ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

22. prosince 2008 *

Ve věci C-282/07,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím cour d'appel de Liège (Belgie) ze dne 6. června 2007, došlým Soudnímu dvoru dne 13. června 2007, v řízení

Belgický stát – SPF Finances

proti

Truck Center SA,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, T. von Danwitz, R. Silva de Lapuerta (zpravodajka), G. Arestis a J. Malenovský, soudci,

* Jednací jazyk: francouzština.

generální advokátka: J. Kokott,
vedoucí soudní kanceláře: K. Sztranc-Sławiczek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 15. května 2008,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Truck Center SA X. Thiebautem a X. Pacem, avocats,

– za belgickou vládu C. Pochet a J.-C. Halleuxem, jako zmocněnci,

– za francouzskou vládu J.-C. Graciou, jako zmocněncem,

– za nizozemskou vládu C. M. Wissels a Y. de Vriesem, jako zmocněnci,

– za portugalskou vládu L. I. Fernandesem a V. B. Guimarãesem, jako zmocněnci,

– za vládu Spojeného království T. Harris, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s K. Bacon, barrister,

– za Komisi Evropských společenství J.-P. Keppennem a R. Lyalem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 18. září 2008,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 73b a 73d Smlouvy o ES (nyní články 56 ES a 58 ES).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi belgickým státem a Truck Center SA (dříve Truck Restaurant Habay, dále jen „Truck Center"), se sídlem v Belgii, ve věci zdanění úroků, které tato společnost dlužila v období 1994 až 1996 za úvěr poskytnutý společností SA Wickler Finances (dále jen „Wickler Finances"), se sídlem v Lucembursku.

Právní rámec

3 Podle předkládajícího soudu jsou na spor v původním řízení použitelná následující ustanovení vnitrostátních předpisů.

4 Článek 266 zákona o dani z příjmů z roku 1992 (dále jen „CIR 1992") stanoví:

„Král může za podmínek a v mezích, jež určí, zcela nebo zčásti upustit od vybrání srážkové daně z kapitálových příjmů a movitého majetku a různých příjmů, pokud se jedná o příjmy získané příjemci, jejichž totožnost lze určit […]"

5 Článek 267 CIR 1992 zní takto:

„Připsáním či vyplacením příjmů v hotovosti nebo naturáliích se srážková daň z movitého majetku stává splatnou. Za přidělení se považuje zejména připsání příjmu na účet otevřený ve prospěch příjemce, i když je tento účet nedostupný, pokud je nedostupnost důsledkem výslovného nebo implicitního souhlasu příjemce. […]“

6 Články 105 až 119 královského výnosu ze dne 27. srpna 1993, kterým se provádí zákon o dani z příjmů z roku 1992 (dále jen „AR/CIR 1992“), se týkají celkového či částečného upuštění od výběru srážkové daně z movitého majetku (vybírané z příjmů z movitého majetku).

7 Článek 105 bod 3 písm. b) AR/CIR 1992 stanoví, že pro účely použití uvedených článků se „profesionálními investory“ rozumí společnosti-rezidenti.

8 Na základě čl. 107 odst. 2 bodu 9 písm. c) AR/CIR 1992 se zcela upouští od vybírání srážkové daně z movitého majetku u příjmů z pohledávek a půjček, jejichž příjemci jsou identifikováni jako profesionální investoři.

9 Belgicko-lucemburská úmluva o zamezení dvojího zdanění a úpravě některých dalších otázek v odvětví zdanění příjmů a majetku, a související závěrečný protokol, podepsané

v Lucemburku dne 17. září 1970 (dále jen „belgicko-lucemburská úmluva“), stanoví pravidla rozdělení daňových pravomocí mezi Belgickým královstvím a Lucemburským velkovévodstvím.

10 Článek 11 této úmluvy stanoví:

„§ 1. Úroky z jednoho smluvního státu připsané rezidentovi druhého smluvního státu jsou zdaněny v druhém uvedeném státě.

§ 2. Uvedené úroky mohou být nicméně zdaněny ve smluvním státě původu podle práva uvedeného státu, ale takto vyměřená daň nesmí přesáhnout 15 % jejich částky.

§ 3. Odchylně od § 2 nemohou být úroky zdaněny ve smluvním státě původu, jestliže jsou připsány podniku druhého smluvního státu.

Předchozí pododstavec se nevztahuje na:

1° úroky z dluhopisů a jiných dluhových cenných papírů, s výjimkou cenných papírů představujících obchodní pohledávky;

2° úroky připsané společností-rezidentem jednoho smluvního státu společnosti-rezidentovi druhého smluvního státu, jež má v držení, přímo nebo nepřímo, nejméně 25 % akcií nebo podílů s hlasovacím právem první společnosti.“

11 Článek 23 uvedené úmluvy uvádí:

„§ 1. Ohledně rezidentů Lucemburska se dvojí zdanění zamezí takto:

[…]

2° Daň vyměřená v Belgii v souladu s touto úmluvou:

[…]

b) z úroků podléhajících režimu stanovenému v čl. 11 § 2 se započte proti dani z téhož příjmu vyměřené v Lucembursku. Takto odečtená částka však nesmí přesáhnout ani podíl daně proporcionálně odpovídající uvedeným příjmům obdrženým v Belgii, ani částku odpovídající srážkové dani vybrané v Lucembursku z obdobných příjmů plynoucích belgickým rezidentům. Uvedená daň

vyměřená v Belgii je odečitatelná od příjmů zdanitelných v Lucembursku pouze v rozsahu, v jakém přesahuje srážkovou daň vybranou v Lucembursku z obdobných příjmů plynoucích belgickým rezidentům.

[…]“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

12 Wickler Finances, která má v držení 48 % základního kapitálu Truck Center, půjčila dne 25. února 1992 této společnosti 50 000 000 BEF.

13 Za roky 1994 až 1996 byly úroky z této půjčky zaúčtovány, ale nikoli zaplaceny a nebyla sražena žádná daň z movitého majetku.

14 Dne 11. prosince 1997 bylo společnosti Truck Center zasláno oznámení o vyměření srážkové daně z movitého majetku z moci úřední, se sazbou daně 13,39 % v letech 1994 a 1995 a 15 % v roce 1996.

15 Dne 17. prosince 1998 podala Truck Center řediteli příslušného regionálního finančního úřadu proti uvedenému výměru stížnost.

16 Rozhodnutím ze dne 15. prosince 2004 potvrdil ředitel regionálního finančního úřadu zásadu uplatnění srážkové daně na úroky.

17 Truck Center dne 15. března 2005 podala žalobu u tribunal de première instance d'Arlon (soud prvního stupně v Arlonu).

18 Rozsudkem ze dne 17. května 2006 tribunal de première instance d'Arlon vyhověl žalobě podané Truck Center, jelikož měl za to, že belgická právní úprava je v rozporu s článkem 56 ES, když osvobozuje od srážkové daně pouze belgické společnosti-rezidenty.

19 Dne 7. července 2006 podal belgický stát odvolání proti tomuto rozhodnutí k předkládajícímu soudu.

20 Za těchto podmínek se cour d'appel de Liège rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Nejsou čl. 105 odst. 3 písm. b) a čl. 107 odst. 2 bod 9 AR/CIR 1992 přijaté na základě článku 266 CIR 1992, ve spojení s článkem 23 belgicko-lucemburské úmluvy o zamezení dvojího zdanění […], v rozporu s článkem 73 […] Smlouvy […], když tím, že od srážkové daně z movitého majetku je podle čl. 107 odst. 2 bodu 9 upuštěno pouze v případě úroků připsaných společnostem-rezidentům, zejména jednak odrazují společnosti-rezidenty od vypůjčení kapitálu od společností usazených v jiném členském státě, a jednak pro společnosti usazené v jiném členském státě představují překážku investování, prostřednictvím poskytování půjček, kapitálu do společností se sídlem v Belgii?"

K předběžné otázce

21 Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda články 73b a 73d Smlouvy brání právní úpravě členského státu, která stanoví vybrání srážkové daně z úroků vyplácených společností-rezidentem tohoto státu přijímající společnosti-rezidentovi jiného členského státu a zcela od ní osvobozuje úroky vyplácené přijímající společnosti-rezidentovi prvního členského státu.

22 Úvodem je třeba připomenout, že neexistují-li sjednocující nebo harmonizační opatření v rámci Společenství, zejména na základě čl. 293 druhé odrážky ES, zachovávají si členské státy i nadále pravomoc vymezit prostřednictvím dohod nebo

jednostranně kritéria dělby své daňové pravomoci zejména za účelem odstranění dvojího zdanění (viz rozsudky ze dne 12. května 1998, Gilly, C-336/96, Recueil, s. I-2793, body 24 a 30; ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, s. I-6161, bod 57; ze dne 5. července 2005, D., C-376/03, Sb. rozh. s. I-5821, bod 52; ze dne 19. ledna 2006, Bouanich, C-265/04, Sb. rozh. s. I-923, bod 49; ze dne 7. září 2006, N, C-470/04, Sb. rozh. s. I-7409, bod 44; ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673, bod 52, jakož i ze dne 14. prosince 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France, C-170/05, Sb. rozh. s. I-11949, bod 43).

23 To však nemění nic na tom, že členské státy se nemohou vyvázat z povinnosti respektovat pravidla Společenství, pokud jde o výkon takto rozdělené daňové pravomoci (viz výše uvedené rozsudky Saint-Gobain ZN, bod 58, jakož i Denkavit Internationaal a Denkavit France, bod 44). Zejména toto rozdělení daňových pravomocí neumožňuje členským státům zavést diskriminaci v rozporu s pravidly Společenství (výše uvedené rozsudky Bouanich, bod 50, jakož i Denkavit Internationaal a Denkavit France, bod 44).

24 Za těchto podmínek je třeba určit, zda se na takovou právní úpravu, jako je úprava dotčená ve sporu v původním řízení, vztahuje článek 73b Smlouvy týkající se volného pohybu kapitálu nebo články 52 Smlouvy o ES (nyní po změně článek 43 ES) a 58 Smlouvy o ES (nyní článek 48 ES) týkající se svobody usazování.

25 V tomto ohledu je na třeba připomenout, že v souladu s ustálenou judikaturou náleží do věcné působnosti ustanovení týkajících se svobody usazování vnitrostátní ustanovení, která se uplatní v případě, kdy státní příslušník dotyčného členského státu vlastní podíl na základním kapitálu společnosti usazené v jiném členském státě umožňující mu vykonávat určitý vliv na rozhodování této společnosti a určovat její činnost (rozsudky ze

dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, bod 31; ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 27, a ze dne 6. prosince 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Sb. rozh. s. I-10451, bod 29).

26 V projednávaném případě použití čl. 11 odst. 3 druhého pododstavce bodu 2 belgicko-lucemburské úmluvy záleží na tom, jaký má společnost přijímající úroky podíl na kapitálu společnosti, která tyto úroky vyplácí.

27 Toto ustanovení totiž stanoví, že úroky připsané společností-rezidentem smluvního státu společnosti-rezidentovi jiného smluvního státu, jež má v držení, přímo nebo nepřímo, nejméně 25 % akcií nebo podílů s hlasovacím právem první společnosti, mohou být zdaněny ve smluvním státě původu.

28 Krom toho z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že Wickler Finances drží 48 % kapitálu v Truck Center.

29 Taková míra účasti v zásadě umožňuje Wickler Finances vykonávat určitý vliv na rozhodování Truck Center a její činnost.

30 Uvedená právní úprava tudíž musí být přezkoumána s ohledem na články 52 a 58 Smlouvy.

31 Svoboda usazování, kterou článek 52 Smlouvy přiznává příslušníkům Společenství a která pro ně zahrnuje přístup k samostatně výdělečným činnostem a jejich výkon, jakož i zřizování a řízení podniků za stejných podmínek, jako jsou podmínky stanovené právními předpisy členského státu usazení pro jeho vlastní státní příslušníky, zahrnuje v souladu s článkem 58 Smlouvy pro společnosti založené podle právních předpisů některého členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Evropského společenství, právo vykonávat své činnosti v dotyčném členském státě prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení (viz rozsudek ze dne 16. července 1998, ICI, C-264/96, Recueil, s. I-4695, bod 20, jakož i výše uvedené rozsudky Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, bod 41; Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, bod 42, jakož i Denkavit Internaational a Denkavit France, bod 20).

32 Pokud jde o společnosti, je třeba uvést, že jejich sídlo ve smyslu článku 58 Smlouvy slouží k určení, podobně jako státní příslušnost fyzických osob, jejich vazby s právním řádem některého členského státu. Připuštění toho, že by členský stát usazení mohl volně uplatňovat rozdílné zacházení z pouhého důvodu, že se sídlo společnosti nachází v jiném členském státě, by zbavilo článek 52 Smlouvy jeho smyslu. Cílem svobody usazování tak je zaručení výhody tuzemského zacházení v hostitelském členském státě tím, že zakazuje jakoukoli diskriminaci založenou na místě sídla společností (viz výše uvedené rozsudky Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, bod 43; Denkavit Internationaal a Denkavit France, bod 22, a ze dne 26. června 2008, Burda, C-284/06, Sb. rozh. s. I-4571, bod 77).

33 Krom toho podle ustálené judikatury musí být za taková omezení svobody usazování považována všechna opatření, která výkon této svobody zakazují, jsou na překážku tomuto výkonu nebo jej činí méně atraktivním (viz rozsudky ze dne 30. listopadu 1995, Gebhard, C-55/94, Recueil, s. I-4165, bod 37, a ze dne 5. října 2004, CaixaBank France, C-442/02, Sb. rozh. s. I- 8961, bod 11, a výše uvedený rozsudek Columbus Container Services, bod 34).

34 V projednávaném případě z právní úpravy dotčené ve sporu v původním řízení vyplývá, že způsoby vybírání daně se liší v závislosti na místě sídla společnosti přijímající úroky.

35 Na základě této právní úpravy je totiž srážková daň z movitého majetku vybírána z úroků vyplácených přijímající společnosti-nerezidentovi, zatímco v případě úroků vyplácených přijímající společnosti-rezidentovi tomu tak není, ale tyto úroky jsou zdaňovány případně korporační daní, které tato společnost podléhá.

36 Za účelem určení, zda je rozdílné daňové zacházení diskriminační, je však třeba zjistit, zda se s ohledem na dotčené vnitrostátní opatření dotyčné společnosti nacházejí v objektivně srovnatelné situaci (výše uvedený rozsudek Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, bod 46).

37 Podle ustálené judikatury spočívá diskriminace v použití odlišných pravidel na srovnatelné situace nebo v použití stejného pravidla na odlišné situace (viz rozsudky ze

dne 14. února 1995, Schumacker, C-279/93, Recueil, s. I-225, bod 30; ze dne 11. srpna 1995, Wielockx, C-80/94, Recueil, s. I-2493, bod 17, a výše uvedený rozsudek Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, bod 46).

38 Přitom v oblasti přímých daní nejsou situace rezidentů a nerezidentů obecně srovnatelné (výše uvedené rozsudky Schumacker, bod 31, a Wielockx, bod 18).

39 Rozdílné zacházení mezi poplatníky-rezidenty a poplatníky-nerezidenty jako takové nemůže být tedy kvalifikováno jako diskriminace ve smyslu Smlouvy (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Wielockx, bod 19, jakož i Denkavit Internationaal a Denkavit France, bod 24).

40 Je proto třeba přezkoumat, zda je tomu tak ve věci v původním řízení.

41 V tomto ohledu je třeba shledat, že rozdílné zacházení stanovené daňovou právní úpravou dotčenou ve sporu v původním řízení mezi společnostmi majícími kapitálové zisky, které spočívá v použití odlišných způsobů zdanění v závislosti na tom, zda mají sídlo v Belgii, nebo v jiném členském státě, se týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné.

42 Zaprvé, pokud společnost vyplácející úroky a společnost, která úroky přijímá, mají sídlo v Belgii, liší se totiž postavení belgického státu od postavení, kdy společnost-rezident vyplácí úroky společnosti-nerezidentovi, jelikož v prvním případě jedná belgický stát jako stát, v němž mají dotyčné společnosti sídlo, a ve druhém případě jedná jako stát, ze kterého úroky pocházejí.

43 Zadruhé vyplácení úroků společností-rezidentem jiné společnosti-rezidentovi a vyplácení úroků společností-rezidentem společnosti-nerezidentovi vede k odlišnému zdanění, založenému na odlišných právních základech.

44 Jednak je sice pravda, že srážková daň není vybírána z úroků vyplácených společností-rezidentem jiné společnosti-rezidentovi, nemění to však nic na tom, že v souladu s ustanoveními CIR 1992 jsou tyto úroky zdaňovány belgickým státem, protože u posledně uvedené společnosti a na stejném základě jako její ostatní příjmy nadále podléhají korporační dani.

45 Krom toho belgický stát sráží daň z úroků vyplácených společností-rezidentem společnosti-nerezidentovi na základě možnosti, kterou si tento stát a Lucemburské velkovévodství vzájemně vyhradily při rozdělování svých daňových pravomocí v belgicko-lucemburské úmluvě.

46 Tyto různé způsoby vybírání daně jsou tedy důsledkem skutečnosti, že společnosti-rezidenti přijímající úroky a společnosti-nerezidenti přijímající úroky podléhají odlišným zdaněním.

47 Tyto různé způsoby zdanění konečně odrážejí odlišné situace, ve kterých se nacházejí tyto společnosti, pokud jde o vybírání daně.

48 Zatímco společnosti-rezidenti přijímající úroky podléhají přímo kontrole belgické daňové správy, která může zajistit nucené vybrání daně, neplatí to v případě společností-nerezidentů, které přijímají úroky, protože v případě společností-nerezidentů je k vybrání daně nezbytná spolupráce s daňovými orgány státu, v němž mají sídlo.

49 Krom toho, že se rozdílné zacházení vyplývající z daňové právní úpravy dotčené ve sporu v původním řízení týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nepřináší nutně výhodu společnostem-rezidentům přijímajícím úroky, jelikož jednak – jak uvedla belgická vláda na jednání – musejí tyto společnosti uskutečňovat zálohové platby daně, a jednak je sazba srážkové daně z movitého majetku vybíraná z úroků vyplácených společnosti-nerezidentovi mnohem nižší než sazba korporační daně vybíraná z příjmů společností-rezidentů přijímajících úroky.

50 Za těchto okolností neomezuje uvedené rozdílné zacházení svobodu usazování ve smyslu článku 52 Smlouvy.

51 Pokud jde o existenci omezení pohybu kapitálu ve smyslu článku 73b Smlouvy, stačí shledat, že závěr učiněný v předchozím bodě tohoto rozsudku platí rovněž, pokud jde o ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu kapitálu (rozsudky ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753, bod 60, a výše uvedený rozsudek Columbus Container Services, bod 56).

52 S přihlédnutím k výše uvedeným úvahám je tedy třeba na položenou otázku odpovědět, že články 52, 58, 73b a 73d Smlouvy musejí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takové daňové právní úpravě členského státu, jako je úprava dotčená ve sporu v původním řízení, která stanoví vybírání srážkové daně z úroků vyplácených společností-rezidentem tohoto státu společnosti-rezidentovi jiného členského státu a zároveň od ní zcela osvobozuje úroky vyplácené společnosti-rezidentovi prvního členského státu, jejíž příjmy jsou v posledně uvedeném členském státě zdaňovány korporační daní.

K nákladům řízení

53 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

Články 52 Smlouvy o ES (nyní po změně článek 43 ES), 58 Smlouvy o ES (nyní článek 48 ES), 73b Smlouvy o ES a 73d Smlouvy o ES (nyní články 56 ES a 58 ES) musejí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takové daňové právní úpravě členského státu, jako je úprava dotčená ve sporu v původním řízení, která stanoví vybírání srážkové daně z úroků vyplácených společností-rezidentem tohoto státu společnosti-rezidentovi jiného členského státu a zároveň od ní zcela osvobozuje úroky vyplácené společnosti-rezidentovi prvního členského státu, jejíž příjmy jsou v posledně uvedeném členském státě zdaňovány korporační daní.

Podpisy.