

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

30. června 2016(*)

„řízení o předběžné otázce – Volný pohyb kapitálu – články 63 a 65 SFEU – článek 4 SEU – Přímé daně – Zdanění dividend – Bilaterální dohoda o zamezení dvojímu zdanění – Třetí stát – Rozsah působnosti“

Ve věci C-176/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím tribunal de première instance de Liège (soud prvního stupně v Liège, Belgie) ze dne 30. března 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 20. dubna 2015, v řízení

Guy Riskin,

Geneviève Timmermans

proti

État belge,

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení A. Arabadžev, předseda senátu, C. G. Fernlund (zpravodaj) a S. Rodin, soudci,
generální advokát: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za G. Riskina a G. Timmermans J.-P. Dounym a R. Dounym, avocats,
- za belgickou vládu M. Jacobs a J.-C. Halleuxem, jako zmocněnci,
- za německou vládu T. Henzem a B. Beutlerem, jako zmocněnci,
- za vládu Spojeného království S. Simmons a L. Christiem, jako zmocněnci, ve spolupráci s S. Fordem, barrister,
- za Evropskou komisi W. Roelsem a C. Soulay, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 12. dubna 2016,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 63 a 65 SFEU ve spojení s

článkem 4 SEU.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi G. Riskinem a G. Timmermansem na straně jedné a Belgickým státem na straně druhé ve věci zdanění dividend v Belgii, které byly vyplaceny společností se sídlem v Polsku, a z nichž byla v posledně uvedeném členském státě odvedena srážková daň.

Právní rámec

Belgické právo

3 Článek 5 code des impôts sur les revenus de 1992 (zákon o daních z příjmů z roku 1992, dále jen „CIR 92“) stanoví:

„Obyvatelé království podléhají dani z příjmů fyzických osob ze všech zdanitelných příjmů uvedených v tomto zákoně, a to i tehdy, pokud některých z těchto příjmů bylo dosaženo nebo pochází ze zahraničí.“

4 Článek 6 CIR 92 stanoví:

„Zdanitelný příjem je tvořen souhrnem čistých příjmů sníženým o odpodíatelné výdaje.

Souhrn čistých příjmů odpovídá součtu následujících druhů čistých příjmů:

- 1 příjmy z nemovitého majetku;
- 2 příjmy z kapitálu a movitého majetku;
- 3 příjmy z výkonu povolání;
- 4 ostatní příjmy.“

5 Podle čl. 17 odst. 1 tohoto zákona:

„Příjmy z kapitálu a movitého majetku jsou veškeré výnosy z movitého majetku, nezávisle na tom, jak je tento majetek využíván, a to:

- 1 dividendy;

[...]“

6 Článek 285 uvedeného zákona stanoví:

„Pokud jde o příjmy z kapitálu a movitého majetku [...], započte se do daně paušální podíl zahraniční daně, pokud tyto příjmy podléhaly v zahraničí dani, která je obdobná dani z příjmů fyzických osob, dani z příjmů právnických osob, nebo dani z příjmů nerezidentů, a pokud je tento kapitál a movitý majetek určen k výkonu výdělečné činnosti v Belgii.

[...]“

7 Článek 286 téhož zákona ve znění použitelném na zdaňovací období dotčené ve věci v původním řízení stanoví:

„Paušální podíl zahraniční daně se stanoví na patnáct pětadesátin čistého příjmu před odpotem srážkové daně z movitého majetku a případně odvodu státu bydliště.

[...]

Dohoda o zamezení dvojímu zdanění mezi Belgií a Polskem

8 Dohoda o zamezení dvojímu zdanění mezi Belgickým královstvím a Polskou republikou, jejímž cílem je zamezení dvojímu zdanění a předcházení daňovým podvodům a únikům v oblasti daní z příjmu a majetkových daní, a příslušný protokol, podepsané ve Varšavě dne 20. srpna 2001 (dále jen „belgicko-polská dohoda“) ve svém článku 10 stanoví:

„1. Dividendy vyplácené společností, která je rezidentem jednoho smluvního státu, rezidentu druhého smluvního státu se zdaňují v tomto druhém státě.

2. Tyto dividendy však mohou být rovněž zdaněny ve smluvním státě, jehož je společnost, která je vyplácí, rezidentem, a podle právních předpisů tohoto státu, avšak jestliže skutečný příjemce dividend je rezidentem druhého smluvního státu, daň takto uložená nepřesáhne:

a) 5 % hrubé částky dividend, je-li skutečný příjemce společností (jinou než osobní společností):

– která drží přímo alespoň 25 % kapitálu společnosti vyplácející dividendy, nebo

– která drží přímo alespoň 10 % kapitálu společnosti vyplácející dividendy, pokud má podíl investiční hodnotu nejméně 500 000 eur nebo jejich ekvivalent v jiné měně;

b) 15 % hrubé částky dividend ve všech ostatních případech.

Tímto odstavcem není dotčeno zdanění příjmu společnosti, které jsou určeny k výplatě dividend.

3. Pojem „dividendy“ použitý v tomto článku označuje příjmy pocházející z akcií, účastí nebo podílových listů, podílových práv, podílů zakladatele nebo jiných podílů na zisku s výjimkou pohledávek, jakož i příjmy – i když jsou vypláceny formou úroků – podléhajících podle daňových právních úprav státu, v němž má sídlo vyplácející společnost, stejnému daňovému režimu jako příjmy z akcií.

[...]

9 Článek 23 odst. 1 písm. b) belgicko-polské dohody stanoví:

„1. Pokud jde o Belgii, dvojímu zdanění se zamezí následujícím způsobem:

[...]

„b) S výhradou ustanovení belgických právních předpisů upravujících započtení daní odvedených v zahraničí na belgickou daň platí, že pokud belgický rezident dosáhne příjmu, které jsou zahrnuty do jeho souhrnného příjmu podléhajícího belgické dani a jsou tvořeny dividendami, které nejsou podle dále uvedeného písm. c) osvobozeny od belgické daně, úroky nebo poplatky, započte se polská daň odvedená z těchto příjmů na belgickou daň vztahující se na tyto příjmy.“

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

10 Guy Riskin a G. Timmermans, belgičtí rezidenti, drželi podíl na společnosti se sídlem v

Polsku. V průběhu roku 2009 obdrželi na základě tohoto podílu dividendy, z nichž tento poslední uvedený belgický stát vybral srážkovou daň ve výši 15 %.

11 V průběhu roku 2012 zaslalo kontrolní oddělení belgické daňové správy G. Riskinovi a G. Timmermans opravný výměr k jejich daňovému přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010. Tato daňová správa měla za to, že podle článku 10 belgicko-polské dohody a článků 5, 6 a 17 odst. 1 CIR 92 podléhají dividendy pocházející od společnosti se sídlem v Polsku v Belgii zdanění sazbou ve výši 25 %.

12 Pan Riskin a paní Timmermans tuto opravu napadli s tvrzením, že podle článku 23 belgicko-polské dohody musí být daň odvedená v Polsku započtena na daň dlužnou v Belgii.

13 Daňová správa na to namítla, že článek 23 této dohody stanoví započtení polské daně na belgickou daň s výhradou použití belgického práva, to znamená článku 285 CIR 92, který umožňuje takovéto započtení pouze tehdy, pokud je kapitál a majetek, z něhož plynou dotyčné dividendy, použit v Belgii k výkonu výdělečné činnosti. Vzhledem k tomu, že se daňová správa domnívala, že v projednávaném případě tomu tak není, odmítla započítat polskou srážkovou daň na belgickou daň a jejich stížnost proto zamítla.

14 Guy Riskin a G. Timmermans podali proti tomuto rozhodnutí daňové správy žalobu k předkládajícímu soudu s tvrzením, že na rozdíl od belgicko-polské dohody jiné dohody o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi Belgií a některými těmito státy, které nejsou belgickými státy Evropské unie, neobsahují odkaz na belgické právo, a umožňují tedy započtení daně zaplacené v těchto státech na belgickou daň bez toho, aby se zohledňovaly podmínky stanovené belgickým právem. Domnívají se, že nelze legitimně připustit, aby Belgie mohla těmito státy přiznat výhodnější daňové zacházení, než je to, které přiznává belgickým státem.

15 Za těchto podmínek se tribunal de première instance de Liège (soud prvního stupně v Liège, Belgie) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je právní norma obsažená v článku 285 CIR 92, podle níž je dvojí zdanění zahraničních dividend fyzické osoby s bydlištěm v Belgii implicitně dovoleno, v souladu se zásadami zakotvenými v článku 63 SFEU ve spojení s článkem 4 SEU, když Belgii umožňuje – podle ustanovení belgického práva, na něž odkazuje Belgií sjednaná dohoda o zamezení dvojímu zdanění, tj. podle článku 285, který stanoví podmínky započtení, nebo podle článku 286, který stanoví pouze výši započitatelného paušálního podílu daně – libovolně zvýhodňovat investice uskutečňované ve těchto státech (Spojené státy) na úkor možných investic v belgických státech Evropské unie (Polsko)?

2) Je článek 285 CIR 92 v rozporu s články 49, 56 a 58 SFEU v rozsahu, v němž možnost započtení zahraniční daně na daň belgickou podmiňuje tím, že kapitál a majetek, z nichž příjmy plynou, musí být použity v Belgii k výkonu výdělečné činnosti?“

K předběžným otázkám

K připustnosti druhé otázky

16 Belgická vláda se domnívá, že druhá předběžná otázka týkající se možnosti započítat zahraniční daň na belgickou daň za podmínky, že kapitál a majetek, z nichž příjmy plynou, jsou v Belgii použity k výkonu výdělečné činnosti, je nepřipustná, neboť výsledek sporu projednávaného před předkládajícím soudem nezávisí na případné odpovědi na tuto otázku.

17 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora se na

otázky týkající se výkladu unijního práva položené vnitrostátním soudem v právním a skutkovém rámci, který tento soud vymezí v rámci své odpovědnosti a jehož správnost nepřísluší Soudnímu dvoru ověřovat, vztahuje domněnka relevance. Odmítnutí rozhodnout o žádosti podané vnitrostátním soudem ze strany Soudního dvora je možné pouze tehdy, pokud je zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém, nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (rozsudek ze dne 21. května 2015, *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, bod 29 a citovaná judikatura).

18 V projednávaném případě ze spisu předloženého Soudnímu dvoru jasné vyplývá, že kapitál nebo majetek, z nichž dotčené dividendy plynou, nebyly ani v Belgii, ani na území jiného členského státu použity k výkonu výdělečné činnosti. Za těchto podmínek musí být druhá předebížená otázka považována za otázku hypotetické povahy, a tedy za nepřípustnou.

K první otázce

19 Úvodem je třeba poukázat na to, že nebylo uvedeno, že se tvrzené rozdílné zacházení týká dividend pocházejících od společnosti se sídlem v Polsku a dividend pocházejících od společnosti se sídlem v Belgii. Naproti tomu bylo uvedeno, že se toto rozdílné zacházení týká dividend pocházejících od společnosti se sídlem v Polsku a dividend pocházejících od společnosti se sídlem ve stejném státě.

20 Je totiž nesporné, že na rozdíl od belgicko-polské dohody, která za účelem stanovení podmínek započtení srážkové daně zaplacené v Polsku na daň dlužnou v Belgii odkazuje na ustanovení belgického práva, jiné dohody o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi belgickým královstvím a některými těmito státy takovýto odkaz nestanoví a umožňují tak započtení srážkové daně zaplacené v těchto těchto státech na daň dlužnou v Belgii, aniž by se zohledňovaly podmínky stanovené belgickým právem.

21 Pokud jde o věc v původním řízení, odkaz na belgické právo má za důsledek, že srážková daň z dividend zaplacená v Polsku nemůže být započtena na daň dlužnou v Belgii, protože podmínka stanovená v čl. 285 CIR 92 – to znamená určení kapitálu a majetku, z nichž dotčené dividendy plynou, k výkonu výdělečné činnosti v Belgii – není splněna, zatímco takovéto započtení by bylo přiznáno, aniž by bylo nutno tuto podmínku určení splnit, pokud by dividendy pocházely ze stejného státu, s kterým belgické království uzavřelo dohodu o zamezení dvojímu zdanění stanovující nepodmíněný nárok na takovéto započtení.

22 Podstatou první otázky předkládajícího soudu tedy je, zda ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu kapitálu ve spojení s článkem 4 SEU musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát v takové situaci, jako je ta, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, neposkytl nárok na výhodné zacházení přiznaný akcionáři rezidentovi – který vyplývá z bilaterální daňové dohody o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi tímto členským státem a tímto státem, podle níž se srážková daň vybraná tímto státem nepodmíněně započte na daň dlužnou v uvedeném členském státě bydliště akcionáře – i akcionáři rezidentovi, který pobírá dividendy pocházející z členského státu, s nímž tento členský stát bydliště uzavřel bilaterální daňovou dohodu o zamezení dvojímu zdanění, která podmiňuje přiznání takovéhoto započtení splněním dodatečných podmínek stanovených vnitrostátním právem.

23 Podle ustálené judikatury Soudního dvora patří mezi opatření zakázaná podle čl. 63 odst. 1 SFEU jakožto omezení pohybu kapitálu taková opatření, která mohou od investování v některém členském státě odradit osoby, které nemají v tomto státě bydliště nebo sídlo, nebo mohou odradit osoby s bydlištěm nebo sídlem v tomto členském státě od investování v jiných státech (rozsudek

ze dne 17. září 2015, Miljoen a další, C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:608, bod 44 a citovaná judikatura).

24 V projednávaném případě je nesporné, že situace takových belgických rezidentů, jako je G. Riskin a G. Timmermans, pobírajících dividendy pocházející z členských států, jako je Polská republika, kteří za účelem získání nároku na započtení zaplacené srážkové daně na belgickou daň musí splnit podmínku stanovenou v článku 285 CIR 92, je méně výhodná než situace belgických rezidentů pobírajících dividendy pocházející z třetího státu, s nímž Belgické království uzavřelo bilaterální dohodu upravující nepodmíněný nárok na takovéto započtení.

25 Takovéto nevýhodné zacházení je způsobilé odradit belgické rezidenty od investování v členských státech, s nimiž Belgické království neuzavřelo bilaterální dohodu stanovující nepodmíněný nárok na započtení zaplacené srážkové daně na belgickou daň, a představuje tedy omezení volného pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázáno čl. 63 odst. 1 SFEU.

26 Podle čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU však „[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“.

27 Tato výjimka, která musí být vykládána restriktivně, je sama omezena čl. 65 odst. 3 SFEU, který stanoví, že vnitrostátní ustanovení uvedená v odstavci 1 tohoto článku „nesmují představovat ani prostědek svévolné diskriminace, ani zastžené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 63 [SFEU]“ (rozsudek ze dne 13. března 2014, Bouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, bod 62 a citovaná judikatura).

28 Je tedy třeba rozlišovat mezi nerovným zacházením dovoleným na základě čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU a diskriminací zakázanou odstavcem 3 téhož článku. Z judikatury Soudního dvora přitom vyplývá, že aby vnitrostátní daňová právní úprava rozlišující mezi daňovými poplatníky na základě místa, kde byl jejich kapitál investován, mohla být považována za služitelnou s ustanoveními Smlouvy o volném pohybu kapitálu, je třeba, aby se rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo aby bylo odvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu (rozsudek ze dne 13. března 2014, Bouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, bod 63 a citovaná judikatura).

29 V této souvislosti je třeba připomenout, že přísluší členským státům, aby za dodržení unijního práva uspořádaly svůj systém zdanění rozdělovaných zisků a v rámci toho vymezily základ daně, jakož i daňovou sazbu, které se použijí u akcionáře-příjemce, a že při neexistenci jednotlích nebo harmonizačních opatření v rámci Unie mají členské státy i nadále pravomoc stanovit prostřednictvím mezinárodních smluv nebo jednostranně kritéria rozdělení své daňové pravomoci (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. května 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, EU:C:2008:289, bod 48).

30 V důsledku toho při existenci rozdílů mezi daňovými právními předpisy jednotlivých členských států vyplývajících z této situace může být členský stát veden k tomu, aby prostřednictvím mezinárodních smluv nebo jednostranně uplatňoval na dividendy pocházející z různých států odlišné zacházení, zohledňující tyto rozdíly (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. května 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, EU:C:2008:289, bod 49).

31 V souvislosti s bilaterálními daňovými dohodami vyplývá z judikatury Soudního dvora, že působnost takové dohody je omezena na fyzické nebo právnické osoby, které tato dohoda definuje. Rovněž platí, že výhody, které jsou v ní stanoveny, tvoří nedílnou součást všech pravidel dohody a přispívají k obecné vyváženosti vzájemných vztahů mezi dvěma smluvními státy (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 5. července 2005, D., C-376/03, EU:C:2005:424, body 54 a 61

až 62, jakož i ze dne 20. května 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, EU:C:2008:289, body 50 až 51). Je třeba připomenout, jak uvedla generální advokátka v bodě 43 svého stanoviska, že v případě dohod o zamezení dvojímu zdanění uzavřených s členskými státy nebo těmito státy se jedná o stejnou situaci.

32 Pokud jde o věc v původním řízení, je třeba připomenout, že situace, v nichž se přiznává výhoda nepodmíněného započtení, jsou situacemi, v nichž se Belgické království v rámci bilaterálních daňových dohod o zamezení dvojímu zdanění uzavřených s některými těmito státy, které v souvislosti s dividendami uplatňují srážkovou daň, zavázalo umožnit belgickým rezidentům započtení uvedené srážkové daně na daň dlužnou v Belgii.

33 Z toho vyplývá, že rozsah působnosti takovéto dohody je omezen na belgické rezidenty, kteří pobírají dividendy pocházející z takovéhoho tohoto státu a tento stát v ní uplatnil srážku daně. Skutečnost, že dotyčná výhoda se přiznává jen belgickým rezidentům, kteří spadají do rozsahu působnosti této dohody, nelze považovat za výhodu, kterou lze oddělit od zbytku této dohody, neboť, jak bylo uvedeno v bodě 31 tohoto rozsudku, tato výhoda tvoří nedílnou součást pravidel dohody a přispívá k obecné vyváženosti vzájemných vztahů mezi oběma smluvními státy uvedené dohody.

34 Za těchto okolností se belgickí rezidenti, jako jsou ti, o které se jedná ve věci v původním řízení, pobírající dividendy pocházející z členských států, jako je Polská republika, kteří za účelem získání nároku na započtení zaplacené srážkové daně na belgickou daň musí splnit podmínku stanovenou v článku 285 CIR 92, nenacházejí v situaci, která je objektivně srovnatelná se situací belgických rezidentů pobírajících dividendy pocházející z tohoto státu, s nímž Belgické království uzavřelo bilaterální dohodu o zamezení dvojímu zdanění, která stanoví nepodmíněný nárok na takovéto započtení.

35 Z toho vyplývá, že takové nevýhodné zacházení, jako je to, o které se jedná ve věci v původním řízení, nepředstavuje překážku zakázanou ustanoveními Smlouvy týkajícími se volného pohybu kapitálu.

36 Konečně, pokud jde o loajální spolupráci stanovenou článkem 4 SEU, stačí připomenout, že tento článek nelze vykládat v tom smyslu, že z něj vyplývá samostatná povinnost zatěžující členské státy, která by šla nad rámec povinností, které pro ně mohou vyplývat z článků 63 a 65 SFEU (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 19. září 2012, Levy a Sebbag, C-540/11, nezveřejněno, EU:C:2012:581, body 27 až 29).

37 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na první otázku odpovědět, že články 63 a 65 SFEU ve spojení s článkem 4 SEU musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby členský stát v takové situaci, jako je ta, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, neposkytl nárok na výhodné zacházení přiznaný akcionáři rezidentovi – který vyplývá z bilaterální daňové dohody o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi tímto členským státem a tímto státem, podle níž se srážková daň vybraná tímto státem nepodmíněně započítá na daň dlužnou v uvedeném členském státě bydliště akcionáře – i akcionáři rezidentovi, který pobírá dividendy pocházející z členského státu, s nímž tento členský stát bydliště uzavřel bilaterální daňovou dohodu o zamezení dvojímu zdanění, která podmiňuje přiznání takovéhoto započtení splněním dodatečných podmínek stanovených vnitrostátním právem.

K nákladům řízení

38 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu 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 (šestý senát) rozhodl takto:

1) Články 63 a 65 SFEU ve spojení s článkem 4 SEU musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání tomu, aby členský stát v takové situaci, jako je ta, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, neposkytl nárok na výhodné zacházení přiznaný akcionáři rezidentovi – který vyplývá z bilaterální daňové dohody o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi tímto členským státem a třetím státem, podle níž se srážková daň vybraná třetím státem nepodmíněně započítá na daň dlužnou v uvedeném členském státě bydlící akcionáře – i akcionáři rezidentovi, který pobírá dividendy pocházející z členského státu, s nímž tento členský stát bydlící uzavřel bilaterální daňovou dohodu o zamezení dvojímu zdanění, která podmiňuje přiznání takového započtení splněním dodatečných podmínek stanovených vnitrostátním právem.

Podpisy.

* Jednací jazyk: francouzština.