

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

14. listopadu 2006 *

Ve věci C-513/04,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Rechtbank van eerste aanleg te Gent (Belgie) ze dne 1. prosince 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 15. prosince 2004, v řízení

Mark Kerckhaert,

Bernadette Morres

proti

Belgische Staat,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení V. Skouris, předseda, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts a E. Juhász, předsedové senátů, J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, A. Borg Barthet a E. Levits (zpravodaj), soudci,

* Jednací jazyk: nizozemština.

generální advokát: L. A. Geelhoed,
vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 11. ledna 2006,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za M. Kerckhaerta a B. Morres L. De Broem a P. Wytinckem, advocaten,
- za belgickou vládu E. Dominkovits a M. Wimmerem, jako zmocněnci,
- za německou vládu M. Lummou a U. Forsthoffem, jako zmocněnci,
- za italskou vládu I. M. Bragugliou, jako zmocněncem, ve spolupráci s P. Gentilim, avvocato dello Stato,
- za nizozemskou vládu H. G. Sevenster, jako zmocněnkyní,
- za vládu Spojeného království C. Jackson, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s S. Moore, barrister,

— za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a W. Wilsem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 6. dubna 2006,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 73b odst. 1 Smlouvy o ES (nyní čl. 56 odst. 1 ES).

- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi M. Kerckhaertem a B. Morres (dále jen „manželé Kerckhaert-Morres“) a Gewestelijke Directie Antwerpen I (dále jen „belgická daňová správa“) ve věci zamítnutí posledně uvedenou přiznat jim možnost započíst si paušální část ze zahraniční daně ve výši 15% podle čl. 19 A odst. 1 druhého pododstavce smlouvy ze dne 10. března 1964 mezi Belgií a Francií o zamezení dvojího zdanění a stanovení pravidel vzájemné správní a právní pomoci v oblasti daní z příjmů, tak jak byla pozměněna dodatkem podepsaným dne 15. února 1971 (dále jen „francouzsko-belgická smlouva“).

Belgické daňové právní předpisy

Zákon o daních z příjmů

- 3 Na základě čl. 171 odst. 3 zákona o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) jsou dividendy zdaňovány sazbou 25%.

- 4 Článek 187 zákona o daních z příjmů původně stanovil, že pokud jde o příjmy z akcií nebo podílů a kapitálových účastí, které v zahraničí podléhají dani z příjmu, dani ze společností nebo dani vztahující se na nerezidenty, je daň předem snížena o paušální část z této zahraniční daně.

- 5 V důsledku změn právních předpisů nemají již fyzické osoby nárok na takovou refundaci daňové zálohy, pobírají-li dividendy z podniků usazených v jiném státě pocházející z příjmů, které již byly zdaněny v tomto státě daní z příjmů, takže tyto příjmy jsou zatíženy jak srážkovou daní u zdroje v uvedeném státě, tak i daní se sazbou 25% upravenou v čl. 171 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

Francouzsko-belgická smlouva

- 6 Francouzsko-belgická smlouva směřuje především k zamezení situací dvojího zdanění týkajících se placení daně z příjmů jednou a toutéž osobou ve Francii a Belgii.

7 Ve svém čl. 15 odst. 3 stanoví:

„Dividendy vyplacené společností, která je rezidentem Francie, které by umožnily refundaci daňové zálohy, pokud by byly vyplaceny francouzským rezidentům, opravňují, pokud jsou vyplaceny fyzické osobě s bydlištěm v Belgii, k refundaci daňové zálohy po odečtení srážky daně u zdroje se sazbou 15% z hrubé částky dividend představené vyplacenou dividendou zvýšenou o refundaci daňové zálohy.“

8 Podle čl. 19 A odst. 1 téže smlouvy, jsou-li dividendy vyplaceny společností, která je rezidentem Francie, belgickému rezidentovi, který není společností podléhající dani ze společností, a byly-li tyto dividendy ve Francii skutečně zdaněny u zdroje srážkou, bude daň vybírána v Belgii z jejich čisté částky po odečtu francouzské srážkové daně snížena jednak o srážku daně z movitého majetku vybrané v obvyklé sazbě, a jednak o paušální část zahraniční daně odpočitatelnou v souladu s podmínkami stanovenými belgickými právními předpisy, aniž by tato část mohla být nižší než 15% uvedené čisté částky.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

9 Manželé Kerckhaert-Morres, kteří jsou belgickými rezidenty, pobírali během let 1995 a 1996 dividendy od Eurofers SARL, usazené ve Francii.

- 10 Část příjmů odpovídala refundaci daňové zálohy ve výši 50% vyplacených dividend, přiznané francouzskými daňovými úřady na základě čl. 15 odst. 3 francouzsko-belgické smlouvy jako vyrovnání za daň ze společností. V souladu s tímto ustanovením je tato refundace daňové zálohy postavena na roveň příjmu z dividend. Hrubá částka dividend byla ve Francii zdaněna srážkovou daní z příjmů sazbou 15%.
- 11 Manželé Kerckhaert-Morres v daňovém přiznání uvedli, že od Eurofers SARL dostali 34 566 204 BEF (856 873,81 eur) a 7 173 702 BEF (177 831,43 eur) jako příjmy za roky 1995 a 1996. Ve svém daňovém přiznání požádali o daňové zvýhodnění stanovené v čl. 19 A odst. 1 francouzsko-belgické smlouvy, odpovídající francouzské srážkové dani.
- 12 Jelikož belgický zákonodárce toto daňové zvýhodnění zrušil, byla jejich žádost zamítnuta.
- 13 Vzhledem k tomu, že se manželé Kerckhaert-Morres domnívali, že odmítnutí přiznat jim daňové zvýhodnění dotčené v původním řízení způsobilo, že dividendy pocházející z Francie podléhaly větší daňové zátěži než dividendy společností usazených v Belgii, obrátili se na Rechtbank van eerste aanleg te Gent, aby zrušil rozhodnutí belgické daňové správy, kterým byla zamítnuta jejich žádost, přičemž se dovolávali zejména porušení čl. 73b odst. 1 Smlouvy.

- 14 Jelikož Rechtbank van eerste aanleg te Gent měl za to, že jemu předložený spor vyžaduje výklad práva Společenství, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba čl. 56 odst. 1 ES (čl. 73b odst. 1 ES v době, kdy nastaly sporné skutečnosti) vykládat tak, že je zakázáno omezení vyplývající z předpisu členského státu (v projednávaném případě Belgie) o dani z příjmů, podle kterého jak dividendy z akcií společností se sídlem v tomto členském státě, tak dividendy z akcií společností, které nemají sídlo v tomto státě, u akcionáře podléhají týmž jednotným sazbám, ale u dividend z akcií společností, které nemají sídlo v tomto státě, není připuštěno započtení srážky daně u zdroje provedené v tomto jiném členském státě?“

K předběžné otázce

- 15 Úvodem je třeba připomenout, že na základě ustálené judikatury spadají přímé daně sice do pravomoci členských států, nicméně tyto členské státy musejí při výkonu této pravomoci dodržovat právo Společenství (rozsudky ze dne 11. srpna 1995, Wielockx, C-80/94, Recueil, s. I-2493, bod 16, ze dne 6. června 2000, Verkooijen, C-35/98, Recueil, s. I-4071, bod 32, ze dne 4. března 2004, Komise v. Francie, C-334/02, Recueil, s. I-2229, bod 21, ze dne 15. července 2004, Lenz, C-315/02, Sb. rozh. s. I-7063, bod 19, a ze dne 7. září 2004, Manninen, C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 19).
- 16 Ve výše uvedených rozsudcích Verkooijen, Lenz a Manninen měl Soudní dvůr za to, že právní předpisy dotčených členských států zavedly rozdílné zacházení s příjmy

z dividend společností usazených v členském státě bydliště dotčeného daňového poplatníka a s příjmy z dividend společností usazených v jiném členském státě, čímž odepřely příjemcům posledně uvedených dividend daňová zvýhodnění poskytnutá ostatním. Jelikož Soudní dvůr shledal, že situace daňových poplatníků pobírajících dividendy ze společností usazených v jiném členském státě nebyla objektivně odlišná od situace daňových poplatníků pobírajících dividendy ze společností usazených v členském státě, jehož jsou rezidenty, dospěl k závěru, že dotčené právní předpisy jsou překážkou svobod zakotvených Smlouvou.

- 17 Na rozdíl od tvrzení manželů Kerckhaert-Morres je však věc v původním řízení odlišná od věcí, v nichž byly vydány výše uvedené rozsudky, jelikož belgická právní úprava nezavádí žádné rozlišení mezi dividendami společností usazených v Belgii a dividendami společností usazených v jiném členském státě, neboť tyto jsou v souladu s belgickým zákonem zdaňovány shodnou sazbou daně z příjmů ve výši 25%.
- 18 Mimoto nelze přijmout argument, podle kterého se v projednávaném případě akcionáři s bydlištěm v Belgii nacházejí v odlišné situaci podle toho, zda pobírají dividendy společnosti usazené v téže členském státě nebo společnosti usazené v jiném členském státě, takže shodné zacházení s nimi, tedy použití jedné daňové sazby daně z příjmů, by způsobovalo diskriminaci.
- 19 Je pravda, že diskriminace může spočívat nejen v použití rozdílných pravidel na srovnatelné situace, ale rovněž v použití stejného pravidla na rozdílné situace (viz rozsudky ze dne 14. února 1995, Schumacker, C-279/93, Recueil, s. I-225, bod 30, a ze dne 29. dubna 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Recueil, s. I-2651, bod 26). Nicméně ve vztahu k daňovým právním předpisům státu bydliště se postavení akcionáře pobírajícího dividendy nestává nezbytně odlišným, ve smyslu této judikatury, na základě pouhé skutečnosti, že tyto dividendy pobírá od společnosti usazené v jiném členském státě, který při výkonu svých daňových pravomocí zdaňuje tyto dividendy srážkovou daní z příjmů.

- 20 Za takových okolností, jako jsou okolnosti projednávaného případu, vyplývají nepříznivé následky, které by mohlo způsobit uplatnění takového systému zdanění příjmů, jako je belgický systém dotčený v původním řízení, ze souběžného výkonu daňových pravomocí dvěma členskými státy.
- 21 V tomto ohledu je třeba připomenout, že smlouvy o zamezení dvojího zdanění, tak jak jsou uvedeny v článku 293 ES, slouží k vyloučení nebo ke zmírnění negativních dopadů na fungování vnitřního trhu vyplývajících z koexistence vnitrostátních daňových soustav zmíněné v předcházejícím bodě.
- 22 Právo Společenství přitom ve svém současném stavu a v takové situaci, jako je situace v původním řízení, nestanoví obecná kritéria pro rozdělení pravomocí mezi členské státy, co se týče vyloučení dvojího zdanění v rámci Společenství. Kromě směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147), úmluvy ze dne 23. července 1990 o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků (Úř. věst. L 225, s. 10) a 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; Zvl. vyd. 09/01, s. 369) nebyl totiž v právu Společenství do současnosti přijat žádný jednotící nebo harmonizační předpis směřující k vyloučení situací dvojího zdanění.
- 23 V důsledku toho přísluší členským státům přijmout opatření nezbytná k zamezení takových situací, jako je situace dotčená v původním řízení, zejména tím, že uplatní kritéria rozdělení používaná v mezinárodní daňové praxi. To je v podstatě účelem francouzsko-belgické smlouvy, která zavádí rozdělení daňových pravomocí mezi Francouzskou republikou a Belgickým královstvím v těchto situacích. Uvedená smlouva není nicméně předmětem této předběžné otázky.

- 24 S ohledem na všechny tyto úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 73b odst. 1 Smlouvy nebrání takovým právním předpisům členského státu, jako jsou belgické daňové právní předpisy, na jejichž základě se v rámci daně z příjmů použije tatáž jednotná daňová sazba na dividendy z akcií společností usazených na území tohoto státu a na dividendy z akcií společností usazených v jiném členském státě, aniž by byla stanovena možnost započtení daně odvedené srážkou u zdroje v tomto jiném členském státě.

K nákladům řízení

- 25 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem 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 (velký senát) rozhodl takto:

Článek 73b odst. 1 Smlouvy o ES (nyní čl. 56 odst. 1 ES) nebrání takovým právním předpisům členského státu, jako jsou belgické daňové právní předpisy, na jejichž základě se v rámci daně z příjmů použije tatáž jednotná daňová sazba na dividendy z akcií společností usazených na území tohoto státu a na dividendy z akcií společností usazených v jiném členském státě, aniž by byla stanovena možnost započtení daně odvedené srážkou u zdroje v tomto jiném členském státě.

Podpisy.