



## Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

6. června 2013\*

„Nesplnění povinnosti státem — Články 56 FEU a 63 SFEU — Články 36 a 40 Dohody o EHP — Daňové právní předpisy — Daňové osvobození uplatnitelné pouze na úroky vyplácené bankami, které jsou rezidenty, a nikoliv na úroky vyplácené bankami usazenými v zahraničí“

Ve věci C-383/10,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 258 SFEU podaná dne 30. července 2010,

**Evropská komise**, zastoupená R. Lyalem a F. Dintilhacem, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

**Belgickému království**, zastoupenému J.-C. Halleuxem a M. Jacobs, jako zmocněnci,

žalovanému,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení A. Borg Barthet, vykonávající funkci předsedy pátého senátu, J.-J. Kasel a M. Berger (zpravodajka), soudci,

generální advokát: P. Cruz Villalón,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

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

vydává tento

\* Jednací jazyk: francouzština.

## Rozsudek

- 1 Svou žalobou se Evropská komise domáhá, aby Soudní dvůr určil, že tím, že Belgické království zavedlo a ponechalo v platnosti režim zavádějící diskriminační zdanění úroků vyplácených bankami, které nejsou rezidenty, jež vyplývá ze skutečnosti, že daňového osvobození je uplatňováno výlučně na úroky vyplácené belgickými bankami, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 56 SFEU a 63 SFEU, jakož i z článků 36 a 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 (Úř. věst. 1994, L 1, s. 3, dále jen „dohoda o EHP“).

### Belgické právo

- 2 Článek 21 bod 5° code belge des impôts sur les revenus (zákon o dani z příjmů, dále jen „CIR z roku 1992“) ve znění použitelném na zdaňovací období 2010 (příjmy za rok 2009) stanoví:

„Příjmy z kapitálu a movitého majetku nezahrnují:

[...]

- 5° první část 1 730 [eur] (základní výše 1 250 [eur]) příjmů dosažených ročně ze spořicíh vkladů, u nichž nebylo smluvně sjednáno datum jejich ukončení nebo možnost podat výpověď, od úvěrových institucí usazených v Belgii a upravených zákonem ze dne 22. března 1993 o postavení a kontrole úvěrových institucí, přičemž

- tyto vklady musí kromě toho splňovat kritéria definovaná králem na základě stanoviska Bankovní, finanční a pojišťovací komise [...], která se týkají měny, v níž jsou vedeny, podmínek a způsobů výběru, poplatků, struktury, úrovně a způsobu výpočtu jejich odměn,
- pro účely tohoto ustanovení nejsou lhůty, které představují jen ochranné opatření, jehož uplatnění si vyhradí depozitář, považovány za výpovědní lhůty.“

- 3 Článek 313 CIR z roku 1992 stanoví zásadu liberační srážkové daně:

„Osoby povinné k dani z příjmů fyzických osob nejsou povinny uvést ve svém ročním přiznání k uvedené dani příjmy z kapitálu a movitého majetku [...], z nichž byla odvedena srážková daň [...]“

- 4 Královská vyhláška ze dne 27. srpna 1993 provádějící zákon o dani z příjmů z roku 1992, ve znění královské vyhlášky ze dne 7. prosince 2008 (*Moniteur belge* ze dne 22. prosince 2008, s. 67513), stanoví kritéria, která musí kromě toho splňovat spořicí vklady uvedené v čl. 21 bodě 5° CIR z roku 1992 k tomu, aby na ně mohl být použit uvedený článek.

### Postup před zahájením soudního řízení

- 5 Dopisem ze dne 19. října 2006 Komise připomněla belgickým orgánům povinnosti vyplývající z článků 49 ES a 56 ES (nyní články 56 SFEU a 63 SFEU), jakož i z článků 36 a 40 Dohody o EHP a nutnost tyto povinnosti splnit.
- 6 Dopisem ze dne 27. února 2007 odpověděly belgické orgány na tuto výzvu dopisem, přičemž uvedly, že argumentace Komise týkající se článku 63 SFEU spočívá v nepodloženém předpokladu a argumentace týkající se článku 56 SFEU spočívá v tom, že Komise přehlédla cíl sledovaný sporným opatřením, které – pokud by do jeho působnosti byly zahrnuty také spořicí vklady nacházející se v zahraničních bankách – bylo používáno nejednotně v závislosti na členském státu nebo státu, pro nějž je závazná

směrnice Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb (Úř. věst. L 157, s. 38), v němž by se spořicí vklady nacházely, přičemž by toto nejednotné použití mělo mimo jiné nepříznivé důsledky pro dotčené daňové poplatníky.

- 7 V odůvodněném stanovisku zasláném dne 26. června 2009 belgickým orgánům Komise vytkla Belgickému království, že tím, že tento členský stát zavedl a ponechal v platnosti režim zavádějící diskriminační zdanění úroků vyplácených bankami, které nejsou rezidenty, jež vyplývá ze skutečnosti, že daňového osvobození je uplatňováno výlučně na úroky vyplácené belgickými bankami, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 49 ES a 56 ES, jakož i článků 36 a 40 Dohody o EHP. Toto stanovisko uložilo lhůtu dvou měsíců pro dosažení souladu s ustanoveními Smlouvy o FEU a Dohody o EHP.
- 8 Dopisem ze dne 28. září 2009 odpověděly belgické orgány na odůvodněné stanovisko, přičemž zejména uvedly, že sporné rozhodnutí je odůvodněno nutností zajistit účinnost daňových kontrol a nutností chránit vklady malých střadatelů.
- 9 Vzhledem k tomu, že se Komise s touto odpovědí nespokojila, podala dne 26. července 2010 projednávanou žalobu pro nesplnění povinnosti.

## K žalobě

### *Argumentace účastníků řízení*

- 10 Komise v úvodu své žaloby zdůrazňuje, že přímé daně nespádají do výlučné pravomoci členských států, nýbrž jsou implicitně a nutně zahrnuty do pravomoci týkající se vnitřního trhu, která je uvedena v čl. 4 odst. 2 písm. a) SFEU a je považována za pravomoc sdílenou Evropskou unií a členskými státy. Tento výklad je podle Komise potvrzen judikaturou Soudního dvora, podle níž přímé daně spadají do pravomoci členských států a tyto státy ji musí vykonávat v souladu s unijním právem. Na podporu svého názoru cituje Komise rozsudek ze dne 24. května 2007, Holböck (C-157/05, Sb. rozh. s. I-4051, bod 21).
- 11 Pokud jde o otázku, zda dotčená vnitrostátní ustanovení spadají do působnosti článku 56 SFEU nebo článku 63 SFEU, Komise, která odkazuje na bod 43 rozsudku ze dne 3. října 2006, Fidium Finanz (C-452/04, Sb. rozh. s. I-9521), má za to, že vzhledem k účinkům uvedených ustanovení musí být vytýkané nesplnění povinnosti posuzováno jak z hlediska volného pohybu služeb, tak z hlediska volného pohybu kapitálu.
- 12 Co se týče nejprve volného pohybu služeb, Komise, které připomíná cíl a osobní působnost článků 56 SFEU a následujících, tvrdí, že dotčené belgické právní předpisy jsou v rozporu s uvedenými ustanoveními, neboť jejich účinkem je odradit osoby, které mají bydliště v Belgii, od toho, aby pro správu spořicíh účtů využily služeb bank usazených v jiných členských státech Unie a státech, které jsou stranami Dohody o EHP. Komise uvádí, že úroky vyplácené posledně uvedenými bankami nikdy nemohou být osvobozeny od daně, a to jen z toho důvodu, že banka, která je vyplácí, není usazena v Belgii, a to i v případě, že splňuje všechny ostatní podmínky stanovené v dotčených belgických právních předpisech.
- 13 Pokud jde o argument vycházející ze skutečnosti, že nebyla podána v tomto ohledu žádná stížnost finančním odvětvím a konkrétně úvěrovými institucemi usazenými v zahraničí, má Komise za to, že je irrelevantní, neboť žaloba pro nesplnění povinnosti má objektivní povahu, a není tedy podmíněna žádnou stížností. Tento orgán kromě toho zdůrazňuje, že volný pohyb služeb zakládá nejen právo

poskytovat služby, ale také právo je přijímat a tvrdí, že dotčené opatření odrazuje nejen banky usazené v zahraničí od toho, aby nabízely služby osobám, které mají bydliště v Belgii, ale také tyto osoby od toho, aby využívaly služeb těchto bank, a je tudíž omezením uvedené základní svobody.

- 14 Komise má dále za to, že takové omezení nemůže být odůvodněno žádným z argumentů uplatňovaných Belgickým královstvím a že je každopádně v rozporu se zásadou proporcionality.
- 15 Pokud jde zaprvé o odůvodnění uvedeného omezení naléhavým důvodem obecného zájmu spočívajícím v nutnosti zajistit účinnost daňových kontrol, Komise připouští, že kontrola může být v některých případech velmi obtížná a že nutnost zabránit vyhýbání se daňovým povinnostem a zneužití daňového režimu v zásadě může odůvodnit omezení volného pohybu. V tomto ohledu Komise s odkazem na sdělení Radě, Evropskému parlamentu a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru ze dne 10. prosince 2007, nadepsané „Použití opatření proti zneužívání daňového systému v oblasti přímého zdanění – uvnitř EU a ve vztahu ke třetím zemím“ [COM(2007) 785 final] a na rozsudek ze dne 12. prosince 2002, Lankhorst-Hohorst (C-324/00, Recueil, s. I-11779, bod 37) tvrdí, že tím, že belgické právní předpisy upírají možnost osvobození úroků vyplácených zahraničními bankami od daně, předcházejí sice daňovým únikům, ale zároveň brání legitimnímu výkonu volného pohybu služeb. Toto opatření tedy podle Komise zjevně přesahuje míru nezbytnou k dosažení cíle. Komise kromě toho poznamenává, že právě skutečnost, že Belgické království je v současnosti zapojeno do systému výměny informací upraveného směrnicí 2003/48, umožňuje významně snížit nebezpečí daňových úniků.
- 16 Pokud jde zadruhé o odůvodnění vycházející ze sociálně-hospodářské povahy dotčeného opatření, která spočívá v tom, že toto opatření podporuje spoření pro budoucnost „malých daňových poplatníků“, Komise je toho názoru, že by daňové osvobození úroků vyplácených bankami, které nejsou usazeny v Belgii, nebylo v rozporu s tímto cílem a že naopak díky takovému opatření by si daňoví poplatníci mohli vybrat z větší nabídky produktů spoření, což by je také více povzbuzovalo ke spoření.
- 17 Komise má kromě toho za to, že argument Belgického království, podle něhož je málo pravděpodobné, že by skupina daňových poplatníků, na kterou se vztahuje dotčené vnitrostátní opatření, chtěla využít možnosti umístit své úspory do zahraničních bank a že by se zahraniční úvěrové instituce snažily přitáhnout takovou klientelu, je zcela spekulativní, a nemůže tudíž odůvodnit takové omezení základní svobody.
- 18 Pokud jde zatřetí o odůvodnění vycházející z různých úrovní ochrany spotřebitelů při platební neschopnosti banky, které je doloženo příkladem obtížné situace belgických střežatelů, kteří jsou klienty lucemburské dceřiné společnosti islandské banky, Komise tvrdí, že pojištění a ochrana střežatelů v případě platební neschopnosti banky byly v Unii harmonizovány zejména směrnicí Evropského parlamentu a Rady 94/19/ES ze dne 30. května 1994 o systémech pojištění vkladů (Úř. věst. L 135, s. 5), jejíž úroveň pojištění byly zvýšeny směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2009/14/ES ze dne 11. března 2009 (Úř. věst. L 68, s. 3). Kromě toho Komise tvrdí, že belgické orgány nevysvětlily povahu a obsah úrovní ochrany, které jsou údajně rozdílné. Vnitrostátní právní předpisy podle Komise v žádném případě nesmí ovlivňovat spotřebitele tak, aby znevýhodňovaly finanční nástroje bank usazených mimo Belgii.
- 19 Pokud jde začtvrté o argument, podle něhož by belgičtí střežatelé nebyli náležitě informováni z důvodu, že by banka usazená mimo belgické území nutně nepoužívala jeden z jazyků, kterými se hovoří v Belgii, Komise tvrdí, že je jen na spotřebiteli, aby posoudil, v jakém jazyce je schopen obdržet informace týkající se otevření spořicího účtu. Komise v tomto ohledu zdůrazňuje, že v Belgickém království jsou tři úřední jazyky, které jsou používány rovněž v sousedních státech.
- 20 Pokud jde dále o volný pohyb kapitálu, Komise, která připomíná, že operace na běžných a vkladových účtech prováděné rezidenty se zahraničními finančními institucemi jsou uvedeny v bodě VI. B klasifikace, jež je přílohou směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek [63 SFEU] (Úř. věst. L 187, s. 5), a spadají tedy pod pojem „pohyb kapitálu“, tvrdí, že

v důsledku dotčených vnitrostátních právních předpisů je přeshraniční převod kapitálu méně atraktivním, jelikož tyto předpisy odrazují osoby, které mají bydliště v Belgii od toho, aby si otevřely spořicí vklady u bank, které nejsou usazeny v Belgii nebo aby ponechaly své úspory u těchto bankovních ústavů. Toto opatření tedy podle Komise představuje omezení volného pohybu kapitálu ve smyslu článku 63 SFEU.

- 21 Komise má navíc za to, že jsou všechny důvody uplatňované Belgickým královstvím neplatné.
- 22 Komise nejdříve tvrdí, že toto omezení nemůže být odůvodněno skutečnostmi uvedenými v článku 65 SFEU vzhledem k tomu, že situace osob, které mají bydliště v Belgii a přiznávají úroky ze spořicí vkladů vyplácené bankami usazenými v Belgii nebo bankami, které nejsou usazeny v tomto členském státě, jsou objektivně srovnatelné. Rozdílné zacházení tudíž podle Komise představuje svévolnou diskriminaci ve smyslu uvedeného článku.
- 23 Pokud jde dále o argument Belgického království týkající se nebezpečí, že část bank, které nejsou usazeny v Belgii a jejichž klienty jsou osoby, které mají bydliště v tomto členském státě, by nenabízela finanční produkt splňující podmínky stanovené vnitrostátními právními předpisy, což by mělo za následek diskriminaci osob, které mají bydliště v Belgii a mají své vklady mimo Belgii, podle toho, zda by se jejich banka rozhodla dosáhnout souladu s belgickými právními předpisy, či nikoliv, Komise má za to, že tato případná diskriminace by byla následkem nikoliv dotčených právních předpisů, ale volby hospodářských subjektů. Podle Komise je tedy na osobách, které mají bydliště v Belgii, aby si zvolily určitou banku, která jim nabízí finanční produkt, na který je uplatnitelný belgický systém osvobození od daně, či nikoliv.
- 24 Co se týče skutečnosti, že banka usazená mimo Belgii by případně nesplnila podmínky stanovené dotčenými belgickými právními předpisy k tomu, aby mohlo být uplatněno osvobození od daně, Komise tvrdí, že belgické orgány by z toho mohly vyvodit důsledky, a zejména takové bance zrušit výhodu tohoto osvobození.
- 25 Pokud jde konečně o argument Belgického království, podle něhož se na dotčené právní předpisy vztahuje výjimka uvedená v čl. 64 odst. 1 SFEU, neboť belgický režim osvobození spořicí vkladů od daně existoval již před 31. prosincem 1993, byl nepřetržitě zachován v belgickém právním řádu a od tohoto data v něm nebyla provedena žádná významná změna, Komise tvrdí, že nezpochybnila sporné právní předpisy v rozsahu, v němž se týkají bank usazených ve třetích zemích, s výjimkou těch, které jsou usazeny v některé ze zemí Evropského hospodářského prostoru Evropského sdružení volného obchodu (ESVO), na něž se vztahuje článek 40 Dohody o EHP.
- 26 Belgické království odkazuje na rozsudek ze dne 18. prosince 2007, A, (C-101/05, Sb. rozh. s. I-11531, body 48 a 49) a zdůrazňuje, že použitelnost čl. 64 odst. 1 SFEU umožňuje zachovat vůči třetím zemím omezení volného pohybu kapitálu, která existovala ke dni 31. prosince 1993. Belgický režim osvobození spořicí vkladů od daně, který k tomuto datu existoval, byl přitom podle Belgického království od té doby nepřetržitě zachován ve vnitrostátním právním řádu a nebyla v něm provedena žádná významná změna.
- 27 Pokud jde o volný pohyb kapitálu, Belgické království, které se dovolává čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU, zpochybňuje skutečnost, že by se z hlediska dotčeného osvobození od daně belgičtí daňoví poplatníci, kteří investují do spořicího vkladu, nacházeli v totožné situaci, pokud jde o místo, kde je jejich kapitál investován, ať již se jejich vklad nachází v Belgii, či nikoliv.
- 28 Tento členský stát v tomto ohledu uvádí, že pokud jde o osoby, které mají spořicí vklad v Belgii, provádí se osvobození od vnitrostátní daně u zdroje, a tedy na úrovni belgických finančních institucí. Pokud jde tedy o zdaňovací období 2010, první část příjmu ze spořicího vkladu odpovídající částce 1 730 eur nepodléhala srážkové dani. Tato první část nebyla totiž považována za příjem z kapitálu nebo movitého majetku, takže nemusela být uvedena v ročním daňovém přiznání. Naopak část příjmu



ze spořicího vkladu, která přesahovala uvedenou částku, podléhala srážkové dani, avšak rovněž nemusela být uvedena v zmíněném ročním přiznání. Podle Belgického království se tudíž jedná o systém takzvané „liberační“ srážkové daně. Podle Belgického království vnitrostátní daňové správy v důsledku toho v zásadě není známa existence spořicíh vkladů fyzických osob, které mají bydliště na vnitrostátním území, v Belgii.

- 29 Belgické království uvádí, že pokud jde naproti tomu o daňové poplatníky, kteří mají spořicí vklad v jiném členském státě, příjmy z těchto vkladů musí být přiznány daňovým poplatníkem a v současnosti jsou o nich rovněž poskytovány informace v rámci směrnice 2003/48. Tento členský stát tvrdí, že pokud mají uvedení daňoví poplatníci spořicí vklad také v Belgii a požádali o dotčené osvobození částky 1730 eur příjmu ze zahraničních spořicíh vkladů od daně v rámci ročního daňového přiznání, belgická daňová správa není schopna ověřit, zda tito daňoví poplatníci neoprávněně neuplatnili dvojí daňové osvobození, a sice jednou u příjmu ze spořicího vkladu v Belgii na základě systému liberační srážkové daně, a tedy anonymně, a podruhé u příjmu ze spořicího vkladu v jiném členském státě v okamžiku přiznání daně z příjmů fyzických osob.
- 30 Belgické království rovněž tvrdí, že v případě, že by se rozhodlo odstranit údajnou překážku zrušením dotčeného osvobození příjmů ze spořicíh vkladů v Belgii od daně, bylo by s těmito příjmy zacházeno méně příznivě než s příjmy ze spořicíh vkladů v zahraničí. V tomto případě by podle tohoto členského státu byla u prvně uvedených příjmů daň sražena u zdroje belgickými finančními institucemi v okamžiku přijetí platby v podobě liberační srážkové daně, zatímco u druhých příjmů by byla belgická daň vybrána na základě daňového přiznání podaného v roce, který by následoval po roce, v němž by byly příjmy obdrženy, a to v podobě výměru vystaveného v průměru dva roky po přijetí platby. Belgičtí daňoví poplatníci, kteří by obdrželi příjmy ze zahraničního spořicího vkladu, by tak byli zvýhodněni, pokud jde o hotovostní tok, ve vztahu ke stejným daňovým poplatníkům, kteří by měli spořicí vklad v Belgii. Belgická vláda má tedy za to, že systém zavedený k zamezení dvojímu osvobození spořicíh vkladů od daně není prostředkem svévolné diskriminace ani zastřeným omezováním volného pohybu kapitálu a že k dosažení cíle spočívajícího v zamezení neoprávněnému dvojímu daňovému osvobození neexistuje vyváženější systém než ten současný.
- 31 Pokud jde o volný pohyb služeb, Belgické království na prvním místě tvrdí, že bez ohledu na povinnosti uložené belgickou daňovou správou zahraničním úvěrovým institucím vyžaduje ověření splnění podmínek stanovených dotčenými právními předpisy účinnou výměnu bankovníh informací na základě žádosti. Podle Belgického království je sice pravda, že tato výměna informací se v posledních letech velmi zlepšila, tento členský stát má však za to, že směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (Úř. věst. L 336, s. 15), a zejména její článek 8, není vhodným nástrojem k tomuto účelu. Belgické království má za to, že problémem je nejen případné neposkytnutí informací ze strany jiných členských států, ale také nemožnost srovnat informace týkající se belgických a zahraničních spořicíh vkladů, a tedy zamezit neoprávněnému dvojímu daňovému osvobození.
- 32 S odkazem zejména na rozsudek ze dne 11. června 2009, X a Passenheim-van Schoot (C-155/08 a C-157/08, Sb. rozh. s. I-5093) má Belgické království dále za to, že sporné opatření je odůvodněno nutností zajistit účinnost daňových kontrol.
- 33 Tento členský stát tvrdí, že vzhledem k tomu, povinnost odvádět srážkovou daň mají jen belgické finanční instituce, nemůže být v této souvislosti za daňový únik odpovědný daňový poplatník. Uvádí, že v případě, že u belgické finanční instituce není splněna některá z podmínek pro daňové osvobození, je tato instituce povinna odvést belgické státní pokladně srážkovou daň nevybranou u zdroje. Tvrdí, že vzhledem k tomu, že belgická finanční instituce nemusí v přiznání ke srážkové dani uvést totožnost příjemce úroků, není belgická daňová správa s to přinutit takovou instituci, aby uvedla totožnost dotčeného příjemce. Belgické království kromě toho uvádí, že dotčená belgická finanční instituce se nemůže obrátit na svého klienta, aby jí uhradil srážkovou daň, jelikož výběr takové daně vyplývá ze zákonných povinností, které zatěžují jen belgické finanční instituce. Naproti tomu pokud by daňové

osvobození bylo vztaženo i na příjmy ze zahraničních spořicíh vkladů, byla by daň uložena samotnému poplatníkovi, který by se nemohl obrátit se svým nárokem na zahraniční finanční instituci, jež by nesplnila podmínky pro daňové osvobození. Vzhledem k tomu, že taková instituce by podle tohoto členského státu neměla žádnou povinnost vůči belgické daňové správě, bylo by totiž málo pravděpodobné, že by tato instituce poskytla svému klientovi jakoukoliv záruku, že bude moci využít belgického daňového osvobození, takže je třeba připustit, že daňový poplatník by tedy neměl možnost uplatnit občanskoprávní regres vůči zahraniční finanční instituci.

- 34 Daňové právní předpisy, které jsou odůvodněny nutností zajistit účinnost daňových kontrol, mohou být tedy podle belgické vlády považovány za právní předpisy, které přiměřeně zasahují do volného pohybu kapitálu, a to i když se tyto právní předpisy nezaměřují na čistě vykonstruované operace.
- 35 Belgické království má konečně za to, že dotčené belgické právní předpisy každopádně nejdou nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení jejich cíle, a sice zamezení neoprávněnému přiznání tohoto daňového osvobození.
- 36 Pokud jde o volný pohyb kapitálu, Komise ve své replice zdůrazňuje, že nezpochybnila belgické právní předpisy v rozsahu, v němž se týkají finančních institucí usazených v zemích, které nejsou stranami Dohody o EHP, takže poznámky Belgického království týkající se ustanovení čl. 64 odst. 1 SFEU jsou neúčinné, ani belgický liberační výběr daně, který se uplatňuje u příjmů z kapitálu překračujících částku osvobozenou od daně.
- 37 Tento orgán kromě toho tvrdí, že argumentace Belgického království týkající se nebezpečí dvojího daňového osvobození není relevantní, jelikož toto nebezpečí existuje – s ještě závažnějšími důsledky – také v čistě vnitrostátním rámci, v němž vzhledem k anonymitě střadatelů stačí rozdělit úspory mezi dvě nebo několik bank, aby bylo možné využít dvojího nebo vícenásobného osvobození úroků od daně. Komise má za to, že Belgické království tedy nemůže odůvodňovat diskriminaci na přeshraniční úrovni, pokud se toto nebezpečí daňového úniku nesnaží odstranit na vnitrostátní úrovni.
- 38 Pokud jde o volný pohyb služeb a odůvodnění vycházející z nutnosti zajistit účinnost daňových kontrol, Komise zpochybňuje v projednávané věci relevanci odkazu na výše uvedený rozsudek X a Passenheim-van Schoot. Tento orgán má kromě toho za to, že směrnice 77/799 je dostatečným nástrojem k ověřování toho, zda zahraniční banky splňují podmínky uložené belgickými právními předpisy pro účely přiznání dotčeného daňového osvobození. Komise tedy setrvává na všech návrhových žádáních uvedených v žalobě.

### *Závěry Soudního dvora*

#### K volnému pohybu služeb

- 39 V rámci této části žalobního důvodu Komise zaprvé tvrdí, že Belgické království nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 56 SFEU.
- 40 Úvodem je třeba uvést, že i když přímé daně na základě ustálené judikatury Soudního dvora spadají do pravomoci členských států, členské státy musí nicméně při jejím výkonu dodržovat unijní právo (viz rozsudek ze dne 19. července 2012, A, C-48/11, bod 16 a citovaná judikatura).
- 41 Je třeba rovněž zdůraznit, že poskytování služeb v oblasti bankovníctví představuje služby ve smyslu článku 57 SFEU a že článek 56 SFEU brání použití každé vnitrostátní právní úpravy, která bez objektivního odůvodnění znemožňuje, aby poskytovatel služeb této svobody skutečně využil (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 30. ledna 2007, Komise v. Dánsko, C-150/04, Sb. rozh. s. I-1163, bod 37 a citovaná judikatura).

- 42 Z hlediska jednotného trhu a za účelem umožnění uskutečnění jeho cílů brání článek 56 SFEU použití každé vnitrostátní právní úpravy, která činí poskytování služeb mezi členskými státy obtížnějším, než je čistě vnitrostátní poskytování služeb v určitém členském státě (výše uvedený rozsudek Komise v. Dánsko, bod 38 a citovaná judikatura).
- 43 Z ustálené judikatury Soudního dvora mimoto vyplývá, že článek 56 SFEU brání zejména každé vnitrostátní právní úpravě, která může znemožnit nebo více ztížit činnost poskytovatele usazeného v jiném členském státě, ve kterém legálně poskytuje obdobné služby (viz rozsudek ze dne 5. července 2007, Komise v. Belgie, C-522/04, Sb. rozh. s. I-5701, bod 38).
- 44 V projednávaném případě je třeba poznamenat, že právní předpisy, o které se jedná v projednávané věci, zavádějí odlišné daňové režimy pro úroky plynoucí ze spořicího vkladu podle toho, zda jsou vypláceny bankami usazenými v Belgii, či nikoliv. Takové rozdílné zacházení je podle belgické vlády odůvodněno zejména nemožností použít tentýž režim v obou případech, aby tak bylo zamezeno dvojímu daňovému osvobození v případě, že daňový poplatník má spořicí vklad jak v Belgii, tak v jiném členském státě.
- 45 Je tedy třeba ověřit, zda takové právní předpisy zavádějí omezení volného pohybu služeb a zda mohou být taková omezení případně odůvodněna skutečnostmi uplatňovanými belgickou vládou.
- 46 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že belgická vláda ve své žalobní odpovědi nepopírá existenci omezení této svobody.
- 47 Dále je třeba uvést, že důsledkem sporných belgických právních předpisů je odrazení osob, které mají bydliště v Belgii, od využití služeb bank usazených v jiných členských státech a od otevření nebo ponechání spořicího účtu u bank, které nejsou usazeny v Belgii, vzhledem k tomu, že dotčené daňové osvobození se nemůže uplatnit na úroky vyplácené těmito bankami, pokud tyto banky nejsou usazeny na belgickém území. Tato právní úprava může také odradit osoby, které mají spořicí účet u banky usazené na belgickém území, a které tudíž mohou využít uvedeného daňového osvobození, aby převedly svůj účet do banky, která je usazena v jiném členském státě.
- 48 Je tudíž třeba konstatovat, že dotčená právní úprava představuje omezení volného pohybu služeb, které je v zásadě zakázáno čl. 56 prvním pododstavcem SFEU.
- 49 Z ustálené judikatury vyplývá, že vnitrostátní opatření, která mohou bránit využití základních svobod zaručených Smlouvou nebo jej činit méně přitažlivým, mohou být nicméně přípustná za podmínky, že sledují cíl obecného zájmu, jsou způsobilá zaručit jeho uskutečnění a nepřekračují meze toho, co je k dosažení sledovaného cíle nezbytné (viz zejména rozsudek ze dne 12. července 2012, Komise v. Španělsko, C-269/09, bod 62 a citovaná judikatura).
- 50 Je tedy třeba posoudit, zda zjištěná překážka může být odůvodněna jediným cílem obecného zájmu, kterého se výslovně dovolává Belgické království, a sice nutností zajistit účinnost daňových kontrol.
- 51 Pokud jde o toto odůvodnění, je třeba úvodem konstatovat, že Soudní již rozhodl, že nutnost zajistit účinnost daňových kontrol může odůvodnit omezení základních svobod (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek X a Passenheim-van Schoot, bod 45).
- 52 Pokud jde o nemožnost využít unijních nástrojů v oblasti vzájemné spolupráce zaručené zejména směrnicí 77/799, je nutno konstatovat, že mechanismy vzájemné pomoci, které existují mezi orgány členských států, jsou dostačující k tomu, aby umožnily členskému státu ověřit pravdivost daňových příznání poplatníků ve vztahu k příjmům dosaženým v jiném členském státě (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus, C-371/10, Sb. rozh. s. I-12273, bod 78, jakož i výše uvedený rozsudek Komise v. Španělsko, bod 68).



- 53 Nelze však vyloučit, že výše uvedený nástroj spolupráce nefunguje v praxi vždy rychle a uspokojivě. Členské státy přesto nemohou z případných obtíží při shromažďování požadovaných informací nebo z nedostatků při spolupráci svých daňových správ vyvozovat odůvodnění omezení základních svobod zaručených Smlouvou (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 4. března 2004, Komise v. Francie, C-334/02, Recueil, s. I-2229, bod 33 a výše uvedený rozsudek Komise v. Španělsko, bod 72).
- 54 Nic totiž nebrání dotyčným daňovým orgánům, aby od poplatníka požadovaly důkazy, které považují za nezbytné k řádnému vyměření dotčených daní, a případně odmítly požadované osvobození, pokud by tyto důkazy nebyly poskytnuty (viz zejména rozsudek ze dne 11. října 2007, ELISA, C-451/05, Sb. rozh. s. I-8251, bod 95 a citovaná judikatura).
- 55 V tomto kontextu belgická vláda tvrdí, že Soudní dvůr již uznal ve výše uvedeném rozsudku X a Passenheim-van Schoot odůvodnění vycházející z nedostatečné účinnosti uvedeného nástroje spolupráce.
- 56 V tomto ohledu je třeba uvést, že Soudní dvůr v uvedeném rozsudku rozhodl, že uplatnění delší lhůty pro doměření daně v případě podezření ze zamlčení zdanitelných aktiv uložených v jiném členském státě bylo odůvodněno cílem zajistit účinnost daňových kontrol a bojem proti daňovým únikům.
- 57 Co se v projednávaném případě týká příjmů přiznávaných daňovými poplatníky, neměla by se však daňová správa potýkat s problémy při získávání nezbytných informací týkajících se těchto příjmů pocházejících z jiného členského státu.
- 58 Kromě toho – jak uvádí Belgické království ve své žalobní odpovědi – příjmy ze zahraničních spořicíh účtů, které musí být přiznány daňovým poplatníkem, jsou také předmětem výměny informací v rámci směrnice 2003/48.
- 59 Belgická daňová správa má tudíž právní nástroj – jehož účinnost nebyla zpochybněna – pro získání informací týkajících se existence příjmů ze zahraničního movitého majetku, a proto je schopna je zdanit.
- 60 Z výše uvedeného vyplývá, že odůvodnění vycházející ze skutečnosti, že nástroje spolupráce na úrovni Unie nejsou dostatečné, nemůže být přijato.
- 61 Pokud jde o nebezpečí dvojího daňového osvobození, a tedy implicitně o odůvodnění dotčených právních předpisů cíli spočívajícími v boji proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, je třeba připomenout, že tyto cíle jsou legitimními cíli uznanými Soudním dvorem (v tomto smyslu viz zejména rozsudek ze dne 7. dubna 2011, Komise v. Portugalsko, C-20/09, Sb. rozh. s. I-2637, bod 60 a citovaná judikatura).
- 62 V tomto ohledu je třeba konstatovat – jak správně uvedla Komise – že toto nebezpečí existuje také v případě, že daňový poplatník má dva nebo několik spořicíh účtů u banky usazené v Belgii, tedy v čistě vnitrostátním rámci. Vzhledem k anonymitě daňových poplatníků, kterým jsou vypláceny úroky z belgického spořicího účtu, stačí k tomu, aby daňový poplatník mohl uplatnit sporné daňové osvobození několikrát, aby svěřil své úspory několika různým bankám. Z toho vyplývá, že nebezpečí daňových úniků nebo zneužití daňového režimu dovolávané belgickou vládou je vlastní vnitrostátnímu systému daňového osvobození a nezávisí na existenci přeshraničního prvku.
- 63 Kromě toho i v případě, že by dotčená vnitrostátní právní úprava mohla zajistit dosažení cíle spočívajícího v zajištění účinnosti daňových kontrol, a zejména boje proti vyhýbání se daňovým povinnostem a proti daňovým únikům, je třeba konstatovat, že tato právní úprava jde nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení sledovaného cíle.

- 64 Z ustálené judikatury totiž vyplývá, že odůvodnění vycházející z boje proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem může být uznáno pouze tehdy, pokud se týká čistě vykonstruovaných operací, jejichž cílem je obejít daňový předpis, což vylučuje jakoukoli obecnou domněnku daňového úniku. Obecná domněnka vyhýbání se daňovým povinnostem nebo daňového úniku tudíž nemůže postačovat k odůvodnění daňového opatření, které ohrožuje cíle Smlouvy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. října 2010, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Sb. rozh. s. I-10659, bod 34 a citovaná judikatura). V projednávaném případě však sporná vnitrostátní právní úprava brání nejen vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům, ale také legitimnímu výkonu volného pohybu služeb, pokud daňoví poplatníci prokážou, že nesledují protiprávní cíl.
- 65 Z toho vyplývá, že belgická vláda mohla přijmout méně omezující opatření, aby dosáhla cíle spočívajícího v boji proti daňovým únikům.
- 66 Za těchto podmínek nemůže být odůvodnění dotčených právních předpisů nutností zabránit vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům v rámci zajišťování účinnosti daňových kontrol uznáno.
- 67 Konečně pokud jde o odůvodnění vycházející ze skutečnosti, že pokud daňový poplatník, který má spořicí účet u banky usazené mimo Belgie, neprávem využil daňového osvobození, musí zaplatit srážkovou daň, aniž má možnost uplatnit jakýkoli občanskoprávní regres vůči zahraniční bance, stačí konstatovat, že belgická vláda neprokázala, jak by její obavy týkající se spravedlivého rozdělení občanskoprávní odpovědnosti mezi daňové poplatníky a dotčené banky, mohly odůvodnit použití takového opatření, jako je dotčené opatření, za účelem dosažení cíle spočívajícího v zajištění daňových kontrol.
- 68 Za těchto podmínek nemůže být odůvodnění sporných právních předpisů uznáno.
- 69 Z toho vyplývá, že omezení volného pohybu služeb, k němuž vede použití sporných vnitrostátních právních předpisů, jež stanoví, že daňové osvobození je použitelné pouze na úroky vyplácené bankami usazenými v Belgie, a nikoliv na úroky vyplácené bankovními ústavami usazenými v jiných členských státech, nemůže být odůvodněno cíli dovolávanými Belgickým královstvím, zvláště když nesplňuje požadavek přiměřenosti.
- 70 Komise zadruhé tvrdí, že tím, že existují sporné belgické právní předpisy, Belgické království nesplnilo ani povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 36 Dohody o EHP, který se týká volného pohybu služeb.
- 71 V tomto ohledu je třeba uvést, že uvedené ustanovení Dohody o EHP je obdobné ustanovení článku 56 SFEU, takže úvahy týkající se tohoto článku, jež jsou uvedeny v bodech 40 až 69 tohoto rozsudku, se v zásadě použijí také na odpovídající článek Dohody o EHP.
- 72 Je přitom nutno konstatovat, že belgická vláda uplatňuje odůvodnění pouze ve vztahu k článku 56 SFEU. Z toho vyplývá, že vzhledem k tomu, že se belgická vláda nedovolává žádného zvláštního odůvodnění ve vztahu k článku 36 Dohody o EHP, je třeba mít za to, že sporné vnitrostátní právní úpravě brání i článek 36 Dohody o EHP.

#### K volnému pohybu kapitálu

- 73 Komise se dále domáhá toho, aby Soudní dvůr určil, že Belgické království nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 63 SFEU a článku 40 Dohody o EHP.
- 74 Vzhledem k tomu, že ustanovení Smlouvy, jakož i Dohody o EHP týkající se volného pohybu služeb brání sporné vnitrostátní právní úpravě, není nezbytné samostatně zkoumat uvedenou právní úpravu ve světle článku 63 SFEU a článku 40 Dohody o EHP týkajících se volného pohybu kapitálu (obdobně viz výše uvedený rozsudek, *Komise v. Belgie*, bod 79).

75 Je proto třeba určit, že Belgické království tím, že zavedlo a ponechalo v platnosti režim zavádějící diskriminační zdanění úroků vyplácených bankami, které nejsou rezidenty, jež vyplývá ze skutečnosti, že daňové osvobození je uplatňováno výlučně na úroky vyplácené belgickými bankami, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 56 SFEU, jakož i z článku 36 Dohody o EHP.

#### **K nákladům řízení**

76 Podle čl. 138 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise požadovala po Belgickém království náhradu nákladů řízení a posledně uvedené nemělo ve věci úspěch, je důvodné mu uložit náhradu nákladů řízení.

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

- 1) **Belgické království tím, že zavedlo a ponechalo v platnosti režim zavádějící diskriminační zdanění úroků vyplácených bankami, které nejsou rezidenty, jež vyplývá ze skutečnosti, že daňové osvobození je uplatňováno výlučně na úroky vyplácené belgickými bankami, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 56 SFEU, jakož i z článku 36 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992.**
- 2) **Belgickému království se ukládá náhrada nákladů řízení.**

Podpisy.