

SODBA SODIŠ?A (šesti senat)

z dne 30. junija 2016(\*)

„Predhodno odlo?anje – Prosti pretok kapitala – ?lena 63 PDEU in 65 PDEU – ?len 4 PEU – Neposredno obdav?enje – Obdav?enje dividend – Dvostranska konvencija o prepre?evanju dvojnega obdav?evanja – Tretja država – Podro?je uporabe“

V zadevi C?176/15,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo tribunal de première instance de Liège (prvostopenjsko sodiš?e v Liègu, Belgija) z odlo?bo z dne 30. marca 2015, ki je na Sodiš?e prispela 20. aprila 2015, v postopku

**Guy Riskin,**

**Geneviève Timmermans**

proti

**État belge,**

SODIŠ?E (šesti senat),

v sestavi A. Arabadžiev, predsednik senata, C. G. Fernlund (poro?evalec) in S. Rodin, sodnika, generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za G. Riskin in G. Timmermans J.-P. Douny in R. Douny, odvetnika,
- za belgijsko vlado M. Jacobs in J.-C. Halleux, agenta,
- za nemško vlado T. Henze in B. Beutler, agenta,
- za vlado Združenega kraljestva S. Simmons in L. Christie, agenta, skupaj s S. Fordom, barrister,
- za Evropsko komisijo W. Roels in C. Soulay, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 12. aprila 2016

izreka naslednjo

**Sodbo**

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lenov 63 PDEU in 65 PDEU

v povezavi s členom 4 PEU.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med G. Riskin in G. Timmermans ter belgijsko državo zaradi obdavčenja dividend v Belgiji, ki so bile prejete od družbe s sedežem na Poljskem in ki so bile predmet pri viru odtegnjenega davka v tej državi članici.

## Pravni okvir

### *Belgijsko pravo*

3 Člen 5 code des impôts sur les revenus de 1992 (zakonik o davku od dohodkov iz leta 1992, v nadaljevanju: CIR 92) določa:

„Prebivalci kraljestva plačujejo davek od dohodkov fizičnih oseb, ki ga morajo te plačati na vse svoje obdavčljive dohodke, navedene v tem zakoniku, tudi če so bili nekateri od teh dohodkov ustvarjeni ali prejeti v tujini.“

4 Člen 6 CIR 92 določa:

„Obdavčljivi dohodek je sestavljen iz celotnega neto dohodka, ki se mu odštejejo odbitni stroški.

Celotni neto dohodek je enak vsoti neto dohodkov iz naslednjih skupin:

1. dohodki od nepremičnin;
2. dohodki iz kapitala in premičnin;
3. dohodki iz poklicne dejavnosti;
4. drugi dohodki.“

5 Člen 17(1) tega zakonika določa:

„Dohodki iz kapitala in premičnin so vsi dobički iz premičnega premoženja iz kakršnega koli naslova, in sicer:

1. dividende;

[...]“

6 Člen 285 tega zakonika določa:

„Kar zadeva dohodke iz kapitala in premičnin [...], se od davka odbije pavšalni delež tujega davka, če je bil za te dohodke v tujini obračunan podoben davek od dohodkov fizičnih oseb, davek od dohodkov pravnih oseb ali davek od dohodkov nerezidentov ter če so navedeni kapital in premičnine v Belgiji namenjeni opravljanju poklicne dejavnosti.

[...]“

7 Člen 286 istega zakonika v različici, ki se uporablja za davčno leto iz postopka v glavni stvari, določa:

„Pavšalni delež tujega davka je doložen na petnajst petinosemdesetin neto dohodka, pred odbitkom pri viru odtegnjenega davka na dohodke iz premoženja in po potrebi pred odtegljajem za državo prebivališča.“

[...]

### *Konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja med Belgijo in Poljsko*

8 Člen 10 Konvencije med Kraljevino Belgijo in Republiko Poljsko o izogibanju dvojnega obdavčevanja in o preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka in premoženja, skupaj s priloženim Protokolom, podpisane 20. avgusta 2001 v Varšavi (v nadaljevanju: belgijsko-poljska konvencija) določa:

„1. Dividende, ki jih družba, ki je rezidentka ene države pogodbenice, izplača rezidentu druge države pogodbenice, so obdavčljive v tej drugi državi.“

2. Vendar so te dividende obdavčljive tudi v državi pogodbenici, katere rezidentka je družba, ki izplača dividende, in v skladu z zakonodajo te države, vendar pa če je dejanski prejemnik dividend rezident druge države pogodbenice, tako odmerjen davek na more preseži:

(a) 5 % bruto zneska dividend, če je dejanski prejemnik družba (ki ni osebna družba):

– ki ima neposredno v lasti najmanj 25 % kapitala družbe, ki izplača dividende, ali

– ki ima neposredno v lasti najmanj 10 % kapitala družbe, ki izplača dividende, če ima udeležba investicijsko vrednost najmanj 500.000 EUR ali enakovredno vrednost v drugi valuti;

(b) 15 % bruto zneska dividend v vseh drugih primerih.

Ta odstavek ne vpliva na obdavčenje dobička družbe, iz katerega se izplačajo dividende.

3. Izraz ‚dividende‘, ki se uporablja v tem členu, opredeljuje prihodke iz delnic, delnice ali potrdila o udeležbi pri dobičku, rudniške deleže, ustanoviteljske deleže ali druge koristne deleže razen terjatev, kot so dobiček – tudi v obliki obresti – ki so predmet iste davčne ureditve kot dobiček iz delnic na podlagi davčne zakonodaje države, katere rezident je družba dolžnica.

[...]

9 Člen 23(1)(b) belgijsko-poljske konvencije določa:

„1. „V Belgiji se dvojno obdavčenje odpravi tako:

[...]

(b) Ob upoštevanju določb belgijske zakonodaje o odbitju davkov, plačanih v tujini, od belgijskega davka, kadar belgijski rezident prejema postavke dohodkov, ki so zajete v njegovem celotnem dohodku, za katerega velja belgijski davek, in jih sestavljajo dividende, ki niso oproščene belgijskega davka na podlagi točke (c) na obresti ali pristojbine, se poljski davek, pobran za te dohodke, odbije od belgijskega davka, povezanega z navedenimi dohodki.“

### **Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje**

10 G. Riskin in G. Timmermans sta belgijska državljana, ki imata delež v družbi s sedežem na Poljskem. Leta 2009 sta prejela iz naslova te udeležbe dividende, na katere je omenjena država

žalnica pri viru odtegnila 15-odstotni davek.

11 Leta 2012 je belgijski davžni nadzorni organ G. Riskinu in G. Timmermans poslal odložbo o popravku njune napovedi za odmero dohodnine za davžno leto 2010. Ta davžni organ je menil, da se na podlagi žlena 10 belgijsko-poljske konvencije ter žlenov 5, 6 in 17(1) CIR 92 dividende iz družbe s sedežem na Poljskem obdavžijo v Belgiji po stopnji 25 %.

12 G. Riskin in G. Timmermans sta se zoper ta popravek pritožila in navajala, da je treba v skladu s žlenom 23 belgijsko-poljske konvencije od davka, plažanega na Poljskem, odbiti davek, ki je dolgovan v Belgiji.

13 Davžni organ je odvrnil, da žlen 23 te konvencije določa, da se poljski davek odbije od belgijskega davka s pridržkom upoštevanja belgijskega prava, in sicer žlena 285 CIR 92, ki dovoljuje tak odbitek le, če so kapital in premižnine, iz katerih izhajajo dividende, v Belgiji namenjeni opravljanju poklicne dejavnosti. Glede na to, da v tem primeru ni tako, je belgijski davžni organ zavrnil odbitek poljskega pri viru odtegnjenega davka in zato zavrnil njuno pritožbo.

14 G. Riskin in G. Timmermans sta pri predložitvenem sodišžu vložila tožbo zoper to odložbo davžnega organa, v kateri sta navedla, da za razliko od belgijsko-poljske konvencije druge konvencije o izogibanju dvojnega obdavževanja, sklenjene med Belgijo in nekaterimi tretjimi državami, ki niso žlanice Evropske unije, ne določajo napotitve na belgijsko pravo in torej dovoljujejo odbitek davka, plažanega v tej tretji državi, od belgijskega davka, brez upoštevanja pogojev, ki jih določa belgijsko pravo. Menita, da ni mogoče legitimno sprejeti, da bi lahko Belgija omogočila tretji državi ugodnejšo davžno obravnavo kot državam žlanicam.

15 V teh okolišžinah je tribunal de première instance de Liège (Belgija) prekinilo odložanje in Sodišžu v predhodno odložanje predložilo ti vprašnji:

„1. Ali je pravno pravilo iz žlena 285 CIR 92, ki posredno dopušča dvojno obdavževanje tujih dividend fizižne osebe, ki prebiva v Belgiji, skladno z načeli prava Unije, doloženimi v žlenu 63 PDEU v povezavi s žlenom 4 PEU, s tem ko lahko Belgija na njegovi podlagi po svoji volji – v skladu z doložbami belgijskega prava, na katere napotuje konvencija o izogibanju dvojnega obdavževanja, ki jo je sklenila Belgija, in sicer glede na to, ali napotuje na žlen 285 o doložitvi pogojev za odbitek ali na žlen 286, ki določa le stopnjo odbitka pavšalnega deleža davka – ugodneje obravnava naložbe v tretje države (Združene države) v škodo tistih, ki bi jih bilo mogoče izvesti v državah žlanicah Evropske unije (Poljska)?

2. Ali je žlen 285 CIR 92, s tem ko za možnost odbitka tujega davka od belgijskega davka določa pogoj, da so kapital in premižnine, iz katerega izvirajo dohodki, v Belgiji namenjeni opravljanju poklicne dejavnosti, v nasprotju s žleni 49 PDEU, 56 PDEU in 58 PDEU?“

### **Vprašnji za predhodno odložanje**

#### *Dopustnost drugega vprašanja*

16 Belgijska vlada meni, da je drugo vprašanje za predhodno odložanje, ki se nanaša na možnost odbitka tujega davka od belgijskega davka pod pogojem, da so kapital in premižnine, iz katerega izvirajo dohodki, v Belgiji namenjeni opravljanju poklicne dejavnosti, nedopustno, ker izid spora pred predložitvenim sodišžem ni odvisen od morebitnega odgovora na to vprašanje.

17 V zvezi s tem zadostuje spomniti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišža za vprašanja v zvezi z razlago prava Unije, ki jih nacionalna sodišža zastavijo v pravnem in dejanskem okviru, ki so ga pristojna opredeliti sama in katerega pravilnosti Sodišže ne preizkuša,

velja domneva upoštevnosti. Predlog nacionalnega sodišča je mogoče zavreči samo, če je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora v postopku v glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo pravnih in dejanskih elementov, da bi lahko na zastavljena vprašanja dalo koristne odgovore (sodba z dne 21. maja 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, točka 29 in navedena sodna praksa).

18 V tej zadevi iz spisa, predloženega Sodišču, jasno izhaja, da kapital in premitnine, iz katerih izvirajo dividende, sporne v postopku v glavni stvari, niso namenjeni opravljanju poklicne dejavnosti, in sicer ne v Belgiji ne na ozemlju druge države članice. V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da je drugo vprašanje za predhodno odločanje hipotetično in zato nedopustno.

#### *Prvo vprašanje*

19 Uvodoma je treba navesti, da se ne uveljavlja, da se domnevno različno obravnavanje nanaša na dividende, ki izvirajo iz družbe s sedežem na Poljskem, in dividende, ki izvirajo iz družbe s sedežem v Belgiji. Zatrjuje pa se, da se to različno obravnavanje nanaša na dividende, ki izvirajo iz družbe s sedežem na Poljskem, in dividende, ki izvirajo iz družbe s sedežem v tretji državi.

20 Nesporno je namreč, da za razliko od belgijsko-poljske konvencije, ki za namen ugotovitve pogojev za odbitek poljskega pri viru odtegnjenega davka od davka, dolgovanega v Belgiji, napotuje na določbe belgijskega prava, druge konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjene med Belgijo in nekaterimi tretjimi državami, ne določajo take napotitve in torej dovoljujejo odbitek pri viru odtegnjenega davka v tej tretji državi od davka, dolgovanega v Belgiji, brez upoštevanja pogojev, ki jih določa belgijsko pravo.

21 V postopku v glavni stvari napotitev na belgijsko pravo ukinjuje tako, da davka na dividende, odtegnjenega pri viru na Poljskem, ni mogoče odbiti od davka, dolgovanega v Belgiji, ker pogoj iz člena 285 CIR 92 – in sicer tisti, da so kapital in premitnine, iz katerih izvirajo upoštevne dividende, namenjeni opravljanju poklicne dejavnosti v Belgiji – ni bil izpolnjen, čeprav pa bi bil ta odbitek odobren, ne da bi moral biti ta pogoj nanašanja izpolnjen, če bi dividende izvirale iz tretje države, s katero je Kraljevina Belgija sklenila konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki določa brezpogojno pravico do takega odbitka.

22 Tako predložitveno sodišče s prvim vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu sprašuje, ali je treba določbe Pogodbe o prostem pretoku kapitala v povezavi s členom 4 PEU razlagati tako, da nasprotujejo temu, da država članica v okoliščinah, kot so v postopku v glavni stvari, ugodnejše obravnavanje odobreno delničarju rezidentu, ki izhaja iz dvostranske davčne konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjene med to državo članico in tretjo državo, v skladu s katero se pri viru odtegnjeni davek s strani tretje države brezpogojno odbije od davka, dolgovanega v tej državi članici prebivališča delničarja – ne razširi na delničarja rezidenta, ki prejema dividende iz države članice, s katero je ista država članica prebivališča sklenila dvostransko davčno konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki odobritev takega odbitka pogojuje z izpolnjevanjem dodatnih pogojev, ki jih določa nacionalno pravo.

23 Iz ustaljene sodne prakse Sodišča je razvidno, da ukrepi, ki so v skladu s členom 63(1) PDEU prepovedani, ker omejujejo pretok kapitala, obsegajo vse take ukrepe, ki bi lahko odvračali nerezidente od naložb v državi članici ali bi lahko odvračali rezidente te države članice od naložb v drugih državah (sodba z dne 17. septembra 2015, Miljoen in drugi, C-10/14, C-14/14 in C-17/14, EU:C:2015:608, točka 44 in navedena sodna praksa).

24 V tej zadevi ni sporno, da je položaj belgijskih državljanov, kot sta G. Riskin in G. Timmermans, ki prejemata dividende iz držav članic, kot je Republika Poljska, in ki morata za

namen odbitka pri viru odtegnjenega davka od belgijskega davka, izpolnjevati pogoj iz člena 285 CIR 92, manj ugoden od položaja belgijskih rezidentov, ki prejema dividende iz tretje države, s katero je Kraljevina Belgija sklenila dvostransko konvencijo, ki določa brezpogojno pravico do takega odbitka.

25 Tako manj ugodno obravnavanje lahko odvrača belgijske rezidente od investiranja v države članice, s katerimi Kraljevina Belgija ni sklenila dvostranske konvencije, ki določa brezpogojno pravico do odbitka pri viru odtegnjenega davka od belgijskega davka, in zato pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, ki je na podlagi člena 63(1) PDEU napoloma prepovedana.

26 Člen 65(1)(a) PDEU namreč določa, da „določbe člena 63 [PDEU] ne posegajo v pravice držav članic, da [...] uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so različno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital“.

27 To odstopanje, ki ga je treba razlagati ozko, je tudi samo omejeno s členom 65(3) PDEU, ki določa, da nacionalne določbe iz odstavka 1 tega člena „ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil iz člena 63 [PDEU]“ (sodba z dne 13. marca 2014, Bouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, točka 62 in navedena sodna praksa).

28 Razlikovati je torej treba med neenakim obravnavanjem, ki je dovoljeno na podlagi člena 65(1)(a) PDEU, in diskriminacijo, ki je prepovedana z odstavkom 3 istega člena. Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da se nacionalne davčne predpise, ki davčne zavezance razlikujejo glede na to, kje je vložen njihov kapital, lahko šteje za skladne z določbami Pogodbe o prostem pretoku kapitala, če se različno obravnavanje nanaša na primere, ki objektivno niso primerljivi, ali če je upravičeno z nujnim razlogom v splošnem interesu (sodba z dne 13. marca 2014, Bouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, točka 63 in navedena sodna praksa).

29 V zvezi s tem je treba poudariti, da je naloga držav članic, da uredijo, ob spoštovanju prava Unije, svoje sisteme obdavčevanja razdeljenega dobička in v tem okviru opredelijo davčno osnovo ter davčno stopnjo, ki se uporabljata za delničarja, ki prejme dobiček, in da če ne obstajajo ukrepi Unije za poenotenje in uskladitev, ostanejo države članice pristojne, da s konvencijo ali enostransko opredelijo merila za porazdelitev svoje davčne pristojnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 20. maja 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, EU:C:2008:289, točka 48).

30 V primeru razlik med davčnimi zakonodajami različnih držav članic, ki izhajajo iz teh okoliščin, lahko zato država članica - ob upoštevanju teh razlik - dividende iz različnih držav obravnava različno na podlagi konvencije ali enostransko (glej v tem smislu sodbo z dne 20. maja 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, EU:C:2008:289, točka 49).

31 V zvezi z dvostranskimi konvencijami iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je podrožje uporabe take konvencije omejeno na fizične in pravne osebe, ki jih ta opredeljuje. Prav tako so v njej določene ugodnosti sestavni deli pravil iz konvencije in prispevajo k splošnemu ravnotežju vzajemnih razmerij med državama pogodbenicama (glej v tem smislu sodbi z dne 5. julija 2005, D., C-376/03, EU:C:2005:424, točke 54, 61 in 62, ter z dne 20. maja 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, EU:C:2008:289, točki 50 in 51). Navesti je treba, kot je to storila generalna pravobranilka v točki 43 sklepnih predlogov, da je ta položaj podan pri konvencijah o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki so bile sklenjene z drugimi državami članicami, in v konvencijah s tretjimi državami.

32 V postopku v glavni stvari je treba ugotoviti, da so položaji, v katerih je dana ugodnost brezpogojnega odbitka, tisti, v katerih se Kraljevina Belgija zaveže v okviru dvostranskih davčnih

konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjenih z nekaterimi tretjimi državami, ki so odtegnile davek pri viru, povezan z dividendami, da belgijskim rezidentom dovoli, da odbijejo navedeni odtegljaj od davka, dolgovanega v Belgiji.

33 Področje uporabe take konvencije je torej omejeno na belgijske rezidente, ki prejemajo dividende iz take tretje države in jim je ta odtegnila davek pri viru. Dejstva, da se zadevna ugodnost podeli le belgijskim rezidentom, ki spadajo na področje uporabe te konvencije, glede na to, da je ta ugodnost, kot je bilo navedeno zgoraj v točki 31 te sodbe, sestavni del pravil iz konvencije in prispeva k splošnemu ravnotežju vzajemnih razmerij med državama pogodbenicama navedene konvencije, tako ni mogoče obravnavati kot ugodnosti, ki bi jo bilo mogoče ločiti od preostalega dela te konvencije.

34 V teh okoliščinah belgijski rezidenti, kot sta ta v postopku v glavni stvari, ki prejemata dividende iz držav članic, kot je Republika Poljska, in ki morata za namen odbitka pri viru odtegnjenega davka od belgijskega davka izpolnjevati pogoj iz člena 285 CIR 92, niso v objektivno primerljivem položaju z belgijskimi rezidenti, ki prejemajo dividende iz tretje države, s katero je Kraljevina Belgija sklenila dvostransko konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki določa brezpogojno pravico do takega odbitka.

35 Manj ugodno obravnavanje, kot je to v postopku v glavni stvari, zato ne pomeni ovire, prepovedane z določbami Pogodbe glede prostega pretoka kapitala.

36 Nazadnje, glede lojalnega sodelovanja iz člena 4 PEU zadostuje spomniti, da se tega člena ne bi smelo razlagati tako, da povzroča nastanek neodvisne obveznosti držav članic, ki gre preko obveznosti, ki jih imajo na podlagi členov 63 PDEU in 65 PDEU (glej v tem smislu sklep z dne 19. septembra 2012, Levy in Sebbag, C-540/11, neobjavljen, EU:C:2012:581, točke od 27 do 29).

37 Glede na zgornje preudarke je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člena 63 PDEU in 65 PDEU v povezavi s členom 4 PEU razlagati tako, da ne nasprotujeta temu, da država članica v okoliščinah, kot so v postopku v glavni stvari, ugodnejše obravnavanje odobreno delničarju rezidentu, ki izhaja iz dvostranske davčne konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjene med to državo članico in tretjo državo, v skladu s katero se pri viru odtegnjeni davek s strani tretje države brezpogojno odbije od davka, dolgovanega v tej državi članici prebivališča delničarja – ne razširi na delničarja rezidenta, ki prejema dividende iz države članice, s katero je ta država članica prebivališča sklenila dvostransko davčno konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki odobritev takega odbitka pogojuje z izpolnjevanjem dodatnih pogojev, ki jih določa nacionalno pravo.

## **Stroški**

38 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 stališča Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (šesti senat) razsodilo:

Podpisi

\*Jezik postopka: francoščina.