

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)
zo 14. novembra 2006 *

Vo veci C-513/04,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Rechtbank van eerste aanleg te Gent (Belgicko) z 1. decembra 2004 a doručený Súdnemu dvoru 15. decembra 2004, ktorý súvisí s konaním:

Mark Kerckhaert,

Bernadette Morres

proti

Belgickému kráľovstvu,

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda V. Skouris, predsedovia komôr P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts a E. Juhász, sudcovia J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, A. Borg Barthet a E. Levits (spravodajca),

* Jazyk konania: holandčina.

generálny advokát: L. A. Geelhoed,
tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 11. januára 2006,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- pán Kerckhaert a pani Morres, v zastúpení: L. De Broe a P. Wytinck, advocaten,
- belgická vláda, v zastúpení: E. Dominkovits a M. Wimmer, splnomocnení zástupcovia,
- nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a U. Forsthoff, splnomocnení zástupcovia,
- talianska vláda, v zastúpení: I. M. Braguglia, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci P. Gentili, avvocato dello Stato,
- holandská vláda, v zastúpení: H. G. Sevenster, splnomocnená zástupkyňa,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: C. Jackson, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci S. Moore, barrister,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal a W. Wils, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 6. apríla 2006,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 73 b ods. 1 Zmluvy ES (teraz článok 56 ods. 1 ES).

- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi pánom Kerckhaert a pani Morres (ďalej len „manželia Kerckhaert-Morres“) na jednej strane a Gewestelijke Directie Antwerpen I (ďalej len „belgická daňová správa“) na druhej strane, ktorého predmetom je odmietnutie belgickej daňovej správy uznať im započítanie paušálnej časti zahraničnej dane vo výške 15 % upravenej v článku 19 a ods. 1 druhom pododseku dohody z 10. marca 1964 medzi Belgickom a Francúzskom o zamedzení dvojitého zdanenia a stanovení pravidiel vzájomnej administratívnej a právnej pomoci v oblasti daní z príjmov, zmenenej a doplnenej dodatkom podpísaným 15. februára 1971 (ďalej len „francúzsko-belgická dohoda“).

Belgická daňová právna úprava

Zákon o daniach z príjmov

- 3 Podľa článku 171 ods. 3 zákona o daniach z príjmov (ďalej len „zákon o daniach“) sa dividendy zdaňujú sadzbou vo výške 25 %.
- 4 Článok 187 zákona o daniach pôvodne stanovoval, že pokiaľ ide o príjmy z akcií alebo podielov a investovaného kapitálu, ktoré boli v zahraničí zdanené daňou z príjmov, daňou z príjmov právnických osôb alebo daňou vzťahujúcou sa na nerezidentov, daň sa vopred zníži o paušálnu časť tejto zahraničnej dane.
- 5 Po vykonaní legislatívnych zmien sa už fyzické osoby nemôžu domáhať výhody tohto zápočtu dane, ak prijímajú dividendy od podnikov usadených v inom štáte pochádzajúce z príjmov, ktoré už boli zdanené v tomto štáte daňou z príjmov, takže tieto príjmy sú zaťažené zrážkovou daňou vybranou v uvedenom štáte, ako aj daňou vo výške 25 % upravenou v článku 171 ods. 3 zákona o daniach.

Francúzsko-belgická dohoda

- 6 Francúzsko-belgická dohoda má za cieľ najmä zamedziť situáciám dvojitého zdanenia, ktoré sa týkajú vyberania dane z príjmov od jednej a tej istej osoby vo Francúzsku a v Belgicku.

7 Vo svojom článku 15 ods. 3 uvádza:

„Dividendy vyplácané spoločnosťou rezidentom Francúzska, s ktorými by bolo spojené právo na zápočet dane, ak by boli vyplatené rezidentom Francúzska, oprávňujú, ak sú vyplácané fyzickej osobe rezidentovi Belgicka, na zápočet dane po odpočítaní zrážkovej dane vypočítanej v sadzbe 15 % z dividendy brutto pozostávajúcej z vyplatenej dividendy zvýšenej o zápočet dane.“

8 Článok 19 a ods. 1 tejto dohody stanovuje, že ak spoločnosť rezident Francúzska vypláca dividendy rezidentovi Belgicka, ktorý nie je spoločnosťou podliehajúcou dani z príjmov právnických osôb, a ak sa vo Francúzsku na tieto dividendy efektívne uplatnila zrážková daň, potom sa daň splatná v Belgicku, ktorá sa vyberá zo sumy netto zostávajúcej po odpočítaní francúzskej zrážkovej dane, zníži jednak o zrážkovú daň z hnutelností vybranú v obvyklej daňovej sadzbe a jednak o paušálnu časť zahraničnej dane, ktorá je odpočítateľná za podmienok stanovených belgickou právnou úpravou, pričom táto časť nemôže byť nižšia ako 15 % uvedenej sumy netto.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

9 Manželom Kerckhaert-Morres, ktorí sú rezidentmi Belgicka, boli v priebehu rokov 1995 a 1996 vyplatené dividendy od spoločnosti Eurofers SARL usadenej vo Francúzsku.

- 10 Časť príjmov zodpovedala zápočtu dane vo výške 50 % z vyplatených dividend, ktorý im podľa článku 15 ods. 3 francúzsko-belgickej dohody uznali francúzske daňové orgány ako náhradu za daň z príjmov právnických osôb. Podľa tohto ustanovenia možno zápočet dane prirovnať k príjmu z dividendy. Dividendy brutto boli vo Francúzsku zdanené daňou z príjmov so sadzbou 15 %, a to vo forme zrážkovej dane.
- 11 Manželia Kerckhaert-Morres v daňovom priznaní uviedli, že od spoločnosti Eurofers SARL prijali 34 566 204 BEF (856 873,81 eur) a 7 173 702 BEF (177 831,43 eur) ako príjmy za roky 1995 a 1996. Vo svojom daňovom priznaní požiadali o poskytnutie daňovej výhody upravenej v článku 19 a ods. 1 francúzsko-belgickej dohody zodpovedajúcej francúzskej zrážkovej dani.
- 12 Vzhľadom na to, že belgický zákonodarca túto daňovú výhodu zrušil, ich žiadosť bola zamietnutá.
- 13 Keďže manželia Kerckhaert-Morres boli presvedčení, že zamietnutie poskytnúť im predmetnú daňovú výhodu viedlo k uplatneniu vyššieho daňového zaťaženia dividend francúzskeho pôvodu, ako je zaťaženie dividend spoločností usadených v Belgicku, podali žalobu na Rechtbank van eerste aanleg te Gent o zrušenie rozhodnutia belgickej daňovej správy, ktorým bola zamietnutá ich žiadosť, pričom sa odvolávali najmä na porušenie článku 73 ods. 1 Zmluvy.

- 14 Keďže Rechtbank van eerste aanleg te Gent usúdil, že pre rozhodnutie prejednávanej veci je nevyhnutný výklad práva Spoločenstva, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 56 ods. 1 ES (v čase predmetných skutkových okolností článok 73 b ods. 1 Zmluvy ES) vykladať v tom zmysle, že je zakázané obmedzenie vyplývajúce z ustanovenia právnej úpravy dane z príjmov členského štátu (v tomto prípade Belgicka), podľa ktorého dividendy z akcií spoločností usadených v tomto členskom štáte, rovnako ako dividendy z akcií spoločností, ktoré nie sú usadené v tomto členskom štáte, podliehajú pre akcionára rovnakej jednotnej daňovej sadzbe, pričom pri dividendách z akcií spoločností, ktoré nie sú usadené v tomto členskom štáte, nie je povolený zápočet zrážkovej dane vybranej v tomto inom členskom štáte?“

O prejudiciálnej otázke

- 15 Na úvod je vhodné pripomenúť, že z ustálenej judikatúry vyplýva, že aj keď priame dane patria do právomoci členských štátov, členské štáty ju musia vykonávať v súlade s právom Spoločenstva (rozsudky z 11. augusta 1995, *Wielockx*, C-80/94, Zb. s. I-2493, bod 16; zo 6. júna 2000, *Verkooijen*, C-35/98, Zb. s. I-4071, bod 32; zo 4. marca 2004, *Komisia/Francúzsko*, C-334/02, Zb. s. I-2229, bod 21; z 15. júla 2004, *Lenz*, C-315/02, Zb. s. I-7063, bod 19, a zo 7. septembra 2004, *Manninen*, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 19).
- 16 V už citovaných rozsudkoch *Verkooijen*, *Lenz* a *Manninen* Súdny dvor rozhodol, že predmetné právne úpravy členských štátov zavádzajú rozdielne zaobchádzanie

s príjmami pochádzajúcimi z dividend spoločností usadených v členskom štáte, ktorého rezidentom je dotknutý daňovník, a s príjmami pochádzajúcimi z dividend spoločností, ktoré majú svoje sídlo v inom členskom štáte, tým, že príjmom týchto posledných uvedených dividend odopierajú daňové výhody poskytované iným. Konštatoval, že situácia daňovníkov, ktorí prijímajú dividendy od spoločností usadených v inom členskom štáte, nie je objektívne odlišná od situácie daňovníkov, ktorí prijímajú dividendy od spoločností usadených v členskom štáte, ktorého sú rezidentmi, a rozhodol, že predmetné právne úpravy zakladajú prekážku slobôd zaručených Zmluvou.

- 17 Na rozdiel od tvrdenia manželov Kerckhaert-Morres sa však predmet sporu vo veci samej odlišuje od predmetu sporu v už citovaných rozsudkoch, pretože belgická daňová právna úprava nerobí nijaký rozdiel medzi dividendami spoločností usadených v Belgicku a dividendami spoločností usadených v inom členskom štáte, keďže belgický zákon na nich uplatňuje rovnakú sadzbu dane z príjmu vo výške 25 %.
- 18 Navyše nemožno súhlasiť s tvrdením, že akcionári rezidenti Belgicka sa v tejto veci nachádzajú v odlišnej situácii v závislosti od toho, či prijímajú dividendy od spoločnosti usadenej v tom istom členskom štáte alebo od spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, takže rovnosť zaobchádzania s nimi, t. j. uplatnenie jednotnej sadzby dane z príjmu, predstavuje diskrimináciu.
- 19 Je pravda, že diskriminácia môže spočívať nielen v uplatnení rôznych pravidiel na porovnateľné situácie, ale takisto v uplatnení tohto istého pravidla na rôzne situácie (pozri rozsudky zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, Zb. s. I-225, bod 30, a z 29. apríla 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Zb. s. I-2651, bod 26). Postavenie akcionára prijímajúceho dividendy však z hľadiska daňovej právnej úpravy štátu, ktorého je rezident, nemusí byť v zmysle tejto judikatúry nevyhnutne odlišné len z toho dôvodu, že ich príjma od spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, ktorý v rámci výkonu svojej daňovej právomoci zdaňuje tieto dividendy zrážkovou daňou z príjmov.

- 20 Za okolností ako v tejto veci vyplývajú nepriaznivé následky, ku ktorým by mohlo viesť uplatnenie systému zdaňovania príjmov ako v predmetnej belgickej právnej úprave, z paralelného výkonu daňových právomocí dvoma členskými štátmi.
- 21 V tejto súvislosti je vhodné pripomenúť, že dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, aké predvída článok 293 ES, slúžia na odstránenie alebo zmiernenie negatívnych účinkov na fungovanie vnútorného trhu vyplývajúcich z koexistencie vnútroštátnych daňových systémov spomenutých v predchádzajúcom bode.
- 22 Právo Spoločenstva však za jeho súčasného stavu a v situácii, akou je tá vo veci samej, nestanovuje všeobecné kritériá na rozdelenie právomocí medzi členskými štátmi, pokiaľ ide o odstránenie dvojitého zdanenia vnútri Spoločenstva. Odhliadnuc od smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147), dohovoru z 23. júla o zamedzení dvojitého zdanenia v prípade opravy ziskov združených podnikov [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 225, s. 10) a smernice Rady 2003/48/ES z 3. júna 2003 o zdaňovaní príjmu z úspor v podobe výplaty úrokov (Ú. v. ES L 157, s. 38; Mim. vyd. 09/001, s. 369) totiž v rámci Spoločenstva doposiaľ nebolo prijaté žiadne opatrenie na zjednotenie alebo harmonizáciu, smerujúce k zamedzeniu situácií dvojitého zdanenia.
- 23 Preto prináleží členským štátom, aby prijali potrebné opatrenia na zamedzenie situáciám, akou je tá vo veci samej, najmä tým, že uplatnia kritériá pre rozdelenie právomocí používané v medzinárodnej daňovej praxi. To je v podstate účelom francúzsko-belgickej dohody, ktorá obsahuje rozdelenie daňovej právomoci medzi Francúzskou republikou a Belgickým kráľovstvom v takýchto situáciách. Uvedená dohoda však nie je predmetom tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

- 24 Vzhľadom na vyššie uvedené je na prejudiciálnu otázku potrebné odpovedať tak, že článku 73 b ods. 1 Zmluvy neodporuje právna úprava členského štátu, akou je belgická daňová právna úprava, ktorá v rámci dane z príjmov uplatňuje na dividendy z akcií spoločností usadených na území uvedeného štátu a na dividendy z akcií spoločností usadených v inom členskom štáte rovnakú jednotnú daňovú sadzbu bez toho, aby stanovovala možnosť zápočtu zrážkovej dane vybranej v tomto inom členskom štáte.

O trovách

- 25 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (veľká komora) rozhodol takto:

Článku 73 b ods. 1 Zmluvy ES (teraz článok 56 ods. 1 ES) neodporuje právna úprava členského štátu, akou je belgická daňová právna úprava, ktorá v rámci dane z príjmov uplatňuje na dividendy z akcií spoločností usadených na území uvedeného štátu a na dividendy z akcií spoločností usadených v inom členskom štáte rovnakú jednotnú daňovú sadzbu bez toho, aby stanovovala možnosť zápočtu zrážkovej dane vybranej v tomto inom členskom štáte.

Podpisy