

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

1. července 2010*

Ve věci C-233/09,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím hof van beroep te Antwerpen (Belgie) ze dne 16. června 2009, došlým Soudnímu dvoru dne 26. června 2009, v řízení

Gerhard Dijkman,

Maria Dijkman-Lavaleije

proti

Belgickému státu,

* Jednací jazyk: nizozemština.

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, E. Levits (zpravodaj), M. Ilešič, M. Safjan a M. Berger, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,
vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za G. Dijkmana a M. Dijkman-Lavaleije, jimi samými,

- za belgickou vládu J.-C. Halleuxem, jako zmocněncem,

- za Evropskou komisi R. Lyalem a W. Roelsem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 56 odst. 1 ES.

- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi G. Dijkmanem a M. Dijkman-Lavaleije na jedné straně a Belgickým státem na straně druhé ve věci týkající se zamítavého rozhodnutí belgických daňových orgánů vrátit těmto osobám mimo jiné doplňkovou komunální daň k dani z příjmů fyzických osob (dále jen „doplňková komunální daň“), která byla za zdaňovací období 2004 a 2005 vybrána v poměrné výši k dani z příjmů fyzických osob (dále jen „DPFO“), kterou jsou zatíženy určité příjmy z movitého majetku, který pochází z investic a vkladů učiněných v Nizozemsku.

Vnitrostátní právní rámec

- 3 Podle článku 261 zákona o daních z příjmů z roku 1992 (dále jen „CIR 1992“) jsou osobami povinnými odvést srážkovou daň z movitého majetku zejména osoby

s bydlištěm v Belgickém království, společnosti-rezidenti, sdružení, instituce, zařízení a jakékoli subjekty, jakož i právnické osoby, které podléhají dani z příjmu právnických osob, a které jsou dlužníky příjmů z kapitálu a movitého majetku, jakož i prostředníci usazení v Belgii, kteří se účastní jakýmkoli způsobem vyplácení kapitálových příjmů a příjmů z movitého majetku pocházejících ze zahraničí, pokud jim není zvláště prokázáno, že srážku daně provedl předchozí prostředník.

- 4 Článek 313 CIR 1992 uvádí, že daňoví poplatníci, kteří jsou povinni k DPFO, nemají povinnost vykázat ve svém ročním přiznání k uvedené dani příjmy z kapitálu a movitého majetku, ze kterých byla zaplacená srážková daň z movitého majetku, ani příjmy, které byly na základě právních předpisů osvobozeny od srážkové daně, aniž tím jsou dotčeny některé druhy příjmů, které nejsou předmětem věci v původním řízení. Srážková daň z takových nepřiznaných příjmů nemůže být započítána na DPFO ani vrácena.
- 5 Článek 465 CIR 1992 stanoví, že aglomerace a obce mohou stanovit doplňkovou daň k DPFO.
- 6 Článek 466 CIR 1992 stanoví následující:

„Doplňková komunální daň [...] a doplňková aglomerační daň, které jsou ukládány k [DPFO] se vypočítají z [DPFO] zjištěné:

- před započtením záloh uvedených v člancích 157 až 168 a 175 až 177, srážek, paušálního procentního poměru zahraniční daně a daňových úlev, uvedených v člancích 134 a 277 až 296;

– před použitím zvýšení uvedených v člancích 157 až 168, bonifikace uvedené v člancích 175 až 177 a daňových přírážek uvedených v článku 444.“

7 Podle článku 467 CIR 1992 je doplňková daň k DPFO vyměřena buď obcí, nebo aglomerací, a to k tíži rezidentů Belgického království, kteří jsou v této obci nebo obcích tvořících aglomeraci osobami povinnými k dani.

8 Článek 468 CIR 1992 uvádí následující:

„Pro všechny daňové poplatníky jedné aglomerace nebo obce se stanoví doplňková daň s jednotnou procentní sazbou daně dlužné státu.

[...]“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

9 Žalobci ve věci v původním řízení, kteří jsou belgickými rezidenty, uvedli ve svém daňovém přiznání k DPFO za rok 2004 příjmy z movitého majetku plynoucí ze zahraničí, v daném případě z Nizozemska, a to úroky z vkladů ve výši 33 780 eur a dividendy ve výši 90 030,52 eur bez srážkové daně z příjmů z movitého majetku.

- 10 V daňovém výměru za tento rok byly tyto úroky zdaněny sazbou ve výši 15 % a dividendy sazbou daně ve výši 25 %. Takto vyměřená daň byla ještě navýšena o doplňkovou komunální daň, kterou uložila obec, v níž mají žalobci bydliště, a to ve výši 8 % z daně dlužné státu.
- 11 Žalobci ve věci v původním řízení podali proti tomuto daňovému výměru odvolání, kterým se bránili jednak výběru daně ve výši 25 % z dividend s poukazem na to, že v Nizozemsku již byla sražena daň z dividend pocházejících z této země, a jednak uložení doplňkové komunální daně.
- 12 Za rok 2005 předložili žalobci v původním řízení daňové přiznání k DPFO, v němž zejména uvedli příjmy z movitého majetku v zahraničí, a to dividendy ve výši 14 551,23 eur v případě G. Dijkmana a 15 359,53 eur v případě M. Dijkman-Lavaleije, z nichž nebyla odvedena srážková daň.
- 13 Mimo odpovídající doplňkovou komunální daň byly tyto částky v daňovém výměru za uvedené zdaňovací období zdaněny odděleně sazbou ve výši 25 %, z důvodu čehož podali žalobci v původním řízení proti tomuto výměru odvolání, v němž uplatnili tytéž námitky jako u daňového výměru za zdaňovací období roku 2004.
- 14 Jelikož byla všechna odvolání zamítnuta, podali žalobci v původním řízení žaloby k rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen (soud prvního stupně v Antverpách). Ten jejich žaloby zamítl.

- 15 Žalobci v původním řízení se u hof van beroep te Antwerpen (odvolací soud v Antverpách) domáhají na jedné straně toho, aby nizozemská srážková daň zaplacená u dividend uvedených v daňovém přiznání za zdaňovací období let 2004 a 2005 byla započtena na DPFO odváděnou v Belgii, a v důsledku toho bylo Belgickému státu uloženo vrátit jim částky ve výši 11 906 eur a 3 479 eur, které jsou státními daněmi vybranými z těchto dividend. Na straně druhé požadují žalobci vrácení částek ve výši 2 206 eur a 800 eur, které odpovídají doplňkové komunální dani.
- 16 Hof van beroep te Antwerpen rozhodl, že uplatňované nároky žalobců v původním řízení týkající se započtení nizozemské srážkové daně na daň odváděnou v Belgii nejsou opodstatněné.
- 17 Pokud jde o doplňkovou komunální daň, konstatuje uvedený soud, že v případě, že daňovým poplatníkům plynou zahraniční příjmy z movitého majetku, které dosud nebyly předmětem srážkové daně z příjmů z movitého majetku, nemohou se dovolávat článku 313 CIR 92, který se týká liberační srážkové daně z příjmů z movitého majetku, a jsou povinny tyto příjmy přiznat. Přitom pokud jsou příjmy z movitého majetku přiznávány, vzniká podle článků 465 a 466 CIR 92 vždy povinnost k doplňkové komunální dani. Naopak v případě, že daňovým poplatníkům plynou příjmy z movitého majetku v Belgii, vztahuje se na tyto příjmy režim liberační srážkové daně. Pokud tedy v režimu liberační srážkové daně byla částka příjmů z movitého majetku předmětem srážky u zdroje, nesmí být uvedena v přiznání, a v důsledku toho této dani nepodléhá. Tito daňoví poplatníci se mohou domáhat uplatnění pravidla obsaženého v článku 313 CIR 92 a vyhnout se tak uložení doplňkové komunální daně z jejich zahraničních příjmů z movitého majetku pouze tehdy, pokud si nechali tyto příjmy vyplatit belgickým prostředníkem po odvedení srážkové daně z příjmů z movitého majetku.

- 18 Za těchto podmínek se hof van beroep te Antwerpen rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je porušením čl. 56 odst. 1 ES to, že belgičtí rezidenti, kteří investují nebo činí vklady v zahraničí, např. v Nizozemsku, jsou k tomu, aby přešli své povinnosti k doplňkové komunální dani ve smyslu článku 465 [CIR 1992] povinni využít pro výplatu příjmů z movitého majetku belgického prostředníka, zatímco [belgičtí] rezidenti, kteří investují nebo ukládají majetek v Belgii, mohou podle článku 313 [CIR 1992] vždy využít liberální srážkové daně z příjmů z movitého majetku, čímž se mohou podle článku 465 [CIR 1992] vyhnout placení doplňkové komunální daně, neboť srážková daň z příjmů z movitého majetku byla odvedena již u zdroje příjmu?“

K předběžné otázce

- 19 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda článek 56 ES brání právním předpisům členského státu, podle nichž daňoví poplatníci, kteří jsou rezidenty v tomto členském státě, jimž plynou úroky nebo dividendy z vkladů či investic učiněných v jiném členském státě, podléhají doplňkové komunální dani, pokud se nerozhodli, že jim tyto příjmy z movitého majetku vyplatí prostředník se sídlem v jejich členském státě bydliště, zatímco příjmy téže povahy plynoucí z vkladů či investic učiněných v jejich členském státě bydliště nemusí být uvedeny v daňovém priznání z toho důvodu, že byly zdaněny u zdroje srážkovou daní, a v takovém případě takové dani nepodléhají.

K omezení základních svobod zaručených Smlouvou o ES

- 20 Je třeba připomenout, že i když podle ustálené judikatury přímé daně spadají do pravomoci členských států, musejí tyto nicméně při jejím výkonu dodržovat právo Unie (viz zejména rozsudek 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, jakož i ze dne 19. listopadu 2009, *Komise v. Itálie*, C-540/07, Sb. rozh. s. I-10983, bod 28).
- 21 V tomto ohledu je třeba nejprve uvést, že belgická vláda má za to, že tato věc musí být posouzena z hlediska článku 49 ES, a nikoli z hlediska článku 56 ES. Tato vláda se totiž domnívá, že vzhledem k tomu, že liberační srážku daně z příjmů z movitého majetku mohou provést pouze belgičtí prostředníci, závisí skutečnost, zda se na daňového poplatníka, belgického rezidenta, který uloží nebo investuje kapitál v jiném členském státě, může vztahovat režim této srážkové daně, na místě, kde svůj příjem z movitého majetku inkasuje, a nikoli na místě, kde svůj kapitál investoval nebo uložil.
- 22 Je tedy třeba nejprve určit, zda a v jaké míře mohou mít takové vnitrostátní právní předpisy, jaké jsou dotčené ve věci v původním řízení, vliv na výkon volného pohybu služeb a volného pohybu kapitálu.
- 23 Na jedné straně je třeba připomenout, že článek 49 ES vyžaduje odstranění jakéhokoli omezení volného pohybu služeb, byť uplatňovaného bez rozdílu jak na tuzemské poskytovatele, tak na poskytovatele z jiných členských států, je-li takové povahy, že může zakazovat činnosti poskytovatele usazeného v jiném členském státě, kde legálně poskytuje obdobné služby, být na překážku těmto činnostem nebo je činit méně

atraktivními (viz rozsudek ze dne 8. září 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional a Bwin International, C-42/07, Sb. rozh. s. I-7633, bod 51 a citovaná judikatura).

- 24 Navíc podle ustálené judikatury přiznává článek 49 ES práva nejen samotnému poskytovateli služeb, ale rovněž příjemci uvedených služeb (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 3. října 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Sb. rozh. s. I-9461, bod 32 a citovaná judikatura).
- 25 Na straně druhé pak platí, že omezení pohybu kapitálu ve smyslu čl. 56 odst. 1 ES představují zejména opatření uložená členskými státy, která mohou odradit osoby s bydlištěm v tomto členském státě od uzavírání smluv o půjčce nebo investování v jiných členských státech (viz zejména rozsudky ze dne 26. září 2000, Komise v. Belgie, C-478/98, Recueil, s. I-7587, bod 18, jakož i ze dne 11. června 2009, X a Passenheim-van Schoot, C-155/08 a C-157/08, Sb. rozh. s. I-5093, bod 33).
- 26 Z ustálené judikatury vyplývá, že pro účely určení toho, zda se na vnitrostátní právní předpisy vztahuje některá ze základních svobod zaručených Smlouvou, je třeba zohlednit předmět dotčených právních předpisů (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 24. května 2007, Holböck, C-157/05, Sb. rozh. s. I-4051, bod 22 a citovaná judikatura).
- 27 Takové právní předpisy, jaké jsou dotčené ve věci v původním řízení, zavádí rozdílné zacházení jak podle původu příjmů z movitého majetku daňových poplatníků-rezidentů, tak podle poskytovatele, který jim uvedené příjmy vyplácí.

- 28 Jak bylo uvedeno předkládajícím soudem, právní předpisy dotčené ve věci v původním řízení především zavádějí rozdílné zacházení s příjmy belgických rezidentů z movitého majetku pocházejícími z investic nebo vkladů učiněných v jiném členském státě ve srovnání s příjmy z investic nebo vkladů učiněných v Belgii, jelikož prvně uvedené musí být přiznány, a v důsledku toho podléhají dalšímu zdanění, a to doplňkové komunální dani, zatímco posledně uvedené jsou od této daně osvobozeny díky režimu liberační srážkové daně.
- 29 Dále pak platí, jak uvádí belgická vláda, že belgický rezident, který uskutečnil investice nebo vklady v jiném členském státě, si může zvolit, aby mu byly příjmy z movitého majetku plynoucí z těchto investic či vkladů vyplaceny prostředníkem usazeným v Belgii, přičemž v takovém případě se na tyto příjmy může vztahovat režim liberační srážkové daně, takže tyto příjmy nebudou podléhat doplňkové komunální dani. Výplata příjmů plynoucích z investic nebo vkladů učiněných v jiném členském státě přitom představuje poskytování služeb ve smyslu článku 49 ES.
- 30 Takové právní předpisy tedy mohou mít vliv jak na výkon volného pohybu kapitálu, tak i svobody poskytování služeb.
- 31 Zavedení rozdílného zacházení členským státem v závislosti na místě uskutečnění investic kapitálu má ten účinek, že rezident tohoto členského státu je odrazen od investování svých kapitálových prostředků nebo jejich uložení do společnosti usazené v jiném členském státě, a má rovněž omezující účinek vzhledem ke společností usazeným v jiných členských státech v rozsahu, v němž vytváří pro tyto společnosti překážku pro získávání kapitálu v prvně uvedeném členském státě (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753, bod 166, a ze dne 18. prosince 2007, *Grønfeltdt*, C-436/06, Sb. rozh. s. I-12357, bod 14).

- 32 Jestliže liberační srážkovou daň mohou vybírat pouze prostředníci usazení v Belgii, poskytuje navíc taková vnitrostátní právní úprava, jaká je dotčená ve věci v původním řízení, prostředníkům usazeným v dotyčném členském státě, výhodnější postavení při poskytování služeb, jež souvisejí s výplatou příjmů belgickým rezidentům, které plynou z investic nebo vkladů učiněných v jiných členských státech, než prostředníkům usazeným v těchto členských státech, a v důsledku toho činí služby posledně uvedených méně atraktivními.
- 33 Z judikatury nicméně vyplývá, že Soudní dvůr v zásadě posuzuje dotčené opatření s ohledem pouze na jednu z obou základních svobod, ukáže-li se za okolností věci v původním řízení, že jedna z nich je ve vztahu k druhé zcela druhotná a může být do ní zahrnuta (rozsudek ze dne 3. října 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Sb. rozh. s. I-9521, bod 34; viz rovněž obdobně rozsudek ze dne 17. září 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Sb. rozh. s. I-8591, bod 37).
- 34 V daném případě se spor v původním řízení týká uložení doplňkové komunální daně z příjmů plynoucích z vkladů a investic, které byly učiněny v jiném členském státě, a vztahuje se proto na následky, které pro daňové poplatníky-rezidenty vyplývají z výkonu volného pohybu kapitálu.
- 35 Právě výkon této svobody způsobuje, že je daňový poplatník-rezident nucen zvolit si prostředníka k vyplacení příjmů z dotyčných investic a vkladů. Volba tohoto prostředníka, a v důsledku toho hlediska týkající se svobody poskytování služeb jsou v takové situaci podřadné ve srovnání s hledisky souvisejícími s volným pohybem kapitálu.

- 36 S ohledem na úvahy uvedené v bodě 31 tohoto rozsudku je proto třeba konstatovat, že takové vnitrostátní právní předpisy, jaké jsou dotčené ve věci v původním řízení, představují omezení volného pohybu kapitálu, který je v zásadě zakázán článkem 56 ES.
- 37 Na tento závěr nemají vliv argumenty belgické vlády, která se na jedné straně pokouší minimalizovat účinky rozdílného zacházení, které plynou z vnitrostátních právních předpisů dotčených v původním řízení, a na straně druhé tvrdí, že pokud jde o režim liberační srážkové daně, nachází se daňový poplatník, který investuje v Belgii, v rozdílném postavení než daňový poplatník, který investuje v jiném členském státě.
- 38 Co se týče prvního bodu, je třeba nejprve uvést, že pokud jde o zacházení s úroky a dividendami dotčenými v původním řízení, není rozhodné, že určité jiné druhy příjmů z movitého majetku liberační srážkové dani nepodléhají, a to ani tehdy, když jsou inkasovány v Belgii, a jsou z tohoto důvodu vždy předmětem doplňkové komunální daně, jelikož stejný druh úroků a dividend inkasovaných v Belgii režimu srážkové daně podléhá.
- 39 Belgická vláda dále tvrdí, že nerovné zacházení nemá zcela nezbytně nepříznivé účinky pro příjemce, kterým plynou příjmy z movitého majetku z jiného členského státu, jelikož zaplacení daně prostřednictvím liberační srážkové daně vede k hotovostní nevýhodě pro daňové poplatníky, kteří musí částku uvedené daně uhradit ihned, zatímco v případě, že je daň zaplacena v obvyklém rámci výběru DPFO, si daňový poplatník může uvedenou částku ponechat obvykle na dobu dvou let, a tedy mít z ní příjem.

- 40 V tomto ohledu je nutno uvést, že uložení doplňkové daně členským státem, které se vztahuje na příjmy z movitého majetku plynoucí z vkladů a investic učiněných v jiném členském státě, na rozdíl od příjmů z vkladů a investic učiněných v prvně uvedeném členském státě, představuje samo o sobě nepříznivé daňové zacházení, které je v rozporu s volným pohybem kapitálu.
- 41 Podle judikatury přitom nemůže být nepříznivé daňové zacházení, které porušuje základní svobodu, považováno za slučitelné s právem Evropské unie v důsledku existence jiných výhod, a to i za předpokladu, že takové výhody existují (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 6. června 2000, Verkooijen, C-35/98, Recueil, s. I-4071, bod 61, a výše uvedený rozsudek Amurta, C-379/05, bod 75).
- 42 Smlouva krom toho zakazuje i omezení základní svobody malého rozsahu nebo menšího významu (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 15. února 2000, Komise v. Francie, C-34/98, Recueil, s. I-995, bod 49; ze dne 11. března 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Recueil, s. I-2409, bod 43, jakož i ze dne 14. prosince 2006, Denkvit Internationaal a Denkvit France, C-170/05, Sb. rozh. s. I-11949, bod 50).
- 43 Belgická vláda tedy nemůže s úspěchem tvrdit, že zatížení příjmů z vkladů učiněných v jiném členském státě doplňkovou komunální daní lze kompenzovat hotovostní výhodou, kterou má daňový poplatník-rezident, kterému tyto příjmy plynou, na rozdíl od příjmů z investic daňového poplatníka-rezidenta, které byly uskutečněny v členském státě bydliště a které byly předmětem srážkové daně.
- 44 Pokud jde o druhý bod, belgická vláda tvrdí, že situace daňového poplatníka, který učinil vklady nebo investice v Belgii, se liší od situace daňového poplatníka, který učinil vklady nebo investice v jiném členském státě. V tomto posledně uvedeném případě nelze totiž podle jejího názoru správu a výběr liberační srážkové daně svěřit

nerezidentovi, který je zavázán k výplatě příjmů z movitého majetku, aniž to vede k riziku vzniku potíží při vymáhání v případě nedostatečného odvodu srážkové daně. V rozsudku ze dne 22. prosince 2008 ve věci Truck Center (C-282/07, Sb. rozh. s. I-10767) přitom Soudní dvůr implicitně uznal, že takové potíže nejsou dostatečně řešeny mezinárodními nástroji upravujícími pomoc při vymáhání pohledávek a že, pokud jde o vymáhání daní, nacházejí se tedy daňoví poplatníci se sídlem v zahraničí v odlišné situaci než daňoví poplatníci-rezidenti.

- 45 V tomto ohledu postačí uvést, že v rámci takových právních předpisů, jaké jsou dotčeny ve věci v původním řízení, daňový poplatník-rezident, který získal příjmy z investic nebo vkladů učiněných v jiném členském státě, podléhá dani z těchto příjmů ve svém členském státě bydliště stejně jako daňový poplatník-rezident, který získal příjmy z investic nebo vkladů učiněných v posledně uvedeném členském státě.
- 46 V takové situaci je právě ta okolnost, že uvedené příjmy jsou předmětem odlišného způsobu zdanění, původem rozdílného zacházení, které vede k tomu, že povinně doplňkové komunální dani podléhají pouze příjmy z investic nebo vkladů učiněných v jiném členském státě, avšak neodráží rozdílnou situaci na straně dotčených daňových poplatníků, pokud jde o uvedenou daň.
- 47 Pokud jde o takovou daň, jaká je dotčena v původním řízení, jež byla uložena aglomeracemi či obcemi všem daňovým poplatníkům z téže aglomerace či obce, a jejíž základ tvoří daň z příjmů fyzických osob, není totiž daňový poplatník-rezident, kterému plynou příjmy z investic nebo vkladů učiněných v jiném členském státě, v situaci, jež

je objektivně odlišná od situace daňového poplatníka-rezidenta, jemuž plynou příjmy z investic nebo vkladů učiněných v jeho členském státě bydliště.

- 48 Za těchto podmínek je nutno dospět k závěru, že takové právní předpisy členského státu, jaké jsou dotčené ve věci v původním řízení, představují omezení volného pohybu kapitálu.

K odůvodnění omezení volného pohybu kapitálu

- 49 Jak vyplývá z ustálené judikatury, vnitrostátní opatření omezující volný pohyb kapitálu mohou být odůvodněna skutečnostmi uvedenými v článku 58 ES anebo naléhavými důvody obecného zájmu za podmínky, že tato opatření jsou způsobilá zaručit uskutečnění cíle, který sledují, a nepřekračují meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 23. října 2007, Komise v. Německo, C-112/05, Sb. rozh. s. I-8995, body 72 a 73, jakož i citovaná judikatura).
- 50 Podle belgické vlády jsou právní předpisy dotčené ve věci v původním řízení odůvodněny skutečnostmi, které se týkají soudržnosti a specifické povahy belgického daňového systému a nezbytnosti zajistit účinnost daňového dohledu.
- 51 Monopol svěřený prostředníkům se sídlem v Belgii, který se vztahuje na vypracování příznání *ad hoc* a zaplacení srážkové daně, je tedy vlastní belgickému daňovému systému a představuje způsob výběru daně, který je jednoduchý pro daňové poplatníky

a málo nákladný pro stát, jelikož administrativní zátěž výběru a zaplacení této daně nesou prostředníci, kteří jsou jejími plátcí.

- 52 Centralizací výběru daně z příjmů z movitého majetku inkasovaných v zahraničí u belgických prostředníků racionalizuje podle tvrzení této vlády belgický daňový systém kontrolních opatření tím, že je omezuje na několik stovek účastníků, čímž je zajištěna účinnost daňového dohledu, neboť je umožněno globální sledování finančních toků u každého prostředníka, který je plátcem srážkové daně. Pokud by bylo daňovému poplatníkovi, který je fyzickou osobou a belgickým rezidentem, umožněno provést odvod srážkové daně dlužné z jeho příjmů plynoucích z movitého majetku v zahraničí, bylo by takové sledování finančních toků téměř nemožné, protože by je bylo nutné odhadnout prostřednictvím přiznání týkajících se srážkové daně podaných miliony subjektů.
- 53 Stejně tak by podle názoru této vlády nebyla zajištěna účinnost daňového dohledu belgických daňových orgánů ani tehdy, kdyby bylo dlužníkům příjmů z movitého majetku nebo finančním prostředníkům usazeným v jiném členském státě umožněno vybrat liberační srážkovou daň jménem belgického rezidenta, jelikož mezinárodní instrumenty upravující pomoc ohledně vyměření daní nemohou zcela zajistit účinnost daňového dohledu obchodníků usazených v jiných členských státech.
- 54 Vzhledem k tomuto odůvodnění je nutno připomenout, že Soudní dvůr již připustil, že nutnost zachovat soudržnost daňového systému může odůvodnit omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou (rozsudky ze dne 28. ledna 1992, Bachmann, C-204/90, Recueil s. I-249, bod 28; ze dne 7. září 2004, Manninen, C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 42, a ze dne 27. listopadu 2008, Papillon, C-418/07, Sb. rozh. s. I-8947, bod 43).

- 55 Aby však mohl argument založený na takovémto odůvodnění obstát, požaduje Soudní dvůr splnění podmínky bezprostřední souvislosti mezi dotčenou daňovou výhodou a kompenzací této výhody určitou daňovou zátěží, přičemž bezprostřední povaha této souvislosti musí být posuzována vzhledem k cíli sledovanému dotčenou daňovou právní úpravou (viz výše uvedený rozsudek Papillon, bod 44 a citovaná judikatura).
- 56 Jak již přitom bylo rozhodnuto v bodě 46 tohoto rozsudku, neomezuje se takové rozdílné zacházení, jaké je dotčené ve věci v původním řízení, na použití odlišných způsobů zdanění podle toho, zda dotyčné příjmy pocházejí z vkladů nebo investic učiněných v jiném členském státě nebo v členském státě bydliště. Dotyčné odlišné způsoby zdanění totiž vedou k tomu, že se na příjmy z movitého majetku, které pocházejí z vkladů nebo investic učiněných v jiném členském státě a které nepodléhají srážkové dani, vztahuje další zdanění ve formě doplňkové komunální daně, zatímco příjmy z vkladů nebo investic učiněných v Belgii mohou být od této daně osvobozeny na základě toho, že nemusí být uvedeny v daňovém přiznání, jelikož byly předmětem srážkové daně.
- 57 Belgická vláda však neuvedla žádnou daňovou zátěž určenou ke kompenzaci výhody spočívající v tomto osvobození.
- 58 Soudní dvůr dále uznal, že nutnost zajistit účinnost daňových kontrol představuje naléhavý důvod obecného zájmu, který může odůvodnit omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek X a Passenheim-van Schoot, bod 45 a citovaná judikatura).
- 59 Avšak i když nezbytnost zachovat účinnost daňového dohledu může podpořit stanovisko belgické vlády, podle kterého lze výběr liberační srážkové daně uskutečnit

pouze prostředníky usazenými v Belgii, nemůže tato nezbytnost odůvodnit to, že příjmy, které podléhají této srážkové dani, a příjmy, na které se tato daň nevztahuje, jsou předmětem rozdílného zacházení pro účely doplňkové komunální daně.

- 60 Krom toho Soudní dvůr již judikoval, že praktické obtíže nemohou samy o sobě odůvodnit porušení některé ze svobod zaručených Smlouvou (viz výše uvedený rozsudek Papillon, bod 54 a citovaná judikatura).
- 61 Je proto třeba konstatovat, že skutečnosti, které uplatňuje belgická vláda, nemohou v projednávaném případě odůvodnit omezení volného pohybu kapitálu, které vyplývá z takových právních předpisů, jaké jsou dotčené ve věci v původním řízení.
- 62 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že článek 56 ES brání právním předpisům členského státu, podle nichž daňoví poplatníci, kteří jsou rezidenty v tomto členském státě, jimž plynou úroky nebo dividendy z vkladů či investic učiněných v jiném členském státě, podléhají doplňkové komunální dani, pokud se nerozhodli, že jim tyto příjmy z movitého majetku vyplatí prostředník se sídlem v jejich členském státě bydliště, zatímco příjmy téže povahy plynoucí z vkladů či investic učiněných v jejich členském státě bydliště nemusí být uvedeny v daňovém priznání z toho důvodu, že byly zdaněny u zdroje srážkovou daní, v kterémžto případě takové dani nepodléhají.

K nákladům řízení

- 63 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

Článek 56 ES brání právním předpisům členského státu, podle nichž daňoví poplatníci, kteří jsou rezidenty v tomto členském státě, jimž plynou úroky nebo dividendy z vkladů či investic učiněných v jiném členském státě, podléhají doplňkové komunální dani, pokud se nerozhodli, že jim tyto příjmy z movitého majetku vyplatí prostředník se sídlem v jejich členském státě bydliště, zatímco příjmy téže povahy plynoucí z vkladů či investic učiněných v jejich členském státě bydliště nemusí být uvedeny v daňovém přiznání z toho důvodu, že byly zdaněny u zdroje srážkovou daní, v kterémžto případě takové dani nepodléhají.

Podpisy.