

V?c C-233/09

Gerhard Dijkman a Maria Dijkman-Lavaleije

v.

Belgický stát

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná hof van beroep te Antwerpen)

„Volný pohyb služeb – Volný pohyb kapitálu – P?ímé dan? – Rozdílné zacházení podle místa investice nebo vkladu“

Shrnutí rozsudku

Volný pohyb kapitálu – Omezení – Da?ové právní p?edpisy

(?lánek 56 ES)

?lánek 56 ES brání právním p?edpis?m ?lenského státu, podle nichž da?oví poplatníci, kte?í jsou rezidenty v tomto ?lenském stát?, jimž plynou úroky nebo dividendy z vklad? ?i investic u?in?ných v jiném ?lenském stát?, podléhají dopl?kové komunální dani, pokud se nerozhodli, že jim tyto p?íjmy z movitého majetku vyplatí prost?edník se sídlem v jejich ?lenském stát? bydlišt?, zatímco p?íjmy téže povahy plynoucí z vklad? ?i investic u?in?ných v jejich ?lenském stát? bydlišt? nemusí být uvedeny v da?ovém p?iznání z toho d?vodu, že byly zdan?ny u zdroje srážkovou daní, v kterémžto p?ípad? takové dani nepodléhají.

Zavedení takového rozdílného zacházení ?lenským státem v závislosti na míst? uskute?n?ní investic kapitálu má totiž ten ú?inek, že rezident tohoto ?lenského státu je odrazen od investování svých kapitálových prost?edk? nebo jejich uložení do spole?nosti usazené v jiném ?lenském stát?, a má rovn?ž omezující ú?inek vzhledem ke spole?nostem usazeným v jiných ?lenských státech v rozsahu, v n?mž vytvá?í pro tyto spole?nosti p?ekážku pro získávání kapitálu v prvn? uvedeném ?lenském stát?. V tomto ohledu se situace da?ového poplatníka, který u?inil vklady nebo investice v ?lenském stát?, neliší od situace da?ového poplatníka, který u?inil vklady nebo investice v jiném ?lenském stát?. V rámci takových právních p?edpis? totiž da?ový poplatník-rezident, který získal p?íjmy z investic nebo vklad? u?in?ných v jiném ?lenském stát?, podléhá dani z t?chto p?íjm? ve svém ?lenském stát? bydlišt? stejn? jako da?ový poplatník-rezident, který získal p?íjmy z investic nebo vklad? u?in?ných v posledn? uvedeném ?lenském stát?. V takové situaci je tedy práv? ta okolnost, že uvedené p?íjmy jsou p?edm?tem odlišného zp?sobu zdan?ní, p?vodem rozdílného zacházení, které vede k tomu, že povinn? dopl?kové komunální dani podléhají pouze p?íjmy z investic nebo vklad? u?in?ných v jiném ?lenském stát?, avšak neodráží rozdílnou situaci na stran? doty?ných da?ových poplatníků, pokud jde o uvedenou da?. Pokud jde o takovou da?, jež byla uložena aglomeracemi ?i obcemi všem da?ovým poplatník?m z téže aglomerace ?i obce, a jejíž základ tvo?í da? z p?íjm? fyzických osob, není totiž da?ový poplatník-rezident, kterému plynou p?íjmy z investic nebo vklad? u?in?ných v jiném ?lenském stát?, v situaci, jež je objektivn? odlišná od situace da?ového poplatníka-rezidenta, jemuž plynou p?íjmy z investic nebo vklad? u?in?ných v jeho ?lenském stát? bydlišt?. Za t?chto podmínek p?edstavují takové právní p?edpisy omezení volného pohybu kapitálu.

Takové omezení není od?vodn?no nutností zachovat soudržnost vnitrostátního da?ového

systému, jelikož není označeno žádné daňové zatížení určené ke kompenzaci výhody spočívající v osvobození příjmů z investic nebo vkladů učiněných v členském státě bydliště daňového poplatníka od doplňkové komunální daně. I když nezbytnost zachovat účinnost daňového dohledu může podpořit tvrzení, podle kterého lze výběr srážkové daně uskutečnit pouze prostředníky usazenými v tuzemsku, nemůže tato nezbytnost odvodnit to, že příjmy, které podléhají této srážkové dani, a příjmy, na které se tato daň nevztahuje, jsou předmětem rozdílného zacházení pro účely doplňkové komunální daně.

(viz body 31, 45–48, 57, 59, 62 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

1. Zervence 2010(*)

„Volný pohyb služeb – Volný pohyb kapitálu – Přímé daně – Rozdílné zacházení podle místa investice nebo vkladu“

Ve věci C-233/09,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím hof van beroep te Antwerpen (Belgie) ze dne 16. Zervna 2009, došlým Soudnímu dvoru dne 26. Zervna 2009, v řízení

Gerhard Dijkman,

Maria Dijkman-Lavaleije

proti

Belgickému státu,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, E. Levits (zpravodaj), M. Ilešič, M. Safjan a M. Berger, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za G. Dijkmana a M. Dijkman-Lavaleije, jimi samými,
- za belgickou vládu J.-C. Halleuxem, jako zmocněncem,

– za Evropskou komisi R. Lyalem a W. Roelsem, jako zmocnenci,

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

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 56 odst. 1 ES.

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi G. Dijkmanem a M. Dijkman-Lavaleije na jedné straně a Belgickým státem na straně druhé ve věci týkající se zamítavého rozhodnutí belgických daňových orgánů vrátit těmto osobám mimo jiné doplňkovou komunální daň k dani z příjmů fyzických osob (dále jen „doplňková komunální daň“), která byla za zdaňovací období 2004 a 2005 vybrána v poměrné výši k dani z příjmů fyzických osob (dále jen „DPFO“), kterou jsou zatíženy určité příjmy z movitého majetku, který pochází z investic a vkladů učiněných v Nizozemsku.

Vnitrostátní právní rámec

3 Podle článku 261 zákona o daních z příjmů z roku 1992 (dále jen „CIR 1992“) jsou osobami povinnými odvést srážkovou daň z movitého majetku zejména osoby s bydlištěm v Belgickém království, společnosti-rezidenti, sdružení, instituce, zařízení a jakékoli subjekty, jakož i právnické osoby, které podléhají dani z příjmu právnických osob, a které jsou dlužníky příjmů z kapitálu a movitého majetku, jakož i prostředníci usazení v Belgii, kteří se účastní jakýmkoli způsobem vyplácení kapitálových příjmů a příjmů z movitého majetku pocházejících ze zahraničí, pokud jim není zvlášť prokázáno, že srážku daně provedl předchozí prostředník.

4 Článek 313 CIR 1992 uvádí, že daňoví poplatníci, kteří jsou povinni k DPFO, nemají povinnost vykázat ve svém ročním přiznání k uvedené dani příjmy z kapitálu a movitého majetku, ze kterých byla zaplacená srážková daň z movitého majetku, ani příjmy, které byly na základě právních předpisů osvobozeny od srážkové daně, aniž tím jsou dotčeny některé druhy příjmů, které nejsou předmětem věci v povodním řízení. Srážková daň z takových nepřiznaných příjmů nemůže být započítána na DPFO ani vrácena.

5 Článek 465 CIR 1992 stanoví, že aglomerace a obce mohou stanovit doplňkovou daň k DPFO.

6 Článek 466 CIR 1992 stanoví následující:

„Doplňková komunální daň [...] a doplňková aglomerační daň, které jsou ukládány k [DPFO] se vypočítají z [DPFO] zjištěné:

- před započtením záloh uvedených v člancích 157 až 168 a 175 až 177, srážek, paušálního procentního poměru zahraniční daně a daňových úlev, uvedených v člancích 134 a 277 až 296;
- před použitím zvýšení uvedených v člancích 157 až 168, bonifikace uvedené v člancích 175 až 177 a daňových přírůstků uvedených v článku 444.“

7 Podle článku 467 CIR 1992 je doplňková daň k DPFO vyměřena buď obcím, nebo aglomeracím, a to k tíži rezidentů Belgického království, kteří jsou v této obci nebo obcích tvořících aglomeraci osobami povinnými k dani.

8 ?lánek 468 CIR 1992 uvádí následující:

„Pro všechny da?ové poplatníky jedné aglomerace nebo obce se stanoví dopl?ková da? s jednotnou procentní sazbou dan? dlužné státu.

[...]“

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

9 Žalobci ve v?ci v p?vodním ?ízení, kte?í jsou belgickými rezidenty, uvedli ve svém da?ovém p?iznání k DPFO za rok 2004 p?íjmy z movitého majetku plynoucí ze zahrani?í, v daném p?ípad? z Nizozemska, a to úroky z vklad? ve výši 33 780 eur a dividendy ve výši 90 030,52 eur bez srážkové dan? z p?íjm? z movitého majetku.

10 V da?ovém vým?ru za tento rok byly tyto úroky zdan?ny sazbou ve výši 15 % a dividendy sazbou dan? ve výši 25 %. Takto vym?řená da? byla ješt? navýšena o dopl?kovou komunální da?, kterou uložila obec, v níž mají žalobci bydlišt?, a to ve výši 8 % z dan? dlužné státu.

11 Žalobci ve v?ci v p?vodním ?ízení podali proti tomuto da?ovému vým?ru odvolání, kterým se bránili jednak výb?ru dan? ve výši 25 % z dividend s poukazem na to, že v Nizozemsku již byla sražena da? z dividend pocházejících z této zem?, a jednak uložení dopl?kové komunální dan?.

12 Za rok 2005 p?edložili žalobci v p?vodním ?ízení da?ové p?iznání k DPFO, v n?mž zejména uvedli p?íjmy z movitého majetku v zahrani?í, a to dividendy ve výši 14 551,23 eur v p?ípad? G. Dijkmana a 15 359,53 eur v p?ípad? M. Dijkman-Lavaleije, z nichž nebyla odvedena srážková da?.

13 Mimo odpovídající dopl?kovou komunální da? byly tyto ?ástky v da?ovém vým?ru za uvedené zda?ovací období zdan?ny odd?len? sazbou ve výši 25 %, z d?vodu ?ehož podali žalobci v p?vodním ?ízení proti tomuto vým?ru odvolání, v n?mž uplatnili tytéž námítky jako u da?ového vým?ru za zda?ovací období roku 2004.

14 Jelikož byla všechna odvolání zamítnuta, podali žalobci v p?vodním ?ízení žaloby k rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen (soud prvního stupn? v Antverpách). Ten jejich žaloby zamítl.

15 Žalobci v p?vodním ?ízení se u hof van beroep te Antwerpen (odvolací soud v Antverpách) domáhají na jedné stran? toho, aby nizozemská srážková da? zaplacená u dividend uvedených v da?ovém p?iznání za zda?ovací období let 2004 a 2005 byla zapo?tena na DPFO odvád?nou v Belgii, a v d?sledku toho bylo Belgickému státu uloženo vrátit jim ?ástky ve výši 11 906 eur a 3 479 eur, které jsou státními dan?mi vybranými z t?chto dividend. Na stran? druhé požadují žalobci vrácení ?ástek ve výši 2206 eur a 800 eur, které odpovídají dopl?kové komunální dani.

16 Hof van beroep te Antwerpen rozhodl, že uplat?ované nároky žalobc? v p?vodním ?ízení týkající se zapo?tení nizozemské srážkové dan? na da? odvád?nou v Belgii nejsou opodstatné.

17 Pokud jde o dopl?kovou komunální da?, konstatuje uvedený soud, že v p?ípad?, že da?ovým poplatník?m plynou zahrani?ní p?íjmy z movitého majetku, které dosud nebyly p?edm?tem srážkové dan? z p?íjm? z movitého majetku, nemohou se dovolávat ?látku 313 CIR 92, který se týká libera?ní srážkové dan? z p?íjm? z movitého majetku, a jsou povinny tyto p?íjmy p?iznat. P?itom pokud jsou p?íjmy z movitého majetku p?iznávány, vzniká podle ?lánek? 465 a 466 CIR 92 vždy povinnost k dopl?kové komunální dani. Naopak v p?ípad?, že da?ovým poplatník?m plynou p?íjmy z movitého majetku v Belgii, vztahuje se na tyto p?íjmy režim libera?ní srážkové

dan?. Pokud tedy v režimu liberační srážkové daně byla částka příjmů z movitého majetku předmětem srážky u zdroje, nesmí být uvedena v přiznání, a v důsledku toho této dani nepodléhá. Tito daňoví poplatníci se mohou domáhat uplatnění pravidla obsaženého v článku 313 CIR 92 a vyhnout se tak uložení doplňkové komunální daně z jejich zahraničních příjmů z movitého majetku pouze tehdy, pokud si nechali tyto příjmy vyplatit belgickým prostředníkem po odvedení srážkové daně z příjmů z movitého majetku.

18 Za těchto podmínek se hof van beroep te Antwerpen rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je porušením čl. 56 odst. 1 ES to, že belgictí rezidenti, kteří investují nebo činí vklady v zahraničí, např. v Nizozemsku, jsou k tomu, aby předešli své povinnosti k doplňkové komunální dani ve smyslu článku 465 [CIR 1992] povinni využít pro výplatu příjmů z movitého majetku belgického prostředníka, zatímco [belgictí] rezidenti, kteří investují nebo ukládají majetek v Belgii, mohou podle článku 313 [CIR 1992] vždy využít liberační srážkové daně z příjmů z movitého majetku, čímž se mohou podle článku 465 [CIR 1992] vyhnout placení doplňkové komunální daně, nebo srážková daň z příjmů z movitého majetku byla odvedena již u zdroje příjmu?“

K předběžné otázce

19 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda článek 56 ES brání právním předpisům členského státu, podle nichž daňoví poplatníci, kteří jsou rezidenti v tomto členském státě, jimž plynou úroky nebo dividendy z vkladů či investic učiněných v jiném členském státě, podléhají doplňkové komunální dani, pokud se nerozhodli, že jim tyto příjmy z movitého majetku vyplatí prostředník se sídlem v jejich členském státě bydliště, zatímco příjmy téže povahy plynoucí z vkladů či investic učiněných v jejich členském státě bydliště nemusí být uvedeny v daňovém přiznání z toho důvodu, že byly zdaněny u zdroje srážkovou daní, a v takovém případě takové dani nepodléhají.

K omezení základních svobod zaručených Smlouvou o ES

20 Je třeba připomenout, že i když podle ustálené judikatury přímé daně spadají do pravomoci členských států, musejí tyto nicméně při jejím výkonu dodržovat právo Unie (viz zejména rozsudek 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, a ze dne 8. listopadu 2007, *Amurta*, C-379/05, Sb. rozh. s. I-9569, bod 16, jakož i ze dne 19. listopadu 2009, *Komise v. Itálie*, C-540/07, Sb. rozh. s. I-10983, bod 28).

21 V tomto ohledu je třeba nejprve uvést, že belgická vláda má za to, že tato věc musí být posouzena z hlediska článku 49 ES, a nikoli z hlediska článku 56 ES. Tato vláda se totiž domnívá, že vzhledem k tomu, že liberační srážku daně z příjmů z movitého majetku mohou provést pouze belgictí prostředníci, závisí skutečnost, zda se na daňového poplatníka, belgického rezidenta, který uloží nebo investuje kapitál v jiném členském státě, může vztahovat režim této srážkové daně, na místě, kde svůj příjem z movitého majetku inkasuje, a nikoli na místě, kde svůj kapitál investoval nebo uložil.

22 Je tedy třeba nejprve určit, zda a v jaké míře mohou mít takové vnitrostátní právní předpisy, jaké jsou dotčené ve věci v původním řízení, vliv na výkon volného pohybu služeb a volného pohybu kapitálu.

23 Na jedné straně je třeba připomenout, že článek 49 ES vyžaduje odstranění jakéhokoli omezení volného pohybu služeb, byť uplatňovaného bez rozdílu jak na tuzemské poskytovatele, tak na poskytovatele z jiných členských států, je-li takové povahy, že může zakazovat činnosti

poskytovatele usazeného v jiném členském státě, kde legálně poskytuje obdobné služby, být na překážku této činnosti nebo je činit méně atraktivními (viz rozsudek ze dne 8. září 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional a Bwin International, C-42/07, Sb. rozh. s. I-7633, bod 51 a citovaná judikatura).

24 Navíc podle ustálené judikatury přiznává článek 49 ES práva nejen samotnému poskytovateli služeb, ale rovněž příjemci uvedených služeb (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 3. října 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Sb. rozh. s. I-9461, bod 32 a citovaná judikatura).

25 Na straně druhé pak platí, že omezení pohybu kapitálu ve smyslu čl. 56 odst. 1 ES představují zejména opatření uložená členským státem, která mohou odradit osoby s bydlištěm v tomto členském státě od uzavírání smluv o půjčce nebo investování v jiných členských státech (viz zejména rozsudky ze dne 26. září 2000, Komise v. Belgie, C-478/98, Recueil, s. I-7587, bod 18, jakož i ze dne 11. března 2009, X a Passenheim-van Schoot, C-155/08 a C-157/08, Sb. rozh. s. I-5093, bod 33).

26 Z ustálené judikatury vyplývá, že pro účely určení toho, zda se na vnitrostátní právní předpisy vztahuje některá ze základních svobod zaručených Smlouvou, je třeba zohlednit předem touto dotčených právních předpisů (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 24. května 2007, Holböck, C-157/05, Sb. rozh. s. I-4051, bod 22 a citovaná judikatura).

27 Takové právní předpisy, jaké jsou dotčené ve věci v původním řízení, zavádí rozdílné zacházení jak podle původu příjemce z movitého majetku daňových poplatníků-rezidentů, tak podle poskytovatele, který jim uvedené příjmy vyplácí.

28 Jak bylo uvedeno předkládajícím soudem, právní předpisy dotčené ve věci v původním řízení především zavádějí rozdílné zacházení s příjmy belgických rezidentů z movitého majetku pocházejícími z investic nebo vkladů učiněných v jiném členském státě ve srovnání s příjmy z investic nebo vkladů učiněných v Belgii, jelikož první uvedené musí být přiznány, a v důsledku toho podléhají dalšímu zdanění, a to doplňkové komunální dani, zatímco poslední uvedené jsou od této daně osvobozeny díky režimu liberační srážkové daně.

29 Dále pak platí, jak uvádí belgická vláda, že belgický rezident, který uskutečnil investice nebo vklady v jiném členském státě, si může zvolit, aby mu byly příjmy z movitého majetku plynoucí z těchto investic či vkladů vyplaceny prostředníkem usazeným v Belgii, přičemž v takovém případě se na tyto příjmy může vztahovat režim liberační srážkové daně, takže tyto příjmy nebudou podléhat doplňkové komunální dani. Výplata příjmů plynoucích z investic nebo vkladů učiněných v jiném členském státě přitom představuje poskytování služeb ve smyslu článku 49 ES.

30 Takové právní předpisy tedy mohou mít vliv jak na výkon volného pohybu kapitálu, tak i svobody poskytování služeb.

31 Zavedení rozdílného zacházení členským státem v závislosti na místě uskutečnění investic kapitálu má ten účinek, že rezident tohoto členského státu je odrazen od investování svých kapitálových prostředků nebo jejich uložení do společnosti usazené v jiném členském státě, a má rovněž omezující účinek vzhledem ke společnosti usazeným v jiných členských státech v rozsahu, v němž vytváří pro tyto společnosti překážku pro získávání kapitálu v první uvedeném členském státě (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753, bod 166, a ze dne 18. prosince 2007, Grønfelt, C-436/06, Sb. rozh. s. I-12357, bod 14).

32 Jestliže liberační srážkovou daň mohou vybírat pouze prostředníci usazení v Belgii,

poskytuje navíc taková vnitrostátní právní úprava, jaká je dotčená ve věci v původním řízení, prostředníkem usazeným v dotčeném členském státě, výhodnější postavení při poskytování služeb, jež souvisejí s výplatou příjmů belgickým rezidentem, které plynou z investic nebo vkladů učiněných v jiných členských státech, než prostředníkem usazeným v těchto členských státech, a v důsledku toho činí služby posledně uvedené méně atraktivními.

33 Z judikatury nicméně vyplývá, že Soudní dvůr v zásadě posuzuje dotčené opatření s ohledem pouze na jednu z obou základních svobod, ukáže-li se za okolností věci v původním řízení, že jedna z nich je ve vztahu k druhé zcela druhotná a může být do ní zahrnuta (rozsudek ze dne 3. října 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Sb. rozh. s. I-9521, bod 34; viz rovněž obdobný rozsudek ze dne 17. září 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Sb. rozh. s. I-8591, bod 37).

34 V daném případě se spor v původním řízení týká uložení doplňkové komunální daně z příjmů plynoucích z vkladů a investic, které byly učiněny v jiném členském státě, a vztahuje se proto na následky, které pro daňové poplatníky-rezidenty vyplývají z výkonu volného pohybu kapitálu.

35 Právě výkon této svobody způsobuje, že je daňový poplatník-rezident nucen zvolit si prostředníka k vyplacení příjmů z dotčených investic a vkladů. Volba tohoto prostředníka, a v důsledku toho hlediska týkající se svobody poskytování služeb jsou v takové situaci podřadné ve srovnání s hledisky souvisejícími s volným pohybem kapitálu.

36 S ohledem na úvahy uvedené v bodě 31 tohoto rozsudku je proto třeba konstatovat, že takové vnitrostátní právní předpisy, jaké jsou dotčené ve věci v původním řízení, představují omezení volného pohybu kapitálu, který je v zásadě zakázán článkem 56 ES.

37 Na tento závěr nemají vliv argumenty belgické vlády, která se na jedné straně pokouší minimalizovat úinky rozdílného zacházení, které plynou z vnitrostátních právních předpisů dotčených v původním řízení, a na straně druhé tvrdí, že pokud jde o režim liberační srážkové daně, nachází se daňový poplatník, který investuje v Belgii, v rozdílném postavení než daňový poplatník, který investuje v jiném členském státě.

38 Co se týče prvního bodu, je třeba nejprve uvést, že pokud jde o zacházení s úroky a dividendami dotčenými v původním řízení, není rozhodné, že určité jiné druhy příjmů z movitého majetku liberační srážkové dani nepodléhají, a to ani tehdy, když jsou inkasovány v Belgii, a jsou z tohoto důvodu vždy předmětem doplňkové komunální daně, jelikož stejný druh úroků a dividend inkasovaných v Belgii režimu srážkové daně podléhá.

39 Belgická vláda dále tvrdí, že nerovné zacházení nemá zcela nezbytně nepříznivé úinky pro příjemce, kterým plynou příjmy z movitého majetku z jiného členského státu, jelikož zaplacení daně prostřednictvím liberační srážkové daně vede k hotovostní nevýhodě pro daňové poplatníky, kteří musí částku uvedené daně uhradit ihned, zatímco v případě, že je daň zaplacená v obvyklém rámci výběru DPFO, si daňový poplatník může uvedenou částku ponechat obvykle na dobu dvou let, a tedy mít z ní příjem.

40 V tomto ohledu je nutno uvést, že uložení doplňkové daně členským státem, které se vztahuje na příjmy z movitého majetku plynoucí z vkladů a investic učiněných v jiném členském státě, na rozdíl od příjmů z vkladů a investic učiněných v prvně uvedeném členském státě, představuje samo o sobě nepříznivé daňové zacházení, které je v rozporu s volným pohybem kapitálu.

41 Podle judikatury přitom nemůže být nepříznivé daňové zacházení, které porušuje základní svobodu, považováno za slučitelné s právem Evropské unie v důsledku existence jiných výhod, a

to i za předpokladu, že takové výhody existují (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 6. března 2000, Verkooijen, C-35/98, Recueil, s. I-4071, bod 61, a výše uvedený rozsudek Amurta, C-379/05, bod 75).

42 Smlouva krom toho zakazuje i omezení základní svobody malého rozsahu nebo menšího významu (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 15. února 2000, Komise v. Francie, C-34/98, Recueil, s. I-995, bod 49; ze dne 11. března 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Recueil, s. I-2409, bod 43, jakož i ze dne 14. prosince 2006, Denavit Internationaal a Denavit France, C-170/05, Sb. rozh. s. I-11949, bod 50).

43 Belgická vláda tedy nemůže s úspěchem tvrdit, že zatížení příjmů z vkladů učiněných v jiném členském státě doplňkovou komunální daní lze kompenzovat hotovostní výhodou, kterou má daňový poplatník-rezident, kterému tyto příjmy plynou, na rozdíl od příjmů z investic daňového poplatníka-rezidenta, které byly uskutečnny v členském státě bydliště a které byly předmětem srážkové daně.

44 Pokud jde o druhý bod, belgická vláda tvrdí, že situace daňového poplatníka, který učinil vklady nebo investice v Belgii, se liší od situace daňového poplatníka, který učinil vklady nebo investice v jiném členském státě. V tomto posledně uvedeném případě nelze totiž podle jejího názoru správu a výběr liberální srážkové daně svěřit nerezidentovi, který je zavázán k výplatě příjmů z movitého majetku, aniž to vede k riziku vzniku potíží při vymáhání v případě nedostatečného odvodu srážkové daně. V rozsudku ze dne 22. prosince 2008 ve věci Truck Center (C-282/07, Sb. rozh. s. I-10767) přitom Soudní dvůr implicitně uznal, že takové potíže nejsou dostatečně řešeny mezinárodními nástroji upravujícími pomoc při vymáhání pohledávek a že, pokud jde o vymáhání daní, nacházejí se tedy daňoví poplatníci se sídlem v zahraničí v odlišné situaci než daňoví poplatníci-rezidenti.

45 V tomto ohledu postačí uvést, že v rámci takových právních předpisů, jaké jsou dotčené ve věci v původním řízení, daňový poplatník-rezident, který získal příjmy z investic nebo vkladů učiněných v jiném členském státě, podléhá dani z těchto příjmů ve svém členském státě bydliště stejně jako daňový poplatník-rezident, který získal příjmy z investic nebo vkladů učiněných v posledně uvedeném členském státě.

46 V takové situaci je právě ta okolnost, že uvedené příjmy jsou předmětem odlišného způsobu zdanění, původem rozdílného zacházení, které vede k tomu, že povinné doplňkové komunální dani podléhají pouze příjmy z investic nebo vkladů učiněných v jiném členském státě, avšak neodráží rozdílnou situaci na straně dotčených daňových poplatníků, pokud jde o uvedenou daň.

47 Pokud jde o takovou daň, jaká je dotčená v původním řízení, jež byla uložena aglomeracemi či obcemi všem daňovým poplatníkům z této aglomerace či obce, a jejíž základ tvoří daň z příjmů fyzických osob, není totiž daňový poplatník-rezident, kterému plynou příjmy z investic nebo vkladů učiněných v jiném členském státě, v situaci, jež je objektivně odlišná od situace daňového poplatníka-rezidenta, jemuž plynou příjmy z investic nebo vkladů učiněných v jeho členském státě bydliště.

48 Za těchto podmínek je nutno dospět k závěru, že takové právní předpisy členského státu, jaké jsou dotčené ve věci v původním řízení, představují omezení volného pohybu kapitálu.

K odvodnění omezení volného pohybu kapitálu

49 Jak vyplývá z ustálené judikatury, vnitrostátní opatření omezující volný pohyb kapitálu mohou být odvodněna skutečnostmi uvedenými v článku 58 ES anebo naléhavými důvody

obecného zájmu za podmínky, že tato opatření jsou způsobilá zaručit uskutečnění cíle, který sledují, a nepřekračují meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 23. října 2007, Komise v. Německo, C-112/05, Sb. rozh. s. I-8995, body 72 a 73, jakož i citovaná judikatura).

50 Podle belgické vlády jsou právní předpisy dotčené ve věci v původním řízení odvodnými skutečnostmi, které se týkají soudržnosti a specifické povahy belgického daňového systému a nezbytnosti zajistit účinnost daňového dohledu.

51 Monopol svěřený prostředníkem se sídlem v Belgii, který se vztahuje na vypracování přiznání *ad hoc* a zaplacení srážkové daně, je tedy vlastní belgickému daňovému systému a představuje způsob výběru daně, který je jednoduchý pro daňové poplatníky a málo nákladný pro stát, jelikož administrativní zátěž výběru a zaplacení této daně nesou prostředníci, kteří jsou jejími plátcí.

52 Centralizací výběru daně z příjmů z movitého majetku inkasovaných v zahraničí u belgických prostředníků racionalizuje podle tvrzení této vlády belgický daňový systém kontrolních opatření tím, že je omezuje na několik stovek ústávníků, čímž je zajištěna účinnost daňového dohledu, neboť je umožněno globální sledování finančních toků u každého prostředníka, který je plátcem srážkové daně. Pokud by bylo daňovému poplatníkovi, který je fyzickou osobou a belgickým rezidentem, umožněno provést odvod srážkové daně dlužné z jeho příjmů plynoucích z movitého majetku v zahraničí, bylo by takové sledování finančních toků téměř nemožné, protože by bylo nutné odhadnout prostřednictvím přiznání týkajících se srážkové daně podaných miliony subjektů.

53 Stejně tak by podle názoru této vlády nebyla zajištěna účinnost daňového dohledu belgických daňových orgánů ani tehdy, kdyby bylo dlužníkům příjmů z movitého majetku nebo finančním prostředníkům usazeným v jiném členském státě umožněno vybrat liberační srážkovou daň jménem belgického rezidenta, jelikož mezinárodní instrumenty upravující pomoc ohledně vyměření daní nemohou zcela zajistit účinnost daňového dohledu obchodníků usazených v jiných členských státech.

54 Vzhledem k tomuto odvodnění je nutno připomenout, že Soudní dvůr již připustil, že nutnost zachovat soudržnost daňového systému může odvodnit omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou (rozsudky ze dne 28. ledna 1992, Bachmann, C-204/90, Recueil s. I-249, bod 28; ze dne 7. září 2004, Manninen, C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 42, a ze dne 27. listopadu 2008, Papillon, C-418/07, Sb. rozh. s. I-8947, bod 43).

55 Aby však mohl argument založený na takovémto odvodnění obstát, požaduje Soudní dvůr splnění podmínky bezprostřední souvislosti mezi dotčenou daňovou výhodou a kompenzací této výhody určitou daňovou zátěží, přičemž bezprostřední povaha této souvislosti musí být posuzována vzhledem k cíli sledovanému dotčenou daňovou právní úpravou (viz výše uvedený rozsudek Papillon, bod 44 a citovaná judikatura).

56 Jak již p?itom bylo rozhodnuto v bod? 46 tohoto rozsudku, neomezuje se takové rozdílné zacházení, jaké je dot?ené ve v?ci v p?vodním ?ízení, na použití odlišných zp?sob? zdan?ní podle toho, zda doty?né p?íjmy pocházejí z vklad? nebo investic u?in?ných v jiném ?lenském stát? nebo v ?lenském stát? bydlišt?. Doty?né odlišné zp?soby zdan?ní totiž vedou k tomu, že se na p?íjmy z movitého majetku, které pocházejí z vklad? nebo investic u?in?ných v jiném ?lenském stát? a které nepodléhají srážkové dani, vztahuje další zdan?ní ve form? dopl?kové komunální dan?, zatímco p?íjmy z vklad? nebo investic u?in?ných v Belgii mohou být od této dan? osvobozeny na základ? toho, že nemusí být uvedeny v da?ovém p?iznání, jelikož byly p?edm?tem srážkové dan?.

57 Belgická vláda však neuvedla žádnou da?ovou zát?ž ur?enou ke kompenzaci výhody spo?ívající v tomto osvobození.

58 Soudní dv?r dále uznal, že nutnost zajistit ú?innost da?ových kontrol p?edstavuje naléhavý d?vod obecného zájmu, který m?že od?vodnit omezení výkonu základních svobod zaru?ených Smlouvou (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek X a Passenheim-van Schoot, bod 45 a citovaná judikatura).

59 Avšak i když nezbytnost zachovat ú?innost da?ového dohledu m?že podpo?it stanovisko belgické vlády, podle kterého lze výb?r libera?ní srážkové dan? uskute?nit pouze prost?edníky usazenými v Belgii, nem?že tato nezbytnost od?vodnit to, že p?íjmy, které podléhají této srážkové dani, a p?íjmy, na které se tato da? nevztahuje, jsou p?edm?tem rozdílného zacházení pro ú?ely dopl?kové komunální dan?.

60 Krom toho Soudní dv?r již judikoval, že praktické obtíže nemohou samy o sob? od?vodnit porušení n?které ze svobod zaru?ených Smlouvou (viz výše uvedený rozsudek Papillon, bod 54 a citovaná judikatura).

61 Je proto t?eba konstatovat, že skute?nosti, které uplat?uje belgická vláda, nemohou v projednáváném p?ípad? od?vodnit omezení volného pohybu kapitálu, které vyplývá z takových právních p?edpis?, jaké jsou dot?ené ve v?ci v p?vodním ?ízení.

62 Vzhledem k výše uvedenému je t?eba na položenou otázku odpov?d?t tak, že ?lánek 56 ES brání právním p?edpis?m ?lenského státu, podle nichž da?oví poplatníci, kte?í jsou rezidenti v tomto ?lenském stát?, jimž plynou úroky nebo dividendy z vklad? ?i investic u?in?ných v jiném ?lenském stát?, podléhají dopl?kové komunální dani, pokud se nerozhodli, že jim tyto p?íjmy z movitého majetku vyplatí prost?edník se sídlem v jejich ?lenském stát? bydlišt?, zatímco p?íjmy téže povahy plynoucí z vklad? ?i investic u?in?ných v jejich ?lenském stát? bydlišt? nemusí být uvedeny v da?ovém p?iznání z toho d?vodu, že byly zdan?ny u zdroje srážkovou daní, v kterémžto p?ípad? takové dani nepodléhají.

K náklad?m ?ízení

63 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astníků ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (první senát) rozhodl takto:

?lánek 56 ES brání právním p?edpis?m ?lenského státu, podle nichž da?oví poplatníci, kte?í jsou rezidenti v tomto ?lenském stát?, jimž plynou úroky nebo dividendy z vklad? ?i investic u?in?ných v jiném ?lenském stát?, podléhají dopl?kové komunální dani, pokud se nerozhodli, že jim tyto p?íjmy z movitého majetku vyplatí prost?edník se sídlem v jejich

nlenském stát? bydlíšt?, zatímco p?íjmy téže povahy plynoucí z vklad? ?i investic u?in?ných v jejich nlenském stát? bydlíšt? nemusí být uvedeny v da?ovém p?iznání z toho d?vodu, že byly zdan?ny u zdroje srážkovou daní, v kterémžto p?ípad? takové dani nepodléhají.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.