Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 25. októbra 2012*

„Nesplnenie povinnosti členským štátom — Články 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ — Články 31 a 40 Dohody o EHP — Zdaňovanie príjmov z kapitálového a hnuteľného majetku — Investičné spoločnosti rezidenti a nerezidenti — Zrážková daň z hnuteľného majetku — Započítanie zrážkovej dane z hnuteľného majetku — Oslobodenie príjmov z kapitálového a hnuteľného majetku — Diskriminácia — Odôvodnenia“

Vo veci C-387/11,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 258 ZFEÚ, podaná 19. júla 2011,

Európska komisia, v zastúpení: W. Mölls a C. Soulay, splnomocnení zástupcovia, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalobkyňa,

proti

Belgickému kráľovstvu, v zastúpení: J.-C. Halleux a M. Jacobs, splnomocnení zástupcovia,

žalovanému,

ktorého v konaní podporuje:

Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska, v zastúpení: S. Behzadi-Spencer, splnomocnená zástupkyňa,

vedľajší účastník konania,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, vykonávajúci funkciu predsedu prvej komory, sudcovia A. Borg Barthet, E. Levits (spravodajca), J.-J. Kasel a M. Berger,

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

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

* Jazyk konania: francúzština.

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Európska komisia svojou žalobou navrhuje, aby Súdny dvor určil, že Belgické kráľovstvo si tým, že zachovalo v platnosti rozdielne pravidlá týkajúce sa zdanenia príjmov v závislosti od toho, či pochádzajú z kapitálového a hnuteľného majetku belgických investičných spoločností, alebo zahraničných investičných spoločností, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článkov 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ, ako aj z článkov 31 a 40 Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992 (Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3; Mim. vyd. 11/052, s. 3; ďalej len „dohoda o EHP“).

Belgická právna úprava

2 Článok 1 zákona o dani z príjmov 1992 (ďalej len „ZDP 1992“) stanovuje:

„1. Daňou z príjmu je:

(1) daň z celkových príjmov obyvateľov kráľovstva nazvaná daň z príjmu fyzických osôb;

(2) daň z celkových príjmov spoločností so sídlom v kráľovstve nazvaná daň z príjmu spoločností;

(3) daň z príjmov iných belgických právnických osôb ako spoločnosti nazvaná daň z príjmu právnických osôb;

(4) daň z príjmov nerezidentov nazvaná daň z príjmu nerezidentov.

2. Daň z príjmov sa vyberá zrážkou v rozsahu a za podmienok stanovených v hlave VI prvej kapitole.“

Daňový režim uplatniteľný na investičné spoločnosti so sídlom v Belgicku

3 Z článku 179 ZDP 1992 vyplýva, že spoločnosti rezidenti, t. j. spoločnosti, ktoré majú svoje sídlo, svoju hlavnú organizačnú zložku alebo svoje riadiace alebo administratívne sídlo v Belgicku, podliehajú dani z príjmu spoločností.

4 Článok 185 ods. 1 ZDP 1992 zdôrazňuje, že zdaniteľná je celková hodnota zisku týchto spoločností vrátane vyplácaných dividend.

5 Článok 185a ods. 1 ZDP 1992 však uvádza, že investičné spoločnosti „sú zdaniteľné len z celkovej hodnoty prijatých nezvyčajných alebo bezodplatných výhod a z neodpočítateľných nákladov a výdavkov vyplývajúcich z iných prevádzkových nákladov ako zníženie alebo strata hodnoty akcií alebo obchodných podielov, na čo nemá vplyv skutočnosť, že podliehajú osobitnému poplatku podľa článku 219“.

6 V tejto súvislosti článok 219 ZDP 1992 upravuje osobitný odvod stanovený najmä podľa výšky výdavkov spoločností, t. j. provízií, sprostredkovateľských poplatkov, obchodných bonifikácií alebo iných výdavkov, ktoré nie sú odôvodnené predložením samostatných potvrdení alebo zhrnujúceho výkazu, ako aj podľa výšky skrytých ziskov, t. j. ziskov zistených správnym orgánom, ktoré nie sú zahrnuté do účtovného výsledku spoločnosti.

7 Podľa článkov 249 až 261 ZDP 1992 je daň z príjmu spoločností vyberaná zrážkou z príjmov z kapitálového alebo hnuteľného majetku obyvateľov Belgického kráľovstva, spoločností rezidentov, ako aj daňovníkov podliehajúcich dani z príjmu nerezidentov, ktorí majú v Belgicku prevádzkareň.

8 Článok 269 ZDP 1992 stanovuje 15 % zrážkovú daň z príjmu z kapitálu a hnuteľného majetku a 25 % zrážkovú daň z dividend.

9 Článok 276 ZDP 1992 uvádza:

„Daň z príjmu upravená v článku 1 je splatná v rozsahu uvedenom nižšie, pričom sa započíta so zrážkovou daňou z nehnuteľného, hnuteľného a obchodného majetku, s paušálnou časťou zahraničnej dane a s daňovými kreditmi.“

10 Článok 279 ZDP 1992 uvádza:

„Ako zrážková daň z hnuteľného majetku sa započíta výška zrážkovej dane z hnuteľného majetku stanovená v súlade s článkom 269.“

11 Článok 304 ods. 2 druhý pododsek ZDP 1992 stanovuje:

„V prípade spoločností rezidentov sa prípadný preplatok zo zrážkovej dane z hnuteľného majetku upravený v článku 279… započíta s osobitnými odvodmi stanovenými podľa článkov 219 a 219a a zvyšná časť preplatku sa vráti, ak presiahne hodnotu 2,50 eura.“

Daňový režim uplatniteľný na investičné spoločnosti, ktorých sídlo sa nenachádza v Belgicku

12 Podľa článkov 227 a 228 ZDP 1992 zahraničné spoločnosti, ako aj akékoľvek združenia, prevádzkarne alebo organizácie bez právnej subjektivity, ktoré boli založené v právnej forme, ktorá je analogická s formou spoločnosti podľa belgického právneho poriadku, a ktorých sídlo, hlavná prevádzkareň alebo riadiace či správne sídlo sa nenachádzajú v Belgicku, podliehajú dani z príjmu nerezidentov, ktorá sa vyberá výlučne z príjmov, ktoré vznikli alebo boli prijaté v Belgicku, pokiaľ sú zdaniteľné.

13 Tieto ustanovenia sa uplatňujú na spoločnosti nerezidentov bez prevádzkarne na území Belgicka.

14 Podľa článku 294 ZDP 1992 sa zrážková daň z hnuteľného majetku započítava s daňou z príjmu nerezidentov.

15 V prípade spoločností nerezidentov bez prevádzkarne na území Belgicka článok 248 ZDP 1992 stanovuje, že daň z príjmov, ktoré nie sú upravené v článkoch 232 až 234 ZDP 1992, sa rovná súčtu rôznych zrážkových daní a osobitného poplatku podľa článku 301 ZDP 1992.

Konanie pred podaním žaloby a konanie pred Súdnym dvorom

16 Keďže Komisia považovala pravidlá týkajúce sa zdanenia príjmov z kapitálového a hnuteľného majetku investičných spoločností nerezidentov bez stálej prevádzkarne na území Belgicka za menej priaznivé než pravidlá týkajúce sa zdanenia príjmov investičných spoločností so sídlom v Belgicku, zaslala 17. októbra 2008 belgickým orgánom výzvu, ktorá poukazovala na nezlučiteľnosť tejto právnej úpravy s článkami 49 ZFEÚ, 54 ZFEÚ a 63 ZFEÚ.

17 Keďže belgické orgány na výzvu neodpovedali, zaslala Komisia 4. júna 2010 Belgickému kráľovstvu odôvodnené stanovisko, v ktorom tomuto členskému štátu uložila povinnosť zosúladiť vlastnú právnu úpravu s týmito článkami v lehote dvoch mesiacov odo dňa prijatia daného stanoviska.

18 Keďže Komisia nebola spokojná s odpoveďou belgických orgánov zo 17. septembra 2010, rozhodla sa podať túto žalobu.

19 Uznesením predsedu Súdneho dvora z 9. januára 2012 bol povolený vstup Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska do konania ako vedľajšieho účastníka podporujúceho Belgické kráľovstvo.

O žalobe

O existencii obmedzení ustanovení Zmluvy FEÚ

Argumentácia účastníkov konania

20 Komisia uvádza, že rozdiel v zdanení investičných spoločností rezidentov a investičných spoločností nerezidentov bez stálej prevádzkarne na území Belgicka vedie k rozdielnemu zaobchádzaniu s týmito dvoma druhmi spoločností a predstavuje porušenie článkov 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ.

21 Hoci sú totiž príjmy oboch daňovníkov rovnakým spôsobom zaťažené zrážkovou daňou z hnuteľného majetku, na spoločnosti rezidentov sa uplatňuje priaznivejší režim.

22 Na jednej strane článok 185a ZDP 1992 upravuje oslobodenie tohto typu príjmu od dane, pričom obmedzuje zdanenie spoločností rezidentov na určité výnimočné prípady a na úhradu osobitného odvodu podľa článku 219 ZDP 1992.

23 Na druhej strane článok 304 ZDP 1992 upravuje mechanizmus, ktorý neutralizuje zrážkovú daň z hnuteľného majetku. Odsek 2 druhý pododsek tohto článku totiž umožňuje započítať prípadný preplatok na zrážkovej dani s osobitnými odvodmi splatnými podľa článku 219 ZDP 1992 alebo jeho zvyšnú časť vrátiť, pokiaľ presiahne hodnotu 2,50 eura.

24 Podľa Komisie tento rozdiel v zaobchádzaní predstavuje prekážku vo voľnom pohybe kapitálu, ako aj obmedzenie slobody usadiť sa. Tým, že len spoločnostiam rezidentom bola vyhradená možnosť započítať zrážkovú daň z hnuteľného majetku s daňou z príjmu, ktorú sú povinné zaplatiť, a oslobodiť od dane príjmy z kapitálového alebo hnuteľného majetku, ktoré poberajú, vnútroštátna právna úprava znížila atraktivitu investovania do belgických spoločností pre investičné spoločnosti nerezidentov bez stálej prevádzkarne na území Belgicka.

25 Belgické kráľovstvo uznalo, že v zdaňovaní spoločností rezidentov a spoločností nerezidentov bez stálej prevádzkarne na území Belgicka existuje rozdielne zaobchádzanie, zdôrazňuje však, že oba druhy spoločností sa nachádzajú v objektívne odlišných právnych a skutkových situáciách, ktoré odôvodňujú takýto rozdiel v zaobchádzaní.

26 Po prvé spoločnosti rezidenti podliehajú dani z príjmu spoločností v súlade s článkami 185, 185a a 2 19 ZDP 1992. Pokiaľ ide o spoločnosti nerezidentov bez stálej prevádzkarne na území Belgicka, Komisia vo svojej žalobe nepristúpila k nijakému rozlíšeniu v závislosti od daňového režimu, do ktorého sú tieto spoločnosti priradené v štáte ich sídla. V členských štátoch, v ktorých spoločnosti nerezidenti nepodliehajú dani z príjmu alebo je ich zisk od tejto dane oslobodený, sa totiž tieto spoločnosti nenachádzajú v situácii porovnateľnej so situáciou spoločností rezidentov.

27 Po druhé Komisia opomenula uviesť skutočnosť, že sumu zaplatenú ako zrážkovú daň z hnuteľného majetku možno započítať so sumou splatnou ako daň z príjmu spoločností alebo daň z príjmu nerezidentov, prípadne vrátiť, pokiaľ ide o spoločnosti rezidentov alebo spoločnosti nerezidentov so stálou prevádzkarňou na území Belgicka, len za určitých podmienok a s určitými obmedzeniami, ktoré sú najmä upravené v článkoch 281 a 282 ZDP 1992.

28 Po tretie Belgické kráľovstvo zdôrazňuje, že belgické spoločné investičné fondy sa nepovažujú za samostatné právne subjekty a ako také nepodliehajú dani z príjmu spoločností. Z tohto dôvodu sa zrážková daň z hnuteľného majetku, ktorej podlieha príjem z kapitálového a hnuteľného majetku prislúchajúci týmto fondom, definitívne vyberá z rovnakého titulu ako pri investičných spoločnostiach nerezidentoch bez stálej prevádzkarne v Belgicku.

29 Po štvrté, ak by sa aj konštatovalo dvojité zdanenie príjmov takýchto spoločností nerezidentov, bolo by dôsledkom neexistencie harmonizácie v daňovej oblasti členských štátov, keďže vo všeobecnosti platí, že práve štát sídla je v zásade povinný neutralizovať takého dvojité zdanenie.

30 Po piate je potrebné zohľadniť skutočnosť, že investičné spoločnosti konajú ako finanční sprostredkovatelia na účet investorov. Ak by bolo potrebné porovnať situáciu držiteľov obchodných podielov, nevyhnutne bolo by treba konštatovať komplexné nezrovnalosti.

31 Po šieste spôsob vyberania daní by bol v prípade spoločností rezidentov a spoločností nerezidentov odlišný. V prvom prípade by bol určený na základe registra, pričom v druhom prípade by bol určený výberom dane zrážkou.

32 Po siedme investičné spoločnosti nerezidenti ako také pri výkone svojej činnosti kolektívnej správy aktív v zahraničí nevyhnutne nerealizujú rovnaké operácie ako investičné spoločnosti rezidenti, t. j. napríklad upisovanie akcií bez verejnej ponuky akcií.

Posúdenie Súdneho dvora

– O uplatnení článkov 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ

33 Pokiaľ ide o tvrdenie Komisie, že Belgické kráľovstvo porušilo článok 49 ZFEÚ, ako aj článok 63 ZFEÚ, je na úvod potrebné pripomenúť, že na to, či sa na vnútroštátnu právnu úpravu vzťahuje jedna alebo druhá z týchto slobôd, je potrebné zohľadniť predmet danej právnej úpravy (pozri najmä rozsudky z 24. mája 2007, Holböck, C-157/05, Zb. s. I-4051, bod 22; z 26. marca 2009, Komisia/Taliansko, C-326/07, Zb. s. I-2291, bod 33; z 11. novembra 2010, Komisia/Portugalsko, C-543/08, Zb. s. I-11241, bod 40, a z 10. novembra 2011, Komisia/Portugalsko, C-212/09, Zb. s. I-10889, bod 41).

34 V tejto súvislosti už bolo rozhodnuté, že na vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá sa použije len na podiely umožňujúce vykonávať určitý vplyv na rozhodnutia spoločnosti a určovať jej činnosti, sa vzťahujú ustanovenia Zmluvy týkajúce sa slobody usadiť sa (pozri rozsudky z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Zb. s. I-11753, bod 37, a z 21. októbra 2010, Idryma Typou, C-81/09, Zb. s. I-10161, bod 47). Naopak, vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá sa má uplatňovať len na podiely nadobudnuté so zámerom uskutočniť finančné investície bez úmyslu získať vplyv a kontrolu na riadení podniku, treba preskúmať výlučne s ohľadom na voľný pohyb kapitálu (rozsudok z 15. septembra 2011, Accor, C-310/09, Zb. s. I-8115, bod 32 a citovaná judikatúra).

35 Je nutné konštatovať, že v danej žalobe o nesplnenie povinností nie je možné vylúčiť, že predmetné ustanovenia vnútroštátneho právneho poriadku môžu ovplyvniť tak slobodu usadiť sa, ako aj voľný pohyb kapitálu. Z toho vyplýva, že je potrebné skúmať tieto ustanovenia z hľadiska článkov 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ.

– O nesplnení povinností vyplývajúcich z článku 63 ods. 1 ZFEÚ

36 Treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora síce priame dane patria do právomoci členských štátov, tie však pri jej výkone musia dodržiavať právo 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; z 8. novembra 2007, Amurta, C-379/05, Zb. s. I-9569, bod 16; z 19. novembra 2009, Komisia/Taliansko, C-540/07, Zb. s. I-10983, bod 28; z 3. júna 2010, Komisia/Španielsko, C-487/08, Zb. s. I-4843, bod 37, a z 20. októbra 2011, Komisia/Nemecko, C-284/09, Zb. s. I-9879, bod 44).

37 Každému členskému štátu najmä prináleží, aby v súlade s právom Únie upravil svoj systém zdaňovania rozdeľovaných ziskov a v tomto rámci určil základ dane, ako aj sadzbu dane, ktorá sa uplatní, pokiaľ ide o akcionára, ktorému bol tento zisk vyplatený (pozri najmä rozsudky Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citovaný, bod 50; Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 47; z 20. mája 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, Zb. s. I-3747, bod 30; zo 16. júla 2009, Damseaux, C-128/08, Zb. s. I-6823, bod 25, a Komisia/Nemecko, už citovaný, bod 45).

38 V danom prípade je nesporné, že podľa belgickej právnej úpravy zrážkovej dani z hnuteľného majetku podliehajú dividendy a podiely na zisku vyplácané spoločnosťou so sídlom v Belgicku tak investičným spoločnostiam so sídlom v tomto členskom štáte, ako aj investičným spoločnostiam so sídlom v inom členskom štáte. Pokiaľ však ide o dividendy a podiely na zisku rozdelené investičným spoločnostiam so sídlom v Belgicku, tieto príjmy sú ako príjmy z kapitálového a hnuteľného majetku oslobodené od dane z príjmu spoločností podľa článku 185a ZDP 1992. Okrem toho článok 304 ods. 2 druhý pododsek ZDP 1992 umožňuje započítať zrážkovú daň z hnuteľného majetku s daňou z príjmu spoločností, ktorú sú tieto investičné spoločnosti povinné zaplatiť, respektíve vrátiť rozdiel prevyšujúci 2,50 eura v prípade, ak hodnota zrážkovej dane presiahla hodnotu dane, ktorá mala byť skutočne zaplatená. To isté platí podľa článku 304 ods. 2 piateho pododseku ZDP 1992 aj v prípade investičných spoločností nerezidentov, ktoré ale podliehajú dani z príjmov nerezidentov v súlade s článkom 233 ZDP 1992, teda v prípade spoločností so stálou prevádzkarňou v Belgicku. Z toho vyplýva, že investičné spoločnosti rezidenti by nemuseli byť zaťažené nijakým daňovým bremenom vyplývajúcim zo zrážkovej dane z hnuteľného majetku, ktorej podliehajú príjmy z kapitálového a hnuteľného majetku, ktoré poberajú od belgických spoločností.

39 Hoci je pravda, že právo na oslobodenie od dane a započítanie dane priznané investičným spoločnostiam rezidentom podlieha určitým podmienkam a obmedzeniam, predovšetkým tým, ktoré sú upravené v článkoch 281 a 282 ZDP 1992, zároveň je potrebné uznať, že takáto možnosť nie je priznaná investičným spoločnostiam nerezidentom bez stálej prevádzkarne v Belgicku, a že z tohto dôvodu predstavuje zrážková daň z príjmu z kapitálového a hnuteľného majetku, ktorý tieto spoločnosti poberajú od belgických spoločností z dôvodu vykonanej investície, konečné zdanenie podľa článku 248 ZDP 1992.

40 Z toho vyplýva, že je potrebné konštatovať, že belgická daňová právna úprava zavádza nevýhodnejšie daňové zaobchádzanie pre príjmy z kapitálového a hnuteľného majetku, ktoré poberajú investičné spoločnosti nerezidenti bez stálej prevádzkarne v Belgicku, v porovnaní s príjmami, ktoré poberajú investičné spoločnosti rezidenti alebo nerezidenti so stálou prevádzkarňou v Belgicku.

41 Belgické kráľovstvo však uvádza, že v súvislosti s predmetnou daňovou právnou úpravou sa investičná spoločnosť rezident nachádza v odlišnej situácii ako investičná spoločnosť nerezident bez stálej prevádzkarne v tomto členskom štáte.

42 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že v súlade s článkom 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ „článkom 63 [ZFEÚ] nie sú dotknuté práva členských štátov… uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa miesta bydliska alebo podľa miesta, kde investovali kapitál“.

43 Toto ustanovenie predstavuje výnimku zo základnej zásady voľného pohybu kapitálu a musí sa vykladať doslovne. Preto ho nemožno vykladať v tom zmysle, že akákoľvek daňová právna úprava rozlišujúca medzi daňovými poplatníkmi v závislosti od miesta, kde majú bydlisko, alebo od členského štátu, v ktorom investujú svoj kapitál, je automaticky zlučiteľná so Zmluvou (pozri rozsudky z 11. septembra 2008, Eckelkamp a i., C-11/07, Zb. s. I-6845, bod 57; z 22. apríla 2010, Mattner, C-510/08, Zb.

s. I-3553, bod 32; z 10. februára 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, Zb. s. I-305, bod 56, ako aj z 10. mája 2012, Santander Asset Management SGIIC a i., C-338/11 až C-347/11, bod 21).

44 Výnimka stanovená v uvedenom článku je však sama obmedzená článkom 65 ods. 3 ZFEÚ, ktorý stanovuje, že vnútroštátne ustanovenia uvedené v odseku 1 tohto článku „nesmú byť prostriedkom na svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 63“.

45 Treba teda rozlišovať medzi rozdielnym zaobchádzaním, ktoré je podľa článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ prípustné, a diskrimináciou, ktorú zakazuje odsek 3 tohto článku. Z judikatúry pritom vyplýva, že na to, aby sa mohla vnútroštátna daňová právna úprava považovať za zlučiteľnú s ustanoveniami Zmluvy týkajúcimi sa voľného pohybu kapitálu, je potrebné, aby sa rozdiel v zaobchádzaní týkal situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo aby bol odôvodnený naliehavým dôvodom všeobecného záujmu (pozri rozsudky zo 6. júna 2000, Verkooijen, C-35/98, Zb. s. I-4071, bod 43; zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 29; z 1. decembra 2011, Komisia/Belgicko, C-250/08, Zb. s. I-12341, bod 51, ako aj Santander Asset Management SGIIC a i. už citovaný, bod 23).

46 V tejto situácii Belgické kráľovstvo uvádza viacero skutočností, ktoré poukazujú na odlišnosť situácií investičných spoločností rezidentov v porovnaní s investičnými spoločnosťami nerezidentmi bez stálej prevádzkarne v Belgicku.

47 Po prvé je zrejmé, že cieľom predmetnej daňovej úpravy je zabrániť nadmernému zdaneniu príjmov investičných spoločností v súvislosti s ich postavením sprostredkovateľov medzi spoločnosťami, v ktorých investujú, a držiteľmi podielov týchto investičných spoločností.

48 Súdny dvor už rozhodol, že z hľadiska opatrení prijatých členským štátom s cieľom predchádzať alebo zmierniť reťazovité zdanenie alebo dvojité hospodárske zdanenie príjmov rozdeľovaných spoločnosťou rezidentom sa spoločnosti príjemcovia, ktoré sú rezidentmi, nevyhnutne nenachádzajú v porovnateľnej situácii ako spoločnosti príjemcovia, ktorí sú rezidentmi iného členského štátu (rozsudok Komisia/Nemecko, už citovaný, bod 55 a citovaná judikatúra).

49 Len čo však členský štát jednostranne alebo prostredníctvom zmluvy stanoví, že dani z príjmov podliehajú nielen spoločnosti rezidenti, ale aj spoločnosti nerezidenti, v prípade príjmov, ktoré im vyplatí spoločnosť rezident, sa situácia uvedených spoločností nerezidentov začne podobať situácii spoločností rezidentov (rozsudok Komisia/Nemecko, už citovaný, bod 56 a citovaná judikatúra).

50 Riziko reťazovitého alebo dvojitého hospodárskeho zdanenia totiž spôsobuje samotný výkon daňovej právomoci týmto štátom, a to nezávisle od akéhokoľvek zdanenia v inom členskom štáte. Aby v takomto prípade spoločnosti príjemcovia nerezidenti neboli vystavení obmedzeniu voľného pohybu kapitálu, ktoré článok 63 ZFEÚ v zásade zakazuje, musí štát sídla rozdeľujúcej spoločnosti dbať na to, aby podľa mechanizmu upraveného v jeho vnútroštátnom práve s cieľom predchádzať reťazovitému alebo dvojitému hospodárskemu zdaneniu alebo ich zmierniť podliehali spoločnosti nerezidenti rovnakému zaobchádzaniu ako spoločnosti rezidenti (pozri rozsudky Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citovaný, bod 70; Amurta, už citovaný, bod 39; z 19. novembra 2009, Komisia/Taliansko, už citovaný, bod 53; Komisia/Španielsko, už citovaný, bod 52, a Komisia/Nemecko, už citovaný, bod 57).

51 V tejto veci treba konštatovať, že Belgické kráľovstvo si pri príjmoch poberaných investičnými spoločnosťami so sídlom v iných členských štátoch zvolilo výkon svojej daňovej právomoci. V dôsledku toho sa spoločnosti nerezidenti poberajúce tieto príjmy nachádzajú v porovnateľnej situácii ako spoločnosti rezidenti, pokiaľ ide o riziko reťazovitého zdanenia príjmov z kapitálového

a hnuteľného majetku, takže so spoločnosťami príjemcami nerezidentmi nemožno zaobchádzať inak než so spoločnosťami príjemcami rezidentmi (pozri v tomto zmysle rozsudky Komisia/Španielsko, už citovaný, bod 53, a Komisia/Nemecko, už citovaný, bod 58).

52 Toto konštatovanie nie je spochybnené tvrdením Belgického kráľovstva, podľa ktorého investičné spoločnosti nerezidenti poberajúce príjem z kapitálového a hnuteľného majetku, ktorý pochádza od belgických spoločností, nie sú zaťažené vyšším daňovým bremenom ako investičné spoločnosti rezidenti podľa článku 219 ZDP 1992.

53 Na jednej strane totiž, pokiaľ ide o daňové zaťaženie vyvolané platením osobitného odvodu podľa uvedeného článku 219 ZDP 1992, ktorý sú povinné uhradiť len investičné spoločnosti rezidenti, je potrebné pripomenúť, že v súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora nevýhodnejšie daňové zaobchádzanie, ktoré porušuje základnú slobodu, nemožno považovať za zlučiteľné s právom Únie z dôvodu existencie iných daňových výhod, a to aj za predpokladu, že takéto výhody existujú (rozsudok Komisia/Nemecko, už citovaný, bod 71 a citovaná judikatúra).

54 Z toho vyplýva, že Belgické kráľovstvo nemôže uvádzať túto skutočnosť ako kritérium rozlišovania na účely odôvodnenia rozdielneho zaobchádzania s investičnými spoločnosťami rezidentmi a s investičnými spoločnosťami nerezidentmi.

55 Na druhej strane v prípade tradičných mechanizmov na zamedzenie dvojitého zdanenia je po prvé potrebné uviesť, že uplatnenie metódy zápočtu by malo umožniť, aby daň z príjmu odvedená v Belgicku bola v plnom rozsahu započítaná s daňou splatnou v štáte sídla investičnej spoločnosti príjemcu tak, že pokiaľ by príjmy z kapitálového a hnuteľného majetku vyplatené tejto spoločnosti boli v konečnom dôsledku viac daňovo zaťažené ako príjmy vyplatené spoločnostiam so sídlom v Belgicku, toto väčšie daňové zaťaženie by sa už nemohlo pripísať Belgickému kráľovstvu, ale štátu sídla spoločnosti príjemcu, ktorý si uplatnil svoju daňovú právomoc (pozri v tomto zmysle rozsudky Komisia/Španielsko, už citovaný, bod 60, a Komisia/Nemecko, už citovaný, bod 67).

56 Po druhé je potrebné spresniť, že prípadné zdanenie príjmov pochádzajúcich z Belgicka v inom členskom štáte alebo úroveň ich zdanenia nezávisí od Belgického kráľovstva, ale od daňového systému definovaného iným členským štátom (rozsudky Komisia/Španielsko, už citovaný, bod 64, a Komisia/Nemecko, už citovaný, bod 69).

57 Belgické kráľovstvo nie je preto oprávnené tvrdiť, že započítanie dane odvedenej v Belgicku s daňou splatnou v inom členskom štáte podľa zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia umožňuje vo všetkých prípadoch zmierniť rozdielne zaobchádzanie vyplývajúce z ustanovení vnútroštátnej daňovej právnej úpravy alebo ustanovení týchto zmlúv, ktoré majú za následok zníženie sadzby zrážkovej dane z hnuteľného majetku (pozri rozsudky z 19. novembra 2009, Komisia/Taliansko, už citovaný, bod 39; Komisia/Španielsko, už citovaný, bod 64, a Komisia/Nemecko, už citovaný, bod 70).

58 Po druhé Belgické kráľovstvo zdôrazňuje, že pokiaľ ide o predmetnú daňovú právnu úpravu, porovnanie Komisie je chybné. V prvom rade sú investičné spoločnosti nerezidenti z dôvodu ich osobitnej povahy v porovnateľnej situácii so situáciou belgických spoločných investičných fondov, nie však so situáciou investičných spoločností rezidentov. Navyše sú činnosti investičných spoločností rezidentov odlišné od činností investičných spoločností nerezidentov. A nakoniec je potrebné zohľadniť daňový režim uplatňujúci sa na držiteľov obchodných podielov investičných spoločností rezidentov a investičných spoločností nerezidentov bez stálej prevádzkarne v Belgicku.

59 Pokiaľ ide po prvé o porovnanie situácie investičnej spoločnosti nerezidentov so situáciou belgických spoločných investičných fondov, je potrebné uviesť, že hoci prvý typ spoločnosti disponuje právnou subjektivitou, to isté neplatí pre druhý typ. Preto Belgické kráľovstvo nemôže uvádzať, že situácia

investičných spoločností nerezidentov sa má porovnávať so situáciou belgických podielových fondov z jediného dôvodu, že belgická právna úprava zaobchádza s oboma typmi platiteľov dane rovnako napriek tomu, že ich právna forma nie je rovnaká.

60 Okrem toho je potrebné zdôrazniť, že tvrdenie tohto členského štátu sa zakladá na predpoklade, podľa ktorého sú investičné spoločnosti nerezidentov oslobodené od dane v členskom štáte ich sídla.

61 Z belgickej právnej úpravy však vyplýva, že zaplatenie zrážkovej dane z príjmov z hnuteľného majetku spoločnosti príjemcu nezávisí od prípadného oslobodenia od dane z príjmu spoločností, ktorým táto spoločnosť disponovala. Z toho vyplýva, že skutočnosť, že belgické podielové fondy sú daňovo transparentnými spoločnosťami, ktoré ako také nepodliehajú dani z príjmu spoločností, neumožňuje prísť k záveru, že situácia investičných spoločností nerezidentov nie je porovnateľná so situáciou investičných spoločností rezidentov.

62 Po druhé, pokiaľ ide o činnosti investičných spoločností rezidentov a investičných spoločností nerezidentov, je potrebné konštatovať, že cieľom tvrdenia Belgického kráľovstva nie je ani tak zdôrazniť prirodzený rozdiel medzi týmito činnosťami, ako skôr poukázať na skutočnosť, že tieto činnosti sa vykonávajú v odlišných členských štátoch.

63 V tejto súvislosti tento členský štát vychádza z predpokladu, že investičné spoločnosti nerezidenti sa obracajú len na držiteľov obchodných podielov so sídlom mimo Belgicka.

64 Nemožno však vylúčiť, že investičná spoločnosť nerezident ponúkne svoje služby investorom so sídlom v tomto štáte, takže nakoniec bude vykonávať rovnaké činnosti ako investičná spoločnosť rezident.

65 Po tretie, pokiaľ ide o uvádzanú nevyhnutnosť zohľadniť daňový režim uplatňujúci sa na držiteľov obchodných podielov, je potrebné pripomenúť, že ak vnútroštátna právna úprava zavádza rozlišovacie kritérium na zdanenie vyplatených príjmov, posúdenie porovnateľnosti situácií sa musí vykonať s ohľadom na uvedené kritérium (pozri v tomto zmysle rozsudok Santander Asset Management SGIIC a i., už citovaný, bod 28).

66 V danom prípade však na jednej strane článok 185a ZDP 1992 stanovuje len v prospech investičných spoločností rezidentov, že im možno zdaniť len celkovú hodnotu prijatých nezvyčajných alebo bezodplatných výhod a z neodpočítateľných nákladov a výdavkov vyplývajúcich z prevádzkových nákladov. Na druhej strane je podľa článku 248 a článku 304 ods. 2 druhého pododseku ZDP 1992 zrážková daň z hnuteľného majetku konečným zdanením len v prípade spoločností nerezidentov.

67 S ohľadom na rozlišovacie kritérium stanovené touto vnútroštátnou právnou úpravou, ktoré je založené výlučne na sídle investičnej spoločnosti, sa na účely určenia, či uvedená právna úprava má, alebo nemá diskriminačnú povahu, musí posúdenie porovnateľnosti situácií vykonať iba na úrovni investičnej spoločnosti (pozri v tomto zmysle rozsudok Santander Asset Management SGIIC a i., už citovaný, bod 39).

68 Vzhľadom na predchádzajúce pripomienky treba preto vyvodiť záver, že rozdielne zaobchádzanie s príjmami podľa toho, či sú vyplácané investičným spoločnostiam rezidentom, alebo investičným spoločnostiam nerezidentom, ako je zavedené belgickou daňovou právnou úpravou, môže odradiť spoločnosti so sídlom v iných členských štátoch od investícií v Belgicku a môže tiež predstavovať prekážku zhromažďovania kapitálu zo strany spoločností rezidentov v spoločnostiach so sídlom v iných členských štátoch.

69 Uvedená právna úprava teda predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, čo v zásade zakazuje článok 63 ods. 1 ZFEÚ.

O odôvodnení obmedzení

– Argumentácia účastníkov konania

70 Belgické kráľovstvo uvádza dva dôvody, ktoré by mohli odôvodňovať obmedzenie voľného pohybu kapitálu zavedené spornou vnútroštátnou právnou úpravou.

71 Po prvé z dôvodu zachovania vyváženého rozdelenia daňových právomocí medzi členskými štátmi nemožno od Belgického kráľovstva požadovať, aby priznalo spoločnostiam nerezidentom bez stálej prevádzkarne na belgickom území započítanie zrážkovej dane vyberanej z ich príjmov. Takáto požiadavka by totiž znamenala uložiť tomuto členskému štátu povinnosť vzdať sa na svojom území výberu dane z príjmu.

72 Po druhé je obmedzenie zohľadnenia zrážkovej dane z hnuteľného majetku, ktorou sú zaťažené spoločnosti nerezidenti, odôvodnené zabezpečením efektívnosti daňových kontrol. Keďže osobami povinnými uhradiť zrážkovú daň z dividend, ktoré vyplácajú držiteľom podielov, sú zo zákona investičné spoločnosti, belgické orgány nemôžu vykonávať žiadnu kontrolu týchto držiteľov vzhľadom na skutočnosť, že nemajú v Belgicku sídlo.

73 Komisia zastáva názor, že žiadny z dôvodov uvedených Belgickým kráľovstvom neodôvodňuje rozdiel v zaobchádzaní existujúci medzi investičnými spoločnosťami rezidentmi a investičnými spoločnosťami nerezidentmi bez stálej prevádzkarne v Belgicku.

– Posúdenie Súdnym dvorom

74 Ako vyplýva z ustálenej judikatúry, vnútroštátne opatrenia obmedzujúce voľný pohyb kapitálu môžu byť odôvodnené predovšetkým naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu pod podmienkou, že jednak neexistuje opatrenie aproximačného práva Únie, ktoré by upravovalo nevyhnutné opatrenia na zabezpečenie ochrany týchto záujmov, a jednak že tieto opatrenia sú vhodné na zabezpečenie uskutočnenia cieľa, ktorý sledujú, a nejdú nad rámec toho, čo je na jeho dosiahnutie nevyhnutné (pozri najmä rozsudky z 23. októbra 2007, Komisia/Nemecko, C-112/05, Zb. s. I-8995, body 72 a 73; z 1. júla 2010, Dijkman a Dijkman-Lavaleije, C-233/09, Zb. s. I-6645, bod 49, ako aj z 20. októbra 2011, Komisia/Nemecko, už citovaný, bod 74).

75 Pokiaľ ide po prvé o nevyhnutnosť zabezpečiť vyvážené rozdelenie daňových právomocí, je potrebné pripomenúť, že takého odôvodnenie možno pripustiť najmä vtedy, ak sa vnútroštátny daňový režim usiluje zabrániť konaniam, ktoré by mohli ohroziť právo niektorého členského štátu vykonávať svoju daňovú právomoc vo vzťahu k činnostiam uskutočňovaným na jeho území (pozri rozsudky z 29. marca 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Zb. s. I-2647, bod 42; z 18. júla 2007, Oy AA, C-231/05, Zb. s. I-6373, bod 54; Amurta, už citovaný, bod 58; z 18. júna 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Zb. s. I-5145, bod 66, ako aj z 20. októbra 2011, Komisia/Nemecko, už citovaný, bod 77).

76 Z judikatúry Súdneho dvora však tiež vyplýva, že ak sa členský štát rozhodne nezdaniť spoločnosti poberajúce dividendy so sídlom na jeho území vo vzťahu k tomuto druhu príjmov, nemôže sa odvolávať na potrebu zabezpečenia vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi, aby tým odôvodnil zdanenie spoločností poberajúcich dividendy so sídlom v inom členskom štáte (rozsudky Amurta, už citovaný, bod 59; Aberdeen Property Fininvest Alpha, už citovaný, bod 67, a z 20. októbra 2011, Komisia/Nemecko, už citovaný, bod 78).

77 Je však zrejmé, že investičné spoločnosti rezidenti disponujú pri svojich príjmoch z kapitálu a hnuteľného majetku zmiernením daňového zaťaženia vyplývajúceho z výberu zrážkovej dane z hnuteľného majetku.

78 Súdny dvor už rozhodol, že požadovať od štátu, ktorého rezidentom je spoločnosť rozdeľujúca zisk, aby zabezpečil, že zisky vyplácané akcionárovi nerezidentovi nebudú podliehať reťazovému alebo dvojitému hospodárskemu zdaneniu, či už oslobodením týchto ziskov od dane na úrovni spoločnosti rozdeľujúcej zisk, alebo tým, že danému akcionárovi poskytne daňovú výhodu zodpovedajúcu dani zaplatenej z týchto ziskov spoločnosťou rozdeľujúcou zisk, by v skutočnosti znamenalo, že tento štát by sa musel vzdať svojho práva zdaniť príjem pochádzajúci z hospodárskej činnosti vykonávanej na jeho území (pozri rozsudky Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citovaný, bod 59; zo 17. septembra 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Zb. s. I-8591, bod 83, a z 20. októbra 2011, Komisia/Nemecko, už citovaný, bod 80).

79 V prejednávanej veci však oslobodenie príjmov z kapitálového a hnuteľného majetku a započítanie zrážkovej dane z hnuteľného majetku vyberanej Belgickým kráľovstvom, ktoré sú priznané spoločnostiam so sídlom v inom členskom štáte bez stálej prevádzkarni v Belgicku, v skutočnosti neznamenajú, že tento štát sa musí vzdať svojho práva zdaniť príjem dosiahnutý hospodárskou činnosťou na svojom území. Príjmy poberané spoločnosťami rezidentmi už totiž boli v prípade vyplácajúcich spoločností zdanené ako zisky dosiahnuté týmito spoločnosťami.

80 Po druhé, ak Súdny dvor uznal, že potreba zabezpečiť účinnosť daňových kontrol predstavuje naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodniť obmedzenie výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou (pozri rozsudok Dijkman a Dijkman-Lavaleije, už citovaný, bod 58), je potrebné konštatovať, že v danom prípade sa na účely odôvodnenia predmetného obmedzenia nemožno tohto cieľa účinne dovolávať.

81 Je totiž zrejmé, že investičné spoločnosti nerezidenti nemôžu v žiadnom prípade disponovať daňovým oslobodením pri príjmoch z kapitálu a hnuteľného majetku, ktoré poberajú od belgických spoločností, ani im nemožno priznať možnosť započítania alebo vrátenia zrážkovej dane z hnuteľného majetku, a to bez ohľadu na záruky v oblasti daňových kontrol, ktoré sú schopné ponúknuť.

82 Preto je potrebné konštatovať, že tvrdenia uvedené Belgickým kráľovstvom nemôžu odôvodňovať obmedzenie voľného pohybu kapitálu vyplývajúce zo spornej právnej úpravy.

83 Z vyššie uvedeného vyplýva, že Belgické kráľovstvo si tým, že zachovalo odlišné pravidlá týkajúce sa zdanenia príjmov z kapitálu a hnuteľného majetku podľa toho, či sú tieto príjmy poberané investičnými spoločnosťami rezidentmi alebo investičnými spoločnosťami nerezidentmi bez stálej prevádzkarne v Belgicku, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 63 ZFEÚ.

– O nesplnení povinností vyplývajúcich z článku 49 ZFEÚ

84 V súvislosti s návrhom Komisie, aby sa určilo, že Belgické kráľovstvo si nesplnilo povinnosti vyplývajúce z článku 49 ZFEÚ, postačuje uviesť, že odôvodnenia formulované v predchádzajúcich bodoch sa uplatňujú rovnakým spôsobom, ak investičná spoločnosť poberala príjem na základe svojho podielu, ktorý jej umožňuje vykonávať určitý vplyv na rozhodnutia spoločnosti, do ktorej investovala, a ovplyvňovať jej činnosti.

85 Rozdielne zaobchádzanie uvedené v bode 40 tohto rozsudku totiž môže odradiť potenciálnych investorov, ktorí prostredníctvom investičnej spoločnosti so sídlom v cudzine chcú investovať do belgických spoločností s cieľom mať určitý vplyv na ich rozhodnutia a činnosti.

86 Preto rozdielne zaobchádzanie upravené v predmetnej právnej úprave predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa, ktoré je zakázané článkom 49 ZFEÚ a ktoré môže byť odôvodnené len dôvodmi uvedenými v bodoch 74 až 81 tohto rozsudku.

87 Z vyššie uvedeného vyplýva, že Belgické kráľovstvo si tým, že zachovalo odlišné pravidlá týkajúce sa zdanenia príjmov z kapitálu a hnuteľného majetku podľa toho, či sú tieto príjmy poberané investičnými spoločnosťami rezidentmi, alebo investičnými spoločnosťami nerezidentmi bez stálej prevádzkarne v Belgicku, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 49 ZFEÚ.

O porušení dohody EHP

88 Keďže ustanovenia článkov 31 a 40 Dohody o EHP majú v podstate rovnaký právny dosah ako totožné ustanovenia článkov 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ (pozri rozsudky z 11. júna 2009, Komisia/Holandsko, C-521/07, Zb. s. I-4873, bod 33, a z 28. októbra 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, Zb. s. I-10659, bod 22), všetky vyššie uvedené úvahy sa môžu za takých okolností ako v prejednávanej veci uplatniť *mutatis mutandis* na uvedené články 31 a 40 tejto dohody.

O časových účinkoch rozsudku

89 Belgické kráľovstvo žiada, aby v prípade, ak Súdny dvor vyhovie žalobe Komisie, boli účinky rozsudku časovo obmedzené, „aby mu bolo umožnené efektívne uskutočniť všetky prípadné zmeny“. Toto časové obmedzenie účinkov rozsudku je odôvodnené jednak skutočnosťou, že tento členský štát konal pri prijatí vnútroštátnych ustanovení predstavujúcich obmedzenia konštatované v priebehu roku 2007 v dobrej viere a jednak nebezpečenstvom vážnych ťažkostí, ktoré môže spôsobiť tento rozsudok Súdneho dvora.

90 Za predpokladu, že by rozsudky vydané na základe článku 258 ZFEÚ mali rovnaké účinky ako rozsudky vydané na základe článku 267 ZFEÚ a že úvahy o právnej istote by mohli výnimočne viesť k nevyhnutnosti obmedziť ich časové účinky, ak by boli splnené podmienky stanovené judikatúrou Súdneho dvora v rámci článku 267 ZFEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 7. júna 2007, Komisia/Grécko, C-178/05, Zb. s. I-4185, bod 67; z 15. decembra 2009, Komisia/Taliansko, C-239/06, Zb. s. I-11913, bod 59; Komisia/Fínsko, C-284/05, Zb. s. I-11705, bod 58; Komisia/Taliansko, C-387/05, Zb. s. I-11831, bod 59, a z 29. septembra 2011, Komisia/Írsko, C-82/10, bod 63), je nutné v každom prípade konštatovať, že sa nezdá, že by tieto podmienky boli v danom prípade splnené.

91 V danom prípade postačuje konštatovať, že aj keď belgická vláda približne vyčíslila výšku súm, ktoré boli neoprávnene vybraté belgickými orgánmi na základe spornej právnej úpravy, nepreukázala existenciu nebezpečenstva vážnych ekonomických problémov, hoci ide o podstatnú podmienku pri obmedzení časových účinkov rozsudkov Súdneho dvora.

92 Preto nie je namieste tomuto návrhu vyhovieť.

O trovách

93 Na základe článku 69 ods. 2 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia navrhla zaviazať Belgické kráľovstvo na náhradu trov konania a Belgické kráľovstvo nemalo úspech vo svojich dôvodoch, je opodstatnené zaviazať ho na náhradu trov konania. Podľa článku 69 ods. 4 prvého pododseku tohto rokovacieho poriadku Spojené kráľovstvo, ktoré vstúpilo do konania ako vedľajší účastník konania, znáša svoje vlastné trovy konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol a vyhlásil:

1. **Belgické kráľovstvo si tým, že zachovalo odlišné pravidlá týkajúce sa zdanenia príjmov z kapitálu a hnuteľného majetku podľa toho, či sú tieto príjmy poberané investičnými spoločnosťami rezidentmi, alebo investičnými spoločnosťami nerezidentmi bez stálej**

prevádzkarne v Belgicku, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článkov 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ, ako aj z článkov 31 a 40 Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992.

2. Belgické kráľovstvo je povinné nahradiť trovy konania.

3. Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska znáša svoje vlastné trovy konania.

Podpisy