

Vec C-513/04

Mark Kerckhaert a Bernadette Morres

proti

Belgickému kráľovstvu

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný

Rechtbank van eerste aanleg te Gent)

„Dať z príjmov – Dividendy – Daťové zaťaženie dividend z podielov na spoločnostiach usadených v inom členskom štáte – Nezapočítanie dane z príjmov v štáte rezidenta vybranej zrážkou v inom členskom štáte“

Návrhy prednesené 6. apríla 2006 – generálny advokát L. A. Geelhoed

Rozsudok Súdneho dvora (veľká komora) zo 14. novembra 2006

Abstrakt rozsudku

Voľný pohyb kapitálu – Obmedzenia

[Článok 73 B ods. 1 Zmluvy ES (teraz článok 56 ods. 1 ES)]

Článku 73 b ods. 1 Zmluvy (teraz článok 56 ods. 1 ES) neodporuje právna úprava členského štátu, 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 daťovú sadzbu bez toho, aby stanovovala možnosť zápočtu zrážkovej dane vybranej v tomto inom členskom štáte.

Nepriaznivé následky, ku ktorým by mohlo viesť uplatnenie takéhoto systému zdaťovania príjmov, totiž vyplývajú z paralelného výkonu daťových právomocí dvoma členskými štátmi. Právo Spoločenstva však za jeho súčasného stavu a v takejto situácii nestanovuje všeobecné kritériá na rozdelenie právomocí medzi členskými štátmi, pokiaľ ide o odstránenie dvojitého zdanenia vnútri Spoločenstva. Preto prináleží členským štátom, aby prijali potrebné opatrenia na zamedzenie situáciám dvojitého zdanenia, najmä tým, že uplatnia dohody o zamedzení dvojitého zdanenia a kritériá pre rozdelenie právomocí používané v medzinárodnej daťovej praxi.

(pozri body 20 – 24 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

zo 14. novembra 2006 (*)

„Da? z príjmov – Dividendy – Da?ové za?aženie dividend z podielov na spoločnostiach usadených v inom členskom štáte – Nezapočítanie dane z príjmov v štáte rezidenta vybranej zrážkou v inom členskom štáte“

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),

generálny advokát: L. A. Geelhoed,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

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

so zreteňom 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 spoločností, 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 prirovňať 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 Súdnu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 56 ods. 1 ES (v ňase 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 prijíma 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 súasného 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. Odhládnuv 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 článok 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 Súdnym 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

* Jazyk konania: holandčina.