega je po eni strani razvidno, da so lahko dividende, ki jih družba s sedežem v eni državi članici izplača delničarju, ki je rezident druge države članice, predmet pravnega dvojnega obdavčenja, če se obe državi članici odločita izvrševati svojo davčno pristojnost in navedene dividende obdavčiti z davkom v breme delničarja.

27 Po drugi strani je Sodišče že razsodilo, da neugodnosti, ki jih lahko povzroči vzporedno izvrševanje davčne pristojnosti različnih držav članic, ne pomenijo omejitev, ki so prepovedane s Pogodbo ES, če to izvrševanje ni diskriminatorno (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Kerckhaert in Morres, točke 19, 20 in 24, in Orange European Smallcap Fund, točke 41, 42 in 47).

28 Čeprav je odprava dvojnega obdavčevanja v Evropski skupnosti eden od ciljev Pogodbe, je treba kljub temu ugotoviti, da razen Konvencije z dne 23. julija 1990 o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi s preračunom dobička povezanih podjetij (UL L 225, str. 10) države članice doslej niso sklenile nobene večstranske konvencije v ta namen na podlagi člena 293 ES (glej sodbo z dne 12. maja 1998 v zadevi Gilly, C-336/96, Recueil, str. I-2793, točka 23).

29 Prav tako razen Direktive Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (UL L 225, str. 6) in Direktive Sveta 2003/48/ES z dne 3. junija 2003 o obdavčevanju dohodka od prihrankov v obliki plačil obresti (UL L 157, str. 38) ni bil doslej v okviru prava Skupnosti sprejet noben ukrep poenotenja ali usklajevanja, s katerim bi se skušalo odpraviti dvojno obdavčevanje (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Orange European Smallcap Fund, točka 32).

30 Če ukrepi za poenotenje in uskladitev na ravni Skupnosti ne obstajajo, ostanejo države članice pristojne, da s konvencijo ali enostransko opredelijo merila za porazdelitev svoje davčne pristojnosti, zlasti zaradi odprave dvojnega obdavčevanja (zgoraj navedena sodba Gilly, točki 24 in 30; sodba z dne 21. septembra 1999 v zadevi Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, str. I-6161, točka 57, ter zgoraj navedeni sodbi Amurta, točka 17, in Orange European Smallcap Fund, točka 32). Dolžne so sprejeti potrebne ukrepe za preprečevanje dvojnega obdavčevanja, tako da uporabijo zlasti merila, ki se upoštevajo v mednarodni davčni praksi (glej zgoraj navedeno sodbo Kerckhaert in Morres, točka 23).

31 Kot je bilo navedeno v točki 15 te sodbe, se lahko v obravnavanem primeru v skladu s porazdelitvijo davčnih pristojnosti, o kateri sta se dogovorili Francoska republika in Kraljevina Španija, dividende, ki jih družba s sedežem v Franciji izplača delničarju, ki je rezident Belgije, obdavčijo v obeh državah članicah.

32 V položaju, ko lahko navedene dividende obdavčita tako država članica, iz katere dividende izvirajo, kot država članica, katere rezident je delničar, bi stališče, da je nujno ta država članica dolžna preprečiti navedeno dvojno obdavčevanje, povzročilo prednost države članice izvora pri obdavčenju tovrstnih dohodkov.

33 Čeprav je taka porazdelitev skladna zlasti z mednarodno sodno prakso, kot se kaže v vzorčni davčni konvenciji, ki jo je pripravila Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD), zlasti v njenem členu 23b, pa ni sporno, da pravo Skupnosti v tem trenutku in v položaju, kakršen je v postopku v glavni stvari, ne določa splošnih meril za porazdelitev pristojnosti med državami članicami glede odprave dvojnega obdavčevanja v Skupnosti (glej zgoraj navedeni sodbi Kerckhaert in Morres, točka 22, in Columbus Container Services, točka 45).

34 Če se torej država članica zato, da bi se izognila obveznostim, ki so ji naložene v skladu s Pogodbo, ne more sklicevati na dvostransko konvencijo (glej sodbo z dne 14. decembra 2006 v zadevi Denkavit Internationaal in Denkavit France, C-170/05, Rec. p. I-11949, točka 53, in zgoraj navedeno sodbo Amurta, točka 55), okoliščina, da lahko navedene dividende obdavči tako država članica, iz katere dividende izvirajo, kot država članica, katere rezident je delničar, ne pomeni, da je dolžnost zadnjenavedene, da prepreči neugodnosti, ki jih lahko povzroči izvrševanje tako razdeljene pristojnosti med državama članicama.

35 V teh okoliščinah, in ker se prvo vprašanje predložitvenega sodišča nanaša le na francosko-belgijsko konvencijo, je treba nanj odgovoriti, da glede na to, da pravo Skupnosti v tem trenutku in v položaju, kakršen je v postopku v glavni stvari, ne določa splošnih meril za porazdelitev pristojnosti med državami članicami glede odprave dvojnega obdavčevanja v Skupnosti, člen 56 ES ne nasprotuje dvostranski davčni konvenciji, kakršna je v postopku v glavni stvari, na podlagi katere se lahko dividende, ki jih je družba s sedežem v eni državi članici izplačala delničarju, ki je rezident druge države članice, obdavčijo v obeh državah članicah in ki državi članici, katere rezident je delničar, ne nalaga brezpogojne obveznosti preprečevanja povzročenega dvojnega obdavčevanja.

Drugo vprašanje

36 Upoštevajoč odgovor na prvo vprašanje o drugem vprašanju ni treba odločati.

Stroški

37 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Glede na to da, pravo Skupnosti v tem trenutku in v položaju, kakršen je v postopku v glavni stvari, ne določa splošnih meril za porazdelitev pristojnosti med državami članicami glede odprave dvojnega obdavčevanja v Skupnosti, člen 56 ES ne nasprotuje dvostranski davčni konvenciji, kakršna je v postopku v glavni stvari, na podlagi katere se lahko dividende, ki jih je družba s sedežem v eni državi članici izplačala delničarju, ki je rezident druge države članice, obdavčijo v obeh državah članicah in ki državi članici, katere rezident je delničar, ne nalaga brezpogojne obveznosti preprečevanja povzročenega dvojnega obdavčevanja.

Podpisi