

V?c C-513/04

Mark Kerckhaert a Bernadette Morres

v.

Belgische Staat

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Rechtbank van eerste aanleg te Gent)

„Da? z p?íjm? – Dividendy – Da?ové zatížení dividend z podíl? spole?ností usazených v jiném ?lenském stát? – Nezapo?tení ve stát? bydlišt? dan? z p?íjm? vybrané srážkou u zdroje v jiném ?lenském stát?“

Shrnutí rozsudku

Volný pohyb kapitálu – Omezení

[Smlouva o ES, ?lánek 73b odst. 1 (nyní ?l. 56 odst. 1 ES)]

?lánek 73b odst. 1 Smlouvy (nyní ?l. 56 odst. 1 ES) nebrání takovým právním p?edpis?m ?lenského státu, na jejichž základ? se v rámci dan? z p?íjm? použije tatáž jednotná da?ová sazba na dividendy z akcií spole?ností usazených na území tohoto státu a na dividendy z akcií spole?ností usazených v jiném ?lenském stát?, aniž by byla stanovena možnost zapo?tení dan? odvedené srážkou u zdroje v tomto jiném ?lenském stát?.

Nep?íznivé následky, které by mohlo zp?sobit uplatn?ní takového systému zdan?ní p?íjm?, totiž vyplývají ze soub?žného výkonu da?ových pravomocí dv?ma ?lenskými státy. Právo Spole?enství p?itom ve svém sou?asném stavu a v takové situaci nestanoví obecná kritéria pro rozd?lení pravomocí mezi ?lenské státy, co se tý?e vylou?ení dvojího zdan?ní v rámci Spole?enství. V d?sledku toho p?ísluší ?lenským stát?m p?ijmout opat?ení nezbytná k zamezení situací dvojího zdan?ní zejména tím, že v rámci smluv o zamezení dvojího zdan?ní uplatní kritéria rozd?lení používaná v mezinárodní da?ové praxi.

(viz body 20–24 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

14. listopadu 2006 (*)

„Da? z p?íjm? – Dividendy – Da?ové zatížení dividend z podíl? spole?ností usazených v jiném ?lenském stát? – Nezapo?tení ve stát? bydlišt? dan? z p?íjm? vybrané srážkou u zdroje v jiném ?lenském stát?“

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,

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 v?ci zamítnutí posledn? uvedenou p?iznat jim možnost zapo?íst si paušální ?ást ze zahrani?ní dan? ve výši 15 % podle ?l. 19 A odst. 1 druhého pododstavce smlouvy ze dne 10. b?ezna 1964 mezi Belgií a Francií o zamezení dvojího zdan?ní a stanovení pravidel vzájemné správní a právní pomoci v oblasti daní z p?íjm?, tak jak byla pozm?n?na dodatkem podepsaným dne 15. února 1971 (dále jen „francouzsko-belgická smlouva“).

Belgické da?ové právní p?edpisy

Zákon o daních z p?íjm?

3 Na základ? ?l. 171 odst. 3 zákona o daních z p?íjm? (dále jen „zákon o daních z p?íjm?“) jsou dividendy zda?ovány sazbou 25 %.

4 ?lánek 187 zákona o daních z p?íjm? p?vodn? stanovil, že pokud jde o p?íjmy z akcií nebo podíl? a kapitálových ú?astí, které v zahrani?í podléhají dani z p?íjmu, dani ze spole?ností nebo dani vztahující se na nerezidenty, je da? p?edem snížena o paušální ?ást z této zahrani?ní dan?.

5 V d?sledku zm?n právních p?edpis? nemají již fyzické osoby nadále nárok na takovou refundaci da?ové zálohy, pobírají-li dividendy z podnik? usazených v jiném stát? pocházející z p?íjm?, které již byly zdan?ny v tomto stát? daní z p?íjm?, takže tyto p?íjmy jsou zatíženy jak srážkovou daní u zdroje v uvedeném stát?, tak i daní se sazbou 25 % upravenou v ?l. 171 odst. 3 zákona o daních z p?íjm?.

Francouzsko-belgická smlouva

6 Francouzsko-belgická smlouva sm??uje p?edevším k zamezení situací dvojího zdan?ní týkajících se placení dan? z p?íjm? jednou a toutéž osobou ve Francii a Belgii.

7 Ve svém ?l. 15 odst. 3 stanoví:

„Dividendy vyplacené spole?ností, která je rezidentem Francie, které by umožnily refundaci da?ové zálohy, pokud by byly vyplaceny francouzským rezident?m, oprav?ují, pokud jsou vyplaceny fyzické osob? s bydlišt?m v Belgii, k refundaci da?ové zálohy po ode?tení srážky dan? u zdroje se sazbou 15 % z hrubé ?ástky dividend p?edstavované vyplacenou dividendou zvýšenou o refundaci da?ové zálohy.“

8 Podle ?l. 19 A odst. 1 téže smlouvy, jsou-li dividendy vyplaceny spole?ností, která je rezidentem Francie, belgickému rezidentovi, který není spole?ností podléhající dani ze spole?ností, a byly-li tyto dividendy ve Francii skute?n? zdan?ny u zdroje srážkou, bude da? vybíraná v Belgii z jejich ?isté ?ástky po ode?tu francouzské srážkové dan? snížena jednak o srážku dan? z movitého majetku vybrané v obvyklé sazb?, a jednak o paušální ?ást zahrani?ní dan? odpo?itatelnou v souladu s podmínkami stanovenými belgickými právními p?edpisy, aniž by tato ?ást mohla být nižší než 15 % uvedené ?isté ?ástky.

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žná otázka

9 Manželé Kerckhaert-Morres, kte?í jsou belgickými rezidenty, pobírali b?hem let 1995 a 1996 dividendy od Eurofers SARL, usazené ve Francii.

10 Část pŕijmŕ odpovídala refundaci daŕové zálohy ve výši 50 % vyplacených dividend, pŕiznané francouzskými daŕovými úŕady na základŕ ŕl. 15 odst. 3 francouzsko-belgické smlouvy jako vyrovnání za daŕ ze spoleŕností. V souladu s tímto ustanovením je tato refundace daŕové zálohy postavena na roveŕ pŕijmu z dividend. Hrubá ŕástka dividend byla ve Francii zdanŕna srážkovou daní z pŕijmŕ sazbou 15 %.

11 Manželé Kerckhaert-Morres v daŕovém pŕiznání uvedli, že od Eurofers SARL dostali 34 566 204 BEF (856 873,81 eur) a 7 173 702 BEF (177 831,43 eur) jako pŕijmy za roky 1995 a 1996. Ve svém daŕovém pŕiznání požádali o daŕové zvýhodnŕní stanovené v ŕl. 19 A odst. 1 francouzsko-belgické smlouvy, odpovídající francouzské srážkové dani.

12 Jelikoŕ belgický zákonodárce toto daŕové zvýhodnŕní zrušil, byla jejich žádost zamítnuta.

13 Vzhledem k tomu, že se manželé Kerckhaert-Morres domnívali, že odmítnutí pŕiznat jim daŕové zvýhodnŕní dotŕené v pŕvodním ŕízení zpŕsobilo, že dividendy pocházející z Francie podléhaly vŕtší daŕové zátŕŕi než dividendy spoleŕností usazených v Belgii, obrátili se na Rechtbank van eerste aanleg te Gent, aby zrušil rozhodnutí belgické daŕové správy, kterým byla zamítnuta jejich žádost, pŕiŕemŕ se dovolávali zejména porušení ŕl. 73b odst. 1 Smlouvy.

14 Jelikoŕ Rechtbank van eerste aanleg te Gent mŕl za to, že jemu pŕedloŕený spor vyžaduje výklad práva Spoleŕenství, rozhodl se pŕerušit ŕízení a poloŕit Soudnímu dvoru následující pŕedbŕŕnou otázku:

„Je tŕeba ŕl. 56 odst. 1 ES (ŕl. 73b odst. 1 ES v dobŕ, kdy nastaly sporné skuteŕnosti) vykládat tak, že je zakázáno omezení vyplývající z pŕedpisu ŕlenského státu (v projednávaném pŕípadŕ Belgie) o dani z pŕijmŕ, podle kterého jak dividendy z akcií spoleŕností se sídlem v tomto ŕlenském státŕ, tak dividendy z akcií spoleŕností, které nemají sídlo v tomto státŕ, u akcionáŕe podléhají týmŕ jednotným sazbám, ale u dividend z akcií spoleŕností, které nemají sídlo v tomto státŕ, není pŕipušŕeno zapoŕtení srážky danŕ u zdroje provedené v tomto jiném ŕlenském státŕ?“

K pŕedbŕŕné otázce

15 Úvodem je tŕeba pŕipomenout, že na základŕ ustálené judikatury spadají pŕímé danŕ sice do pravomoci ŕlenských státŕ, nicménŕ tyto ŕlenské státy musejí pŕi výkonu této pravomoci dodržovat právo Spoleŕenství (rozsudky ze dne 11. srpna 1995, Wielockx, Cŕ80/94, Recueil, s. Iŕ2493, bod 16, ze dne 6. ŕervna 2000, Verkooijen, Cŕ35/98, Recueil, s. Iŕ4071, bod 32, ze dne 4. bŕezna 2004, Komise v. Francie, Cŕ334/02, Recueil, s. Iŕ2229, bod 21, ze dne 15. ŕervence 2004, Lenz, Cŕ315/02, Sb. rozh. s. Iŕ7063, bod 19, a ze dne 7. záŕí 2004, Manninen, Cŕ319/02, Sb. rozh. s. Iŕ7477, bod 19).

16 Ve výše uvedených rozsudcích Verkooijen, Lenz a Manninen mŕl Soudní dvŕr za to, že právní pŕedpisy dotŕených ŕlenských státŕ zavedly rozdílné zacházení s pŕijmy z dividend spoleŕností usazených v ŕlenském státŕ bydlíšŕ dotŕeného daŕového poplatníka a s pŕijmy z dividend spoleŕností usazených v jiném ŕlenském státŕ, ŕímŕ odepŕely pŕijemcŕm poslednŕ uvedených dividend daŕová zvýhodnŕní poskytnutá ostatním. Jelikoŕ Soudní dvŕr shledal, že situace daŕových poplatníkŕ pobírajících dividendy ze spoleŕností usazených v jiném ŕlenském státŕ nebyla objektivnŕ odlišná od situace daŕových poplatníkŕ pobírajících dividendy ze spoleŕností usazených v ŕlenském státŕ, jehoŕ jsou rezidenty, dospŕl k závŕru, že dotŕené právní pŕedpisy jsou pŕekážkou svobod zakotvených Smlouvou.

17 Na rozdíl od tvrzení manželŕ Kerckhaert-Morres je však vŕc v pŕvodním ŕízení odlišná od vŕcí, v nichŕ byly vydány výše uvedené rozsudky, jelikoŕ 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 zdaněny 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 společností 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 společností usazených v jiném členském státě, který při výkonu svých daňových pravomocí dává 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 povodním řízení, ze souběžného výkonu daňových pravomocí dvou 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 povodním 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 jednotný 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 povodním řízení, zejména tím, že uplatní kritéria rozdělení používaná v mezinárodní daňové praxi. To je v podstatě úelem 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 převodního 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 belgického 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 belgickém státě, aniž by byla stanovena možnost započtení daně odvedené srážkou u zdroje v tomto jiném belgickém státě.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.