

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

přednesené dne 18. září 2008¹

I – Úvod

1. Úroky z půjčky, které odvádí společnost, která je rezidentem v Belgii, své mateřské společnosti, která je rezidentem jiného členského státu, podléhají v Belgii srážkové dani, tzv. srážkové dani z movitého majetku (*précompte mobilier*). Příslušné platby úroků ve prospěch tuzemských příjemců jsou oproti tomu od srážkové daně z movitého majetku osvobozeny, ale u příjemce podléhají korporační dani.

2. Poskytovateli půjčky se sídlem v Lucembursku sníží srážková daň vybraná v Belgii na základě úmluvy o zamezení dvojímu zdanění základ daně pro korporační daň dlužnou v Lucembursku. Každopádně se tím zcela neodstraní dvojí zdanění.

3. V projednávané věci žádá Cour d'appel de Liège o objasnění, zda ustanovení Smlouvy o ES týkající se volného pohybu kapitálu jsou

na překážku příslušným vnitrostátním předpisům. Sporná ustanovení by však mohla být zkoumána na základě kritérií svobody usazování.

II – Právní rámec

4. Na skutkový základ původního sporu se použijí ustanovení belgického zákoníku o dani z příjmů z roku 1992 (Code des impôts sur les revenus coordonné en 1992, CIR 92).

5. Článek 266 CIR 92 zmocňuje krále vzdát se za určitých podmínek zcela nebo zčásti vybrání srážkové daně z movitého majetku z kapitálových příjmů.

¹ — Původní jazyk: němčina.

6. Článek 267 CIR 92 upravuje splatnost daně „Článek 11 Úroky následovně:

„Přidělením či vyplacením příjmů, v hotovosti nebo v naturáliích se srážková daň z movitého majetku stává splatnou. Za přidělení se považuje zejména připsání příjmu na účet otevřený ve prospěch příjemce, i když je tento účet nedostupný, pokud je nedostupnost důsledkem výslovného nebo implicitního souhlasu příjemce. [...]“

7. Podle čl. 107 § 2 bodu 9 královského výnosu o provedení CIR 92 jsou od vybírání srážkové daně z movitého majetku osvobozeny určité příjmy profesionálních investorů. Jakožto „profesionální investory“ definuje čl. 105 bod 3 písm. b) výnosu společnosti-rezidenty neuvedené v bodě 1².

8. Belgicko-lucemburská úmluva o zamezení dvojímu zdanění ze dne 17. září 1970 (dále jen „SDZ“) stanoví:

2 — Bod 1 se týká určitých podniků poskytujících finanční služby.

§ 1. Úroky z jednoho smluvního státu připsané rezidentovi druhého smluvního státu jsou zdaněny v druhém uvedeném státě.

§ 2. Nicméně uvedené úroky mohou být zdaněny ve smluvním státě původu podle práva uvedeného státu, ale takto vyměřená daň nesmí přesáhnout 15 % jejich částky.

§ 3. Odchylně od § 2 nemohou být úroky zdaněny ve smluvním státě původu, jestliže jsou připsány podniku druhého smluvního státu.

Předchozí pododstavec se nevztahuje na:

1. [...]

2. úroky připisane společnosti-rezidentem jednoho smluvního státu společností-rezidentem druhého smluvního státu, jež má v držení, přímo nebo nepřímo, nejméně 25 % akcií nebo podílů s hlasovacím právem první společnosti.

[...]

Článek 23

§ 1. Ohledně rezidentů Lucemburska se dvojímu zdanění zamezí takto:

[...]

2. daň vyměřená v Belgii v souladu s touto úmluvou

[...]

I - 10772

- b) z úroků podléhajících režimu stanovenému v čl. 11 § 2 se započte proti dani z téhož příjmu vyměřené v Lucembursku. Takto odečtená částka však nesmí přesáhnout ani podíl daně proporcionálně odpovídající uvedeným příjmům obdržným v Belgii, ani částku odpovídající dani vybrané u zdroje v Lucembursku z obdobných příjmů plynoucích belgickým rezidentům. Uvedená daň vyměřená v Belgii je odečitatelná od zdanitelných příjmů v Lucembursku pouze v rozsahu, v jakém přesahuje daň vybranou u zdroje v Lucembursku z obdobných příjmů plynoucích belgickým rezidentům.“

III – Skutkový stav a předběžná otázka

9. Lucemburská společnost SA Wickler Finances měla 48% podíl na kapitálu belgické společnosti Truck Center SA (dříve Truck Restaurant Habay). Dne 25. února 1992 poskytla společnosti Truck Center půjčku ve výši 50 000 000 BEF. Následně byly podíl a pohledávky z půjčky postoupeny společností založeným podle lucemburského práva Cotralux a dále Socfin. Truck Center zaúčtovala úroky z půjčky za roky 1994 až 1996, avšak nevyplatila je a neuplatnila ani žádnou srážkovou daň z movitého majetku.

10. Rozhodnutím ze dne 11. prosince 1997 stanovila belgická daňová správa z moci úřední sazbu za srážkovou daň z movitého majetku ve výši 13,39 % za roky 1994 a 1995 a ve výši 15 % za rok 1996.

12. V řízení před Soudním dvorem předložily vyjádření Truck Center, belgická, nizozemská a portugalská vláda, vláda Spojeného království, jakož i Komise Evropských společenství. Na jednání mimoto předložila své vyjádření i francouzská vláda.

11. Tribunal de première instance Arlon rozhodnutí na základě žaloby společnosti Truck Center zrušil, neboť považoval vnitrostátní právo za neslučitelné s článkem 56 ES. Cour d'appel de Liège, který se nyní sporem zabývá, položil Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

IV – Právní posouzení

„Nejsou čl. 105 bod 3 písm. b) a čl. 107 § 2 bod 9 královského výnosu o provedení CIR 92 přijatého na základě článku 266 CIR 92, ve spojení s článkem 23 belgicko-lucemburské úmluvy o zamezení dvojímu zdanění, v rozporu s článkem 73 [b] (nyní článek 56 ES) Smlouvy o založení Evropského společenství týkajícím se volného pohybu kapitálu tím, že od srážkové daně z movitého majetku jsou podle čl. 107 § 2 bodu 9 osvobozeny pouze úroky připsané společnostem-rezidentům, zejména jednak odrazují společnosti-rezidenty od vypůjčení kapitálu od společností usazených v jiném členském státě, a jednak pro společnosti usazené v jiném členském státě představují překážku investování, prostřednictvím poskytování půjček, kapitálu do společností se sídlem v Belgii?“

13. Vzhledem k formulaci předběžné otázky je třeba zdůraznit, že Soudní dvůr nemůže v rámci řízení o předběžné otázce rozhodovat o slučitelnosti vnitrostátního opatření s právem Společenství, může nicméně vnitrostátnímu soudu poskytnout veškeré poznatky k výkladu práva Společenství, které mu umožní posoudit tuto slučitelnost za účelem rozhodnutí ve věci, která mu byla předložena³.

14. Předběžnou otázku je tedy třeba chápat to, zda článek 73b Smlouvy o ES (nyní článek 56 ES) a čl. 73d odst. 1 Smlouvy o ES (nyní

3 — Viz mj. rozsudky ze dne 21. září 2000, Borowitz (C-124/99, Recueil, s. I-7293, bod 17); ze dne 8. června 2006, WWF Italia a další (C-60/05, Sb. rozh. s. I-5083, bod 18), a ze dne 22. května 2008, citiworks (C-439/06, Sb.rozh. s. I-3913, bod 21).

článek 58 ES) brání vnitrostátní srážkové dani uplatněné na zaplacení úroků z půjčky příjemcům-rezidentům jiného členského státu, jestliže příslušné platby ve prospěch společností-rezidentů jsou sice od srážkové daně osvobozeny, ale u příjemce podléhají korporační dani.

16. Směrnicí Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 byla sice zavedena společná daňová úprava týkající se plateb výnosů z úroků a licenčních poplatků mezi spřízněnými podniky různých členských států⁶. Skutkové okolnosti původního řízení se však týkají období před vstoupením této směrnice v platnost. Proto mohly Belgie a Lucembursko v zásadě sjednat ve své SDZ, že úroky, vyplacené podnikem-rezidentem v Belgii podniku, který je rezidentem v Lucembursku, mohou být v Belgii zdaněny sazbou 15 %.

15. Úvodem je třeba připomenout, že i když přímé daně spadají podle ustálené judikatury do působnosti členských států, musejí členské státy nicméně při výkonu pravomoci v této oblasti dodržovat právo Společenství⁴. Při neexistenci jednotných nebo harmonizačních opatření v rámci Společenství mají členské státy i nadále pravomoc stanovit prostřednictvím mezinárodních smluv nebo jednostranně kritéria rozdělení své daňové pravomoci zejména za účelem odstranění dvojího zdanění⁵.

17. Belgie využila tohoto práva v tom smyslu, že vybírá z plateb úroků příjemcům se sídlem v jiném členském státě srážkovou daň z movitého majetku v sazbě 15 %. Platby tuzemským osobám povinným k dani⁷ jsou oproti tomu od tohoto zdanění u zdroje osvobozeny. Je tedy třeba zkoumat, zda takové nerovné zacházení je v rozporu se základními svobodami.

4 — Viz mj. rozsudky ze dne 7. září 2004, Manninen (C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 19); ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, bod 40); ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673, bod 36), a ze dne 8. listopadu 2007, Amurta (C-379/05, Sb. rozh. s. I-9569, bod 16).

5 — Viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 12. května 1998, Gilly (C-336/96, Recueil, s. I-2793, body 24 a 30); ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Recueil, s. I-6161, bod 57), Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (citovaný výše v poznámce pod čarou 4, bod 52) a Amurta (citovaný výše v poznámce pod čarou 4, bod 17).

6 — Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států (Úř. věst. L 157, s. 49; Žvl. vyd. 09/01, s. 380).

7 — Za tuzemské osoby povinné k dani se považují rovněž stále provozovny společností se sídlem v jiném členském státě, jak vysvětluje belgická vláda.

A – Použitelná základní svoboda

18. Podle ustálené judikatury je třeba pro stanovení, zda vnitrostátní právní úprava spadá pod jednu či druhou základní svobodu, zohlednit předmět dotčené právní úpravy⁸.

19. Vedle volného pohybu kapitálu, zaručeného čl. 73b odst. 1 Smlouvy o ES, na něž se vztahuje předběžná otázka, mohou právní předpisy spadat rovněž pod článek 52 Smlouvy o ES (nyní 43 ES) o svobodě usazování. Tato svoboda se uplatní, pokud jde o účastnický podíl, který přiznává majiteli určitý vliv na rozhodování společnosti a umožňuje mu určovat její činnost⁹.

20. Ustanovení belgického zákoníku o dani z příjmů týkající se srážkové daně z movitého majetku, a sice v rozsahu, v němž je sdělil předkládající soud, neplatí již v případech, v nichž má poskytovatel půjčky podíl v určité výši na dlužníkovi.

21. Na tato ustanovení však nemůže být pohlíženo odděleně od SDZ, která je rovněž součástí vnitrostátního právního řádu Belgie¹⁰. Z čl. 11 § 3 SDZ vyplývá, že přeshraniční platby úroků podnikům mezi Belgií a Lucemburskem nesmějí obecně podléhat srážkové dani. Srážkovou daní mohou být zatíženy pouze úroky připsané společností-rezydentem jednoho smluvního státu společností-rezydentu druhého smluvního státu, jež má v držení, přímo nebo nepřímo, nejméně 25 % akcií nebo podílů s hlasovacím právem první společnosti.

22. Jak krom toho vyplývá z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, držely společnosti, které Truck Center zaúčtovala jako příjemce

8 — Takto souhrnně rozsudek ze dne 24. května 2007, Holböck (C-157/05, Sb. rozh. s. I-4051, bod 22) s odkazem na Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (citovaný výše v poznámce pod čarou 4, body 31 až 33), Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (citovaný výše v poznámce pod čarou 4, body 37 a 38), a ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753, bod 36), jakož i ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Sb. rozh. s. I-2107, body 26 až 34).

9 — Rozsudky ze dne 13. dubna 2000, Baars (C-251/98, Recueil, s. I-2787, body 21 a 22); Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (citovaný výše v poznámce pod čarou 4, bod 39); ze dne 18. července 2007, Oy AA (C-231/05, Sb. rozh. s. I-6373, bod 20), a ze dne 26. června 2008, Burda (C-284/06, Sb. rozh. s. I-4571, bod 69).

10 — Viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 19. ledna 2006, Bouanich (C-265/04, Sb. rozh. s. I-923, bod 51).

platby úroků, vždy 48% podíl na kapitálu Truck Center, což těmto společností propůjčilo značný vliv na vedení Truck Center. V důsledku toho se jedná i s ohledem na skutkové okolnosti o případ, který spadá do oblasti působnosti svobody usazování.

23. Proto je třeba zkoumat právní předpisy ve světle článku 52 Smlouvy o ES týkajícího se svobody usazování, ačkoliv je poskytnutí půjčky mezi spřízněnými podniky pohybem kapitálu¹¹. Pokud jsou s těmito předpisy zároveň spojeny účinky na volný pohyb kapitálu, neodůvodňuje to samostatný přezkum článků 73b a násl. Smlouvy o ES, neboť tyto účinky je třeba považovat jen za nevyhnutelný důsledek případné překážky svobody usazování¹². Jinak se řídí všechny základní svobody v podstatě stejnými zásadami, odhlédneme-li od účinku volného pohybu kapitálu ve vztahu ke třetím zemím. V projednávaném případě však není vztah ke třetím zemím dotčen. Na základě výše uvedeného by použití ustanovení týkajících se volného pohybu kapitálu nevedlo k jinému výsledku¹³.

11 — Viz zejména rubrika I bod 3 (Dlouhodobé půjčování finančních prostředků s cílem vytvořit nebo udržet dlouhodobé hospodářské vztahy jakožto přímé investice) nomenklatury pro pohyb kapitálu v příloze I směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy [článek byl zrušen Amsterodamskou smlouvou] (Úř. věst. L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10).

12 — Rozsudky Oy AA (citovaný výše v poznámce pod čarou 9, bod 24), Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (citovaný výše v poznámce pod čarou 8, bod 33) a Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (citovaný výše v poznámce pod čarou 8, bod 34).

13 — K odpovídajícímu výsledku ohledně vztahu svobody usazování a volného pohybu kapitálu dospěl Soudní dvůr např. v rozsudku ze dne 6. prosince 2007, Columbus Container Services (C-298/05, Sb. rozh. s. I-10451, bod 56).

24. V rozsudcích týkajících se daňového zacházení s takzvanými půjčkami nahrazujícími vlastní kapitál Soudní dvůr postupoval stejně, jak zde bylo navrženo. Zkoumal sporné vnitrostátní předpisy pouze dle měřítek svobody usazování, neboť byly použitelné pouze na půjčku mezi spřízněnými podniky¹⁴.

25. Po formální stránce sice předkládající soud svou otázku omezil na výklad volného pohybu kapitálu. To však Soudnímu dvoru nebrání, aby předkládajícímu soudu podal veškerý výklad práva Společenství, který může být užitečný pro rozhodnutí ve věci, která mu byla předložena bez ohledu na to, na co se vztahovaly otázky tohoto soudu¹⁵.

14 — Rozsudky ze dne 12. prosince 2002, Lankhorst-Hohorst (C-324/00, Recueil, s. I-11779, bod 26); Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, (citovaný výše v poznámce pod čarou 8, bod 25) a ze dne 17. ledna 2008, Lammers & Van Cleeff (C-105/07, Sb. rozh. s. I-173, body 16 a 17.)

15 — Viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 12. prosince 1990, SARPP (C-241/89, Recueil, s. I-4695, bod 8); ze dne 29. dubna 2004, Weigel (C-387/01, Recueil, s. I-4981, bod 44); ze dne 21. února 2006, Ritter-Coulais (C-152/03, Sb. rozh. s. I-1711, bod 29), a ze dne 26. února 2008, Mayr (C-506/06, Sb. rozh. s. I-1017, bod 43).

B – Zkoumání svobody usazování

26. Podle názoru Truck Center ztěžuje úprava přijetí půjček u podniků se sídlem v jiném členském státě dvojitým způsobem. Zaprvé klade úprava na dlužníka úroků, který musí odvést daň, další administrativní zátěž. Kromě toho přináší poskytovateli půjčky srážková daň finanční nevýhodu, neboť jeho výnos z úroků je od počátku snížen o daň. Dlužník musí proto platit zahraničním poskytovatelům peněz mj. vyšší úroky než tuzemským poskytovatelům, kteří úroky obdrží bez srážky. Kromě toho se jedná o konečnou daň s paušální sazbou. Zahraniční osoby povinné k dani proto na rozdíl od tuzemských osob povinných k dani nemohou odečíst žádné provozní výdaje.

27. Komise spatřuje další nevýhodu v tom, že srážkovou daň je třeba zaplatit okamžitě při zaplacení úroků. Oproti tomu se úroky, placené ve prospěch tuzemských poskytovatelů půjčky, zohlední teprve v rámci vyměření jejich korporační daně. Pro poskytovatele půjčky z toho vyplývá znevýhodnění v oblasti hotovostního toku v jiných členských státech.

28. Dále je tedy třeba nejprve zkoumat, zda vybrání daně u zdroje představuje diskriminaci nebo překážku svobody usazování a zda je tato překážka případně odůvodněná. Dále se budu zabývat otázkou, zda je v důsledku srážkové daně z movitého majetku dotčena svoboda usazování finančním znevýhodněním uvedeným Truck Center.

1. Ke srážkové dani

29. Svoboda usazování zahrnuje v případě společností založených podle právních předpisů některého členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu v Evropském společenství, právo vykonávat své činnosti v ostatních členských státech prostřednictvím dceřině společnosti, pobočky nebo zastoupení¹⁶.

30. Podle ustálené judikatury slouží sídlo společností ve smyslu článku 58 Smlouvy o ES (nyní článek 48 ES) k určení, podobně

16 — Viz jen rozsudky Saint-Gobain ZN (citovaný v poznámce pod čarou 5, bod 35); ze dne 14. prosince 2000, AMID (C-141/99, Recueil, s. I-11619, bod 20); ze dne 23. února 2006, Keller Holding (C-471/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 29), a ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium (C-414/06, Sb. rozh. s. I-3601, bod 18).

jako státní příslušnost fyzických osob, jejich vazby s právním řádem některého státu¹⁷. Pokud by členský stát usazení mohl volně uplatňovat rozdílné zacházení z pouhého důvodu, že se sídlo společnosti nachází v jiném členském státě, zbavilo by to článek 52 Smlouvy o ES jeho smyslu. Cílem svobody usazování tak je zaručení výhody tuzemského zacházení v hostitelském členském státě tím, že zakazuje jakoukoli diskriminaci založenou na místě sídla společnosti¹⁸.

svobody zakazují, tvoří překážku pro tento výkon nebo jej činí méně atraktivním¹⁹.

31. Svoboda usazování však neobsahuje jen zákaz diskriminace, ale i zákaz překážek. Podle ustálené judikatury musí být za překážky svobody usazování považována všechna opatření, která výkon uvedené

32. Povinnost odvést srážkovou daň z movitého majetku závisí na sídle mateřské společnosti, které budou připsány úroky. Srážková daň se uplatní pouze tehdy, jestliže má příjemce své sídlo v zahraničí, platby příjemcům-rezidentům jsou naopak od této srážkové daně osvobozeny. Takovéto rozdílné daňové zacházení s platbami úroků v závislosti na sídle mateřské společnosti by mohlo představovat jak diskriminaci, tak i překážku.

17 — Rozsudky *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (citovaný výše v poznámce pod čarou 8 bod 43 s dalšími odkazy); ze dne 14. prosince 2006, *Denkavit Internationaal a Denkavit France* (C-170/05, Sb. rozh. s. I-11949, bod 22), a *Burda* (citovaný v poznámce pod čarou 9, bod 77). Na tomto konstatování v podstatě nic nezměnila ani novější judikatura týkající se práva obchodních společností (viz zejména rozsudky ze dne 9. března 1999, *Centros* (C-212/97, Recueil, s. I-1459); ze dne 5. listopadu 2002 *Überseering* (C-208/00, Recueil, s. I-9919), a ze dne 30. září 2003, *Inspire Art* (C-167/01, Recueil, s. I-10155). Viz k tomu rovněž stanovisko generálního advokáta Pojarese Madura ze dne 22. května 2008, *Cartesio* (C-210/06, věc probíhající před Soudním dvorem, body 22 a násl.). V těchto věcech nebylo/není v podstatě zpochybňováno sídlo jakožto referenční kritérium. Týkají se spíše otázky, co je třeba považovat za sídlo resp. jak může být sídlo přemístěno.

18 — Viz v tomto smyslu mj. rozsudky *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (citovaný výše v poznámce pod čarou 8, bod 43 s dalšími odkazy), *Denkavit Internationaal a Denkavit France* (citovaný výše v poznámce pod čarou 17, bod 22) a *Burda* (citovaný výše v poznámce pod čarou 17, bod 77).

33. Nejprve je třeba zkoumat existenci diskriminace. Nerovné zacházení, spojené se sídlem společnosti však představuje zakázanou diskriminaci pouze tehdy, jestliže jsou dotčené společnosti v objektivně srovnatelné situaci²⁰.

19 — Rozsudky ze dne 30. listopadu 1995, *Gebhard* (C-55/94, Recueil, s. I-4165, bod 37), ze dne 5. října 2004, *CaixaBank France* (C-442/02, Sb. rozh. s. I-8961, bod 11); *Columbus Container Services* (citovaný výše v poznámce pod čarou 13, bod 34) a ze dne 28. února 2008, *Deutsche Shell* (C-293/06, Sb. rozh. s. I-1129, bod 28). Viz ke vztahu mezi diskriminací a překážkami rovněž mé stanovisko ze dne 4. září 2008, *UTECA* (C-222/07, věc probíhající před Soudním dvorem, bod 77).

20 — Viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 14. února 1995, *Schumacker* (C-279/93, Recueil, s. I-225), *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (citovaný výše v poznámce pod čarou 8, bod 46) a *Denkavit Internationaal a Denkavit France* (citovaný výše v poznámce pod čarou 18, body 24 a 25).

34. V projednávané věci se situace příjemců úroků v tuzemsku liší od situace příjemců v jiném členském státě ohledně podmínek pro vybírání a vymáhání daní. Tuzemci přímo podléhají daňové kontrole ve státě, kde mají sídlo. Daňová správa jim může stanovit daně a vymáhat je výsostnými prostředky. To není bez dalšího možné u společností se sídlem v jiném členském státě, ale je pro to třeba spolupráce s daňovou správou jiného členského státu.

35. V rozsudku FKP Scorpio Konzertproduktionen²¹ již proto Soudní dvůr uznal, že účinnost vybírání daně z příjmu může odůvodnit uplatnění různých řízení vybírání daní na odměny, které plynou nerezidentům a rezidentům. Sporný daňový předpis zavalil příjemce služby provést srážku daně z odměny, kterou bylo třeba zaplatit poskytovateli služeb se sídlem v jiném členském státě. Pro odměnu tuzemských poskytovatelů služeb neplatila srážková daň.

36. Podmínky vybírání daně, které se liší u nerezidentů a rezidentů, jsou tedy objek-

tivním rozdílem, který může odůvodnit vybírání srážkové daně pouze u příjmů společnosti-nerezidenta.

37. Jak však nedávno správně zdůraznil generální advokát Piraes Maduro, nepostačí „[p]ro konstatování neexistence diskriminace [...] poukázat na to, že [tuzemci] a cizí státní příslušníci nejsou ve stejné situaci. Je též nezbytné prokázat, že rozdíl v jejich situaci může odůvodnit rozdíl v zacházení. Jinými slovy, rozdíl v zacházení musí souviset s rozdílem v jejich situacích a musí mu být přiměřený.“²²

38. Je tedy třeba zkoumat, zda je metoda srážkové daně u plateb úroků příjemcům se sídlem v jiném členském státě přiměřenou úpravou způsobilou čelit problémům při vybírání daně, které vyvstanou, pokud by musela belgická daňová správa vybírat daně přímo u zahraničního příjemce úroků.

21 — Rozsudek ze dne 3. října 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, Sb. rozh. s. I-9461, body 33 až 35).

22 — Stanovisko ze dne 3. dubna 2008, Huber (C-524/06, věc probíhající před Soudním dvorem, bod 7).

39. Metodu srážkové daně je třeba považovat za vhodný prostředek k zohlednění rozdílné situace tuzemských a zahraničních příjemců plateb úroků. Je však třeba zkoumat, zda rozdílné zacházení spojené se sídlem příjemce přesahuje to, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné²³.

40. V uvedeném rozsudku FKP Scorpio Konzertproduktionen v této souvislosti Soudní dvůr zdůraznil, že v relevantním zdaňovacím období neexistovaly žádné právní akty Společenství o vzájemné správní pomoci v oblasti vymáhání daňových pohledávek²⁴.

41. Ve zdaňovacích obdobích 1994–1996, kterých se týká spor, se Belgie rovněž nemohla opírat o směrnici 76/308/EHS²⁵ k usnadnění vymáhání daní v jiném členském státě, neboť rozsah působnosti této směrnice

byl na přímé daně rozšířen teprve směrnicí Rady 2001/44/ES ze dne 15. června 2001²⁶.

42. Nicméně již tehdy existovala úmluva států Beneluxu o vzájemné podpoře v oblasti vymáhání daňových pohledávek podepsaná dne 5. září 1952 v Bruselu²⁷, kterou belgická vláda předložila na základě otázky Soudního dvora. Je tedy třeba zvážit, zda by vybírání srážkové daně z movitého majetku u lucemburského příjemce platby úroků – případně při využití právní pomoci lucemburské daňové správy – nebylo méně radikálním opatřením než vybírání srážkové daně.

43. Zatímco Truck Center a Komise uvedly, že tuto okolnost je třeba zohlednit v rámci zkoumání přiměřenosti srážkové daně, zastávají belgická a nizozemská vláda názor, že úmluva je v této souvislosti bezvýznamná. Belgická vláda odůvodňuje svůj názor tím, že srážková daň z movitého majetku byla vybírána u tuzemské osoby povinné k dani. Proto není třeba právní pomoci.

23 — Viz v tomto smyslu rozsudky *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (citovaný výše v poznámce pod čarou 8, bod 64), *Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas* (citovaný v poznámce pod čarou 4, bod 47), a *Lidl Belgium* (citovaný výše v poznámce pod čarou 16, bod 27).

24 — Rozsudek FKP Scorpio Konzertproduktionen (citovaný výše v poznámce pod čarou 21, bod 36).

25 — Směrnice Rady ze dne 15. března 1976 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z operací, které jsou součástí systému financování Evropského zemědělského orientačního a záručního fondu, zemědělských dávek a cel (Úř. věst. L 73, s. 18; Zvl. vyd. 02/01, s. 44).

26 — Směrnice Rady 2001/44/ES ze dne 15. června 2001, kterou se mění směrnice 76/308/EHS o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z operací, které jsou součástí systému financování Evropského zemědělského orientačního a záručního fondu, zemědělských dávek a cel, daně z přidané hodnoty a některých spotřebních daní (Úř. věst. L 175, s. 17; Zvl. vyd. 02/12, s. 27).

27 — *Moniteur belge* ze dne 6. července 1956 a ze dne 23. prosince 1956.

44. Přitom belgická vláda opomíjí, že existence úmluvy mezi státy Beneluxu by mohla být právě důvodem pro vybírání srážkové daně z movitého majetku tak, aby nemusela být vybírána u zdroje u dlužníka úroků, ale u zahraničního příjemce úroků.

45. Navzdory možnosti právní pomoci však není nikterak nezbytné, aby vybírání daní u zahraniční mateřské společnosti, které přísluší úroky, skutečně představovalo méně radikální opatření než vybírání daní u tuzemského zdroje u dceřiné společnosti. Pokud by totiž byl zahraniční příjemce dlužníkem srážkové daně z movitého majetku, musel by podat u daňové správy členského státu zdroje příjmů daňové přiznání, ačkoliv tam není rezidentem. Správa tohoto státu by ho musela registrovat jakožto osobu povinnou k dani a kontrolovat podání daňového přiznání jakož i zaplacení daně. V případě vymáhání by kromě toho musela zapojit orgány státu sídla příjemce úroků cestou právní pomoci.

46. Celkově by tato forma vybírání daní způsobila zřejmě daňové správe, ale i celému koncernu značně vyšší náklady než srážková daň u dceřiné společnosti, beztak podléhající dani v tuzemsku. Zvláště u jednorázových nebo malých daňových pohledávek by byly

tyto další náklady nepřiměřené administrativnímu zatížení srážkovou daní, jak rovněž naznačuje Komise.

47. Tyto úvahy ukazují, že přiměřené uspořádání řízení o vybírání daní vyžaduje komplexní posouzení, které musí provést vnitrostátní zákonodárce při výkonu své pravomoci úpravy přímých daní²⁸. V situaci, jakou je situace v projednávaném případě, není prostor pro uvážení zákonodárce²⁹ každopádně zjevně překročen, jestliže členský stát stanoví srážkovou daň, ačkoliv se mohl opírat o dvoustrannou právní úpravu o právní pomoci při vymáhání daní v zahraničí.

48. Zda je konečně vůbec relevantní znevýhodnění v oblasti hotovostního toku, které hrozí podle názoru Komise z důvodu okamžité splatnosti srážkové daně, se zdá být ve světle novější judikatury Soudního dvora sporné. Soudní dvůr se například v nedávno vydaném rozsudku Lidl³⁰ vůbec této problematice nevěnuje, ačkoliv generální advokátka Sharpston dospěla k jinému řešení než Soudní dvůr právě z důvodu znevýhodnění v oblasti

28 — Viz judikatura citovaná v poznámce pod čarou 4.

29 — Viz k prostoru pro uvážení zákonodárce rovněž má stanoviska UTECA (citované v poznámce pod čarou 19, bod 60), a ze dne 11. září 2008, Lahti Energia Oy (C-317/07, věc probíhající před Soudním dvorem, bod 94) s dalšími odkazy.

30 — Citované výše v poznámce pod čarou 16.

hotovostního toku³¹. Pokud by účinky na hotovostní tok nově skutečně nebylo třeba respektovat, znamenalo by to ovšem odklon od dosavadní judikatury, na kterou výslovně odkázala generální advokátka Sharpston³².

49. Podle mého názoru může být znevýhodnění v oblasti hotovostního toku významné při posouzení přiměřenosti vnitrostátní právní úpravy. V projednávaném případě je však sporné, zda se příslušná nevýhoda skutečně vyskytne v rozsahu zasluhujícím zmínku. Belgická vláda totiž na jednání odkázala na to, že tuzemské podniky, u nichž plynou příjmy z úroků do obecného základu korporální daně, musejí v běžném zdaňovacím období platit pravidelné zálohy na daň. Proto by v praxi měla být srážková daň z movitého majetku splatná pouze o něco málo dříve než zálohy na korporální daň za příslušné příjmy z úroků vnitrostátních příjemců. Každopádně by byla přesto vzniklá mírná znevýhodnění v oblasti hotovostního toku vyvážena zjednodušením správy, kterého může být dosaženo srážkovou daní.

31 — Viz stanovisko ze dne 18. února 2008, Lidl (C-414/06, Sb. rozh. s. I-3601, body 28 a násl.).

32 — V poznámce pod čarou 24 stanoviska Lidl odkazuje generální advokátka Sharpston na rozsudky ze dne 8. března 2001, Metallgesellschaft a další (C-397/98 a C-410/98, Recueil, s. I-1727, body 44, 54 a 76); ze dne 21. listopadu 2002, X a Y (C-436/00, Recueil, s. I-10829, body 36 až 38); ze dne 8. června 2004, De Baeck (C-268/03, Sb. rozh. s. I-5961, bod 24); Test Claimants in the FII Group Litigation (citovaný v poznámce pod čarou 8, body 96 a násl., 153 a násl.), a ze dne 29. března 2007, Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Sb. rozh. s. I-2647, bod 29).

50. Vybírání srážkové daně z movitého majetku proto nepředstavuje nepřipustnou diskriminaci.

51. Zbývá ověřit, zda je v rozporu se svobodou usazování. Nerovné zacházení s čistě vnitřními a přeshraničními situacemi činí založení dceřiné společnosti v jiném členském státě méně atraktivním. Z toho vyplývající překážka svobody usazování je však odůvodněna naléhavými důvody obecného zájmu. Slouží totiž – jak bylo rozvedeno – zajištění účinného výběru daně.

52. Jakožto dílčí výsledek je tedy nutno konstatovat, že články 52 a 58 Smlouvy o ES nevylučují srážkovou daň z plateb úroků společnostem-nerezidentům proto, že je s ní spojeno dodatečné zatížení pro poskytovatele půjčky, kterému u plateb úroků příjemcům v tuzemsku není vystaven.

2. K finančním nevýhodám na základě srážkové daně z movitého majetku

53. Truck Center uvádí, že srážková daň z movitého majetku znevýhodňuje z finančního hlediska přijetí půjčky od její mateřské společnosti v jiném členském státě. Příjemce úroků z nich musí kromě srážkové daně ve výši 15 %, kterou je třeba zaplatit v Belgii, odvést korporační daň ve svém sídle v Lucembursku. Kumulované zdanění v Belgii a Lucembursku je vyšší než zdanění příslušných plateb ve prospěch tuzemských příjemců v Belgii. Tuto skutečnost belgická vláda nepopírá.

54. Belgicko-lucemburská SDZ tomuto dvojímu zdanění nezamezuje zcela, jak vysvětlují shodně Truck Center, belgická vláda a Komise. Článek 23 § 1 bod 2 písm. b) úmluvy umožňuje započtení srážkové daně pouze do výše srážkové daně na příslušné platby úroků z Lucemburska do Belgie. Jelikož Lucembursko skutečně nevybírá srážkovou daň, je v důsledku toho vyloučeno i započtení belgické srážkové daně v Lucembursku. Belgická srážková daň se odečítá pouze ze základu pro korporační daň v Lucembursku.

55. Na rozdíl od Truck Center se zúčastněné členské státy domnívají, že při srovnávání musí zdanění v Lucembursku zůstat nezo-hledněno. Srovnávají pouze srážkovou daň, která v Belgii zatěžuje platby zahraničním příjemcům, se zdaněním příjemců-rezidentů.

56. S tím je třeba souhlasit. V rozsudku Kerkhaert-Morres totiž Soudní dvůr určil, že základní svobody nemohou vést k nápravě situace, pokud nepříznivé následky vyplývají ze souběžného výkonu daňových pravomocí dvěma členskými státy³³.

57. Soudní dvůr spíše odkázal na smlouvy o zamezení dvojího zdanění, tak jak jsou uvedeny v článku 220 Smlouvy o ES (nyní článek 293 ES). Slouží k vyloučení nebo ke zmírnění negativních dopadů na fungování vnitřního trhu vyplývajících z koexistence vnitrostátních daňových soustav³⁴.

33 — Rozsudek ze dne 14. listopadu 2006, Kerkhaert a Morres (C-513/04, Sb. rozh. s. I-10967, bod 20), dále viz rozsudek Columbus Container Services (citovaný výše v poznámce pod čarou 13, bod 43).

34 — Rozsudky Kerkhaert a Morres (citovaný výše v poznámce pod čarou 33, bod 21) a Columbus Container Services (citovaný výše v poznámce pod čarou 13, bod 44).

58. Právo Společenství ve svém současném stavu nestanoví obecná kritéria pro rozdělení pravomocí mezi členské státy, co se týče vyloučení dvojího zdanění v rámci Společenství. Členským státům přísluší přijmout opatření nezbytná k zamezení dvojímu zdanění zejména tím, že uplatní kritéria rozdělení používaná v mezinárodní daňové praxi³⁵.

59. Vedeny tímto cílem, uzavřely Belgie a Lucembursko SDZ, která dvojí zdanění přece jen zmírňuje. Přitom nelze smluvním státům vytýkat, že zůstaly stát na půli cesty a že v případech, jakým je projednávaný případ, nezamezily dvojímu zdanění zcela. Jelikož se zdá, že Soudní dvůr z důvodu nedostatku ustanovení práva Společenství pro rozdělení daňové pravomoci nakonec dokonce předpokládá neomezený přístup dvou států k témuž daňovému substrátu, nelze tím spíše nic namítat proti pouhému částečnému zamezení dvojímu zdanění. Postup pro budoucí případy tohoto druhu upravuje nicméně směrnice 2003/49.

60. Rovněž při zohlednění rozsudků Denkavit³⁶ a Amurta³⁷ nedocházím k jinému výsledku. Tato rozhodnutí se týkala srážkových daní zatěžujících dividendy, které by rozděleny zahraničním společností. Rozdělování dividend příjemcům, kteří podléhali v tuzemsku korporační dani, bylo oproti tomu od daně z dividend osvobozeno, aby bylo zamezeno několikanásobnému daňovému zatížení. Dividenda totiž podléhá u příjemce znovu korporační dani.

61. Soudní dvůr v souhrnu argumentoval, že členský stát, který se rozhodl pro uplatnění systému k zamezení dvojího hospodářského zdanění dividend, musí uplatnit tento systém stejným způsobem na všechny příjemce dividend, kteří podléhají zdanění v tomto členském státě. Tuzemští příjemci dividend a příjemci se sídlem v jiném členském státě by totiž byli ohledně hospodářského dvojího zdanění ve srovnatelné situaci³⁸.

62. Skutkový stav a právní rámec projednávaného případu se však od konstelace v citovaných rozsudcích liší. Systémy k zamezení dvojího hospodářského zdanění dividend rozdělených příjemci povinnému ke korpo-

35 — Rozsudky Kerckhaert a Morres (citovaný výše v poznámce pod čarou 33, bod 22) a Columbus Container Services (citovaný výše v poznámce pod čarou 13, bod 45).

36 — Citovaného výše v poznámce pod čarou 18.

37 — Citovaného výše v poznámce pod čarou 4.

38 — Rozsudky Denkavit Internationaal a Denkavit France (citovaný výše v poznámce pod čarou 36, body 35 až 37) a Amurta (citovaný výše v poznámce pod čarou 4, body 38 až 40).

rační dani, které byly předmětem těchto rozsudků, osvobozovaly dividendy u příjemce celkově od daně, neboť tyto příjmy již jednou podléhaly korporální dani u společnosti, která dividendy rozdělovala.

není zde třeba daňové srážky. V konečném výsledku se tak vybírá jedna a tatáž daň pouze u různých osob.

63. Tento cíl není právními předpisy o srážkové dani z movitého majetku sledován. Belgie sice rovněž osvobozuje platby úroků příjemcům v tuzemsku od srážkové daně. Tato úprava však neslouží k tomu, aby byly příjmy z úroků s konečnou platností osvobozeny od daně. K tomu není žádný důvod. Na rozdíl od dividend se totiž úroky neplatí již ze zdaněných příjmů rozdělující společnosti. Příjmy z úroků jsou naopak zatíženy korporální dani teprve u příjemce.

65. V důsledku toho je třeba porovnat pouze jednak zdanění platby úroků srážkovou dani v Belgii, a jednak zdanění příslušných plateb ve prospěch tuzemských osob povinných k dani.

66. Z judikatury ke zdanění poskytovatelů služeb s omezenou povinností k dani vyplývá, že konečné zdanění paušální sazbou je přípustné, jestliže není výsledně vyšší než daň z příslušných příjmů osoby s neomezenou povinností k dani³⁹.

64. U plateb úroků příjemcům se sídlem v zahraničí vybírá Belgie podíl na dani z příjmů z úroků, který jí přísluší podle SDZ, u zdroje proto, že vybírání daně u příjemců se sídlem v zahraničí není bez dalšího možné. Jelikož zdanění příjmů u tuzemských příjemců není spojeno s těmito problémy,

67. V dotčených zdaňovacích obdobích činila srážková daň z movitého majetku 13,39 %, resp. 15 %, přičemž sazba korporální daně se pohybovala podle údajů předkládajícího soudu mezi 28 % a 39 %, takže obecně není třeba očekávat vyšší zdanění přeshraničních

39 — Viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 12. června 2003, Gerritse (C-234/01, Recueil, s. I -5933, bod 55).

plateb úroků. Oproti zdanění fyzických osob, o něž se jednalo například v rozsudku Gerritse⁴⁰, je srovnání usnadněno tím, že korporační daň se vybírá v pevné, nikoliv progresivní sazbě a že není třeba zohlednit nezdanitelné existenční minimum.

68. Při srovnání však zůstává neznámý faktor, jak správně zdůrazňuje Komise: od paušální srážkové daně z movitého majetku nemohou být na rozdíl od stanovení korporační daně odečteny provozní výdaje.

69. Ve svých rozhodnutích k omezené daňové povinnosti považoval Soudní dvůr za neodůvodněné nerovné zacházení, jestliže je nerezidentům odepřeno odečtení provozních nákladů, které mají přímou hospodářskou souvislost s činností, která je předmětem daně, zatímco rezidenti mohou odečíst provozní výdaje⁴¹.

40 — Citovaném výše v poznámce pod čarou 39.

41 — Rozsudky Gerritse (citovaný výše v poznámce pod čarou 39, bod, 27), FKP Scorpio Konzertproduktionen (citovaný výše v poznámce pod čarou 21, bod 50 až 52), jakož i rozsudky ze dne 6. července 2006, Conijn (C-346/04, Sb. rozh. s. I-6137, bod 26), a ze dne 15. února 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, Sb. rozh. s. I-1425, bod 24).

70. V těchto případech však příjmy podléhaly na místě poskytnutí služby plně dani a byly pravděpodobně osvobozeny od daně nebo byly velkou měrou sníženy započtením zahraniční daně. Zásadě daňové symetrie tak odpovídalo, že provozní výdaje se zahrnou do základu daně ve státě, který zásadně zdaňuje s tím související příjmy⁴². Oproti tomu se Lucembursko a Belgie v projednávaném případě shodly na tom, že právo výběru daně ohledně příjmů z úroků belgického původu – odhlédneme-li od belgické srážkové daně ve výši 15 % – přísluší Lucembursku. V souladu s tím by bylo pochopitelné, aby byly provozní výdaje rovněž zahrnuty v rámci zdanění v Lucembursku.

71. Nezávisle na tom nevyplývá z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, že je odpočet provozních výdajů v původním řízení sporný. Provozní výdaje u půjček mezi spřízněnými podniky by rovněž neměly dosáhnout výraznějšího objemu.

42 — Viz k zásadě daňové symetrie rozsudek Lidl (citovaný výše v poznámce pod čarou 16, bod 33).

V – Závěry

72. S ohledem na uvedené skutečnosti navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předběžnou otázku Cour d'appel de Liège odpověděl následovně:

„Články 52 a 58 Smlouvy o ES nebrání vnitrostátní srážkové dani uplatněné na zaplacení úroků z půjčky příjemcům se sídlem v jiném členském státě, jestliže příslušné platby ve prospěch společností-rezidentů jsou sice od srážkové daně osvobozeny, ale u příjemce podléhají přinejmenším v téže výši korporační dani.“