

Vec C-233/09

Gerhard Dijkman a Maria Dijkman-Lavaleije

proti

Belgische Staat

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Hof van beroep te Antwerpen)

„Slobodné poskytovanie služieb – Voľný pohyb kapitálu – Priame dane – Rozdielne zaobchádzanie podľa miesta investovania alebo realizovania vkladov“

Abstrakt rozsudku

Voľný pohyb kapitálu – Obmedzenia – Daňová právna úprava

(článok 56 ES)

Článok 56 ES odporuje taká právna úprava členského štátu, podľa ktorej daňovníkom rezidentom tohto členského štátu dosahujúcim príjmy alebo dividendy z vkladov alebo investícií v inom členskom štáte vzniká daňová povinnosť zaplatiť dodatočnú komunálnu daň, ak sa nerozhodli, že si tieto príjmy z hnutelného majetku dajú vyplatiť prostredníctvom sprostredkovateľa so sídlom v ich štáte bydliska, zatiaľ čo príjmy rovnakej povahy pochádzajúce z vkladov alebo investícií realizovaných v členskom štáte ich bydliska môžu byť neoznámené, pretože z nich bola zrážková daň odvedená už pri zdroji, a teda tejto dani nepodliehajú.

Zavedenie rozdielného zaobchádzania zo strany členského štátu podľa miesta realizovania investícií totiž vedie k odradeniu rezidenta tohto členského štátu od investovania alebo vloženia svojho kapitálu do spoločnosti usadenej v inom členskom štáte a má takisto obmedzujúci účinok vo vzťahu k spoločnostiam usadeným v iných členských štátoch, keďže pre ne predstavuje prekážku na zhromažďovanie kapitálu v tomto prvom členskom štáte. V tomto ohľade situácia daňovníka, ktorý realizoval vklady alebo investície v jednom štáte, sa neodlišuje od situácie daňovníka realizujúceho vklady alebo investície v inom členskom štáte. V rámci takej právnej úpravy je daňovník rezident, ktorý nadobudol príjmy z investícií alebo vkladov realizovaných v inom členskom štáte, rovnako povinný zaplatiť daň z týchto príjmov vo svojom štáte bydliska ako daňovník rezident, ktorý nadobudol príjmy z investícií alebo vkladov realizovaných vo svojom štáte bydliska. V tomto kontexte je preto práve okolnosť, že uvedené príjmy sú predmetom odlišného spôsobu zdanenia, dôvodom rozdielného zaobchádzania, v dôsledku ktorého len príjmy pochádzajúce z investícií alebo vkladov realizovaných v inom členskom štáte povinne podliehajú dodatočnej komunálnej dani, ale neodráža odlišnú situáciu na strane dotknutých daňovníkov s ohľadom na uvedenú daň. Pokiaľ ide totiž o takú daň, ktorú stanovujú aglomerácie a obce pre všetkých daňovníkov danej aglomerácie, respektíve obce, a ktorej základ predstavuje daň z príjmov fyzických osôb, daňovník rezident dosahujúci príjmy z investícií alebo vkladov realizovaných v inom členskom štáte sa objektívne nenachádza v odlišnej situácii od situácie daňovníka rezidenta dosahujúceho príjmy z investícií alebo vkladov realizovaných v štáte jeho bydliska. Za týchto okolností taká vnútroštátna právna úprava členského štátu predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu.

Takéto obmedzenie nemôže byť odôvodnené potrebou zachovať súdržnosť vnútroštátneho

daťového systému, pokiaľ nebolo uvedené nijaké daťové zaťaženie, ktoré by kompenzovalo výhodu spočívajúcu v oslobodení od dodatočnej komunálnej dane z príjmov pochádzajúcich z vkladov alebo investícií realizovaných v inom členskom štáte bydliska daťovníka. Okrem toho, hoci potreba ochrany účinnosti daťových kontrol by mohla podporiť názor, že výber zrážkovej dane môžu vykonávať len sprostredkovatelia so sídlom v danom členskom štáte, nemôže odôvodniť skutočnosť, že príjmy, ktoré podliehajú tejto zrážkovej dani, a príjmy, ktoré jej nepodliehajú, sú predmetom rozdielneho zaobchádzania, pokiaľ ide o dodatočnú komunálnu dať.

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

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 1. júla 2010 (*)

„Slobodné poskytovanie služieb – Voľný pohyb kapitálu – Priame dane – Rozdielne zaobchádzanie podľa miesta investovania alebo realizovania vkladov“

Vo veci C-233/09,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Hof van beroep te Antwerpen (Belgicko) zo 16. júna 2009 a doručený Súdnemu dvoru 26. júna 2009, ktorý súvisí s konaním:

Gerhard Dijkman,

Maria Dijkman-Lavaleije

proti

Belgische Staat,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia E. Levits (spravodajca), M. Ilešič, M. Safjan a M. Berger,

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: R. Grass,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- G. Dijkman a M. Dijkman-Lavaleije, osobne,
- belgická vláda, v zastúpení: J.-C. Halleux, splnomocnený zástupca,

– Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 56 ods. 1 ES.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi pánom Dijkmanom a pani Dijkmanovou-Lavaleijevou na jednej strane a Belgische Staat (Belgicko) na strane druhej, ktorého predmetom bolo zamietnutie ich žiadosti o vrátenie dodatočnej komunálnej dane k dani z príjmov fyzických osôb (ďalej len „dodatočná komunálna daň“), ktorá bola vybratá za zdaťovacie obdobia 2004 a 2005 v pomere k výške dane z príjmov fyzických osôb (ďalej len „DPFO“) vzťahujúcej sa na niektoré príjmy z hnuteľného majetku pochádzajúceho z investícií a vkladov realizovaných v Holandsku, belgickými daňovými orgánmi.

Vnútroštátny právny rámec

3 Podľa článku 261 zákona o dani z príjmov z roku 1992 (ďalej len „CIR 1992“) zdaniteľné prostredníctvom zrážkovej dane z hnuteľného majetku sú najmä osoby, ktoré majú trvalé bydlisko v Belgickom kráľovstve, spoločnosti so sídlom v Belgickom kráľovstve, združenia, inštitúcie, akékoľvek zariadenia a organizácie, ako aj právnické osoby, ktoré podliehajú dani z príjmov právnických osôb pochádzajúcich z kapitálového majetku a hnuteľností, a ďalej sprostredkovatelia so sídlom v Belgicku, ktorí sa akýmkoľvek spôsobom zúčastňujú na vyplácaní kapitálových príjmov a príjmov z hnuteľného majetku nachádzajúceho sa v zahraničí, iba že by bolo preukázané, že zrážková daň bola odvedená predchádzajúcim sprostredkovateľom.

4 Podľa článku 313 CIR 1992 daňovníci podliehajúci DPFO nie sú povinní uviesť v ročnom daňovom priznaní uvedenej dane príjmy z kapitálového a hnuteľného majetku, z ktorých bola zaplatená zrážková daň z hnuteľného majetku, ani tie, ktoré sú od zrážkovej dane oslobodené podľa právnych predpisov a správnych opatrení, okrem niektorých druhov príjmov, ktoré vo veci samej nie sú sporné. Zrážková daň z hnuteľného majetku z takých neuvádzaných príjmov nemôže byť započítaná na DPFO ani byť vrátená.

5 Článok 465 CIR 1992 stanovuje, že aglomerácie a obce môžu vyberať dodatočnú daň k DPFO.

6 Článok 466 CIR 1992 stanovuje:

„Dodatočná komunálna daň... a dodatočná daň aglomerácií k [DPFO] sa vypočítajú zo zistenej [DPFO]:

– pred započítaním preddavkov dane podľa článkov 157 až 168 a 175 až 177, ako aj zrážkovej dane, paušálnej časti zahraničnej dane a daňových úverov podľa článkov 134 a 277 až 296,

– pred uplatnením zvýšenia podľa článkov 157 až 168, zvýhodnenia podľa článkov 175 až 177 a daňových zvýšení podľa článku 444.“

7 Podľa článku 467 CIR 1992 dodatočnú daň k DPFO vyberie buď obec, alebo aglomerácia

od osôb, ktoré majú v Belgickom kráľovstve svoje bydlisko alebo sídlo a sú zdaniteľné v danej obci, respektíve v obci, ktorá je súčasťou uvedenej aglomerácie.

8 § 468 CIR 1992 stanovuje:

„Pre všetkých daňovníkov tej istej aglomerácie alebo obce je stanovená jednotná sadzba dodatočnej dane odvádzanej štátu.

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

9 Žalobcovia vo veci samej, ktorí sú belgickými rezidentmi, uviedli vo svojom daňovom priznaní DPFO za zdaňovacie obdobie 2004 príjmy z hnuteľného majetku dosiahnuté v cudzine, v tomto prípade v Holandsku, pričom išlo o úroky z vkladov vo výške 33 780 eur a dividendy vo výške 90 030,52 eura, bez zrážkovej dane z hnuteľného majetku.

10 V daňovom výmere za uvedené zdaňovacie obdobie boli tieto úroky a dividendy zdanené samostatne sadzbou dane vo výške 15 %, respektíve 25 %. Takto vymieraná daň bola ešte zvýšená o dodatočnú komunálnu daň stanovenú obcou miesta bydliska žalobcov vo výške 8 % dane odvádzanej štátu.

11 Žalobcovia vo veci samej podali proti tomuto daňovému výmeru odvolanie, v ktorom jednak namietali voči uplatneniu 25 %nej sadzby dane z dividend, pretože Holandské kráľovstvo už zdanilo zrážkovou daňou dividendy pochádzajúce z tejto krajiny, a jednak sa bránili zdaneniu dodatočnou komunálnou daňou.

12 Za zdaňovacie obdobie 2005 podali žalobcovia vo veci samej daňové priznanie DPFO, v ktorom predovšetkým uviedli príjmy z hnuteľného majetku dosiahnuté v cudzine, t. j. dividendy vo výške 14 551,23 eura v prípade pána Dijkmana a 15 359,53 eura v prípade pani Dijkmanovej-Lavaleijeovej, z ktorých nebola odvedená zrážková daň z hnuteľného majetku.

13 Keďže tieto sumy boli okrem ich zdanenia samostatne sadzbou 25 % v daňovom výmere ešte zdanené aj dodatočnou daňou za toho zdaňovacie obdobie, žalobcovia vo veci samej sa odvolali proti tomuto výmeru, pričom uviedli tie isté výhrady, ako sú tie, ktoré boli predložené proti daňovému výmeru za zdaňovacie obdobie 2004.

14 Vzhľadom na to, že námietky žalobcov vo veci samej boli zamietnuté, žalobcovia podali žalobu na Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Súd prvého stupňa v Antverpách), ktorý ju zamietol.

15 Žalobcovia vo veci samej pred Hof van beroep te Antwerpen (Odvolací súd v Antverpách) na jednej strane navrhovali, aby zrážková daň odvedená v Holandsku z dividend uvedených v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobia 2004 a 2005 bola započítaná voči DPFO platenej v Belgicku a aby v dôsledku toho uvedený súd zaviazal Belgische Staat na vrátenie súm 11 906 eur a 3 479 eur, ktoré vybral ako dane z týchto dividend. Na druhej strane žiadali vrátenie súm vo výške 2 206 eur a 800 eur, ktoré zodpovedajú dodatočnej komunálnej dani.

16 Hof van beroep te Antwerpen rozhodol, že nároky žalobcov vo veci samej na započítanie zrážkovej dane odvedenej v Holandsku voči dani platenej v Belgicku nie sú dôvodné.

17 Pokiaľ ide o dodatočnú komunálnu daň, uvedený súd rozhodol, že ak daňovníci dosiahnu v zahraničí príjmy z hnuteľného majetku, na ktoré sa zatiaľ nevzťahovala zrážková daň z hnuteľného majetku, nemôžu sa odvolávať na pravidlo upravené v § 313 CIR 1992, týkajúce

sa libera?nej zrážkovej dane z príjmov z hnute?ného majetku, a sú povinní tieto príjmy oznámiť. V prípade, že tieto príjmy oznámia, dodato?ná komunálna da? je splatná v súlade s ?lánkami 465 a 466 CIR 1992. Naopak, ak da?ovníci dosiahnu príjmy z hnute?ného majetku v Belgicku, za tieto príjmy bola zaplatená libera?ná zrážková da? z hnute?ného majetku. Ak teda v režime libera?nej zrážkovej dane z hnute?ného majetku bola výška príjmov z hnute?ného majetku predmetom zrážkovej dane pri zdroji, nemá sa v da?ovom priznaní uviesť, a teda nie je zdanená touto da?ou. Jediný spôsob, ako môžu da?ovníci využiť pravidlo upravené v ?lánku 313 CIR 1992 a zabrániť tak zdaneniu ich príjmov z hnute?ného majetku v zahraničí dodato?nou komunálnou da?ou, je da? si vyplatiť tieto príjmy prostredníctvom belgického sprostredkovate?a, ktorý odvedie zrážkovú da? z príjmov z hnute?ného majetku.

18 Za týchto okolností Hof van beroep te Antwerpen rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Je v rozpore s ?lánkom 56 ods. 1 ES skuto?nosť, že belgickí rezidenti, ktorí investujú alebo realizujú vklady v zahraničí, napríklad v Holandsku, sú na účely výplaty príjmov z hnute?ného majetku povinní obrátiť sa na belgického sprostredkovate?a, aby tak zabránili vzniku da?ovej povinnosti zaplatiť dodato?nú komunálnu da? podľa ?lánku 465 [CIR 1992], zatiaľ čo [belgickí] rezidenti, ktorí investujú alebo realizujú vklady v Belgicku, môžu využiť režim libera?nej zrážkovej dane z príjmov z hnute?ného majetku podľa ?lánku 313 [CIR 1992] a vyhnúť sa tak odvedeniu dodato?nej komunálnej dane podľa ?lánku 465 [CIR 1992], lebo zrážková da? bola odvedená už pri zdroji?“

O prejudiciálnej otázke

19 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či ?lánku 56 ES odporuje taká právna úprava ?lenského štátu, podľa ktorej da?ovníkom rezidentom tohto ?lenského štátu dosahujúcim príjmy alebo dividendy z vkladov alebo investícií v inom ?lenskom štáte, napríklad v Holandsku, vzniká da?ová povinnosť zaplatiť dodato?nú komunálnu da?, ak sa nerozhodli, že si tieto príjmy z hnute?ného majetku dajú vyplatiť prostredníctvom sprostredkovate?a so sídlom v ich štáte bydliska, zatiaľ čo príjmy rovnakej povahy pochádzajúce z vkladov alebo investícií realizovaných v ?lenskom štáte ich bydliska môžu byť neoznámené, pretože z nich bola zrážková da? odvedená už pri zdroji, a teda tejto dani nepodliehajú.

O existencii obmedzenia základných slobôd zaručených Zmluvou ES

20 Treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry, aj keď priame dane patria do právomoci ?lenských štátov, ?lenské štáty ich musia uplatňovať v súlade s právom Únie (pozri najmä rozsudky z 12. decembra 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Zb. s. I-11673, bod 36, a z 8. novembra 2007, *Amurta*, C-379/05, Zb. s. I-9569, bod 16, ako aj z 19. novembra 2009, *Komisia/Taliansko*, C-540/07, Zb. s. I-10983, bod 28).

21 V tejto súvislosti treba na úvod uviesť, že belgická vláda sa domnieva, že prejednávajú vec je potrebné preskúmať so zrete?om na ?lánok 49 ES, a nie so zrete?om na ?lánok 56 ES. Podľa tejto vlády, keďže zraza libera?nú zrážkovú da? z hnute?ného majetku môžu len belgickí sprostredkovatelia, možnosť, či sa na da?ovníka s bydliskom v Belgicku, ktorý vykonáva vklady alebo investuje finančné prostriedky v inom ?lenskom štáte, uplatní uvedený režim zrážkovej dane, závisí od miesta, kde mu je tento príjem z hnute?ného majetku vyplatený, a nie od miesta, kde vloží alebo investuje dané prostriedky.

22 Preto treba najskôr určiť, či a v akom rozsahu môže vnútroštátna právna úprava, ako je úprava vo veci samej, ovplyvniť výkon slobodného poskytovania služieb a voľného pohybu kapitálu.

23 Na jednej strane treba pripomenúť, že podľa článku 49 ES sa vyžaduje odstránenie akýchkoľvek obmedzení slobodného poskytovania služieb, dokonca aj keď sa uplatňujú bez rozdielu na vnútroštátnych poskytovateľov a poskytovateľov z iných členských štátov, pokiaľ môžu zabraňovať, sťažovať alebo robiť ťinnosť poskytovateľovi so sídlom v inom členskom štáte, kde legálne poskytuje obdobné služby, menej atraktívnou (pozri rozsudok z 8. septembra 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional a Bwin International, C-42/07, Zb. s. I-7633, bod 51 a citovaný judikatúru).

24 Okrem toho podľa ustálenej judikatúry článok 49 ES priznáva práva nielen samotnému poskytovateľovi služieb, ale aj príjemcovi týchto služieb (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. októbra 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Zb. s. I-9461, bod 32 a citovaný judikatúru).

25 Na druhej strane obmedzeniami pohybu kapitálu v zmysle článku 56 ods. 1 ES sú najmä opatrenia členského štátu, ktoré môžu odradiť jeho rezidentov od uzatvárania zmlúv o pôžičke alebo od investovania v iných členských štátoch (pozri najmä rozsudky z 26. septembra 2000, Komisia/Belgicko, C-478/98, Zb. s. I-7587, bod 18, ako aj z 11. júna 2009, X a Passenheim-van Schoot, C-155/08 a C-157/08, Zb. s. I-5093, bod 33).

26 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že na určenie toho, či vnútroštátna právna úprava patrí do pôsobnosti niektorej zo základných slobôd zaručených Zmluvou, treba zohľadniť predmet danej právnej úpravy (pozri v tomto zmysle rozsudok z 24. mája 2007, Holböck, C-157/05, Zb. s. I-4051, bod 22 a citovaný judikatúru).

27 Právna úprava ako vo veci samej zavádza rozdielne zaobchádzanie tak na základe pôvodu príjmov z hnuteľného majetku daňovníkov rezidentov, ako aj podľa poskytovateľa, ktorý im tieto príjmy vypláť.

28 Na jednej strane, ako predovšetkým konštatoval vnútroštátny súd, vnútroštátna právna úprava vo veci samej zavádza rozdielne zaobchádzanie s príjmami belgických rezidentov pochádzajúcich z investícií alebo vkladov realizovaných v inom členskom štáte v porovnaní s príjmami z investícií alebo vkladov realizovaných v Belgicku, pretože uvedené príjmy z iného členského štátu je potrebné oznámiť, a teda podliehajú ďalšiemu zdaneniu, konkrétne dodatočnej komunálnej dani, kým príjmy v Belgicku sú od tejto dane oslobodené prostredníctvom režimu liberálnej zárážkovej dane z príjmov z hnuteľného majetku.

29 Na druhej strane, ako tvrdí belgická vláda, belgický rezident, ktorý realizoval investície alebo vklady v inom členskom štáte, sa môže rozhodnúť, že príjmy z hnuteľného majetku pochádzajúce z týchto investícií alebo vkladov mu budú vyplatené prostredníctvom sprostredkovateľa so sídlom v Belgicku, pričom v takom prípade sa môže na tieto príjmy uplatniť režim liberálnej zárážkovej dane z hnuteľného majetku, a tak zabrániť zdaneniu dodatočnou komunálnou daňou. Výplata príjmov pochádzajúcich z investícií alebo vkladov realizovaných v inom členskom štáte pritom predstavuje poskytovanie služieb v zmysle článku 49 ES.

30 Taká právna úprava teda môže ovplyvniť tak výkon voľného pohybu kapitálu, ako aj výkon slobodného poskytovania služieb.

31 Zavedenie rozdielného zaobchádzania zo strany členského štátu podľa miesta realizovania

investícií vedie k odradeniu rezidenta tohto členského štátu od investovania alebo vloženia svojho kapitálu do spoločnosti usadenej v inom členskom štáte a má takisto obmedzujúci účinok vo vzťahu k spoločnostiam usadeným v iných členských štátoch, keďže pre ne predstavuje prekážku na zhromažďovanie kapitálu v tomto prvom členskom štáte (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Zb. s. I-11753, bod 166, a z 18. decembra 2007, *Grønfeldt*, C-436/06, Zb. s. I-12357, bod 14).

32 Navyše vzhľadom na to, že len sprostredkovatelia so sídlom v Belgicku môžu zraziť liberačnú zrážkovú daň z hnuteľného majetku, vnútroštátna právna úprava, ako je úprava vo veci samej, stavia sprostredkovateľov sídlacích v dotknutom členskom štáte do výhodnejšieho postavenia na poskytovanie služieb spojených s výplatou príjmov, ktoré pochádzajú z investícií alebo vkladov realizovaných v iných členských štátoch, belgickým rezidentom v porovnaní so sprostredkovateľmi sídlacimi v iných členských štátoch, a teda robí služby týchto poskytovateľov z iných členských štátov menej atraktívne.

33 Z judikatúry však vyplýva, že Súdny dvor skúma dotknuté opatrenie v zásade z hľadiska iba jednej z týchto slobôd, ak sa ukáže, že za okolností, o ktoré ide vo veci samej, má jedna z nich prednosť pred druhou a môže byť s ňou spojená (rozsudok z 3. októbra 2006, *Fidium Finanz*, C-452/04, Zb. s. I-9521, bod 34; pozri tiež analogicky rozsudok zo 17. septembra 2009, *Glaxo Wellcome*, C-182/08, Zb. s. I-8591, bod 37).

34 V prejednávanom prípade sa spor vo veci samej týka zdanenia príjmov z vkladov a investícií realizovaných v inom členskom štáte dodatočnou komunálnou daňou, a teda sa vzťahuje na následky vyplývajúce daňovníkovi rezidentovi z výkonu slobody voľného pohybu kapitálu.

35 Práve výkon tejto slobody spôsobuje, že daňovník rezident je nútený vybrať si sprostredkovateľa na vyplatenie príjmov pochádzajúcich z uvedených investícií a vkladov. Výber tohto sprostredkovateľa, a v dôsledku toho aspekty týkajúce sa slobodného poskytovania služieb sú v tejto súvislosti menej dôležité v porovnaní s aspektmi týkajúcimi sa voľného pohybu kapitálu.

36 S ohľadom na úvahy uvedené v bode 31 tohto rozsudku je teda potrebné konštatovať, že taká vnútroštátna právna úprava, ako je úprava vo veci samej, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané článkom 56 ES.

37 Toto zistenie nenarušujú ani tvrdenia belgickej vlády, ktorá sa jednak snaží bagatelizovať úinky rozdielného zaobchádzania vyplývajúceho z vnútroštátnej právnej úpravy dotknutej vo veci samej, a jednak tvrdí, že sa týka režimu liberačnej zrážkovej dane z hnuteľného majetku, že daňovník, ktorý investuje v Belgicku, sa nachádza v odlišnej situácii ako ten, ktorý investuje v inom členskom štáte.

38 Pokiaľ ide o prvý bod, predovšetkým treba uviesť, že čo sa týka zaobchádzania s úrokmi a dividendami, o ktoré ide vo veci samej, nie je relevantné, že niektoré iné druhy príjmov z hnuteľného majetku nepodliehajú liberačnej zrážkovej dani z hnuteľného majetku ani vtedy, keď sú vyplatené v Belgicku, a z tohto dôvodu podliehajú dodatočnej komunálnej dani, pretože úroky a dividendy rovnakej povahy vyplatené v Belgicku podliehajú režimu zrážkovej dane z hnuteľného majetku.

39 Belgická vláda navyše tvrdí, že úinky rozdielneho zaobchádzania nie sú nevyhnutne znevýhodňujúce pre osoby, ktoré nadobúdajú príjmy z hnuteľného majetku pochádzajúce z iného členského štátu, keďže platenie daní prostredníctvom liberálnej zrážkovej dane z hnuteľného majetku spôsobuje hotovostnú nevýhodu daovníka, ktorý musí ihne zaplatiť dlžnú daň, kým v prípade platby dane v rámci bežného výberu DPFO si môže ponechať túto sumu v priemere ešte dva roky, a teda mať z toho prospech.

40 V tejto súvislosti treba uviesť, že podriadenie príjmov z hnuteľného majetku, ktoré pochádzajú z vkladov alebo investícií realizovaných v inom členskom štáte, zo strany členského štátu dodatočnému zdaneniu v porovnaní s príjmami z vkladov a investícií realizovaných na jeho štátnom území predstavuje samo osebe znevýhodňujúce daňové zaobchádzanie, ktoré je v rozpore s voľným pohybom kapitálu.

41 V súlade s judikatúrou znevýhodňujúce daňové zaobchádzanie nemožno považovať za zlučiteľné s právom Únie z dôvodu existencie iných daňových výhod, ani keby takéto výhody skutočne existovali (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. júna 2000, Verkooijen, C-35/98, Zb. s. I-4071, bod 61, a Amurta, už citovaný, bod 75).

42 Okrem toho aj obmedzenie základnej slobody, ktoré je rozsahovo menšie či menej významné, je zakázané Zmluvou (pozri v tomto zmysle rozsudky z 15. februára 2000, Komisia/Francúzsko, C-34/98, Zb. s. I-995, bod 49; z 11. marca 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Zb. s. I-2409, bod 43, ako aj zo 14. decembra 2006, Denavit Internationaal a Denavit France, C-170/05, Zb. s. I-11949, bod 50).

43 Belgická vláda teda nemôže úinne tvrdiť, že podriadenie príjmov z vkladov realizovaných v inom členskom štáte dodatočnej komunálnej dani môže byť kompenzované hotovostnou výhodou, ktorú má daovník rezident nadobúdajúci tieto príjmy, na rozdiel od príjmov daovníka rezidenta, ktorý nadobúda príjmy z vkladov realizovaných v členskom štáte svojho bydliska podliehajúce zrážkovej dani z hnuteľného majetku.

44 Pokiaľ ide o druhý bod, belgická vláda tvrdí, že situácia daovníka, ktorý realizoval vklady alebo investície v Belgicku, sa odlišuje od situácie daovníka realizujúceho vklady alebo investície v inom členskom štáte. V takom prípade nie je totiž údajne možné správu a výber liberálnej zrážkovej dane z hnuteľného majetku ponechať na nerezidentovi – daňovom dlžníkovi z príjmov z hnuteľného majetku, pretože môže vzniknúť nebezpečenstvo ťažkostí pri vymáhaní v prípade nedostatočného výberu tejto zrážkovej dane. V rozsudku z 22. decembra 2008, Truck Center (C-282/07, Zb. s. I-10767), Súdny dvor implicitne uznal, že také ťažkosti nie sú dostatočne riešené v medzinárodných nástrojoch pomoci pri vymáhaní, a že pokiaľ ide o vymáhanie daní, daovníci usadení v cudzine sa nachádzajú v odlišnej situácii od daovníkov rezidentov.

45 V tejto súvislosti stačí uviesť, že v rámci právnej úpravy ako vo veci samej daovník rezident, ktorý nadobudol príjmy z investícií alebo vkladov realizovaných v inom členskom štáte, je rovnako povinný zaplatiť daň z týchto príjmov vo svojom štáte bydliska ako daovník rezident, ktorý nadobudol príjmy z investícií alebo vkladov realizovaných vo svojom štáte bydliska.

46 V tomto kontexte je práve okolnosť, že uvedené príjmy sú predmetom odlišného spôsobu zdanenia, dôvodom rozdielneho zaobchádzania, v dôsledku ktorého len príjmy pochádzajúce z investícií alebo vkladov realizovaných v inom členskom štáte povinne podliehajú dodatočnej komunálnej dani, ale neodráža odlišnú situáciu na strane dotknutých daovníkov s ohľadom na uvedenú daň.

47 Pokiaľ ide totiž o takú daň, ako je daň vo veci samej, ktorú stanovujú aglomerácie a obce

pre všetkých da?ovníkov danej aglomerácie, respektíve obce, a ktorej základ predstavuje da? z príjmov fyzických osôb, da?ovník rezident dosahujúci príjmy z investícií alebo vkladov realizovaných v inom ?lenskom štáte sa objektívne nenachádza v odlišnej situácii od situácie da?ovníka rezidenta dosahujúceho príjmy z investícií alebo vkladov realizovaných v štáte jeho bydliska.

48 Za týchto okolností treba konštatovať, že taká vnútroštátna právna úprava ?lenského štátu, ako je úprava, o ktorú ide vo veci samej, predstavuje obmedzenie vo?ného pohybu kapitálu.

O odôvodnení obmedzenia vo?ného pohybu kapitálu

49 Ako vyplýva z ustálenej judikatúry, vnútroštátne opatrenia obmedzujúce vo?ný pohyb kapitálu môžu byť opodstatnené dôvodmi uvedenými v ?lánku 58 ES alebo naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu pod podmienkou, že sú vhodné na zabezpečenie realizácie cieľa, ktorý sledujú, a nejdú nad rámec toho, čo je na jeho dosiahnutie nevyhnutné (pozri v tomto zmysle rozsudok z 23. októbra 2007, Komisia/Nemecko, C?112/05, Zb. s. I?8995, body 72 a 73, ako aj citovanú judikatúru).

50 Podľa belgickej vlády je vnútroštátna právna úprava vo veci samej opodstatnená dôvodmi týkajúcimi sa súdržnosti a osobitosti belgického da?ového systému, ako aj potreby zabezpečiť ú?innosť da?ových kontrol.

51 Monopol vzťahujúci sa na vyhotovenie da?ového priznania *ad hoc* a odvedenia zrážkovej dane z hnute?ného majetku, ktorý je priznaný sprostredkovateľom so sídlom v Belgicku, je pre belgický da?ový systém typický a predstavuje spôsob výberu dane, ktorý je jednoduchý pre da?ovníkov a nenákladný pre štát, keďže sprostredkovatelia, ktorí sú platcami tejto zrážkovej dane, znášajú administratívne náklady spojené s jej zrazením a odvedením.

52 Centralizáciou výberu dane z príjmov z hnute?ného majetku vyplatených v zahraničí u belgických sprostredkovateľov belgický da?ový systém racionalizuje potrebné kontrolné opatrenia tým, že ich obmedzuje na niekoľko stoviek ú?astníkov, čím je zaručená ú?innosť da?ovej kontroly, pretože je možné globálne sledovať finančné toky u každého sprostredkovateľa, ktorý je platcom zrážkovej dane z hnute?ného majetku. Ak by da?ovníkovi, ktorý je fyzická osoba s bydliskom v Belgicku, bolo umožnené odviesť zrážkovú da? z jeho príjmov z hnute?ného majetku vyplatených v zahraničí, bolo by takéto sledovanie finančných tokov skoro nemožné, lebo by ich bolo treba preskúmať na základe priznání na zrážkovú da? z hnute?ného majetku, ktoré by podali milióny subjektov.

53 Rovnako by nebolo možné zabezpečiť ú?innosť da?ových kontrol belgických da?ových orgánov ani vtedy, keby bolo da?ovým dlžníkom majúcim príjmy z hnute?ného majetku alebo finančným sprostredkovateľom so sídlom v inom ?lenskom štáte dovolené zraziť liberačnú zrážkovú da? z hnute?ného majetku od belgického rezidenta, pretože medzinárodné nástroje pomoci pri správe daní nemôžu úplne zabezpečiť ú?innosť da?ových kontrol s ohľadom na subjekty so sídlom v iných ?lenských štátoch.

54 V súvislosti s uvedeným odôvodnením treba na jednej strane pripomenúť, že Súdny dvor už pripustil, že potreba zachovať súdržnosť da?ového systému môže odôvodniť obmedzenie výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou (rozsudky z 28. januára 1992, Bachmann, C?204/90, Zb. s. I?249, bod 28; zo 7. septembra 2004, Manninen, C?319/02, Zb. s. I?7477, bod 42, a z 27. novembra 2008, Papillon, C?418/07, Zb. s. I?8947, bod 43).

55 Na to, aby tvrdenie založené na takomto odôvodnení mohlo byť úspešné, Súdny dvor vyžaduje priamy vzťah medzi dotknutou da?ovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody vo forme

stanoveného daňového odvodu, keďže priamy charakter tohto vzťahu musí byť posudzovaný vzhľadom na cieľ sledovaný predmetnou právnou úpravou (pozri rozsudok Papillon, už citovaný, bod 44 a citovanú judikatúru).

56 Ako však už bolo uvedené v bode 46 tohto rozsudku, rozdielne zaobchádzanie, ako je zaobchádzanie vo veci samej, sa neobmedzuje na použitie odlišných spôsobov zdanenia podľa toho, či dotknuté príjmy pochádzajú z vkladov alebo investícií realizovaných v inom členskom štáte, alebo v členskom štáte bydliska. Dotknuté odlišné spôsoby zdanenia totiž smerujú k tomu, že na príjmy z hnuteľného majetku z vkladov alebo investícií realizovaných v inom členskom štáte, ktoré nepodliehali zrážkovej dani z hnuteľného majetku, sa uplatní ďalšie zdanenie v podobe dodatočnej komunálnej dane, zatiaľ čo príjmy pochádzajúce z vkladov alebo investícií realizovaných v Belgicku môžu byť od tejto dane oslobodené, lebo nemusia byť uvedené v daňovom priznaní, keďže sa na ne už uplatnila zrážková daň z hnuteľného majetku.

57 Belgická vláda neuviedla nijaké daňové zaťaženie, ktoré by kompenzovalo výhodu spočívajúcu v tomto oslobodení.

58 Na druhej strane Súdny dvor uznal, že potreba zabezpečiť účinnosť daňových kontrol predstavuje naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodniť obmedzenie výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou (pozri v tomto zmysle rozsudok X a Passenheim-van Schoot, už citovaný, bod 45 a citovanú judikatúru).

59 Hoci potreba ochrany účinnosti daňových kontrol by mohla podporiť názor belgickej vlády, že výber liberálnej zrážkovej dane z hnuteľného majetku môžu vykonávať len sprostredkovatelia so sídlom v Belgicku, nemôže odôvodniť skutočnosť, že príjmy, ktoré podliehajú tejto zrážkovej dani, a príjmy, ktoré jej nepodliehajú, sú predmetom rozdielneho zaobchádzania, pokiaľ ide o dodatočnú komunálnu daň.

60 Súdny dvor okrem toho už rozhodol, že praktické ťažkosti nemôžu samy osebe odôvodniť zásah do základnej slobody zaručenej Zmluvou (pozri rozsudok Papillon, už citovaný, bod 54 a citovanú judikatúru).

61 Treba preto konštatovať, že žalobné dôvody predložené belgickou vládou nemôžu odôvodniť obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré vyplýva z vnútroštátnej právnej úpravy, ako je úprava vo veci samej.

62 Vzhľadom na uvedené treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 56 ES odporuje taká právna úprava členského štátu, podľa ktorej daňovníkom rezidentom tohto členského štátu dosahujúcim príjmy alebo dividendy z vkladov alebo investícií realizovaných v inom členskom štáte, napríklad v Holandsku, vzniká daňová povinnosť zaplatiť dodatočnú komunálnu daň, ak sa nerozhodli, že si tieto príjmy z hnuteľného majetku dajú vyplatiť prostredníctvom sprostredkovateľa so sídlom v ich štáte bydliska, zatiaľ čo príjmy rovnakej povahy pochádzajúce z vkladov alebo investícií realizovaných v členskom štáte ich bydliska môžu byť neoznámené, pretože z nich bola zrážková daň odvedená už pri zdroji, a teda tejto dani nepodliehajú.

O trovách

63 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 (prvá komora) rozhodol takto:

Článku 56 ES odporuje taká právna úprava členského štátu, podľa ktorej daňovníkom rezidentom tohto členského štátu dosahujúcim príjmy alebo dividendy z vkladov alebo investícií realizovaných v inom členskom štáte, napríklad v Holandsku, vzniká daňová povinnosť zaplatiť dodatočnú komunálnu daň, ak sa nerozhodli, že si tieto príjmy z hnuteľného majetku dajú vyplatiť prostredníctvom sprostredkovateľa so sídlom v ich štáte bydliska, zatiaľ čo príjmy rovnakej povahy pochádzajúce z vkladov alebo investícií realizovaných v členskom štáte ich bydliska môžu byť neoznámené, pretože z nich bola zrážková daň odvedená už pri zdroji, a teda tejto dani nepodliehajú.

Podpisy

* Jazyk konania: holandský.