

Zadeva C-513/04

Mark Kerckhaert in Bernadette Morres

proti

državi Belgiji

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo

Rechtbank van eerste aanleg te Gent)

„Dohodnina – Dividende – Davčna obremenitev dividend na podlagi delnic družb s sedežem v drugi državi članici – Nevračunanje dohodnine, odtegnjene pri viru v drugi državi članici, v državi rezidentstva“

Povzetek sodbe

Prosti pretok kapitala – Omejitve

(Pogodba ES, člen 73b(1) (postal člen 56(1) ES))

Člen 73b(1) Pogodbe (postal člen 56(1) ES) ne nasprotuje zakonodaji države članice, pri kateri se v okviru dohodnine obdavčijo dividende iz delnic družb s sedežem na ozemlju navedene države in dividende iz delnic družb s sedežem v drugi državi članici po enaki in enotni davčni stopnji, ne da bi se pri tem predvidela možnost vračunavanja pri viru odtegnjenega davka v tej drugi državi članici.

Neugodne posledice, ki bi jih lahko imela uporaba takega sistema obdavčitve dohodka namreč izhajajo iz vzporednega izvajanja davčnih pristojnosti dveh držav članic. Pravo Skupnosti pa v sedanjem stanju in v takem položaju ne predpisuje splošnih meril za porazdelitev pristojnosti med državami članicami glede odprave dvojnega obdavčevanja v Skupnosti. Zato je v pristojnosti držav članic, da sprejmejo ukrepe, potrebne za preprečevanje položajev dvojnega obdavčevanja, pri čemer naj v okviru konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja uporabljajo zlasti merila za porazdelitev, ki se jim sledi v mednarodni davčni praksi.

(Glej točke od 20 do 24 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 14. novembra 2006(*)

„Dohodnina – Dividende – Davčna obremenitev dividend na podlagi delnic družb s sedežem v drugi državi članici – Nevračunanje dohodnine, odtegnjene pri viru v drugi državi članici, v državi rezidentstva“

V zadevi C-513/04,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Rechtbank van eerste aanleg te Gent (Belgija) z odločbo z dne 1. decembra 2004, ki je prispela na Sodišče 15. decembra 2004, v postopku

Mark Kerckhaert,

Bernadette Morres

proti

državi Belgiji,

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi V. Skouris, predsednik, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts in E. Juhász, predsedniki senatov, J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, sodnica, G. Arestis, A. Borg Barthet in E. Levits (poročevalci), sodniki,

generalni pravobranilec: L. A. Geelhoed,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 11. januarja 2006,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za M. Kerckhaerta in B. Morres L. De Broe in P. Wytinck, odvetnika,
- za belgijsko vlado E. Dominkovits in M. Wimmer, zastopnika,
- za nemško vlado M. Lumma in U. Forsthoff, zastopnika,
- za italijansko vlado I. M. Braguglia, zastopnik, skupaj s P. Gentilijem, avvocato dello Stato,
- za nizozemsko vlado H. G. Sevenster, zastopnica,
- za vlado Združenega kraljestva C. Jackson, zastopnica, skupaj s S. Moore, barrister,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in W. Wils, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 6. aprila 2006

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 73b(1) Pogodbe ES (postal člen 56(1) ES).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med M. Kerckhaertom in B. Morres (v nadaljevanju: zakonca Kerckhaert-Morres) ter Gewestelijke Directie Antwerpen I (v nadaljevanju: belgijski davčni organ), ker je zadnji zavrnil zahtevek zakoncev Kerckhaert-Morres, da se jima dovoli odbitek pavšalnega deleža tujega davka v višini 15 %, določenega v členu 19A(1), drugi pododstavek, konvencije z dne 10. marca 1964 med Belgijo in Francijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja in vzpostavitvi pravil vzajemne upravne in pravne pomoči glede dohodnine, kakor je bila spremenjena s Protokolom z dne 15. februarja 1971 (v nadaljevanju: francosko-belgijska konvencija).

Belgijska davčna zakonodaja

Le code des impôts sur les revenus (zakonik o dohodnini)

3 Na podlagi člena 171(3) zakonika o dohodnini (v nadaljevanju: zakonik o dohodnini) se dividende obdavčijo po davčni stopnji 25 %.

4 Člen 187 zakonika o dohodnini je prvotno določal, da se je pri dohodku od deležev ali delnic ter vloženega kapitala, ki so bili v tujini predmet dohodnine, davka od dohodka pravnih oseb ali davka za nerezidente, davek predhodno zmanjšal za pavšalni delež tega tujega davka.

5 Po zakonodajnih spremembah fizične osebe ne morejo več uveljavljati pravice do dobropisa, kadar od podjetja s sedežem v drugi državi prejmejo dividende, ki izhajajo iz dohodkov, ki so v tej drugi državi že bili obdavčeni z dohodnino, tako da so v tej državi ti dohodki obremenjeni s pri viru odtegnjenim davkom v navedeni državi ter z davkom po davčni stopnji 25 % iz člena 171(3) zakonika o dohodnini.

Francosko-belgijska konvencija

6 Namen francosko-belgijske konvencije je izogniti se dvojnemu obdavčevanju pri dajatvah iz naslova dohodnine, ki jih nosi ena in ista oseba v Franciji in Belgiji.

7 Člen 15(3) določa:

„Dividende, ki jih izplača družba rezidentka Francije, na podlagi katerih bi lahko rezidenti Francije uveljavljali pravico do davčnega dobropisa, 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 ter dobropisa.“

8 V skladu s členom 19A(1) iste konvencije velja, 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, prvič, za pri viru odtegnjeni davek po običajni davčni stopnji, in, drugič, za pavšalni delež tujega davka, ki ga je pod pogoji, določenimi v belgijski zakonodaji, mogoče odbiti, ne da bi bil ta delež nižji od 15 % navedenega neto zneska.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

9 Zakonca Kerckhaert-Morres, ki prebivata v Belgiji, sta v letih 1995 in 1996 prejela dividende družbe Eurofers SARL s sedežem v Franciji.

10 Del prejetih dohodkov je ustrezal davčnemu dobropisu v višini 50 % razdeljenih dividend, ki

so ga odobrili francoski davčni organi na podlagi člena 15(3) francosko-belgijske konvencije iz naslova izravnave davkov od dohodkov pravnih oseb. V skladu s to določbo je ta dobropis enak dohodku od dividend. V Franciji so bile bruto dividende predmet dohodnine, in sicer davka, odtegnjenega pri viru po stopnji 15%.

11 Zakonca Kerckhaert-Morres sta napovedala dohodek 34.566.204 BEF (856.873,81 EUR) in 7.173.702 BEF (177.831,43 EUR), ki sta ga prejela od Eurofers SARL. V dohodninskih napovedih sta zaprosila za davčno ugodnost, določeno v členu 19A(1) francosko-belgijske konvencije, ki ustreza francoskemu pri viru odtegnjenemu davku.

12 Glede na to, da je belgijski zakonodajalec to davčno ugodnost ukinil, je bila njuna zahteva zavrnjena.

13 Ker sta zakonca Kerckhaert-Morres menila, da so bile zaradi nepriznanja davčne ugodnosti v postopku v glavni stvari dividende francoskega izvora predmet višje davčne obremenitve kot dividende družb s sedežem v Belgiji, sta zadevo predložila sodišču Rechtbank van eerste aanleg te Gent, da bi se razveljavila odločba belgijskega davčnega organa, s katero je ta zavrnil njuno zahtevo, in se pri tem sklicevala na kršitev člena 73b(1) Pogodbe.

14 Ker je Rechtbank van eerste aanleg te Gent menilo, da predloženi spor zahteva razlago prava Skupnosti, je prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje 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 izhaja iz zakonske določbe države članice (v tem primeru Belgije) v zvezi z dohodnino, ki na ravni delničarja določa eno in enotno 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?“

Vprašanje za predhodno odločanje

15 Najprej je treba opomniti, da čeprav so neposredni davki v pristojnosti držav članic, morajo te to pristojnost vendarle izvajati v skladu s pravom Skupnosti (sodbe z dne 11. avgusta 1995 v zadevi Wielockx, C-80/94, Recueil, str. I-2493, točka 16; z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen, C-35/98, Recueil, str. I-4071, točka 32; z dne 4. marca 2004 v zadevi Komisija proti Franciji, C-334/02, Recueil, str. I-2229, točka 21; z dne 15. julija 2004 v zadevi Lenz, C-315/02, ZOdl, str. I-7063, točka 19, in z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen, C-319/02, ZOdl., str. I-7477, točka 19).

16 V zgoraj navedenih sodbah Verkooijen, Lenz in Manninen je Sodišče presodilo, da je sporna zakonodaja držav članic različno obravnavala dividende družb, ki so imele sedež v državi članici prebivališča zadevnega davčnega zavezanca, in dividende družb s sedežem v drugi državi članici, pri čemer ni priznala davčnih ugodnosti prejemnikom teh dividend, ki pa so bile drugim priznane. Glede na to, da se položaj davčnih zavezancev, ki so prejeli dividende družb s sedežem v drugi državi članici, objektivno ni razlikoval od položaja davčnih zavezancev, ki so prejeli dividende družb s sedežem v državi članici, katere rezidenti so, je Sodišče menilo, da zadevni pravni predpisi ovirajo svoboščine, ki jim je Pogodba namenjena.

17 V nasprotju z mnenjem zakoncev Kerckhaert-Morres se zadeva v postopku v glavni stvari vendarle razlikuje od zadev, ki so vodile do zgoraj navedenih sodb, saj belgijska davčna zakonodaja ne razlikuje med dividendami družb s sedežem v Belgiji in dividendami družb s sedežem v drugi državi članici, saj so bile te v skladu z belgijsko zakonodajo obdavčene po enaki

davžni stopnji 25 % iz naslova dohodnine.

18 Poleg tega v obravnavani zadevi ni mogoče sprejeti argumenta, v skladu s katerim so se delničarji s prebivališčem v Belgiji znašli v različnem položaju glede na to, ali so prejeli dividende družbe s sedežem v isti državi članici ali družbe s sedežem v drugi državi članici, tako da bi enako obravnavanje teh, namreč uporaba enotne stopnje dohodnine, pomenilo diskriminacijo.

19 Res je, da je diskriminacija mogoča ne samo, kadar se različna pravila uporabljajo za primerljive položaje, ampak tudi kadar se enako pravilo uporabi za različne položaje (glej sodbi z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker, C-279/93, Recueil, str. I-225, točka 30, in z dne 29. aprila 1999 v zadevi Royal Bank of Scotland, C-311/97, Recueil, str. I-2651, točka 26). Vendar pa glede na davčno zakonodajo države prebivališča položaj delničarja, ki prejme dividende, ni nujno različen v smislu te sodne prakse samo zato, ker jih prejme od družbe s sedežem v drugi državi članici, ki pri izvrševanju svojih davčnih pristožnosti te dividende obdavči s pri viru odtegnjeno dohodnino.

20 V okoliščinah, kakršne so te v obravnavani zadevi, neugodne posledice, ki bi lahko ovirale uporabo sistema obdavčitve dohodka, kakršen je belgijski v postopku v glavni stvari, izhajajo iz vzporednega izvajanja davčnih pristožnosti dveh držav članic.

21 V zvezi s tem je treba opomniti, da je cilj konvencij, ki preprečujejo dvojno obdavčevanje, kot so določene v členu 293 ES, odpraviti ali omiliti negativne učinke na delovanje notranjega trga, ki izhajajo iz hkratnega obstoja nacionalnih davčnih sistemov, omenjenih v prejšnji točki.

22 Pravo Skupnosti v tem trenutku in v položaju, kakršen je v postopku v glavni stvari, ne predpisuje splošnih meril za porazdelitev pristožnosti med državami članicami glede odprave dvojnega obdavčevanja v Skupnosti. 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), Konvencije z dne 23. julija 1990 o odpravi dvojnega obdavčevanja v zvezi s preračunom dobička povezanih podjetij (UL L 225, str. 10) 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 do tega dneva v okviru prava Skupnosti sprejet noben ukrep poenotenja ali usklajevanja, s katerim bi se skušalo odpraviti dvojno obdavčevanje.

23 Zato je v pristožnosti držav članic, da sprejmejo ukrepe, potrebne za preprečevanje položajev, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, pri čemer naj uporabljajo zlasti merila za porazdelitev, ki se jim sledi v mednarodni davčni praksi. To je v bistvu cilj francosko-belgijske konvencije, ki je v takih položajih porazdelila davčno pristožnost med Francosko republiko in Kraljevino Belgijo. Vendar pa omenjena konvencija ni predmet tega predloga za sprejetje predhodne odločbe.

24 Glede na vse te ugotovitve je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da člen 73b(1) Pogodbe ne nasprotuje zakonodaji države članice, kakršna je belgijska davčna zakonodaja, pri kateri se v okviru dohodnine obdavčijo dividende na podlagi delnic družb s sedežem na ozemlju navedene države in dividende na podlagi delnic družb s sedežem v drugi državi članici po enaki in enotni davčni stopnji, ne da bi se pri tem predvidela možnost vračunavanja pri viru odtegnjenega davka v tej drugi državi članici.

Stroški

25 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (veliki senat) razsodilo:

?len 73b(1) Pogodbe ES (postal ?len 56(1) ES) ne nasprotuje zakonodaji države ?lanice, kakršna je belgijska dav?na zakonodaja, pri kateri se v okviru dohodnine obdav?ijo dividende na podlagi delnic dru?b s sede?em na ozemlju navedene države in dividende na podlagi delnic dru?b s sede?em v drugi državi ?lanici po enaki in enotni dav?ni stopnji, ne da bi se pri tem predvidela možnost vra?unanja pri viru odtegnjenega davka v tej drugi državi ?lanici.

Podpisi

* Jezik postopka: nizozemš?ina.