ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

15. července 2004 *

Ve věci C-242/03,

jejímž předmětem je žádost zaslaná Soudnímu dvoru na základě článku 234 ES Cour administrative (Lucembursko) směřující k získání, ve sporu probíhajícím před tímto soudem mezi

Ministre des Finances

a

Jean-Claudem Weidertem,

Élisabeth Paulus,

rozhodnutí o předběžné otázce týkající se výkladu čl. 56 odst. 1 ES a čl. 58 odst. 1 písm. a) ES,

* Jednací jazyk: francouzština.

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann (zpravodaj), předseda senátu, A. Rosas a R. Silva de Lapuerta, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,
vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s ohledem na písemná vyjádření předložená:

— za J.-C. Weiderta a E. Paulus P. Kinschem, avocat,

— za lucemburskou vládu S. Schreinerem, jako zmocněncem,

— za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a C. Giolitem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím ke zprávě soudce zpravodaje,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 12. února 2004,

vydává tento

Rozsudek

1 Rozsudkem ze dne 3. června 2003 došlým Soudnímu dvoru dne 6. června 2003 Cour administrative položil na základě článku 234 ES předběžnou otázku týkající se výkladu čl. 56 odst. 1 ES a čl. 58 odst. 1 písm. a) ES.

2 Tato otázka vyvstala v rámci sporu mezi ministrem financí a J.-C. Weidertem a E. Paulus (dále jen „manželé Weidert-Paulus") z důvodu odmítnutí povolit posledně jmenovaným daňové snížení na základě nabytí akcií společnosti usazené v Belgii.

Právní rámec

3 V lucemburském právu zákon ze dne 22. prosince 1993, jehož cílem je oživení investování v zájmu hospodářského rozvoje (*Mémorial* A 1993, s. 2020), vložil svým článkem III do zákona ze dne 4. prosince 1967 o daních z příjmu (*Mémorial* A 1967, s. 1228, dále jen „ZDP") článek 129c, který zní následovně:

„Odst. 1. Za podmínek a omezení upřesněných níže požívají poplatníci fyzické osoby-rezidenti, kteří nabývají akcie nebo podíly ve společnosti představující

peněžitý vklad do kapitálových společností-rezidentů plně podléhajících dani vymezených níže v odst. 2 prvním pododstavci daňových výhod stanovených v níže uvedeném odstavci 4.

[...]

Odst. 4. (1) Nehledě k ustanovením článku 153 je na základě žádosti poplatníkům uvedeným výše v odstavcích 1 a 3 přiznáno snížení zdanitelného příjmu kvalifikované jako snížení na základě investic do movitého majetku, které má být uplatněno v rámci zdanění daňového základu.

(2) Snížení je poskytnuto až do výše 60 000 franků za rok pro roční úhrn nabytých cenných papírů a certifikátů držených poplatníkem na konci daňového roku. Tato horní mez je zdvojnásobena v případě společného zdanění ve smyslu článku 3.

Odst. 5. Aby bylo možné požívat daňových výhod stanovených v odstavci 4, musí být splněny následující podmínky:

a) nabytí cenných papírů ve smyslu výše uvedeného odst. 2 druhého pododstavce se musí uskutečnit buď při vytvoření základního kapitálu, nebo u příležitosti zvýšení základního kapitálu novými vklady kapitálové společnosti-rezidenta plně podléhající dani tak, jak je vymezena ve výše uvedeném odst. 2 prvním pododstavci;

[...]"

4 Úmluva uzavřená mezi Belgickým královstvím a Lucemburským velkovévodstvím za účelem zamezení dvojího zdanění, podepsaná v Lucemburku dne 17. září 1970 (*Mémorial* A 1971, s. 1763, dále jen „úmluva proti dvojímu zdanění"), stanoví:

„Článek 10 Dividendy:

§ 1 Dividendy vyplácené společností-rezidentem jednoho smluvního státu rezidentu druhého smluvního státu jsou zdanitelné v tomto druhém státě.

§ 2 Přesto mohou být tyto dividendy zdanitelné ve smluvním státě, jehož je společnost, která rozděluje dividendy, rezidentem, a podle práva tohoto státu, ale takto stanovená daň nemůže přesáhnout:

[...]

b) 15 % hrubé částky dividend ve všech ostatních případech."

Spor v hlavním řízení a předběžná otázka

5 V rámci společného prohlášení o příjmech za rok 2000 manželé Weidert-Paulus požádali o snížení zdanitelného příjmu, stanovené v článku 129c ZDP, do výše 120 000 LUF na základě upsání posledně jmenovanými 200 nových akcií základního

kapitálu společnosti belgického práva Interbrew SA, přičemž výše tohoto upsání dosahovala 267 743 LUF.

6 Příslušný daňový úřad nevyhověl této žádosti z důvodu, že na základě investice do základního kapitálu společnosti, která není usazena v Lucembursku, dotčené právo na snížení nevzniká.

7 Manželé Weidert-Paulus podali proti tomuto rozhodnutí o zamítnutí své žádosti odvolání a vzhledem ke skutečnosti, že nebyla dána kladná odpověď, podali žalobu u Tribunal administratif (Lucembursko).

8 Rozsudkem ze dne 16. prosince 2002 posledně uvedený vyhověl jejich žalobě s tím, že konstatoval, že článek 129c ZDP v té míře v jaké zvýhodňuje podniky, které mají sídlo v Lucembursku, vůči podnikům usazeným v jiných členských státech, je v rozporu s ustanoveními Smlouvy o ES týkajícími se volného pohybu kapitálu tak, jak byla vyložena Soudním dvorem v jeho rozsudku ze dne 6. června 2000, Verkooijen (C-35/98, Recueil, s. I-4071, body 34 až 36).

9 Daňová správa podala proti tomuto rozsudku opravný prostředek u Cour administrative, uplatňujíc, že soud v první instanci nesprávně zohlednil dosah výše uvedeného rozsudku Verkooijen. Podle této správy spor v hlavním řízení musí naopak být připodobněn sporu, který vedl k vydání rozsudku ze dne 28. ledna 1992, Bachmann (C-204/90, Recueil, s. I-249), ve kterém Soudní dvůr připustil, že daňová soudržnost odůvodňuje nerovné daňové zacházení s podniky usazenými v různých členských státech.

10 Za těchto okolností Cour administrative, maje za to, že spor, který před ním probíhá, vyžaduje výklad určitých ustanovení Smlouvy, rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je [...] článek 129c pozměněného zákona ze dne 4. prosince 1967 o daních z příjmu v rozsahu, v jakém se týká zdaňovacího období 2000, přiznávající za určitých podmínek a omezení daňové snížení poplatníkům fyzickým osobám, kteří nabývají akcie nebo podíly ve společnosti představující peněžitý vklad do kapitálových společností-rezidentů plně podléhajících dani, v souladu se zásadou volného pohybu kapitálu uvnitř Evropského společenství tak, jak je vyjádřena v článku 56 [odstavci 1] Smlouvy o ES, s přihlédnutím k omezením této zásady daným zejména článkem 58 [odst. 1 písm. a)] Smlouvy o ES?"

K předběžné otázce

11 Svou otázkou se postupující soud v podstatě táže, zda čl. 56 odst. 1 ES a čl. 58 odst. 1 písm. a) ES brání právnímu ustanovení členského státu, které vylučuje přiznání snížení zdanitelného příjmu fyzickým osobám na základě nabytí akcií nebo podílů ve společnosti představujících peněžitý vklad do kapitálových společností usazených v jiných členských státech.

12 Úvodem je důležité připomenout, že přestože na základě ustálené judikatury přímé zdanění spadá do působnosti členských států, musejí ho posledně uvedení vykonávat za současného dodržování práva Společenství (viz rozsudky ze dne 11. srpna 1995, Wielockx, C-80/94, Recueil, s. I-2493, bod 16; Verkooijen, výše uvedený, bod 32, a ze dne 4. března 2004, Komise *v.* Francie, C-334/02, Recueil, s. I-2229, bod 21).

13 Výsledkem takového právního ustanovení, jako je dotčené ustanovení v hlavním řízení, je totiž odrazení státních příslušníků dotyčného členského státu investovat svůj kapitál do společností, které mají své sídlo v jiném členském státě (viz analogicky rozsudek Verkooijen, výše uvedený, bod 34). Tak, jak vyplývá ze samotného názvu zákona ze dne 22. prosince 1993, jehož cílem je „oživení investování v zájmu hospodářského rozvoje", a jak vyplývá z přípravných prací ohledně článku 129c ZDP tak, jak jsou popisovány jak manžely Weidert-Paulus, tak Komisí Evropských společenství, aniž by tento popis byl vyvrácen lucemburskou vládou, cílem dotčeného ustanovení je právě podpořit investování jednotlivců do společností majících sídlo v Lucembursku.

14 Takové ustanovení rovněž vyvolává omezující účinek vůči společnostem usazeným v jiných členských státech, jelikož vůči nim představuje překážku získání kapitálu v Lucembursku, neboť nabytí jejich akcií nebo podílů ve společnosti je méně přitažlivé než nabytí akcií nebo podílů ve společnosti u společností majících sídlo v tomto členském státě (viz analogicky výše uvedené rozsudky Verkooijen, bod 35, a Komise *v.* Francie, bod 24).

15 Za těchto podmínek je namístě konstatovat, že skutečnost, že členský stát podřídí přiznání snížení zdanitelného příjmu fyzickým osobám na základě nabytí akcií nebo podílů ve společnosti představujících peněžitý vklad do kapitálových společností podmínce, že posledně uvedené mají sídlo v uvedeném státě, představuje omezení pohybu kapitálu zakázané článkem 56 ES.

16 Z písemností přiložených k vyjádřením předloženým manžely Weidert-Paulus u Soudního dvora vyplývá, že ZDP byl pozměněn zákonem ze dne 21. prosince 2001 o reformě určitých ustanovení v oblasti přímého a nepřímého zdanění (*Mémorial* A 2001, s. 3312), který v průběhu období od roku 2002 do roku 2005 postupně zrušuje daňové snížení. Nezávisle na tomto legislativním vývoji se lucemburská vláda domnívá, že článek 129c ZDP ve svém znění použitelném pro skutkový stav v hlavním řízení je nicméně odůvodněn. Podle ní čl. 58 odst. 1 písm. a) ES umožňuje členským státům uplatňovat relevantní ustanovení jejich daňové právní úpravy, která

zavádějí rozlišení mezi poplatníky, kteří se nenacházejí ve stejné situaci, co se týče jejich trvalého pobytu nebo místa, kde je jejich kapitál investován, pokud jsou tyto rozdíly objektivně odůvodněny nebo mohou být odůvodněny naléhavými důvody obecného zájmu zejména z titulu soudržnosti daňového systému.

17 Cílem článku 129c ZDP je právě zaručit tuto soudržnost. Daňová výhoda spočívající ve snížení zdanitelného příjmu na základě nabytí akcií nebo podílů ve společnosti u společností usazených v Lucembursku je totiž vyvážena zdaněním dividend, které tyto společnosti později rozdělují. Naopak v případě investic do společnosti mající své sídlo v Belgii, jako je tomu ve věci v hlavním řízení, je zdanění dividend omezeno na 15 % z důvodu zdanění této částky u zdroje belgickými daňovými orgány na základě úmluvy proti dvojímu zdanění. V tomto případě se tedy Lucemburské velkovévodství vzdává části daně, což není případ dividend rozdělovaných společnostmi mající své sídlo v tomto členském státě. Je zde tedy přímý vztah u jednoho a téhož poplatníka mezi přiznáním daňové výhody a vyvážením této výhody pozdějším výběrem daně uskutečněným v rámci téhož zdanění zcela stejně jako ve věci, která vedla k vydání výše uvedeného rozsudku Bachmann.

18 Podle manželů Weidert-Paulus a Komise toto tvrzení není nijak podloženo. Článek 58 odst. 1 ES musí být čten ve spojení s odstavcem 3 téhož ustanovení, který vyžaduje, aby dotčená opatření nepředstavovala ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřeného omezování volného pohybu kapitálu. V tomto případě je diskriminace mezi poplatníky uplatňovaná podle toho, zda sídlo dotyčných společností je umístěno v jednom nebo druhém ze dvou dotčených členských států, zřejmá.

19 Snížení stanovené v článku 129c ZDP je ostatně spojené s nabytím akcií nebo podílů ve společnosti a nijak nezávisí na pozdějším skutečném rozdělování dividend. V mnoha případech totiž k rozdělování dividend nedochází. Krom toho v Lucembursku během zdaňovacího období dotčeného v hlavním řízení byly kapitálové příjmy osvobozeny od daně do výše 120 000 LUF a podléhaly dani ve výši

50 % pouze v rozsahu přesahujícím tuto částku, takže ke zdanění docházelo pouze v případě, kdy se uskutečnila velmi významná investice. Výnos v dividendách z investice rovnocenné dotčenému snížení je přesto extrémně nízký; ve skutečnosti manželé Weidert-Paulus získali v roce 2002 dividendu ve výši 28 EUR, zatímco investice učiněné posledně uvedenými dosahovaly 267 743 LUF. To, že se Lucemburské velkovévodství vzdalo zdanění 15 % z částky 28 EUR, je tedy zanedbatelné ve vztahu k výši daňového snížení.

20 Přestože je v tomto ohledu pravda, že nutnost zaručit soudržnost daňového systému může odůvodnit omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou (rozsudky Bachmann, výše uvedený, bod 28, a ze dne 28. ledna 1992, Komise *v.* Belgie, C-300/90, Recueil, s. I-305, bod 21), je třeba vykládat takovou výjimku ze základního pravidla volného pohybu kapitálu úzce a v mezích přiměřenosti. Ve věcech, které vedly k vydání dvou výše uvedených rozsudků, existoval přímý vztah mezi odpočtem poplatků vyplacených v rámci pojišťovacích smluv pro případ stáří a úmrtí na jedné straně a zdaněním částek dlužných pojistiteli z plnění těchto smluv na straně druhé, vztah, který je nutné zachovat za účelem zabezpečení dotčené daňové soudržnosti (viz zejména rozsudky ze dne 28. října 1999, Vestergaard, C-55/98, Recueil, s. I-7641, bod 24, a ze dne 21. listopadu 2002, X a Y, C-436/00, Recueil, s. I-10829, bod 52).

21 Pokud chybí takový přímý vztah, nelze se dovolávat tvrzení daňové soudržnosti (viz rozsudky ze dne 13. dubna 2000, Baars, C-251/98, Recueil, s. I-2787, bod 40, a ze dne 18. září 2003, Bosal, C-168/01, Recueil, s. I-9409, bod 30).

22 Ve věci v hlavním řízení neexistuje přímý vztah mezi dotčenou daňovou výhodou, tedy snížením zdanitelného příjmu přiznaným poplatníkům-rezidentům v Lucembursku z důvodu nabytí akcií nebo podílů ve společnosti u společností usazených v tomto členském státě, a vyrovnávajícím výběrem daně.

23 Na rozdíl od toho, co tvrdí lucemburská vláda, daňová výhoda totiž není vyrovnána zdaněním dividend, které tyto společnosti později rozdělují. Jednak neexistuje žádná jistota, že společnosti, do kterých byly investice, na základě kterých vzniká právo na dotčenou daňovou výhodu, uskutečněny, vyplatí dividendy, jejichž zdanění by mohlo vyrovnat přiznanou výhodu. Jednak, jak to uplatnili manželé Weidert-Paulus a Komise, i když jsou tyto dividendy dotyčnými společnostmi rozděleny poživatelům daňové výhody, částka, která představuje tuto výhodu, zdaleka přesahuje částku plynoucí z případného pozdějšího zdanění dividend.

24 Rovněž na skutečnost, že nelze požívat výhod úmluvy proti dvojímu zdanění, nelze pohlížet jako na znevýhodnění soukromých osob, které investují do společností usazených v Lucembursku. V tomto ohledu to, že se Lucemburské velkovévodství vzdalo části daně z dividend na základě této úmluvy, okolnost, které se lucemburská vláda dovolává pro odůvodnění dotčeného snížení, nepřináší dotyčnému poplatníku žádnou výhodu. Tento poplatník musí totiž platit částku této daně belgickým daňovým orgánům z titulu zdanění u zdroje. Uvedená úmluva pouze brání tomu, aby částka dividend obdržených poplatníkem byla zdaněna dvakrát, ale neumožňuje, aby tato částka nepodléhala zdanění.

25 V každém případě, i když v lucemburském právu musel existovat vztah mezi daňovou výhodou a zdaněním dividend, je nutné konstatovat, že v důsledku úmluvy proti dvojímu zdanění, kterou Lucemburské velkovévodství uzavřelo s Belgickým královstvím, je daňová soudržnost přesunuta na úroveň vzájemnosti pravidel uplatnitelných ve smluvních státech (viz zejména výše uvedené rozsudky Wielockx, bod 24, jakož i X a Y, bod 53). Dotčená úmluva tak stanoví daňovou vzájemnost, takže vzdáním se 15 % hrubé částky dividend vyplácených společnostmi usazenými v Belgii osobám podléhajícím lucemburské dani z příjmů, může Lucemburské velkovévodství náhradou za to vybírat 15 % z dividend vyplácených společnostmi majícími své sídlo v tomto členském státě osobám podléhajícím dani z příjmu v Belgii.

26 Vzhledem k tomu, že cílem úmluvy proti dvojímu zdanění je právě zajistit daňovou soudržnost, této úmluvy se nelze dovolávat jako zdroje nesoudržnosti z pohledu osoby podléhající dani, nesoudržnosti, kterou je třeba napravit zavedením snížení dotčeného v hlavním řízení (viz analogicky rozsudek Wielockx, výše uvedený, bod 25).

27 Výklad lucemburské vlády vycházející z nutnosti zachovat soudržnost daňového systému tudíž není opodstatněný.

28 V důsledku toho je třeba odpovědět na položenou otázku tak, že čl. 56 odst. 1 ES a čl. 58 odst. 1 písm. a) ES brání právnímu ustanovení členského státu, které vylučuje přiznání snížení zdanitelného příjmu fyzickým osobám na základě nabytí akcií nebo podílů ve společnosti představujících peněžitý vklad do kapitálových společností usazených v jiných členských státech.

K nákladům řízení

29 Výdaje vzniklé lucemburské vládě, jakož i Komisi, které předložily Soudnímu dvoru vyjádření, se nenahrazují. Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky hlavního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před postupujícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud.

Z těchto důvodů

SOUDNÍ DVŮR (první senát)

o otázce, která mu byla předložena Cour administrative rozsudkem ze dne 3. června 2003, rozhodl takto:

Článek 56 odst. 1 ES a čl. 58 odst. 1 písm. a) ES brání právnímu ustanovení členského státu, které vylučuje přiznání snížení zdanitelného příjmu fyzickým osobám na základě nabytí akcií nebo podílů ve společnosti představujících peněžitý vklad do kapitálových společností usazených v jiných členských státech.

Jann Rosas Silva de Lapuerta

Takto vyhlášeno na veřejném zasedání v Lucemburku dne 15. července 2004.

Vedoucí soudní kanceláře

R. Grass

Předseda prvního senátu

P. Jann