STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
L. A. GEELHOEDA
přednesené dne 6. dubna 2006 [1]

I – Úvod

1. V tomto řízení o předběžné otázce se Rechtbank van Eerste Aanleg te Gent (soud prvního stupně v Gentu, Belgie) ptá, zda je v rozporu s článkem 56 ES, aby členský stát, jako je Belgie, zatížil dividendy společností, které jsou rezidenty Belgie, a společností, které nejsou jejími rezidenty, stejnou sazbou daně, aniž by v posledně uvedeném případě zohlednil srážku daně u zdroje v tomto jiném členském státě.

2. Toto řízení znovu vyvolává otázky rozsahu zákazu omezení volného pohybu kapitálu uvedeného v článku 56 ES, co se týče zdanění dividend, a, nepřímo, zda zákaz stanovený v tomto článku jako takový vyžaduje, aby členské státy zamezily dvojímu právnímu zdanění (tedy, zdanění stejného příjmu dvakrát u stejného daňového poplatníka).

II – Právní rámec

A – *Francouzsko-belgická smlouva o zamezení dvojího zdanění: základ a relevantní ustanovení*

3. V předmětném období uplatňovala Francie při zdanění dividend tzv. systém „zápočtu" (tj. daň ze společností byla na úrovni společnosti zcela nebo částečně započtena na daň z příjmu z dividend na úrovni akcionáře prostřednictvím přiznání „avoir fiscal" – refundace daňové zálohy – akcionářům). Systém jako takový měl za cíl snížit dvojí hospodářské zdanění, tedy zdanění stejného příjmu dvakrát u různých daňových poplatníků. Tento systém se liší od systémů „zvláštní snížené daně" při zdaňování dividend (zisky společnosti podléhají dani ze společností, ale dividendy se daní jako

1 — Původní jazyk: angličtina.

zvláštní kategorie příjmu, jedná se tedy o částečné snížení dvojího hospodářského zdanění), „klasických" systémů zdanění dividend (zisky společnosti podléhají dani ze společností a rozdělovaný zisk je zdaněn ještě jednou na úrovni akcionáře, nejedná se tedy o snížení dvojího hospodářského zdanění) a systémů „osvobození" (příjem z dividend je osvobozen od daně z příjmu, nejedná se tedy o žádné dvojí hospodářské zdanění) [2].

4. Článek 15 odst. 3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené dne 10. března 1964 mezi Francií a Belgií ve znění pozdějších změn (dále jen „francouzsko-belgická smlouva") stanoví, že dividendy vyplacené společností, která je rezidentem Francie, které by umožnily refundaci daňové zálohy („avoir fiscal"), pokud by byly vyplaceny francouzským rezidentům, opravňují, pokud jsou vyplaceny fyzickým osobám s bydlištěm v Belgii, k refundaci daňové zálohy po odečtení srážky daně u zdroje se sazbou 15% z hrubé částky dividend představované vyplacenou dividendou zvýšenou o refundaci daňové zálohy.

5. Článek 19A odst. 1 druhý pododstavec francouzsko-belgické smlouvy stanoví, že jsou-li dividendy vyplaceny společností, která je rezidentem Francie, belgickému rezidentovi, který není společností podléhající dani ze společností, a byly-li tyto dividendy ve Francii zdaněny u zdroje srážkou, bude daň vybíraná v Belgii z jejich čisté částky po odečtu této srážkové daně snížena jednak 1) o srážku daně z movitého majetku („précompte mobilier") vybrané v obvyklé sazbě, a jednak 2) o paušální část zahraniční daně („quotité forfaitaire d'impôt étranger" nebo „QFIE") odpočitatelnou v souladu s podmínkami stanovenými belgickými právními předpisy, aniž by tato část mohla být nižší než 15% uvedené čisté částky.

B – *Použitelné belgické daňové právní předpisy*

6. V předmětné době Belgie uplatňovala systém „zvláštní snížené daně" při zdanění dividend ve smyslu, který jsem vysvětlil výše. Článek 171 CIR 92 (belgický zákon z roku 1992 o daních z příjmu) se tedy odchyluje od běžného belgického režimu daně z příjmu fyzických osob (tj. veškerý příjem je posuzován společně a podroben progresivním daňovým sazbám) a stanoví pro některé příjmové kategorie dvě různé odlišné sazby daně. Článek 171 zejména stanoví, že dividendy obecně [3] podléhají zvláštní sazbě daně ve výši 25%.

2 — Viz podrobněji sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru, „Zdanění dividend fyzických osob na vnitřním trhu" KOM(2003) 810 konečné a moje stanovisko, které jsem předložil dne 23. února 2006 ve věci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Sb. rozh. s. I-2787, body 4 až 7).

3 — S výjimkou těch, které zahrnuje čl. 269 odst. 2 a 3 CIR 1992.

7. Článek 285 CIR 92 stanoví mimo jiné, že započtení paušální části zahraniční daně nastane v případě dividend pouze pro dividendy přidělené nebo připsané investičními společnostmi.

III – Skutkový stav a položená otázka

8. Manželé Kerckhaert-Morres byli po celou předmětnou dobu belgickými rezidenty podléhajícími zdanění veškerých světových příjmů v Belgii včetně příjmu z dividend.

9. V letech 1995 a 1996 jim byly vyplaceny dividendy společností Eurofers S.A.R.L, která byla francouzským rezidentem, a získali refundaci daňové zálohy („avoir credit") z těchto dividend od francouzských daňových orgánů. Podle čl. 15 odst. 3 francouzsko-belgické smlouvy byla tato refundace daňové zálohy pokládána za příjem z dividend, ze kterého byla odvedena francouzská srážková daň ve výši 15%. Po odečtení této srážkové daně činila částka obdržené refundace daňové zálohy 34 566 204 BEF (856 873, 81 eur) za rok 1995 a 7 137 702 BEF (177 831,43 eur) za rok 1996. Z tohoto příjmu nebyla odvedena žádná belgická „précompte mobilier".

10. Manželé Kerckhaert-Morres uvedli tento příjem ve svých daňových přiznáních za roky 1996 a 1997 a v příloze svých daňových přiznání požadovali započtení QFIE (jak je uvedena v čl. 19 odst. 1 druhém pododstavci francouzsko-belgické smlouvy) ve výši 15%.

11. Podle článku 171 CIR 92 byl tento příjem zdaněn sazbou ve výši 25%. Žádné započtení paušální části zahraniční daně nebylo přiznáno.

12. Manželé Kerckhaert-Morres se odvolali proti tomuto rozhodnutí belgických daňových orgánů (Gewestelijke Directie Antwerpen I) k Rechtbank van Eerste Aanleg v Gentu mimo jiné na základě toho, že porušuje čl. 19A odst. 1 druhý pododstavec francouzsko-belgické smlouvy jakož i článek 56 ES.

13. Usnesením ze dne 1. prosince 2004 Rechtbank van Eerste Aanleg položil Soudnímu dvoru následující otázku:

„Je třeba čl. 56 odst. 1 ES (čl. 73b odst. 1 ES v době, kdy nastaly sporné skutečnosti) vykládat tak, že je zakázáno omezení vyplývající z předpisu členského státu (v pro-

jednávaném případě Belgie) o dani z příjmu, podle kterého jak dividendy z akcií společností se sídlem v tomto členském státě, tak dividendy z akcií společností, které nemají sídlo v tomto státě, u akcionáře podléhají týmž jednotným sazbám, ale u dividend z akcií společností, které nemají sídlo v tomto státě, není připuštěno započtení srážky daně u zdroje provedené v tomto jiném členském státě?"

IV – Analýza

14. Úvodem bych chtěl poznamenat, že otázka vnitrostátního soudu se týká pouze slučitelnosti dotčených ustanovení belgických právních předpisů s článkem 56 ES, a nikoli s článkem 43 ES. Z předkládacího usnesení není jasné, jaká byla povaha podílu vlastněného manželi Kerckhaert-Morres v Eurofers v předmětné době. Poznamenal bych nicméně, jak Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že osoba povinná k dani, která je rezidentem v jednom členském státě a která vlastní kapitál společnosti se sídlem v jiném členském státě, který jí přiznává „nepochybný vliv na rozhodování společnosti" a umožňuje jí „určovat její jednání", vykonává své právo usazování ve smyslu článku 43 ES [4]. Vnitrostátnímu soudu tedy přísluší, aby rozhodl, zda žalobci v původním řízení splňují toto kriterium. Pokud toto kritérium není splněno, potom je třeba posoudit slučitelnost dotčené právní úpravy s článkem 56 ES.

15. V projednávané věci mám nicméně za to, že zásady analýzy jsou totožné jak při uplatnění článku 43 ES, tak i článku 56 ES. Ačkoli budu odkazovat hlavně na slučitelnost dotčené belgické právní úpravy s článkem 56 ES (což je otázka položená vnitrostátním soudem), stejné odůvodnění se uplatní rovněž při posouzení článku 43 ES.

16. Otázkou je, zda Belgie porušuje článek 56 ES tím, že používá jednotnou sazbu daně ve výši 25% na všechny dividendy vyplácené belgickým rezidentům bez ohledu na jejich původ, a tudíž odmítá v projednávané věci zohlednit srážkovou daň ve výši 15% uloženou na dividendy státem zdroje, Francií.

17. Podle ustálené judikatury Soudního dvora, i když přímé daně spadají do pravomoci členských států, musejí nicméně tyto členské státy při výkonu této pravomoci dodržovat právo Společenství [5]. Jak jsem uvedl ve svém stanovisku ve věcech Test

4 — Viz rozsudek ze dne 13. dubna 2000, Baars (C-251/98, Recueil, s. I-2787, bod 22) a výše uvedené stanovisko ve věci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (body 26 až 30).

5 — Viz například rozsudek ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer, (C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 29 a uvedená judikatura).

Claimants in the ACT Group Litigation a Test Claimants in the FII Group Litigation [6], články 43 ES a 56 ES jsou porušeny v případě, kdy rozdílné zacházení, které uplatňuje předmětný členský stát vůči svým daňovým subjektům, není při současném stavu práva Společenství přímým nebo logickým důsledkem možnosti, uplatňovat na přeshraniční situace odlišné daňové povinnosti než jsou ty, které se uplatňují na čistě vnitřní situace.

18. Jinak řečeno, tyto články zakazují omezení svobody usazování a volného pohybu kapitálu překračující omezení, která vyplývají nevyhnutelně ze skutečnosti, že daňové systémy jsou vnitrostátní, nejsou-li tato omezení odůvodněna a přiměřená [7]. To znamená zejména, že aby spadalo znevýhodňující daňové zacházení pod ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu, musí vycházet z přímé, nebo skryté diskriminace vyplývající z pravidel právního řádu, a nikoli pouze z rozdílností mezi národními daňovými systémy nebo rozdělení daňových pravomocí mezi daňové systémy členských států nebo z koexistence vnitrostátních daňových správ [8].

19. V případě členských států, které vykonávají svou daňovou pravomoc (stát bydliště) ohledně celosvětových příjmů, tato zásada hlavně znamená, že takový stát musí zacházet s příjmem svých rezidentů pocházejícím ze zdrojů v zahraničí v souladu se způsobem, jakým rozdělil svůj daňový základ. Pokud rozdělí svůj daňový základ tak, aby zahrnoval příjem ze zdrojů v zahraničí – tj. považuje ho za zdanitelný příjem – nesmí rozlišovat mezi příjmem ze zdroje v zahraničí a domácím příjmem [9]. Jeho právní úprava nesmí mít zejména takový účinek, aby se s příjmem ze zdrojů v zahraničí nakládalo méně příznivě než s příjmem pocházejícím z domácích zdrojů. Například, pokud se stát bydliště rozhodne zamezit dvojímu hospodářskému zdanění dividend svých rezidentů, musí poskytnout stejnou úlevu pro dividendy pocházející ze zdrojů v zahraničí jako pro dividendy pocházející z domácích zdrojů a musí za tímto účelem zohlednit uhrazenou zahraniční daň ze společností [10].

20. V projednávané věci vzhledem k tomu, že v předmětné době byli manželé Kerckhaert-Morres belgickými rezidenty, Belgie, když nad nimi vykonávala daňovou pravomoc, jednala v postavení státu bydliště.

6 — Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (uvedené v poznámce pod čarou 2, bod 32 a násl.) a stanovisko ze dne 6. dubna 2006 ve věci Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, probíhající před Soudním dvorem, bod 37 a násl.).

7 — Viz pro rozšířené odůvodnění k tomuto bodu, stanovisko přednesené ve věci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (uvedené v poznámce pod čarou 2, body 31 až 54).

8 — Tamtéž, bod 55.

9 — Tamtéž, bod 58.

10 — Tamtéž, bod 58. Viz rozsudky ze dne 7. září 2004, Manninen (C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477), ze dne 6. června 2000, Verkooijen (C-35/98, Recueil, s. I-4071) a ze dne 15. července 2004, Lenz (C-315/02, Sb. rozh. s. I-7063).

21. Je zjevné, že dotčená belgická pravidla přímo nerozlišují mezi dividendami pocházejícími ze zdrojů v zahraničí a z domácích zdrojů: na základě článku 171 CIR všechny dividendy podléhají zvláštní dani z příjmu ve výši 25% [11]. Dodal bych, že na rozdíl od takových věcí, jakými jsou Manninen, Verkooijen a Lenz [12], se nejedná o případ, ve kterém se Belgie rozhodla zamezit dvojímu hospodářskému zdanění dividend pocházejících z domácích zdrojů, aniž by přiznala stejnou výhodu dividendám ze zdrojů v zahraničí. Spíše v systému zvláštní snížené daně pro zdanění dividend přijatém Belgií zisky společností podléhají dani ze společností a (domácí i zahraniční) dividendy podléhají dodatečné dani jako samostatný druh příjmu.

22. Nicméně stále zůstává otázka, zda belgická právní úprava vede k nepřímé diskriminaci – tedy, i když se právně používá stejně na dividendy pocházející ze zdrojů v zahraničí, má ve skutečnosti diskriminační účinek. Jinak řečeno, omezují tato pravidla volný pohyb kapitálu způsobem, který jde za hranici omezení vyplývajících nevyhnutelně ze skutečnosti, že daňové systémy jsou vnitrostátní?

23. V tomto bodě manželé Kerckhaert-Morres argumentují, že celkové daňové zatížení dividend pocházejících ze zdrojů ve Francii je ve skutečnosti větší než daňové zatížení dividend, jež mají svůj zdroj v Belgii, jelikož dříve uvedené dividendy podléhají 15% srážkové dani u zdroje (ve Francii) a navíc podléhají standardní 25% belgické dani z dividend. Mají za to, že to omezuje volný pohyb kapitálu způsobem, který je v rozporu s článkem 56 ES.

24. Tento argument nepovažuji za přesvědčivý z následujících důvodů.

25. Zaprvé, na základě skutečností předložených v projednávané věci nemohu pochopit, jak lze tvrdit, že účinek belgického daňového režimu, pokud je na něho nahlíženo v kontextu francouzského daňového režimu, je takový, že s belgickým rezidentem, kterému jsou vypláceny dividendy pocházející ze zdrojů ve Francii, je zacházeno méně příznivě než s belgickým rezidentem, kterému jsou vypláceny odpovídající dividendy, jež mají zdroj v Belgii. Spíše opak je pravdou. V souladu s čl. 15 odst. 3 francouzsko-belgické smlouvy totiž dividendy vyplácené společností, která je francouzským rezidentem, které by umožnily refundaci daňové

11 — V případě dividend pocházejících ze zdrojů v Belgii, konečná daňová sazba ve výši 25% byla uložena ve formě daně z movitého majetku („précompte mobilier") a vybírána společností rozdělující zisky. Konečná daňová sazba pro domácí a zahraniční dividendy byla nicméně totožná.

12 — Uvedené v poznámce pod čarou 10.

zálohy („avoir fiscal"), pokud by byly vyplaceny francouzským rezidentům, opravňují k takové refundaci také fyzické osoby, které jsou belgickými rezidenty. Refundace daňové zálohy („avoir fiscal") přiznaná Francií, která je součástí francouzského zápočtového systému pro snížení dvojího hospodářského zdanění dividend, se rovnala 50% rozdělených dividend. Ačkoliv totiž jak rozdělené dividendy, tak i refundace daňové zálohy („avoir fiscal") byly předmětem 15% srážkové daně ve Francii, skutečný účinek fungování francouzského systému byl ten, že akcionáři, kteří byli belgickými rezidenty, obdrželi vyšší částku v případě dividend pocházejících ze zdrojů ve Francii než v případě úplně stejné částky dividend rozdělených belgickou společností. Lze to ukázat následovně na příkladu podaném belgickou vládou:

	Dividendy ze zdrojů ve Francii	Dividendy ze zdrojů v Belgii
Celkové dividendy	1 000,00	1 000, 00
Francouzská srážková daň ve výši 15%	– 150,00 850,00	
50% refundace daňové zálohy („avoir fiscal")	500,00	
Francouzská srážková daň ve výši 15%	– 75,00 425,00	
Celková částka podléhající belgické dani z dividend ve výši 25%	1 275,00	1 000,00
Belgická daň z dividend ve výši 25%	– 318,75	– 250,00
Čistá částka dividendy po zdanění	956,25	750,00

26. Z výše uvedeného je zjevné, že belgičtí rezidenti, kterým jsou vypláceny dividendy ze zdrojů ve Francii na tom nejsou hůř ve srovnání s těmi, kteří dostávají dividendy ze zdrojů v Belgii; naopak, kombinovaný účinek francouzského a belgického daňového systému znamená, že z celkového hlediska jsou na tom lépe. Nelze tedy mluvit o diskriminaci nebo omezení ve smyslu článku 56 ES. Spíše je projednávaná věc dobrým příkladem nebezpečí, která skrývá posouzení, zda je právní úprava členského státu v souladu s ustanoveními Smlouvy o volném pohybu, pokud posuzujeme situaci konkrétního hospodářského subjektu v rámci právní úpravy pouze jednoho členského státu nebo pouze jednoho aspektu této právní úpravy. Takový přístup s sebou přináší riziko přehlédnutí reality hospodářského kontextu, ve kterém tento subjekt jedná, a celkové rovnováhy mezi státem bydliště a státem zdroje při rozdělování daňové pravomoci [13].

27. Ačkoli skutečný (zvýhodňující) účinek právního rámce pro manžele Kerckhaert-Morres je podle mého názoru směrodatný vzhledem ke skutečnostem projednávané věci, poznamenal bych ještě následující.

28. Pokud by francouzský systém neupravoval žádnou refundaci daňové zálohy („avoir fiscal") přiznávanou belgickým rezidentům, kterým jsou vypláceny dividendy ze zdrojů ve Francii, vedlo by to – *ceteris paribus* – k dvojímu právnímu zdanění takovýchto rezidentů, což by pro ně znamenalo celkové větší daňové zatížení ve srovnání s belgickými rezidenty, kterým jsou vypláceny dividendy ze zdrojů v Belgii.

29. Takové možné znevýhodnění belgických rezidentů, kterým jsou vypláceny francouzské dividendy, by nicméně nevyplývalo z žádného porušení ustanovení Smlouvy o volném pohybu ze strany Belgie.

30. V tomto ohledu bych připomněl, že ustanovení Smlouvy o volném pohybu neukládají jako taková státům bydliště, aby zamezily dvojímu právnímu zdanění vyplývajícímu z rozdělení daňového základu mezi dva členské státy.

31. Jak jsem uvedl ve svém stanovisku ve věci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, možnost dvojího právního zdanění, při neexistenci pravidel přednosti (kolizních norem) mezi relevantními státy, je nevyhnutelný důsledek všeobecně přijímané metody podle mezinárodního daňového práva rozdělující daňovou pravomoc mezi státy – tedy, rozdělení mezi zdaněním státem bydliště (zdanění celosvětových příjmu rezi-

13 — Viz stanovisko, které jsem předložil ve věci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (uvedené v poznámce pod čarou 2, bod 72).

dentů) a zdaněním státem zdroje (uzemní zdanění nerezidentů) [14]. Právo Společenství ponechává výlučně členským státům pravomoc zvolit kritéria rozdělení daňové pravomoci podle mezinárodního daňového práva. V současné době neexistují v právu Společenství žádná alternativní kritéria a žádný základ pro stanovení takových kritérií.

32. Soudní dvůr tedy v rozsudku Gilly poté, co uvedl, že rozdělení daňové pravomoci na základě státní příslušnosti nemůže být jako takové považováno za diskriminaci, potvrdil, že to „vyplývá, v případě neexistence jakýchkoliv sjednocujících nebo harmonizovaných opatření přijatých v rámci Společenství, zejména na základě druhé odrážky článku [293] Smlouvy, z pravomoci smluvních stran stanovit kritéria pro rozdělení svých daňových pravomocí mezi sebou za účelem zamezení dvojího zdanění. Není ani nerozumné, aby při rozdělování daňové pravomoci členské státy založily své dohody na mezinárodní praxi a vzorové smlouvě vyhotovené OECD [...]“ [15]. Soudní dvůr potvrdil toto odůvodnění mimo jiné ve svém rozsudku D [16].

33. Zatímco všeobecně uznávaným pravidlem daňové přednosti mezinárodního daňového práva je v zásadě pravidlo „nároku země zdroje“ (tj. přednost práva zdanění příjmu ze země zdroje náleží státu zdroje), co se týče zamezení dvojímu právnímu zdanění, je to obvykle záležitost státu bydliště. Tomuto státu přísluší rozhodnout, zda a jak si přeje stanovit takovou úlevu [17] – například použitím metody osvobození nebo metody refundace daňové zálohy [18].

34. V tomto ohledu v rozsudku Gilly Soudní dvůr uvedl, že ustanovení Smlouvy o volném pohybu neukládají členskému státu zamezit dvojímu zdanění:

„Zatímco zákaz dvojího zdanění v rámci Společenství je [...] jedním z cílů Smlouvy, je třeba nicméně poznamenat, že kromě

14 — Uvedeno v poznámce pod čarou 2, bod 48 a násl.

15 — Rozsudek ze dne 12. května 1998, Gilly v. Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin (C-336/96, Recueil, s. I-2793, body 30 a 31). Viz také rozsudek ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Recueil, s. I-6161, bod 57).

16 — Rozsudek ze dne 5. července 2005, D. (C-376/03, Sb. rozh. s. I-5821, body 50 až 53).

17 — Viz stanovisko, které jsem přednesl ve věci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (uvedené v poznámce pod čarou 2, bod 51). Viz také vzorová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a kapitálu, s komentářem k článkům, OECD, Paříž, 1977, ve znění změn.

18 — V případě metody osvobození stát, ve kterém má osoba povinná k dani bydliště, osvobozuje příjem svých rezidentů ze zdrojů v zahraničí na základě toho, že tento příjem byl již zdaněn ve státě „zdroje“ (tj. ve státě, ve kterém byl příjem získán). V případě metody zápočtu pro zamezení dvojího zdanění je celosvětový příjem osob povinných k dani majících příjem ze zdrojů v zahraničí zdaněn ve státě, ve kterém mají bydliště, včetně příjmu ze zdrojů v zahraničí, ale tyto osoby si mohou nicméně započítat daň uhrazenou ve státě zdroje proti dani státu bydliště přičitatelné tomuto příjmu ze zdrojů v zahraničí.

Úmluvy ze dne 23. července 1990 o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků (Úř. věst. L 225, s. 10) nebyl v rámci Společenství přijat žádný sjednocující nebo harmonizační předpis směřující k zamezení dvojího zdanění a že v tomto ohledu ani členské státy dosud neuzavřely na základě článku [293] ES žádnou multilaterální smlouvu.“ [19]

35. Soudní dvůr uvedl ve stejném ohledu, že druhá odrážka článku 293 ES, podle které členské státy zahájí mezi sebou v případě potřeby jednání s cílem zajistit ve prospěch svých státních příslušníků zamezení dvojího zdanění uvnitř Společenství, nebyla přímo účinná. Toto ustanovení spíše pouze uvádělo, že zákaz dvojího zdanění uvnitř Společenství byl cílem Smlouvy, aniž by obsahovalo jakoukoli určitou povinnost členských států dosáhnout tohoto cíle [20].

36. Tudíž pouhá skutečnost, že se stát bydliště, jakým je Belgie, nerozhodl zamezit dvojímu právnímu zdanění dividend, není sama o sobě v rozporu s články 43 ES a 56 ES, pokud tento stát při výkonu své daňové pravomoci plní povinnost nediskriminovat mezi dividendami z domácích zdrojů a ze zdrojů v zahraničí, povinnost, kterou jsem uvedl výše. Jakékoliv narušení hospodářské činnosti vyplývající z takové volby by vyplývalo ze skutečnosti, že různé daňové systémy musí při současném stavu práva Společenství existovat vedle sebe, což může znamenat v některých případech znevýhodnění hospodářských subjektů a v jiných případech jejich zvýhodnění [21].

37. Dodal bych, že skutečnost, že Belgie může nebo nemusí porušovat své povinnosti podle francouzsko-belgické smlouvy tím, že nedovoluje započtení 15% francouzské srážkové daně, nemá podle mého názoru žádný vliv na výše uvedený závěr. Posouzení slučitelnosti belgických ustanovení s francouzsko-belgickou smlouvou a možných účinků porušení podle vnitrostátního práva je zcela na vnitrostátním soudu [22]. Není třeba ani dodávat, že skutečnost, že právní úprava členského státu může být v souladu s ustanoveními uplatnitelné francouzsko-belgické smlouvy nebo jimi vyžadovaná, neznamená sama o sobě, že je takové jednání v souladu ustanoveními

19 — Rozsudek Gilly (uvedený v poznámce pod čarou 15, bod 23); Viz také rozsudek D (uvedený v poznámce pod čarou 16, bod 50 a 51).

20 — Viz rozsudek Gilly (uvedený v poznámce pod čarou 15, bod 23); viz také rozsudek D (uvedený v poznámce pod čarou 16, body 50 a 51).

21 — Viz stanovisko, které jsem přednesl ve věci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (uvedené v poznámce pod čarou 2, bod 38).

22 — Viz obdobně stanovisko, které přednesl generální advokát Ruiz-Jarabo Colomer ve věci Gilly (uvedené v poznámce pod čarou 15, bod 25), ve kterém se uvádí, že Soudnímu dvoru nepřísluší rozhodnout o slučitelnosti ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění s právem Společenství nebo vykládat taková ustanovení, která jsou součástí „dvojstranné smlouvy týkající se záležitostí, která nespadá do působnosti Společenství a která je upravena výlučně členskými státy“.

Smlouvy o volném pohybu: podle ustálené judikatury Soudního dvora musí členské státy při výkonu svých pravomocí v oblasti zdanění, jak jsou rozděleny ve francouzsko-belgické smlouvě, nicméně dodržovat zákaz diskriminace obsažený v článcích 43 ES a 56 ES [23].

38. Nemůžu také souhlasit s argumentem manželů Kerckhaert-Morres, že ze směrnice o zdanění příjmu z úspor vyplývá, že skutečnost, že Belgie nezmírnila dvojí právní zdanění je v rozporu s článkem 56 ES [24]. Tato směrnice, jejíž čl. 14 odst. 1 výslovně vyžaduje, aby členský stát bydliště vlastníka úspor „zajistí [zajistil], aby bylo zamezeno jakémukoliv dvojímu zdanění, k němuž by mohlo dojít v důsledku uplatnění srážkové daně" uvedené v článku 11 této směrnice, je dobrým příkladem výslovného zákazu zákonodárce Společenství toho, co jsem nazval „kvazi omezením" (narušení vyplývající z koexistence oddělených daňových systémů) v konkrétním sektoru přímého zdanění. Jak jsem uvedl ve svém stanovisku ve věci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, z příčin a povahy těchto kvazi omezení vyplývá, že mohou být zakázána pouze prostřednictvím zásahu zákonodárce Společenství, v případě neexistence takového zásahu je třeba je považovat za omezení, která nespadají do rozsahu působnosti ustanovení Smlouvy o volném pohybu [25]. V projednávané věci neexistuje žádná právní úprava Společenství odstraňující kvazi omezení.

39. Závěrem bych poznamenal, že i kdyby žádná refundace daňové zálohy nebyla belgickým rezidentům přiznána, Francie by v každém případě podléhala povinnosti státu zdroje zajistit, aby v případě, že by dvojí hospodářské zdanění dividend vyplývalo z výkonu její daňové pravomoci (například tehdy, když stát zdroje zatíží zisky společnosti nejprve daní ze společností a následně daní z příjmu při jejich rozdělování), těmto dividendám byla přiznána úleva, která odpovídá úlevě přiznané dividendám vyplaceným francouzským rezidentům. Vyplývá to ze zásady, že daňová zvýhodnění přiznaná státem zdroje nerezidentům by měla odpovídat zvýhodněním přiznaným rezidentům, pokud stát zdroje vykonává stejnou daňovou pravomoc nad oběma skupinami [26].

23 — Viz například výrok rozsudku ze dne 19. ledna 2006, Bouanich (C-265/04, Sb. rozh. s. I-923, bod 56); rozsudek ze dne 12. prosince 2002, de Groot (C-385/00, Recueil, s. I-11819, body 93 a 94) a rozsudek Saint-Gobain (uvedený v poznámce pod čarou 15, body 57 a 58).

24 — Směrnice Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb (Úř. věst 2003, L 157, s. 38; Zvl. vyd. 09/01, s. 369).

25 — Bod 39.

26 — Viz stanovisko, které jsem přenesl ve věci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (uvedené v poznámce pod čarou 2, bod 69 a 70); rozsudek Saint-Gobain (uvedený v poznámce pod čarou 15); rozsudky ze dne 28. ledna 1986, Komise v. Francie (270/83, Recueil, s. 273), ze dne 13. července 1993, The Queen v. Inland Revenue Commissioners, *ex parte* Commerzbank (C-330/91, Recueil, s. I-4017), ze dne 15. května 1997, Futura Participations a Singer v. Administration des contributions (C-250/95, Recueil, s. I-2471). Jak jsem uvedl ve věci ACT, mám za to, že členský stát v postavení Francie má možnost zajistit plnění svých povinností podle ustanovení Smlouvy o volném pohybu prostřednictvím ustanovení obsažených ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění (viz bod 70 uvedeného stanoviska a rozsudek Bouanich (uvedený v poznámce pod čarou 23, bod 51). Nicméně nebude možné argumentovat, že stát bydliště porušil své povinnosti podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění tím, že nezamezil relevantnímu dvojímu hospodářskému zdanění (viz stanovisko, které jsem přednesl ve věci ACT, bod 71).

V – Závěry

40. Z těchto důvodu jsem toho názoru, že by Soudní dvůr měl odpovědět na otázku položenou Rechtbank van Eerste Aanleg te Gent (Belgie) následovně:

„Článek 56 odst. 1 ES nebrání omezení vyplývajícímu z ustanovení právní úpravy členského státu týkající se daně z příjmu, jakou je belgická právní úprava dotčená v projednávané věci, která zatěžuje dividendy ze společností, které mají sídlo má území Belgie, a dividendy ze společností, které mají sídlo v jiném členském státě, stejnou jednotnou sazbou daně, aniž by v posledně jmenovaném případě umožňovala zápočet daně vybrané u zdroje v tomto jiném členském státě."