ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

16. července 2009 *

Ve věci C-128/08,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím tribunal de première instance de Liège (Belgie) ze dne 20. března 2008, došlým Soudnímu dvoru dne 28. března 2008, v řízení

Jacques Damseaux

proti

Belgickému státu,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, M. Ilešič, A. Borg Barthet, E. Levits (zpravodaj) a J.-J. Kasel, soudci,

* Jednací jazyk: francouzština.

generální advokát: P. Mengozzi,
vedoucí soudní kanceláře: R. Şereş, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 5. února 2009,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za J. Damseaux E. Traversou, avocat,

– za belgickou vládu J.-C. Halleux, jako zmocněncem,

– za německou vládu M. Lummou a C. Blaschkem, jako zmocněnci,

– za francouzskou vládu G. de Berguesem a J.-Ch. Graciou, jako zmocněnci,

– za italskou vládu I. Bruni, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s P. Gentilim, avvocato dello Stato,

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

– za vládu Spojeného království L. Seeboruthem a S. Ford, jako zmocněnci,

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

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

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 56 ES a 293 ES.

2 Tato žádost bylo podána v rámci sporu mezi J. Damseaux a belgickou daňovou správou týkajícího se zdanění v Belgii, co se týče dividend, které J. Damseaux obdržel od společnosti se sídlem ve Francii a které již byly zdaněny v posledně uvedeném státě.

Právní rámec

3 Smlouva ze dne 10. března 1964 uzavřená mezi Belgií a Francií o zamezení dvojího zdanění a stanovení pravidel vzájemné správní a právní pomoci v oblasti daní z příjmů, pozměněná dodatkem podepsaným v Bruselu dne 8. února 1999 (dále jen „francouzsko-belgická smlouva“) ve svém článku 15 stanoví:

„1. Dividendy pocházející z některého smluvního státu vyplácené rezidentovi druhého smluvního státu podléhají zdanění v tomto druhém státě.

2. S výhradou ustanovení odstavce 3 však mohou být tyto dividendy zdaněny ve smluvním státě, jehož rezidentem je společnost, která vyplácí dividendy, podle právních předpisů tohoto státu, přičemž takto stanovená daň nesmí přesáhnout:

[…]

b) 15 % hrubé hodnoty dividend […].

Tento odstavec se netýká zdanění zisku společnosti, který slouží k výplatě dividend.

[…]

4. Pokud neobdrží platbu stanovenou v odstavci 3, může belgický rezident, který obdrží dividendy od společnosti rezidenta ve Francii, požádat o vrácení zálohové daně týkající se těchto dividend, která byla případně zaplacena rozdělující společností. Francie může z hodnoty vrácených částek vybrat srážkovou daň u zdroje stanovenou v odstavci 2 tohoto článku podle sazby platné pro dividendy, kterých se týkají vrácené částky.

[…]“

4 Článek 19 A francouzsko-belgické smlouvy stanoví:

„Dvojímu zdanění se zamezí následujícím způsobem:

A. Pokud jde o Belgii:

1. Příjmy a výnosy z kapitálového majetku, na něž se vztahuje režim vymezený v čl. 15 odst. 2 až 4, ze kterých byla skutečně ve Francii odvedena srážková daň u zdroje a které obdrží společnosti rezidenti v Belgii podléhající korporační dani, jsou za předpokladu výběru zálohové daně z příjmů z movitého majetku podle běžné sazby z jejich čisté částky po odečtení francouzské daně osvobozeny od korporační daně a od daně z dividend za podmínek stanovených belgickými vnitrostátními právními předpisy.

Pokud jde o příjmy a výnosy uvedené v předchozím pododstavci, které obdrží jiní belgičtí rezidenti […], ze kterých byla skutečně ve Francii odvedena srážková daň u zdroje, daň splatná v Belgii z jejich čisté částky po odečtení francouzské srážkové daně

se sníží jednak o zálohovou daň z příjmů z movitého majetku vybranou podle běžné sazby, a jednak o paušální částku odpočitatelné zahraniční daně za podmínek stanovených belgickými právními předpisy s tím, že tato částka nesmí být nižší než 15 % uvedené čisté hodnoty.

Pokud jde o dividendy, na něž se vztahuje režim vymezený v čl. 15 odst. 2 a 3, které jsou vyplaceny fyzické osobě rezidentovi v Belgii, tato osoba je oprávněna namísto započtení paušální částky zahraniční daně uvedené výše uplatnit ve vztahu k těmto příjmům daňový zápočet ve výši a za podmínek stanovených belgickými právními předpisy pro dividendy vyplacené společnostmi rezidenty v Belgii za podmínky, že o to písemně požádá nejpozději ve lhůtě stanovené pro podání svého ročního daňového přiznání.

[…].“

5 Code des impôts sur les revenus (zákon o daních z příjmů) koordinovaný královskou vyhláškou ze dne 10. dubna 1992 a potvrzený zákonem ze dne 12. června 1992 (doplněk *Moniteur belge* ze dne 30. července 1992, dále jen „CIR 1992“) ve svém článku 171 stanoví:

„Odchylně od článků 130 až 168 jsou s výjimkou případu, kdy je takto vypočtená daň, zvýšená o daň připadající na ostatní příjmy, vyšší než daň, která by byla vypočtena na základě výše uvedených článků z veškerých zdanitelných příjmů, zdanitelné zvláštní sazbou daně:

[…]

2°a) ve výši 15 %:

[…]

b) dividendy uvedené v čl. 269 druhém pododstavci bodu 2°, třetím pododstavci a jedenáctém pododstavci.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

6 Jacques Damseaux, který je belgickým rezidentem, obdržel během let 2005 až 2007 dividendy akciové společnosti Total, která má sídlo ve Francii a ve které vlastní 5463 akcií.

7 Tyto dividendy byly nejprve zdaněny ve Francii srážkovou daní u zdroje ve výši 25 %. Na základě čl. 15 odst. 2 francouzsko-belgické smlouvy mohl J. Damseaux požádat o vrácení části této srážkové daně tak, aby uvedené dividendy podléhaly ve Francii pouze srážkové dani ve výši 15 %.

8 Částka zbývající po uvedeném zdanění podléhala v Belgii zálohové dani z příjmů z movitého majetku ve výši 15 %.

9 Vzhledem k tomu, že J. Damseaux měl za to, že jeho dividendy francouzského původu jsou zdaněny více než dividendy belgického původu a že Belgické království jakožto stát bydliště vzhledem k tomu, že souhlasilo, aby Francouzská republika vybírala srážkovou

daň u zdroje, musí za účelem zamezení dvojímu zdanění umožnit započíst francouzskou daň na belgickou zálohovou daň z příjmů z movitého majetku nebo neuplatňovat zálohovou daň z příjmů z movitého majetku, podal proti daňovému výměru vydanému belgickou daňovou správou ve věci obdržených dividend stížnosti.

10 Poté, co belgická daňová správa uvedené stížnosti zamítla z důvodu, že článek 15 francouzsko-belgické smlouvy stanoví zdanění dividend jak ve Francii, tak v Belgii, podal J. Damseaux u tribunal de première instance de Liège (soud prvního stupně v Lutychu) žalobu.

11 Uvedený soud má za to, že ačkoliv jsou jejich situace objektivně srovnatelné, podléhají belgičtí rezidenti režimům zdanění, které se liší podle toho, zda pobírají dividendy od společnosti usazené v Belgii, nebo společnosti usazené v jiném členském státě. Pokud totiž dividendy vyplácené zahraniční společností belgickému rezidentovi podléhají dvojímu mezinárodnímu právnímu zdanění, jsou dividendy vyplácené belgickými společnostmi belgickému rezidentovi na základě čl. 171 odst. 2°a písm. b) CIR 1992 zdaněny pouze 15% sazbou a dvojímu zdanění nepodléhají.

12 Tribunal de première instance de Liège poté, co zdůraznil, že francouzsko-belgická smlouva nebyla předmětem žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 14. listopadu 2006, Kerckhaert a Morres (C-513/04, Sb. rozh. s. I-10967), uvedl, že uvedená smlouva je součástí belgických daňových právních předpisů, a musí být tudíž v souladu s právem Společenství. Uvedený soud rovněž zdůrazňuje, že Belgické království nepřijalo žádné opatření k vyloučení dvojího zdanění dotčených dividend.

13 Za těchto podmínek se tribunal de première instance de Liège rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je třeba článek 56 [ES] vykládat tak, že zakazuje omezení vyplývající z [francouzsko-belgické smlouvy], které zachovává částečné dvojí zdanění dividend z akcií společností usazených ve Francii a které činí zdanění těchto dividend vyšší, než je pouhá belgická zálohová daň z příjmů z movitého majetku uplatňovaná na dividendy vyplácené belgickou společností belgickému akcionáři rezidentovi?

2) Je třeba článek 293 [ES] vykládat tak, že činí protiprávní nečinnost [Belgického království] spočívající v tom, že s [Francouzskou republikou] nesjednala nový způsob zamezení dvojímu zdanění dividend z akcií společností usazených ve Francii?“

K předběžným otázkám

K první otázce

14 Svou první otázkou se předkládající soud dotazuje, zda článek 56 ES brání dvoustranné daňové smlouvě, na základě které mohou být dividendy vyplácené společností usazenou v členském státě akcionáři, který má bydliště v jiném členském státě, zdaněny v obou členských státech, aniž by členský stát, ve kterém má akcionář bydliště, zamezil z toho vyplývajícímu dvojímu zdanění.

15 V projednávaném případě jsou dividendy, které mají svůj zdroj ve smluvním členském státě a jsou vypláceny rezidentovi druhého smluvního státu, zdanitelné na základě

článku 15 francouzsko-belgické smlouvy v tomto druhém členském státě, ale ve smluvním státě, ve kterém je společnost, jež vyplácí dividendy, usazena, mohou podléhat dani, která nepřevyšuje 15 % hrubé částky dividend.

16 Pokud mohou být dividendy vyplacené společností usazenou ve Francii akcionáři rezidentovi v Belgii zdaněny v obou členských státech, z francouzsko-belgické smlouvy vyplývá, jak krom toho vysvětluje předkládající soud, že tato smlouva obsahuje rovněž ustanovení týkající se zamezení dvojímu zdanění.

17 V souladu s čl. 19 A odst. 1 druhým pododstavcem francouzsko-belgické smlouvy totiž, pokud se jedná o dividendy, které obdrží akcionáři rezidenti v Belgii, ze kterých byla ve Francii odvedena srážková daň u zdroje, se daň splatná v Belgii z jejich čisté částky po odečtení francouzské srážkové daně sníží jednak o zálohovou daň z příjmů z movitého majetku vybranou podle běžné sazby, a jednak o paušální částku odpočitatelné zahraniční daně za podmínek stanovených belgickými právními předpisy s tím, že tato částka nesmí být nižší než 15 % uvedené čisté hodnoty. V souladu s třetím pododstavcem uvedeného čl. 19 A odst. 1 francouzsko-belgické smlouvy, pokud jde o dividendy, na něž se vztahuje režim vymezený v čl. 15 odst. 2 a 3 a které jsou vyplaceny fyzické osobě rezidentovi v Belgii, tato osoba je oprávněna namísto započtení paušální částky zahraniční daně uvedené výše uplatnit ve vztahu k těmto příjmům daňový zápočet ve výši a za podmínek stanovených belgickými právními předpisy pro dividendy vyplacené společnostmi usazenými v Belgii za podmínky, že o to písemně požádá nejpozději ve lhůtě stanovené pro podání jejího ročního daňového přiznání.

18 V tomto ohledu francouzská vláda tvrdila, že není důvodné na první otázku odpovídat, jelikož cílem a účelem francouzsko-belgické smlouvy je vyloučení dvojího zdanění, jehož předmětem jsou dividendy vyplácené společností usazenou ve Francii akcionáři rezidentovi v Belgii.

19 Žalobce v původním řízení má rovněž za to, že správné použití článku 19 A francouzsko-belgické smlouvy Belgickým královstvím by mělo za následek zamezení dvojímu zdanění francouzských dividend, které pobírá akcionář rezident v Belgii. Nicméně Belgické království uvedený článek 19 A neuplatňuje, jelikož belgické právní předpisy již nestanoví podmínky pro započtení paušální částky, což je nejen porušením francouzsko-belgické smlouvy, ale také diskriminací zakázanou článkem 56 ES.

20 V rámci řízení zahájeného na základě článku 234 ES nepřísluší Soudnímu dvoru vykládat článek 19 A francouzsko-belgické smlouvy a stanovit povinnosti z ní vyplývající, neboť takový výklad spadá do pravomoci vnitrostátních soudů.

21 Pokud má v rámci tohoto výkladu uvedený vnitrostátní soud za to, že článek 19 A francouzsko-belgické smlouvy obsahuje pro Belgické království povinnost zamezit dvojímu zdanění pomocí paušální částky nebo daňového zápočtu, přísluší rovněž tomuto soudu vyvodit v souladu s jeho vnitrostátním právem důsledky vyplývající z neprovedení uvedeného článku 19 A.

22 Z judikatury totiž vyplývá, že Soudní dvůr není v rámci článku 234 ES příslušný k tomu, aby se vyslovil k případnému porušení ustanovení dvoustranných smluv uzavřených členskými státy, které slouží k vyloučení nebo ke zmírnění negativních dopadů vyplývajících z koexistence vnitrostátních daňových systémů (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 6. prosince 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Sb. rozh. s. I-10451, bod 46). Soudní dvůr nemůže přezkoumávat vztah mezi vnitrostátním opatřením a ustanoveními smlouvy uzavřené za účelem zamezení dvojímu zdanění, jako je dvoustranná daňová smlouva dotčená ve věci v původním řízení, jelikož taková otázka nespadá do výkladu práva Společenství (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 14. prosince 2000, AMID, C-141/99, Recueil, s. I-11619, bod 18, jakož i výše uvedený rozsudek Columbus Container Services, bod 47).

23 Nicméně z formulace první otázky vyplývá, že předkládající soud se opírá o domněnku, že francouzsko-belgická smlouva umožňuje, aby přetrvávalo dvojí právní zdanění dividend vyplácených společností usazenou ve Francii akcionáři rezidentovi v Belgii. První předběžnou otázku předkládajícího soudu je tudíž třeba chápat tak, že se týká toho, zda článek 56 ES brání takové dvojstranné daňové smlouvě, jako je smlouva dotčená v původním řízení, na základě které mohou být dividendy vyplácené společností usazenou v členském státě akcionáři, který má bydliště v jiném členském státě, zdaněny v obou členských státech a která nestanoví, že má být členskému státu bydliště akcionáře uložena bezpodmínečná povinnost zamezit z toho vyplývajícímu dvojímu zdanění.

24 V tomto ohledu je třeba připomenout, že i když přímé daně spadají do pravomoci členských států, musejí nicméně tyto členské státy při výkonu této pravomoci dodržovat právo Společenství (viz zejména rozsudky ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 29; ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, bod 40; ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673, bod 36, a ze dne 8. listopadu 2007, Amurta, C-379/05, Sb. rozh. s. I-9569, bod 16).

25 Přísluší zejména každému členskému státu, aby při dodržení práva Společenství uspořádal svůj systém zdanění rozdělovaných zisků a v rámci toho vymezil základ daně, jakož i daňovou sazbu, které se použijí u akcionáře-příjemce (viz zejména výše uvedený rozsudek Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, bod 50; rozsudek ze dne 12. prosince 2006 Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753, bod 47, a ze dne 20. května 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, Sb. rozh. s. I-3747, bod 30).

26 Z toho jednak vyplývá, že dividendy vyplácené společností usazenou v členském státě akcionáři, který je rezidentem v jiném členském státě, mohou být předmětem dvojího právního zdanění, pokud se oba členské státy rozhodnou vykonávat svou daňovou pravomoc a zdanit uvedené dividendy u akcionáře.

27 Krom toho Soudní dvůr již rozhodl, že nevýhody, které mohou vyplývat ze souběžného výkonu daňové pravomoci různých členských států, netvoří omezení zakázaná Smlouvou o ES za předpokladu, že takový výkon není diskriminační (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Kerckhaert a Morres, body 19, 20 a 24, jakož i Orange European Smallcap Fund, body 41, 42 a 47).

28 I když je zamezení dvojímu zdanění uvnitř Evropského společenství jedním z cílů Smlouvy, je třeba nicméně konstatovat, že do současnosti kromě úmluvy ze dne 23. července 1990 o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků (Úř. věst. L 225, s. 10; Zvl. vyd. C 160, s. 11) členské státy za tímto účelem neuzavřely žádnou mnohostrannou dohodu na základě článku 293 ES (viz rozsudek ze dne 12. května 1998, Gilly, C-336/96, Recueil, s. I-2793, bod 23).

29 S výjimkou směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147), jakož i směrnice Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb (Úř. věst. L 157, s. 38; Zvl. vyd. 09/01, s. 369) dále nebyl v právu Společenství do současnosti přijat žádný sjednocující nebo harmonizační předpis směřující k vyloučení situací dvojího zdanění (viz zejména výše uvedený rozsudek Orange European Smallcap Fund, bod 32).

30 Neexistují-li sjednocující nebo harmonizační opatření v rámci Společenství, zachovávají si členské státy i nadále pravomoc vymezit prostřednictvím dohod nebo jednostranně kritéria dělby své daňové pravomoci zejména za účelem odstranění dvojího zdanění (výše uvedený rozsudek Gilly, body 24 a 30; rozsudek ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, s. I-6161, bod 57; výše uvedený rozsudek Amurta, bod 17, jakož i výše uvedený rozsudek Orange European Smallcap Fund, bod 32). Přísluší jim přijmout opatření nezbytná k zamezení situacím dvojího zdanění zejména tím, že uplatní kritéria používaná v mezinárodní daňové praxi (viz výše uvedený rozsudek Kerckhaert a Morres, bod 23).

31 Jak bylo uvedeno v bodě 15 tohoto rozsudku, mohou být v projednávaném případě v souladu s rozdělením daňových pravomocí dohodnutým mezi Francouzskou republikou a Belgickým královstvím dividendy vyplácené společností usazenou ve Francii belgickému rezidentovi zdaněny v obou členských státech.

32 V situaci, ve které jak členský stát zdroje dividend, tak členský stát bydliště akcionáře mohou zdaňovat uvedené dividendy, by úvaha, že přísluší nezbytně členskému státu bydliště zamezit uvedenému dvojímu zdanění, vedla k přiznání priority ve zdanění tohoto druhu příjmu členskému státu zdroje.

33 Takové rozdělení pravomocí by sice bylo v souladu zejména s pravidly mezinárodněprávní praxe, jak se odráží ve vzorové daňové smlouvě ohledně daní z příjmů a z majetku vypracované Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD), zejména v jejím článku 23 B, avšak je nesporné, že právo Společenství ve svém současném stavu a v takové situaci, jako je situace v původním řízení, nestanoví obecná kritéria pro rozdělení pravomocí mezi členské státy, co se týče vyloučení dvojího zdanění uvnitř Společenství (viz výše uvedené rozsudky Kerckhaert a Morres, bod 22, jakož i Columbus Container Services, bod 45).

34 Členský stát tedy sice nemůže namítat dvojstrannou smlouvu, aby unikl povinnostem, které mu přísluší na základě Smlouvy (viz rozsudky ze dne 14. prosince 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France, C-170/05, Sb. rozh. s. I-11949, bod 53, jakož i výše uvedený rozsudek Amurta, bod 55), avšak okolnost, že jak členský stát zdroje dividend, tak členský stát bydliště akcionáře mohou zdaňovat uvedené dividendy, neznamená, že by členský stát bydliště byl na základě práva Společenství povinen zabránit nevýhodám, které by mohly vyplývat z výkonu pravomoci takto rozdělené mezi oba členské státy.

35 Za těchto podmínek a za předpokladu, že předmětem první otázky předkládajícího soudu je pouze francouzsko-belgická smlouva, je třeba na první otázku odpovědět tak, že vzhledem k tomu, že právo Společenství ve svém současném stavu a v takové situaci, jako je situace v původním řízení, nestanoví obecná kritéria pro rozdělení pravomocí mezi členské státy, pokud jde o vyloučení dvojího zdanění uvnitř Společenství, článek 56 ES nebrání takové dvojstranné daňové smlouvě, jako je smlouva dotčená v původním řízení, na základě které mohou být dividendy vyplácené společností usazenou v členském státě akcionáři, který je rezidentem v jiném členském státě, zdaněny v obou členských státech a která nestanoví, že má být členskému státu bydliště akcionáře uložena bezpodmínečná povinnost zamezit z toho vyplývajícímu dvojímu právnímu zdanění.

K druhé otázce

36 Vzhledem k odpovědi poskytnuté na první otázku není namístě odpovídat na druhou otázku.

K nákladům řízení

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

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

Vzhledem k tomu, že právo Společenství ve svém současném stavu a v takové situaci, jako je situace v původním řízení, nestanoví obecná kritéria pro rozdělení pravomocí mezi členské státy, pokud jde o vyloučení dvojího zdanění uvnitř Evropského společenství, článek 56 ES nebrání takové dvojstranné daňové smlouvě, jako je smlouva dotčená v původním řízení, na základě které mohou být dividendy vyplácené společností usazenou v členském státě akcionáři, který je rezidentem v jiném členském státě, zdaněny v obou členských státech a která nestanoví, že má být členskému státu bydliště akcionáře uložena bezpodmínečná povinnost zamezit z toho vyplývajícímu dvojímu právnímu zdanění.

Podpisy.