ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)
z 15. júla 2004 *

Vo veci C-242/03,

ktorej predmetom je návrh Cour administrative (Luxembursko) podaný Súdnemu dvoru podľa článku 234 ES, ktorý sa týka sporu prebiehajúceho pred vnútroštátnym súdom medzi

Ministre des Finances

a

Jean-Claude Weidert,

Élisabeth Paulus,

aby rozhodol o prejudiciálnej otázke týkajúcej sa výkladu článkov 56 ods. 1 ES a 58 ods. 1 písm. a) ES,

* Jazyk konania: francúzština.

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory P. Jann (spravodajca), sudcovia A. Rosas a R. Silva de Lapuerta,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: R. Grass,

so zreteľom na písomné pripomienky, ktoré predložili:

— pán Weidert a pani Paulus, v zastúpení: P. Kinsch, avocat,

— luxemburská vláda, v zastúpení: S. Schreiner, splnomocnený zástupca,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal a C. Giolito, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na správu sudcu-spravodajcu,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 12. februára 2004,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Rozsudkom z 3. júna 2003 doručeným Súdnemu dvoru 6. júna 2003 Cour administrative položil podľa článku 234 ES prejudiciálnu otázku týkajúcu sa výkladu článkov 56 ods. 1 ES a 58 ods. 1 písm. a) ES.

2 Táto otázka bola položená v rámci sporu medzi ministrom financií a pánom Weidert a pani Paulus (ďalej už len „manželia Weidert-Paulus") z dôvodu, že im bolo odmietnuté priznanie daňového zníženia v súvislosti s nadobudnutím akcií spoločnosti usadenej v Belgicku.

Právny rámec

3 V luxemburskom práve zákon z 22. decembra 1993, ktorého cieľom je oživenie investovania v záujme hospodárskeho rozvoja (*Mémorial* A 1993, s. 2020), vložil svojím článkom III do zákona zo 4. decembra 1967 o dani z príjmu (*Mémorial* A 1967, s. 1228, ďalej už len „LIR") článok 129c, ktorý znie takto:

„Ods. 1. Za podmienok a v medziach upresnených nižšie, daňoví poplatníci fyzické osoby — rezidenti, ktorí nadobúdajú akcie alebo podiely v spoločnostiach formou

peňažného vkladu do spoločností s kapitálovým majetkom — rezidentov plne podliehajúcich dani, bližšie definovaných nižšie v odseku 2, pododseku 1, majú prospech z daňových výhod uvedených v nižšie citovanom odseku 4.

...

Ods. 4. (1) Odhliadnuc od článku 153 sa daňovým poplatníkom uvedeným v odsekoch 1 a 3 na základe žiadosti prizná zníženie zdaniteľného príjmu kvalifikovaného ako zníženie na základe investovania do hnuteľného majetku, ktoré má byť uplatnené v rámci zdanenia daňového základu.

(2) Zníženie sa priznáva až do výšky 60 000 frankov ročne za súhrn všetkých cenných papierov a certifikátov, ktoré daňový poplatník vlastní na konci daňového roku. Táto horná hranica sa zdvojnásobuje v prípade spoločného zdanenia podľa článku 3.

Ods. 5. Aby bolo možné požívať daňové výhody podľa odseku 4, musia byť splnené nasledovné podmienky:

a) nadobudnutie cenných papierov v zmysle vyššie uvedeného odseku 2, pododseku 2, musí byť uskutočnené buď pri vytvorení základného kapitálu alebo pri zvyšovaní základného kapitálu novými vkladmi do kapitálovej spoločnosti — rezidenta, plne podliehajúcej dani tak, ako je táto definovaná v horeuvedenom odseku 2, pododseku 1;

..."

4 Zmluva uzatvorená medzi Belgickým kráľovstvom a Luxemburským veľkovojvodstvom s cieľom zamedzenia dvojitého zdanenia a podpísaná v Luxemburgu 17. septembra 1970 (*Mémorial* A 1971, s. 1763, ďalej už len „zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia") stanovuje:

„Článok 10 Dividendy:

ods.1 Dividendy vyplácané spoločnosťou — rezidentom jedného zmluvného štátu rezidentovi druhého zmluvného štátu sú zdaňované v tomto druhom štáte.

Ods. 2 Avšak tieto dividendy môžu byť zdanené zmluvným štátom, ktorého spoločnosť — rezident dividendy vypláca, a to podľa práva tohto štátu, ale takto určená daň nemôže presiahnuť:

...

b) 15 % hrubej hodnoty dividend vo všetkých ostatných prípadoch."

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

5 V rámci spoločného vyhlásenia o príjmoch za rok 2000 manželia Weidert-Paulus požiadali o zníženie daňového základu podľa článku 129c LIR o 120 000 LUF, na

základe toho, že upísali 200 nových akcií kapitálu spoločnosti podľa belgického práva Interbrew SA, pričom hodnota tohto úpisu predstavovala sumu 267 743 LUF.

6 Príslušný daňový úrad nevyhovel tejto ich žiadosti s odôvodnením, že investovanie do kapitálu spoločnosti, ktorá nie je usadená v Luxembursku, nezakladá právo na priznanie takéhoto zníženia.

7 Manželia Weidert-Paulus sa odvolali proti tomuto rozhodnutiu, ktorým bola ich žiadosť zamietnutá a keďže toto odvolanie nebolo úspešné, podali žalobu na Tribunal administratif (Luxembursko).

8 Rozsudkom zo 16. decembra 2002 Tribunal administratif vyhovel ich žalobe s uvedením, že článok 169c LIR, pokiaľ zvýhodňuje podniky usadené v Luxembursku v porovnaní s podnikmi usadenými v iných členských štátoch, je v rozpore s ustanoveniami zmluvy o ES týkajúcimi sa voľného pohybu kapitálu, tak ako ich vyložil Súdny dvor vo svojom rozsudku zo 6. júna 2000, Verkooijen (C-35/98, Zb. s. I-4071, body 34 a 36).

9 Daňová správa podala proti tomuto rozsudku opravný prostriedok na Cour administrative s poukazom na to, že v tomto konaní bol nepochopený význam už citovaného rozsudku Verkooijen. Podľa daňovej správy tento základný spor by mal byť posúdený ako spor rozhodnutý v rozsudku z 28. januára 1992, Bachmann (C-204/90, Zb. s. I-249), ktorým Súdny dvor pripustil, že koherencia daňového systému odôvodňuje určité nerovné zaobchádzanie vo veciach daní s podnikmi usadenými v rôznych členských štátoch.

10 Za týchto okolností Cour administrative dospel k názoru, že ním prejednávaný spor si vyžaduje výklad určitých ustanovení zmluvy o ES, rozhodol o prerušení konania a položil Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„... je článok 129c pozmeneného zákona zo 4. decembra 1967 o dani z príjmu v rozsahu, v akom sa týka zdaňovacieho obdobia roku 2000, priznávajúci za určitých podmienok a v určitých medziach daňové zníženie daňovým poplatníkom — fyzickým osobám, ktorí nadobúdajú akcie alebo podiely v spoločnosti formou peňažného vkladu do kapitálových spoločností — rezidentov plne podliehajúcich dani, v súlade zo zásadou voľného pohybu kapitálu vo vnútri Európskeho spoločenstva, tak ako je uvedená v článku 56 [ods. 1] Zmluvy o ES, s prihliadnutím k obmedzeniam tejto zásady podľa článku 58 [ods. 1 písm. a)] Zmluvy o ES?"

O prejudiciálnej otázke

11 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či s článkom 56 ods. 1 ES a 58 ods. 1 písm. a) ES je v rozpore právna úprava členského štátu, ktorá vylučuje priznanie zníženia zdaniteľného príjmu fyzickým osobám pri nadobúdaní akcií alebo podielov v spoločnosti formou peňažného vkladu do kapitálových spoločností usadených v iných členských štátoch.

12 Úvodom je dôležité pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry, ak je systém priamych daní ponechaný v kompetencii členských štátov, tieto ho musia vykonávať tak, aby dodržiavalo právo Spoločenstva (pozri rozsudky z 11. augusta 1995, Wielockx, C-80/94, Zb. s. I-2493, bod 16; Verkooijen, už citovaný, bod 32, a zo 4. marca 2004, Komisia/Francúzsko, C-334/02, Zb. s. I-2229, bod 21).

13 V skutočnosti účinkom právnej úpravy, ktorá je predmetom sporu vo vnútroštátnom konaní, je odradiť štátnych príslušníkov dotknutého členského štátu investovať ich kapitál do spoločností so sídlom v inom členskom štáte (pozri analogicky už citovaný rozsudok Verkooijen, bod 34). Ako už zo samotného názvu zákona z 22. decembra 1993 vyplýva, jeho cieľom je „oživenie investovania v záujme hospodárskeho rozvoja" a ako vyplýva z prípravných prác na článku 129c LIR, ako sú opísané jednak manželmi Weidert-Paulus, ako aj Komisiou Európskych spoločenstiev, bez toho, aby bol tento popis vyvrátený luxemburskou vládou, cieľom predmetného ustanovenia je podporiť investovanie súkromných osôb do spoločností so sídlom v Luxembursku.

14 Takéto ustanovenie tiež vyvoláva obmedzujúci účinok vo vzťahu k spoločnostiam usadeným v iných členských štátoch, pretože toto ustanovenie týmto spoločnostiam vytvára prekážku v získavaní kapitálu v Luxembursku, keďže nadobúdanie ich akcií a podielov v spoločnosti je menej atraktívne ako nadobúdanie akcií a podielov v spoločnosti so sídlom v tomto členskom štáte (pozri analogicky už citované rozsudky Verkooijen, bod 35, a Komisia/Francúzsko, bod 24).

15 Za týchto podmienok je namieste konštatovať, že ak členský štát podmieňuje priznanie zníženia zdaniteľného príjmu fyzickým osobám pri nadobúdaní akcií alebo podielov v spoločnosti formou peňažného vkladu do kapitálových spoločností, skutočnosťou, že tieto spoločnosti majú sídlo v uvedenom štáte, tým vytvára obmedzenie voľného pohybu kapitálu, zakázaného článkom 56 ES.

16 Z písomností pripojených k pripomienkam, ktoré Súdnemu dvoru predložili manželia Weidert-Paulus, vyplýva, že LIR bol zmenený zákonom z 21. decembra 2001, obsahujúcim reformu určitých ustanovení v oblasti priamych a nepriamych daní (*Mémorial* A 2001, s. 3312) a ktorý postupne ruší daňové zníženie v priebehu obdobia od roku 2002 až do roku 2005. Nezávisle na tomto legislatívnom vývoji luxemburská vláda však považuje použitie článku 129c LIR, tak ako ho ona použila na skutkový stav v konaní vo veci samej, za odôvodnené. Podľa nej článok 58 ods. 1 písm. a) ES umožňuje členským štátom použitie príslušných ustanovení ich daňovej právnej úpravy, ktoré zavádzajú rozlišovanie medzi daňovými poplatníkmi, ktorí sa

nenachádzajú v rovnakej situácii, pokiaľ ide o ich bydlisko alebo miesto, kde investovali svoj kapitál, pokiaľ sú tieto rozdiely objektívne zdôvodnené alebo môžu byť odôvodnené naliehavými dôvodmi vo všeobecnom záujme, zvlášť z titulu koherencie daňového systému.

17 Cieľom článku 129c LIR je práve zabezpečiť túto koherenciu. V skutočnosti je však daňová výhoda spočívajúca v znížení zdaniteľného príjmu na základe nadobudnutia akcií alebo podielov v spoločnosti v spoločnostiach usadených v Luxembursku kompenzovaná zdanením dividend, ktoré tieto spoločnosti neskôr vyplácajú. Naopak v prípade investovania do spoločnosti so sídlom v Belgicku, ako v konaní vo veci samej, je zdanenie dividend znížené na 15 % z dôvodu započítania tejto čiastky daňou vyberanou zrážkou belgickými daňovými úradmi na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. V tomto prípade sa teda Luxemburské veľkovojvodstvo vzdáva časti dane, čo nie je v prípade dividend vyplácaných spoločnosťami so sídlom v tomto členskom štáte. Je tu teda priama súvislosť, z pohľadu jedného a toho istého daňového poplatníka, medzi priznaním daňovej výhody a vyvážením tejto výhody neskorším daňovým odvodom uskutočneným v rámci toho istého zdanenia, presne ako v spore rozhodnutom citovaným rozsudkom Bachmann.

18 Podľa manželov Weidert-Paulus a Komisie je toto tvrdenie nepodložené. Článok 58 ods. 1 písm. a) ES sa musí vykladať v spojitosti s odsekom 3, ktorý požaduje, aby predmetné opatrenia neboli prostriedkom svojvoľnej diskriminácie ani skrytým obmedzením voľného pohybu kapitálu. V danom prípade je diskriminácia medzi daňovými poplatníkmi uskutočňovaná podľa toho, či sídlo dotknutých spoločností je v jednom alebo v druhom z oboch predmetných členských štátov, zjavná.

19 Zníženie podľa článku 129c LIR sa vlastne viaže len na nadobudnutie akcií alebo podielov v spoločnosti a nijako nezávisí na neskoršom skutočnom vyplácaní dividend. V skutočnosti v mnohých prípadoch ani k vyplácaniu dividend nedochádza. Navyše v Luxembursku počas predmetného zdaňovacieho obdobia príjmy z kapitálového majetku boli oslobodené od dane do výšky 120 000 LUF

a podliehali dani vo výške 50 % len v rozsahu prekračujúcom túto sumu, takže k zdaneniu dochádza iba v prípade, ak sa uskutočňuje významná investícia. Dividendový výnos z investície rovnocennej s predmetným znížením je však extrémne nízky; v skutočnosti manželia Weidert-Paulus získali v roku 2002 jednu dividendu v sume 28 eur, zatiaľ čo nimi realizovaná investícia predstavovala čiastku 267 743 LUF. Vzdanie sa 15 % zdanenia sumy 28 eur zo strany Luxemburského veľkovojvodstva je preto zanedbateľné vo vzťahu k výške daňového zníženia.

20 Z tohto pohľadu, ak je pravda, že potreba zabezpečiť koherenciu daňového systému môže zdôvodniť obmedzenie výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou (už citovaný rozsudok Bachmann, bod 28, a rozsudok z 28. januára 1992, Komisia/Belgicko, C-300/90, Zb. s. I-305, bod 21), túto výnimku zo základného pravidla voľného pohybu kapitálu treba však vykladať prísne a v rámci hraníc proporcionality. V prípadoch, ktoré boli rozhodnuté v oboch vyššie citovaných rozsudkoch, existoval priamy vzťah medzi odpočítaním splátok poistného uhrádzaných na základe poistných zmlúv pre prípad staroby a úmrtia na jednej strane, a zdanením poistného plnenia vyplácaného poisťovateľom pri plnení z týchto poistných zmlúv na druhej strane, vzťah, ktorý je potrebné zachovať s cieľom zachovania predmetnej daňovej koherencie (pozri osobitne rozsudky z 28. októbra 1999, Vestergaard, C-55/99, Zb. s. I-7641, bod 24, a z 21. novembra 2002, X a Y, C-436/00, Zb. s. I-10829, bod 52).

21 Ak takýto priamy vzťah chýba, nemožno sa odvolávať na tvrdenie daňovej koherencie (pozri rozsudky z 13. apríla 2000, Baars, C-251/98, Zb. s. I-2787, bod 40, a z 18. septembra 2003, Bosal, C-168/01, Zb. s. I-9409, bod 30).

22 Vo veci, ktorá je predmetom vnútroštátneho konania, neexistuje priamy vzťah medzi predmetnou daňovou výhodou, teda znížením zdaniteľného príjmu priznaným daňovému poplatníkovi — luxemburskému rezidentovi na základe nadobudnutia akcií alebo obchodných podielov v spoločnostiach usadených v tomto členskom štáte a vyrovnávajúcim daňovým odvodom.

23 V skutočnosti na rozdiel od toho, čo tvrdí luxemburská vláda, daňová výhoda nie je vyrovnaná zdanením dividend, ktoré spoločnosti neskôr vyplácajú. Na jednej strane neexistuje žiadna istota, že spoločnosti, do ktorých boli uskutočnené investície zakladajúce právo na uvedenú daňovú výhodu, vyplatia dividendy, zdanenie ktorých má vyrovnať priznanú výhodu. Na druhej strane, ako uviedli manželia Weidert-Paulus a Komisia, aj keď dotknuté spoločnosti dividendy vyplácajú poberateľom daňovej výhody, výška sumy, ktorú predstavuje táto výhoda, ďaleko presahuje výslednú sumu prípadného neskoršieho zdanenia týchto dividend.

24 Rovnako by sa nemalo hľadieť na nemožnosť požívať výhody podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia ako na znevýhodnenie súkromných osôb investujúcich do spoločností so sídlom v Luxembursku. Z tohto pohľadu vzdanie sa Luxemburského veľkovojvodstva časti dane z dividend podľa tejto zmluvy, čo je okolnosť, na ktorú sa luxemburská vláda odvoláva pri zdôvodňovaní predmetného zníženia, neprináša dotknutému daňovému poplatníkovi žiadnu výhodu. Daňový poplatník v skutočnosti musí platiť čiastku tejto dane belgickým daňovým úradom z titulu dane vyberanej zrážkou. Zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia zamedzuje iba tomu, aby dividendy vyplatené daňovému poplatníkovi neboli zdanené dvakrát, a nie aby táto čiastka nebola zdanená vôbec.

25 V každom prípade, aj keď v luxemburskom práve musel existovať vzťah medzi daňovou výhodou a zdanením dividend, je potrebné skonštatovať, že zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorú Luxemburské veľkovojvodstvo uzatvorilo s Belgickým kráľovstvom, je daňová koherencia posunutá do roviny vzájomnosti pravidiel uplatňovaných v zmluvných štátoch (osobitne pozri už citované rozsudky Wielockx, bod 24, a X a Y, bod 53). Keďže dotknutá zmluva stanovuje daňovú vzájomnosť, vzdaním sa 15 % hrubej hodnoty dividend vyplácaných spoločnosťami so sídlom v Belgicku osobám, ktoré podliehajú luxemburskej dani z príjmu, môže Luxemburské veľkovojvodstvo náhradou za to vyberať 15 % z dividend vyplácaných spoločnosťami so sídlom v tomto členskom štáte osobám, ktoré podliehajú dani z príjmu v Belgicku.

26 Vzhľadom nato, že cieľom zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia je práve zaistenie daňovej koherencie, nemožno sa dovolávať tejto zmluvy ako zdroja nekoherencie z pohľadu osoby podliehajúcej dani, čo by malo byť napravené zavedením zníženia, o ktoré ide v konaní vo veci samej (analogicky pozri citovaný rozsudok Wielockx, bod 25).

27 Teda výklad luxemburskej vlády, ktorý vychádza z potreby zachovania koherencie daňového systému, nie je opodstatnený.

28 V dôsledku toho potom treba na položenú otázku odpovedať tak, že článkom 56 ods. 1 ES a 58 ods. 1 písm. a) ES odporuje právna úprava členského štátu, ktorá vylučuje priznanie zníženia zdaniteľného príjmu fyzickým osobám pri nadobúdaní akcií alebo obchodných podielov v spoločnosti formou peňažného vkladu do kapitálových spoločností usadených v iných členských štátoch.

O trovách

29 Luxemburská vláda a Komisia nemajú právo na náhradu trov konania, ktoré im vznikli v súvislosti s pripomienkami, ktoré podali Súdnemu dvoru. Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd.

Z týchto dôvodov

SÚDNY DVOR (prvá komora)

o otázke, ktorú mu položil Cour administrative rozsudkom z 3. júna 2003, takto rozhodol:

Článkom 56 ods. 1 ES a 58 ods. 1 písm. a) ES odporuje právna úprava členského štátu, ktorá vylučuje priznanie zníženia zdaniteľného príjmu fyzickým osobám pri nadobúdaní akcií alebo obchodných podielov v spoločnosti formou peňažného vkladu do kapitálových spoločností usadených v iných členských štátoch.

Jann Rosas Silva de Lapuerta

Rozsudok bol vyhlásený na verejnom pojednávaní v Luxemburgu 15. júla 2004.

Tajomník

R. Grass

Predseda prvej komory

P. Jann