



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

25. října 2012 *

„Nesplnění povinnosti státem — Články 49 SFEU a 63 SFEU — Články 31 a 40 Dohody o EHP — Zdanění příjmů z kapitálového a movitého majetku — Investiční společnosti-rezidenti a investiční společnosti-nerezidenti — Srážková daň z příjmů z movitého majetku — Započtení srážkové daně z příjmů z movitého majetku — Osvobození příjmů z kapitálového a movitého majetku od daně — Diskriminace — Odůvodnění“

Ve věci C-387/11,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 258 SFEU podaná dne 19. července 2011,

Evropská komise, zastoupená W. Möllsem a C. Soulay, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

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

žalovanému,

podporovanému

Spojeným královstvím Velké Británie a Severního Irska, zastoupeným S. Behzadi-Spencer, zmocněnkyní,

vedlejší účastník,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, vykonávající funkci předsedy prvního senátu, A. Borg Barthet, E. Levits (zpravodaj), J.-J. Kasel a M. Berger, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

* Jednací jazyk: francouzština.

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

vydává tento

Rozsudek

- 1 Svou žalobou se Evropská komise u Soudního dvora domáhá, aby určil, že Belgické království tím, že zachovává rozdílná pravidla zdanění příjmů z kapitálového a movitého majetku podle toho, zda jsou dosahovány belgickými investičními společnostmi, nebo zahraničními investičními společnostmi, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 49 SFEU a 63 SFEU, jakož i článků 31 a 40 Dohody o evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 (Úř. věst. 1994, L 1, s. 3; Zvl. vyd. 11/52, s. 3, dále jen „Dohoda o EHP“).

Belgická právní úprava

- 2 Článek 1 zákoníku o daních z příjmů z roku 1992 (dále jen „CIR 1992“) stanoví:
„1. Daněmi z příjmů jsou:
1° daň z celkového příjmu obyvatel království nazvaná daň z příjmu fyzických osob;
2° daň z celkového příjmu společností-rezidentů nazvaná korporační daň;
3° daň z příjmů belgických právnických osob jiných než společností nazvaná daň z příjmů právnických osob;
4° daň z příjmů nerezidentů nazvaná daň z příjmů nerezidentů.
2. Daň z příjmů se vybírá srážkou v rozsahu a za podmínek stanovených v hlavě VI první kapitole.“

Daňový režim použitelný na investiční společnosti-rezidenty v Belgii

- 3 Z článku 179 CIR 1992 vyplývá, že společnosti-rezidenti, a sice společnosti, jejichž sídlo, hlavní provozovna nebo sídlo vedení či správy společnosti se nachází v Belgii, podléhají korporační dani.
- 4 Článek 185 odst. 1 CIR 1992 tak uvádí, že je zdanitelná celková výše zisků uvedených společností, včetně rozdělených dividend.
- 5 Článek 185a odst. 1 CIR 1992 však zakotvuje, že investiční společnosti „jsou povinné k dani jen z celkové výše neobvyklých nebo bezúplatných výhod, které získají, a nákladů nebo výdajů, jež nejsou odpočitatelné jakožto náklady na zaměstnance, jiných než snížení nebo ztráta hodnoty akcií nebo podílů, aniž je však dotčena skutečnost, že podléhají zvláštnímu odvodu stanovenému v článku 219“.
- 6 V této souvislosti článek 219 CIR 1992 upravuje zvláštní odvod založený zejména na výdajích společnosti, a sice provizích, poplatcích za zprostředkování, obchodních slevách nebo jiných výdajích, které nejsou odůvodněny předložením jednotlivých finančních přehledů a souhrnného výkazu, jakož i na zastřených ziscích, tj. ziscích zjištěných správním orgánem, které nejsou zahrnuty do účetního výsledku společnosti.

- 7 Podle článků 249 a 261 CIR 1992 se korporační daň vybírá srážkou z příjmů z kapitálového a movitého majetku obyvatel Belgického království, společností-rezidentů, jakož i daňových poplatníků podléhajících dani z příjmů nerezidentů, kteří mají v Belgii provozovnu.
- 8 Článek 269 CIR 1992 stanoví 15% srážkovou daň z příjmů z kapitálového a movitého majetku a 25% srážkovou daň z dividend.
- 9 Článek 276 CIR 1992 stanoví:
- „Daně stanovené v článku 1 jsou vybírány v níže uvedeném rozsahu při započtení srážkové daně z nemovitého, movitého a obchodního majetku, paušálního procentního poměru zahraniční daně a daňových úlev.“
- 10 Článek 279 CIR 1992 uvádí:
- „Jako srážková daň z příjmů z movitého majetku se započítá částka srážkové daně z příjmů z movitého majetku stanovená v souladu s článkem 269.“
- 11 Článek 304 odst. 2 druhý pododstavec CIR 1992 stanoví:
- „V případě společností-rezidentů se případný přeplatek na srážkové dani z příjmů z movitého majetku, uvedený v článku 279 [...], započítá na zvláštní odvody stanovené na základě článků 219 a 219a a zbývající část přeplatku se vrátí, přesáhne-li hodnotu 2,50 eur.“

Daňový režim použitelný na investiční společnosti-nerezidenty v Belgii

- 12 Podle článků 227 a 228 CIR 1992 zahraniční společnosti, jakož i jakákoliv sdružení, provozovny nebo organizace bez právní subjektivity, které byly založeny v obdobné právní formě, jako je právní forma společností podle belgického práva, a které nemají v Belgii své sídlo, hlavní provozovnu nebo sídlo vedení či správy společnosti, podléhají dani z příjmu nerezidentů, jež se vybírá výlučně ze zdanitelných příjmů dosažených nebo získaných v Belgii.
- 13 Tato ustanovení se použijí na společnosti-nerezidenty, které mají provozovnu na belgickém území.
- 14 Podle článku 294 CIR 1992 se srážková daň z příjmů z movitého majetku započítává na daň z příjmu nerezidentů.
- 15 Pokud jde o společnosti-nerezidenty, které nemají provozovnu na belgickém území, článek 248 CIR 1992 stanoví, že daň z příjmů, které nejsou uvedeny v člancích 232 až 234 CIR 1992, se rovná součtu různých srážkových daní a zvláštního odvodu uvedeného v článku 301 CIR 1992.

Postup před zahájením soudního řízení a řízení před Soudním dvorem

- 16 Jelikož měla Komise za to, že jsou pravidla týkající se zdanění příjmů z kapitálového a movitého majetku investičních společností-nerezidentů, které nemají stálou provozovnu na belgickém území, méně příznivá než pravidla týkající se zdanění příjmů investičních společností usazených v Belgii, zaslala dne 17. října 2008 belgickým orgánům výzvu dopisem, v němž zdůraznila neslučitelnost této právní úpravy s články 49 SFEU, 54 SFEU a 63 SFEU.
- 17 Vzhledem k tomu, že belgické orgány tomuto dopisu nevyhověly, zaslala Komise dne 4. června 2010 Belgickému království odůvodněné stanovisko, ve kterém tomuto členskému státu uložila povinnost dosáhnout souladu s těmito články ve lhůtě dvou měsíců ode dne doručení tohoto stanoviska.

- 18 Vzhledem k tomu, že Komise nebyla s odpovědí belgických orgánů ze dne 17. září 2010 spokojena, rozhodla se podat projednávanou žalobu.
- 19 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 9. ledna 2012 bylo povoleno vedlejší účastenství Spojeného království Velké Británie a Severního Irska na podporu návrhových žádání Belgického království.

K žalobě

K existenci omezení ustanovení Smlouvy o FEU

Argumentace účastníků řízení

- 20 Komise poukazuje na to, že rozdíl ve zdanění investičních společností-rezidentů a investičních společností-nerezidentů, které nemají stálou provozovnu na belgickém území, vede k rozdílnému zacházení s těmito dvěma druhy společností, jež je porušením článků 49 SFEU a 63 SFEU.
- 21 Na společnosti-rezidenty se totiž vztahuje příznivější režim, i když jsou příjmy obou kategorií daňových poplatníků zatíženy srážkovou daní z příjmů z movitého majetku stejným způsobem.
- 22 Článek 185a CIR 1992 stanoví osvobození tohoto druhu příjmů od daně a omezuje zdanění společností-rezidentů na některé výjimečné případy, jakož i na zvláštní odvod, uvedené v článku 219 CIR 1992.
- 23 Dále článek 304 CIR 1992 zavádí mechanismus, který neutralizuje srážkovou daň z příjmů z movitého majetku. Odstavec 2 druhý pododstavec tohoto článku totiž umožňuje započíst případný přeplatek na srážkové dani na zvláštní odvody splatné podle článku 219 CIR 1992, či dokonce vyplacení přeplatku, přesáhne-li hodnotu 2,50 eura.
- 24 Podle Komise toto rozdílné zacházení zakládá překážku volnému pohybu kapitálu a omezení svobody usazování. Vnitrostátní právní úprava totiž tím, že pouze společnostem-rezidentům vyhradila možnost započíst srážkovou daň z příjmů z movitého majetku na daň, jíž jsou poplatníky, a osvobodit od daně jimi dosahované příjmy z kapitálového a movitého majetku, snížila atraktivitu investování do belgických společností pro investiční společnosti-nerezidenty, které nemají stálou provozovnu v Belgii.
- 25 Belgické království, jež uznalo, že existuje rozdílné zacházení mezi režimem zdanění společností-rezidentů a režimem zdanění společností-nerezidentů, které nemají stálou provozovnu v Belgii, zdůrazňuje, že se tyto dvě kategorie společností nacházejí v objektivně odlišných právních a skutkových situacích, které takové rozdílné zacházení odůvodňují.
- 26 Zaprvé společnosti-rezidenti podléhají korporační dani v souladu s články 185, 185a a 219 CIR 1992. Pokud jde o společnosti-nerezidenty, které nemají stálou provozovnu v Belgii, Komise ve své žalobě neučinila žádné rozlišení v závislosti na daňovém režimu, kterému podléhají ve státě jejich sídla. Ve členských státech, ve kterých společnosti-nerezidenti nepodléhají dani z příjmů nebo jsou-li jejich zisky od daně osvobozeny, nejsou totiž společnosti-nerezidenti v situaci srovnatelné se situací společností-rezidentů.
- 27 Zadruhé Komise opomněla uvést skutečnost, že částku zaplacenou jako srážkovou daň z příjmů z movitého majetku lze započíst na částku splatnou jako korporační daň nebo daň z příjmu nerezidentů, případně vrátit – v případě společností-rezidentů nebo společností-nerezidentů, které mají stálou provozovnu v Belgii – pouze za jistých podmínek a omezení stanovených zejména v článcích 281 a 282 CIR 1992.

- 28 Zatřetí Belgické království zdůrazňuje, že podílové fondy podle belgického práva nejsou považovány za samostatné právní subjekty a jako takové nepodléhají korporální dani. Srážková daň z příjmů z movitého majetku zatěžující příjmy z kapitálového a movitého majetku těchto fondů je v konečném výsledku vybírána stejně jako u investičních společností-nerezidentů, které nemají stálou provozovnu v Belgii.
- 29 Začtvrté, kdyby byla konstatována situace dvojího zdanění příjmů takových společností-nerezidentů, byla by tato důsledkem neexistence harmonizace daňových právních předpisů členských států, neboť podle Belgického království obecně platí, že stát sídla je v zásadě povinen takové dvojí zdanění neutralizovat.
- 30 Zapáté je třeba zohlednit skutečnost, že investiční společnosti jednají jako finanční zprostředkovatelé na účet investorů. Kdyby přitom bylo nezbytné srovnávat situaci majitelů podílů, bylo by třeba nutně konstatovat komplexní rozdíly.
- 31 Zašesté způsob vybírání daně se u společností-rezidentů liší ve srovnání se společnostmi-nerezidenty. V prvním případě je daň ve vyměřovacím řízení, zatímco ve druhém případě je vybírána srážkou.
- 32 Zasedmé, jelikož investiční společnosti-nerezidenti vykonávají svou činnost kolektivní správy aktiv v zahraničí, neprovádějí nutně tytéž operace jako investiční společnosti-rezidenti, a sice například distribuci akcií v Belgii bez veřejné výzvy k upisování.

Závěry Soudního dvora

– K použitelnosti článků 49 SFEU a 63 SFEU

- 33 Pokud jde o tvrzení Komise, že Belgické království porušilo jak článek 49 SFEU, tak článek 63 SFEU, je předně třeba připomenout, že pro zodpovězení otázky, zda se na vnitrostátní právní předpisy vztahuje některá z těchto základních svobod, je třeba zohlednit předmět dotčených právních předpisů (viz zejména rozsudky ze dne 24. května 2007, *Holböck*, C-157/05, Sb. rozh. s. I-4051, bod 22; ze dne 26. března 2009, *Komise v. Itálie*, C-326/07, Sb. rozh. s. I-2291, bod 33; ze dne 11. listopadu 2010, *Komise v. Portugalsko*, C-543/08, Sb. rozh. s. I-11241, bod 40, a ze dne 10. listopadu 2011, *Komise v. Portugalsko*, C-212/09, Sb. rozh. s. I-10889, bod 41).
- 34 V této souvislosti bylo rozhodnuto, že se na vnitrostátní právní předpisy, které se použijí pouze na podíly umožňující vykonávat jistý vliv na rozhodování společnosti a určovat její činnost, vztahují ustanovení Smlouvy týkající se svobody usazování (viz rozsudky ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Sb. rozh. I-11753, bod 37, a ze dne 21. října 2010, *Idryma Typou*, C-81/09, Sb. rozh. s. I-10161, bod 47). Naproti tomu vnitrostátní ustanovení, která se použijí na podíly nabyté pouze s cílem investovat bez úmyslu ovlivňovat řízení a kontrolu podniku, musí být zkoumána výlučně z hlediska volného pohybu kapitálu (rozsudek ze dne 15. září 2011, *Accor SA*, C-310/09, Sb. rozh. s. I-8115, bod 32 a citovaná judikatura).
- 35 Je třeba konstatovat, že v projednávané žalobě pro nesplnění povinnosti není vyloučeno, že se dotčená vnitrostátní ustanovení mohou dotýkat jak svobody usazování, tak volného pohybu kapitálu. Tato ustanovení je tedy třeba zkoumat z hlediska článků 49 SFEU a 63 SFEU.

– K nesplnění povinností vyplývajících z čl. 63 odst. 1 SFEU

- 36 Je třeba připomenout, že i když podle ustálené judikatury Soudního dvora přímé daně spadají do pravomoci členských států, musejí tyto při výkonu této pravomoci nicméně dodržovat unijní právo (viz zejména rozsudky 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; ze dne 8. listopadu 2007, Amurta, C-379/05, Sb. rozh. s. I-9569, bod 16; ze dne 19. listopadu 2009, Komise v. Itálie, C-540/07, Sb. rozh. s. I-10983, bod 28; ze dne 3. června 2010, Komise v. Španělsko, C-487/08, Sb. rozh. s. I-4843, bod 37, a ze dne 20. října 2011, Komise v. Německo, C-284/09, Sb. rozh. s. I-9879, bod 44).

- 37 Každému členskému státu zejména přísluší, aby při současném dodržení unijního práva uspořádal svůj systém zdanění rozdělovaných zisků a v rámci toho vymezil základ daně, jakož i daňovou sazbu, které se použijí na akcionáře-příjemce (viz zejména rozsudky *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, výše citovaný, bod 50; *Test Claimants in the FII Group Litigation*, výše citovaný, bod 47; ze dne 20. května 2008, *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, Sb. rozh. s. I-3747, bod 30; ze dne 16. července 2009, *Damseaux*, C-128/08, Sb. rozh. s. I-6823, bod 25, a *Komise v. Německo*, výše citovaný, bod 45).
- 38 V projednávané věci je nesporné, že podle belgické právní úpravy podléhají srážkové dani z příjmů z movitého majetku dividendy a úroky rozdělené společností usazenou v Belgii jak investičním společnostem-rezidentům téhož členského státu, tak investičním společnostem, které mají své sídlo v jiném členském státě. Pokud jde však o dividendy a úroky rozdělené investičním společnostem usazeným v Belgii, jsou jakožto příjmy z kapitálového a movitého majetku osvobozeny od korporální daně podle článku 185a CIR 1992. Mimoto čl. 304 odst. 2 druhý pododstavec CIR 1992 umožňuje započíst srážkovou daň z příjmů z movitého majetku na korporální daň, k níž jsou tyto investiční společnosti povinny, či dokonce výplatu rozdílu mezi výší daně sražené u zdroje a skutečně dlužnou daní, přesáhne-li tento rozdíl hodnotu 2,50 eura. Totéž platí podle čl. 304 odst. 2 pátého pododstavce CIR 1992 v případě investičních společností-nerezidentů, které však podléhají dani z příjmu nerezidentů v souladu s článkem 233 CIR 1992, a sice společností, které mají stálou provozovnu v Belgii. Z toho plyne, že investiční společnosti-rezidenti nemusejí být zatíženy daňovým břemenem vyplývajícím ze srážkové daně z příjmů z movitého majetku, která zatěžuje příjmy z kapitálového a movitého majetku, jež jim plynou od belgických společností.
- 39 I když je skuteností, že právo na osvobození od daně a na započtení přiznané investičním společnostem-rezidentům podléhá jistým podmínkám a omezením, zejména těm, jež jsou stanoveny v článcích 281 a 282 CIR 1992, nic to nemění na tom, že taková možnost není přiznána investičním společnostem-rezidentům, které nemají stálou provozovnu v Belgii, a že tudíž srážková daň z příjmů z kapitálového a movitého majetku, které těmto společnostem plynou od belgických společností, do nichž investovaly, představuje definitivní zdanění podle článku 248 CIR 1992.
- 40 V důsledku toho je třeba konstatovat, že belgické daňové právní předpisy zavádějí nepříznivé daňové zacházení s příjmy z kapitálového a movitého majetku dosahovanými investičními společnostmi-nerezidenty, které nemají stálou provozovnu v Belgii, ve srovnání s příjmy plynoucími investičním společnostem-rezidentům nebo investičním společnostem-nerezidentům, které však mají stálou provozovnu v Belgii.
- 41 Belgické království nicméně tvrdí, že s ohledem na dotčenou daňovou právní úpravu se investiční společnost-rezident nachází v odlišné situaci od situace investiční společnosti-nerezidenta, která nemá stálou provozovnu v tomto členském státě.
- 42 K tomuto je třeba připomenout, že podle čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU „[čl.]lánkem 63 [SFEU] není dotčeno právo členských států [...] uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován“.
- 43 Toto ustanovení musí být jakožto výjimka ze základní zásady volného pohybu kapitálu vykládáno striktně. Nemůže být tudíž vykládáno v tom smyslu, že jakékoli daňové právní předpisy obsahující rozlišení mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště či státu, kde investují svůj kapitál, jsou automaticky slučitelné se Smlouvou (viz rozsudky ze dne 11. září 2008, *Eckelkamp a další*, C-11/07,

Sb. rozh. s. I-6845, bod 57; ze dne 22. dubna 2010, Mattner, C-510/08, Sb. rozh. s. I-3553, bod 32; ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, Sb. rozh. s. I-305, bod 56, a ze dne 10. května 2012, Santander Asset Management SGIIC a další, C-338/11 až C-347/11, bod 21).

- 44 Výjimka upravená v uvedeném ustanovení je totiž sama omezena článkem 65 odst. 3 SFEU, který stanoví, že vnitrostátní ustanovení uvedená v odstavci 1 tohoto článku „nesmějí představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 63“.
- 45 Je tedy třeba odlišit rozdílné zacházení přípustné na základě čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU od diskriminace zakázané v odstavci 3 téhož článku. Z judikatury přitom vyplývá, že aby taková vnitrostátní daňová právní úprava mohla být považována za slučitelnou s ustanoveními Smlouvy týkajícími se volného pohybu kapitálu, je třeba, aby se rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, anebo bylo odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu (viz rozsudky ze dne 6. června 2000, Verkooijen, C-35/98, Recueil, s. I-4071, bod 43; ze dne 7. září 2004, Manninen, C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 29; ze dne 1. prosince 2011, Komise v. Belgie, C-250/08, Sb. rozh. s. I-12341, bod 51, jakož i výše citovaný rozsudek Santander Asset Management SGIIC a další, bod 23).
- 46 V této souvislosti se Belgické království dovolává několika skutečností, které podle jeho názoru prokazují rozdílnost situací mezi investičními společnostmi-rezidenty a společnostmi-nerezidenty, které nemají stálou provozovnu v Belgii.
- 47 Zaprvé je nesporné, že cílem dotčené daňové právní úpravy je zabránit nadměrnému zdanění příjmů investičních společností s ohledem na jejich postavení zprostředkovatelů mezi společnostmi, do nichž investují, a majiteli podílů těchto investičních společností.
- 48 Soudní dvůr však již rozhodl, že v souvislosti s opatřeními stanovenými členským státem za účelem zabránění řetězovému nebo ekonomickému dvojímu zdanění příjmů rozdělovaných společnostmi-rezidentem nebo jeho zmírnění se společnostmi-rezidenti, které jsou příjemkyněmi dividend, nutně nenacházejí v situaci srovnatelné se situací společností, které jsou příjemkyněmi dividend a mají sídlo v jiném členském státě (výše citovaný rozsudek Komise v. Německo, bod 55 a citovaná judikatura).
- 49 Jakmile však členský stát jednostranně nebo prostřednictvím mezinárodních smluv podrobí dani z příjmu nejen společnosti-rezidenty, ale rovněž společnosti-nerezidenty – pokud jde o příjmy, které obdrží od společnosti-rezidenta – blíží se situace uvedených společností-nerezidentů situaci společností-rezidentů (výše citovaný rozsudek Komise v. Německo, bod 56 a citovaná judikatura).
- 50 Nebezpečí řetězového zdanění nebo ekonomického dvojího zdanění je totiž nezávisle na jakémkoli zdanění v jiném členském státě způsobeno samotným výkonem daňové pravomoci tímto státem. V takovém případě k tomu, aby společnosti-nerezidenti, které jsou příjemkyněmi, nebyly vystaveny omezení volného pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázáno článkem 63 SFEU, musí stát, jehož je rozdělovací společnost rezidentem, dbát na to, aby se v souvislosti s mechanismem upraveným jeho vnitrostátním právem za účelem zabránění řetězovému zdanění nebo ekonomickému dvojímu zdanění nebo jeho zmírnění ve vztahu ke společnostem-nerezidentům uplatňovalo rovnocenné zacházení jako ve vztahu ke společnostem-rezidentům (viz výše citované rozsudky *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, bod 70; *Amurta*, bod 39; *Komise v. Itálie*, bod 53; *Komise v. Španělsko*, bod 52, a *Komise v. Německo*, bod 57).
- 51 V projednávané věci je nutno konstatovat, že se Belgické království rozhodlo vykonávat svou daňovou pravomoc ve vztahu k příjmům dosaženým investičními společnostmi, které jsou rezidenty v jiných členských státech. Společnosti-nerezidenti, které jsou příjemkyněmi těchto příjmů, se tudíž stran rizika

řetězového zdanění příjmů z kapitálového a movitého majetku nacházejí v situaci srovnatelné se situací, ve které se nacházejí společnosti-rezidenti, takže se společnostmi-nerezidenty, které jsou příjemkyněmi, nemůže být zacházeno jinak než se společnostmi-rezidenty, které jsou příjemkyněmi (v tomto smyslu viz výše citované rozsudky Komise v. Španělsko, bod 53, a Komise v. Německo, bod 58).

- 52 Toto zjištění není vyvráceno argumentem Belgického království, podle kterého nejsou investiční společnosti-nerezidenti, které dosahují příjmů z kapitálového a movitého majetku pocházejících od belgických společností, zatíženy vyšším daňovým břemenem než investiční společnosti-rezidenti podle článku 219 CIR 1992.
- 53 Pokud totiž jde o daňové zatížení z důvodu placení zvláštního odvodu stanoveného v uvedeném článku 219 CIR 1992, kterému podléhají pouze investiční společnosti-rezidenti, je třeba připomenout, že v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora nemůže být nepříznivé daňové zacházení, které porušuje základní svobodu, považováno za slučitelné s unijním právem z důvodu existence jiných výhod, jestliže takové výhody existují (výše citovaný rozsudek Komise v. Německo, bod 71 a citovaná judikatura).
- 54 Belgické království se tudíž nemůže dovolávat této skutečnosti jako rozlišovacího kritéria za účelem odůvodnění rozdílného zacházení s investičními společnostmi-rezidenty a investičními společnostmi-nerezidenty.
- 55 Pokud jde dále o mechanismy dohod o zamezení dvojího zdanění, je třeba zaprvé uvést, že použití metody zápočtu by mělo umožnit, aby daň z příjmů vybíraná v Belgii byla plně započtena na daň splatnou ve státě usazení investiční společnosti-příjemkyně, takže pokud by příjmy z kapitálového a movitého majetku obdržené touto společností byly nakonec zatíženy více než příjmy vyplácené společností usazeným v Belgii, nemohlo by ani toto vyšší daňové zatížení být přičítáno Belgickému království, ale státu, v němž je společnost-příjemkyně usazena a který vykonal svou daňovou pravomoc (v tomto smyslu viz výše citované rozsudky Komise v. Španělsko, bod 60, a Komise v. Německo, bod 67).
- 56 Zadruhé je třeba upřesnit, že případné zdanění příjmů z Belgie v jiném členském státě a jeho úroveň nezávisí na Belgickém království, ale na podmínkách zdanění stanovených jiným členským státem (výše citované rozsudky Komise v. Španělsko, bod 64, a Komise v. Německo, bod 69).
- 57 Belgické království proto nemůže oprávněně tvrdit, že započtení daně zaplacené v Belgii na daň splatnou v jiném členském státě na základě smluv o zamezení dvojího zdanění může ve všech případech neutralizovat rozdílné zacházení plynoucí z uplatňování ustanovení vnitrostátních daňových právních předpisů nebo z ustanovení těchto mezinárodních smluv, jejichž cílem je snížit sazbu srážkové daně z příjmů z movitého majetku (viz výše citované rozsudky Komise v. Itálie, bod 39; Komise v. Španělsko, bod 64, a Komise v. Německo, bod 70).
- 58 Zadruhé Belgické království zdůrazňuje, že pokud jde o dotčenou daňovou právní úpravu, základ srovnání Komise je chybný. Zaprvé jsou tak investiční společnosti-nerezidenti z důvodu své zvláštní povahy ve srovnatelné situaci se situací belgických podílových fondů, nikoliv se situací investičních společností-rezidentů. Dále tvrdí, že činnosti investičních společností-rezidentů jsou odlišné od činností investičních společností-nerezidentů. Konečně je třeba podle Belgického království zohlednit daňový režim uplatňující se na majitele podílů investičních společností-rezidentů a investičních společností-nerezidentů, které nemají stálou provozovnu v Belgii.
- 59 Pokud jde zaprvé o srovnatelnost situace investičních společností-nerezidentů s belgickými podílovými fondy, je třeba poukázat na to, že prvně uvedené společnosti mají právní subjektivitu, což však neplatí o podílových fondech. Belgické království tudíž nemůže tvrdit, že situace investičních

společností-nerezidentů musí být srovnávána se situací podílových fondů jen proto, že belgická daňová právní úprava zachází s těmito dvěma kategoriemi daňových poplatníků, kteří ostatně nemají stejnou právní formu, stejným způsobem.

- 60 Mimoto je třeba zdůraznit, že argumentace tohoto členského státu vychází z předpokladu, že investiční společnosti-nerezidenti jsou osvobozeny od daně ve státě jejich sídla.
- 61 Z belgické právní úpravy přitom vyplývá, že výběr srážkové daně z příjmů z movitého majetku společností-příjemkyně nezávisí na případném osvobození této společnosti od korporální daně. Okolnost, že belgické podílové fondy jsou daňově transparentními entitami, které jako takové nepodléhají korporální dani, tudíž neumožňuje mít za to, že situace investičních společností-nerezidentů není srovnatelná se situací investičních společností-rezidentů.
- 62 Zadruhé, pokud jde o činnosti investičních společností-rezidentů a činnosti investičních společností-nerezidentů, je třeba konstatovat, že cílem argumentace Belgického království není ani tak zdůraznit rozdíly v samotné podstatě těchto činností, jako spíše skutečnost, že jsou tyto činnosti vykonávány v odlišných členských státech.
- 63 V této souvislosti vychází tento členský stát z předpokladu, že se investiční společnosti-nerezidenti obrací pouze na držitele podílů, kteří nemají sídlo v Belgii.
- 64 Nelze však vyloučit, že investiční společnost-nerezident bude nabízet své služby investorům-rezidentům, takže nakonec bude vykonávat tytéž činnosti jako investiční společnost-rezident.
- 65 Zatřetí, pokud jde o tvrzenou potřebu zohlednit daňový režim uplatňující se na majitele podílů, je třeba připomenout, že pokud vnitrostátní právní úprava stanoví pro zdanění vyplacených příjmů rozlišovací kritérium, musí se při posuzování srovnatelnosti situací vzít uvedené kritérium v úvahu (v tomto smyslu viz výše citovaný rozsudek Santander Asset Management SGIIC a další, bod 28).
- 66 V projednávaném případě však článek 185a CIR 1992 stanoví pouze ve prospěch investičních společností-rezidentů, že jsou povinné k dani jen z celkové výši neobvyklých nebo bezúplatných výhod, které získají, a nákladů nebo výdajů, jež nejsou odpočitatelné jako náklady na zaměstnance. Dále je podle článku 248 a čl. 304 odst. 2 druhého pododstavce CIR 1992 srážková daň z příjmů z movitého majetku konečným zdaněním jen v případě společností-nerezidentů.
- 67 S ohledem na rozlišovací kritérium stanovené touto právní úpravou, jež je založeno pouze na místě usazení investiční společnosti, musí být posouzení srovnatelnosti situací za účelem určení toho, zda má uvedená právní úprava diskriminační povahu, či nikoliv, provedeno pouze na úrovni investiční společnosti (v tomto smyslu viz výše citovaný rozsudek Santander Asset Management SGIIC a další, bod 39).
- 68 S ohledem na výše uvedené je tudíž nutno dospět k závěru, že takové rozdílné zacházení s příjmy v závislosti na tom, zda jsou vypláceny investičním společností-rezidentům či investičním společností-nerezidentům, jaké zakládá belgická daňová právní úprava, je způsobilé odradit společnosti usazené v jiných členských státech od investování v Belgii a též být pro společnosti-rezidenty překážkou ve shromažďování kapitálu od společností usazených v jiných členských státech.
- 69 Uvedená právní úprava je tudíž omezením volného pohybu kapitálu, jež je v zásadě zakázáno čl. 63 odst. 1 SFEU.

K odůvodnění omezení

– Argumentace účastníků řízení

- 70 Belgické království předkládá dva důvody, které podle jeho názoru mohou odůvodnit omezení volného pohybu kapitálu vyplývající ze sporné vnitrostátní právní úpravy.
- 71 Zaprvé a za účelem zachování vyváženého rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy nelze od Belgického království vyžadovat, aby přiznalo společnostem-nerezidentům, které nemají stálou provozovnu na jeho území, započtení srážkové daně vybírané z jejich příjmů. Takový požadavek by totiž znamenal uložit tomuto členskému státu, aby se vzdal výběru daní z příjmů dosažených na jeho území.
- 72 Zadruhé tvrdí, že omezení zohlednění srážkové daně z příjmů z movitého majetku vybrané je v případě společností-nerezidentů odůvodněno účinností daňových kontrol. Pokud jde o to, že investiční společnosti jsou ze zákona povinny uhradit srážkovou daň z dividend, které vyplácejí majitelům podílů, belgické správní orgány by nemohly vykonávat žádnou kontrolu těchto majitelů, neboť nemají sídlo v Belgii.
- 73 Komise tvrdí, že žádný z důvodů uvedených Belgickým královstvím nemůže odůvodnit rozdílné zacházení existující mezi investičními společnostmi-rezidenty a investičními společnostmi-nerezidenty, které nemají stálou provozovnu v Belgii.

– Závěry Soudního dvora

- 74 Jak vyplývá z ustálené judikatury, vnitrostátní opatření omezující volný pohyb kapitálu mohou být odůvodněna zejména naléhavými důvody obecného zájmu za podmínky, že neexistuje harmonizační opatření unijního práva, které by upravovalo opatření nezbytná pro zajištění ochrany těchto zájmů a dále, že tato opatření jsou způsobilá zaručit uskutečnění cíle, který sledují, a nepřekračují meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz zejména rozsudky ze dne 23. října 2007, Komise v. Německo, C-112/05, Sb. rozh. s. I-8995, body 72 a 73; ze dne 1. července 2010, Dijkman a Dijkman-Lavaleije, C-233/09, Sb. rozh. s. I-6649, bod 49, a Komise v. Německo, výše citovaný, bod 74).
- 75 Pokud jde zaprvé o tvrzenou potřebu zajistit vyvážené rozdělení daňové pravomoci, je třeba připomenout, že takové odůvodnění může být uznáno, zejména pokud má vnitrostátní daňový režim za cíl předcházet jednáním, která mohou ohrozit právo členského státu uplatňovat svou daňovou pravomoc ve vztahu k činnostem vykonávaným na jeho území (viz rozsudky ze dne 29. března 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Sb. rozh. s. I-2647, bod 42; ze dne 18. července 2007, Oy AA, C-231/05, Sb. rozh. s. I-6373, bod 54; Amurta, výše citovaný, bod 58; ze dne 18. června 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Sb. rozh. s. I-5145, bod 66, a ze dne 20. října 2011, Komise v. Německo, výše citovaný, bod 77).
- 76 Nicméně z judikatury Soudního dvora rovněž vyplývá, že pokud se členský stát v souvislosti s tímto druhem příjmů rozhodl nedanit společnosti-příjemkyně usazené na jeho území, nemůže se dovolávat nutnosti zajistit vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy, aby odůvodnil zdanění společností-příjemkyň usazených v jiném členském státě (výše citované rozsudky Amurta, bod 59; Aberdeen Property Fininvest Alpha, bod 67, a Komise v. Německo, bod 78).
- 77 Je přitom nesporné, že se na příjmy investičních společností-rezidentů z kapitálového a movitého majetku vztahuje neutralizace daňového zatížení vyplývajícího z výběru srážkové daně z příjmů z movitého majetku.

- 78 Soudní dvůr již judikoval, že vyžadovat od státu, jehož je rozdělovací společnost rezidentem, aby zajistil, že zisky rozdělované akcionáři, který není rezidentem, nebudou podléhat řetězovému zdanění nebo ekonomickému dvojímu zdanění buď tím, že u rozdělovací společnosti osvobodí tyto zisky od daně, nebo tím, že poskytne uvedenému akcionáři daňové zvýhodnění odpovídající dani zaplacené z uvedených zisků rozdělovací společností, by ve skutečnosti znamenalo, že se tento stát musí vzdát svého práva na zdanění příjmu vytvořeného hospodářskou činností vykonávanou na jeho území (viz rozsudky *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, výše citovaný, bod 59; ze dne 17. září 2009, *Glaxo Wellcome*, C-182/08, Sb. rozh. s. I-8591, bod 83, a *Komise v. Německo*, výše citovaný, bod 80).
- 79 V projednávané věci však osvobození příjmů z kapitálového a movitého majetku a započtení srážkové daně z příjmů z movitého majetku vybrané Belgickým královstvím, která jsou přiznána společností usazeným v jiném členském státě, které nemají v Belgii stálou provozovnu, nezbavují tento členský stát veškerého práva zdaňovat příjem vytvořený hospodářskou činností vykonávanou na jeho území. Příjmy dosahované společnostmi-rezidenty jsou totiž již zdaňovány u vyplácejících společností jakožto jimi dosažené zisky.
- 80 Zadruhé, ačkoli Soudní dvůr uznal, že nutnost zajistit účinnost daňových kontrol představuje naléhavý důvod obecného zájmu, který může odůvodnit omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou (viz výše citovaný rozsudek *Dijkman a Dijkman-Lavaleije*, bod 58), je nutno konstatovat, že se v projednávané věci nelze takového cíle s úspěchem dovolávat za účelem odůvodnění dotčeného omezení.
- 81 Je totiž nesporné, že se na investiční společnosti-nerezidenty nemůže v žádném případě vztahovat osvobození příjmů z kapitálového a movitého majetku od daně pro příjmy, které jim plynou od belgických společností, ani započtení nebo vrácení srážkové daně z příjmů z movitého majetku, a to nezávisle na zárukách v oblasti daňové kontroly, které by mohly poskytnout.
- 82 Je tudíž třeba konstatovat, že důvody uplatňované Belgickým královstvím nemohou odůvodnit omezení volného pohybu kapitálu vyplývající ze sporné právní úpravy.
- 83 Z výše uvedeného vyplývá, že Belgické království tím, že zachovává rozdílná pravidla zdanění příjmů z kapitálového a movitého majetku podle toho, zda jsou tyto příjmy dosahovány investičními společnostmi-rezidenty nebo investičními společnostmi-nerezidenty, které nemají v Belgii stálou provozovnu, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 63 SFEU.
- K nesplnění povinností vyplývajících z článku 49 SFEU
- 84 V souvislosti s návrhem Komise, aby bylo určeno nesplnění povinností, které pro Belgické království vyplývají z článku 49 SFEU, postačuje uvést, že se úvahy formulované v předcházejících bodech stejným způsobem použijí i tehdy, když investiční společnost dosáhla příjmů na základě svého podílu, který jí umožňuje vykonávat jistý vliv na rozhodování společnosti, do které investovala, a určovat její činnost.
- 85 Rozdílné zacházení konstatované v bodě 40 tohoto rozsudku totiž může odradit případné investory, kteří prostřednictvím investiční společnosti se sídlem v zahraničí hodlají investovat do belgických společností, od toho, aby měli jistý vliv na jejich rozhodování a určování jejich činnosti.
- 86 Rozdílné zacházení upravené ve sporné právní úpravě představuje omezení svobody usazování zakázané článkem 49 SFEU, které nemůže být odůvodněno důvody uvedenými v bodech 74 až 81 tohoto rozsudku.

- 87 Z výše uvedeného vyplývá, že Belgické království tím, že zachovává rozdílná pravidla zdanění příjmů z kapitálového a movitého majetku podle toho, zda jsou tyto příjmy dosahovány investičními společnostmi-rezidenty nebo investičními společnostmi-nerezidenty, které nemají v Belgii stálou provozovnu, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 49 SFEU.

K porušení Dohody o EHP

- 88 Vzhledem k tomu, že ustanovení článků 31 a 40 Dohody o EHP mají stejný právní dosah jako v podstatě totožná ustanovení článků 49 SFEU a 63 SFEU (viz rozsudky ze dne 11. června 2009, Komise v. Nizozemsko, C-521/07, Sb. rozh. s. I-4873, bod 33, a ze dne 28. října 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, Sb. rozh. s. I-10659, bod 22), lze všechny výše uvedené úvahy za takových okolností, jako jsou okolnosti projednávané žaloby, vztáhnout obdobně i na uvedené články 31 a 40 této dohody.

K časovým účinkům rozsudku

- 89 Belgické království požádalo, aby v případě, že Soudní dvůr vyhověl žalobě Komise, byly účinky rozsudku časově omezeny, „aby bylo možné účinně provést všechny případné změny“. Toto časové omezení účinků rozsudku je odůvodněno skutečností, že tento členský stát jednal při přijímání vnitrostátních ustanovení zakládajících omezení zjištěné během roku 2007 v dobré víře a dále rizikem závažných obtíží, které může rozsudek Soudního dvora vyvolat.
- 90 I za předpokladu, že by rozsudky vydané na základě článku 258 SFEU měly stejné účinky jako rozsudky vydané na základě článku 267 SFEU, a že by tudíž důvody právní jistoty mohly výjimečně činit nezbytným omezení jejich časových účinků, jestliže jsou splněny podmínky stanovené judikaturou Soudního dvora v rámci článku 267 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 7. června 2007, Komise v. Řecko, C-178/05, Sb. rozh. s. I-4185, bod 67; ze dne 15. prosince 2009, Komise v. Itálie, C-239/06, Sb. rozh. s. I-11913, bod 59; Komise v. Finsko, C-284/05, Sb. rozh. s. I-11705, bod 58, Komise v. Itálie, C-387/05, Sb. rozh. s. I-11831, bod 59, a ze dne 29. září 2011, Komise v. Irsko, C-82/10, bod 63), je nutno v každém případě konstatovat, že se nejeví, že by tyto podmínky byly v projednávané věci splněny.
- 91 V projednávané věci postačí konstatovat, že i když belgická vláda přibližně vyčíslila částky, které belgické orgány neoprávněně vybraly na základě sporné právní úpravy, nikterak neprokázala existenci rizika závažných hospodářských dopadů, přestože se jedná o podstatnou podmínku pro časové omezení rozsudků Soudního dvora.
- 92 Není tudíž namístě této žádosti vyhovět.

K nákladům řízení

- 93 Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastník 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 náhradu nákladů řízení a Belgické království nemělo ve věci úspěch, je důvodné uložit mu náhradu nákladů řízení. Podle čl. 69 odst. 4 prvního pododstavce jednacího řádu ponese Spojené království, jež vstoupilo do řízení jako vedlejší účastník, vlastní náklady řízení.

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

- 1) **Belgické království tím, že zachovává rozdílná pravidla zdanění příjmů z kapitálového a movitého majetku podle toho, zda jsou tyto příjmy dosahovány investičními společnostmi-rezidenty nebo investičními společnostmi-nerezidenty, které nemají v Belgii stálou provozovnu, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 49 SFEU a 63 SFEU, jakož i článků 31 a 40 Dohody o evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992.**
- 2) **Belgickému království se ukládá náhrada nákladů řízení.**
- 3) **Spojené království Velké Británie a Severního Irska ponese vlastní náklady řízení.**

Podpisy.