

Arrêt de la Cour
V?c C-242/03

Ministre des Finances

v.

Jean-Claude Weidert a Élisabeth Paulus

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Cour administrative (Lucembursko))

„Volný pohyb kapitálu – Da? z p?íjmu – Zvláštní snížení pro ?ástky ur?ené pro nabytí akcií nebo podíl? ve spole?nostech – Omezení možnosti požívat výhody na základ? nabytí akcií nebo podíl? ve spole?nosti u spole?ností usazených v doty?ném ?lenském státu”

Shrnutí rozsudku

Volný pohyb kapitálu – Omezení – Snížení zdanitelného p?íjmu fyzických osob na základ? nabytí akcií – Omezení na akcie spole?ností usazených v doty?ném ?lenském státu – Nep?ípustnost – Od?vodn?ní – Nedostatek

(?lánek 56 odst. 1 ES a ?l. 58 odst. 1 písm. a) ES)

?lánek 56 odst. 1 ES a ?l. 58 odst. 1 písm. a) ES brání právnímu ustanovení ?lenského státu, které vylučuje p?iznání snížení zdanitelného p?íjmu fyzickým osobám na základ? nabytí akcií nebo podíl? ve spole?nosti p?edstavujících pen?žitý vklad do kapitálových spole?ností usazených v jiných ?lenských státech.

Takový právní p?edpis p?edstavuje omezení pohybu kapitálu, protože jeho výsledkem je odrazení státních p?íslušník? doty?ného ?lenského státu investovat jejich kapitál do spole?ností, které mají své sídlo v jiném ?lenském stát?, a rovn?ž vyvolává omezující ú?inek v??i spole?nostem usazeným v jiných ?lenských státech, jelikož v??i nim p?edstavuje p?ekážku získání kapitálu v doty?ném ?lenském stát?.

Tím, že neexistuje p?ímý vztah mezi dot?enou da?ovou výhodou a vyrovnávajícím výb?rem dan?, jakým je zdan?ní dividend, které tyto spole?nosti, do kterých byly investice vloženy, pozd?ji rozd?lují, nelze se dovolávat nutnosti zajistit da?ovou soudržnost k od?vodn?ní takového omezení.

(viz body 13-15, 20-23, 28 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)
15. ?ervence 2004(1)

Volný pohyb kapitálu – Da? z p?íjmu – Zvláštní snížení pro ?ástky ur?ené pro nabytí akcií nebo podíl? ve spole?nostech – Omezení možnosti požívat výhody na základ? nabytí akcií nebo podíl? ve spole?nosti u spole?ností usazených v doty?ném ?lenském státu

Ve v?ci C-242/03,

jejímž předmětem je žádost zasláná Soudnímu dvoru na základě článku 234 ES Cour administrative (Lucembursko) směřující k získání, ve sporu probíhající 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,

SODNÍ 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,
- 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 poslední 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 uvedených 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 poplatníkem 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, vzhledem k 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, uplatňující, 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 odvozuje nerovné daňové zacházení s podniky usazenými v různých členských státech.

10 Za těchto okolností Cour administrative, máje 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 podléhající 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 p?edb?žné otázce

11 Svou otázkou se postupující soud v podstat? táže, zda ?l. 56 odst. 1 ES a ?l. 58 odst. 1 písm. a) ES brání právnímu ustanovení ?lenského státu, které vylučuje p?iznání snížení zdanitelného p?íjmu fyzickým osobám na základ? nabytí akcií nebo podíl? ve spole?nosti p?edstavujících pen?žitý vklad do kapitálových spole?ností usazených v jiných ?lenských státech.

12 Úvodem je d?ležit? p?ipomenout, že p?estože na základ? ustálené judikatury p?ímé zdan?ní spadá do p?sobnosti ?lenských stát?, musejí ho posledn? uvedení vykonávat za sou?asn?ho dodržování práva Spole?enství (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. b?ezna 2004, Komise v. Francie, C-334/02, dosud nezve?ejn?ný ve Sbírce rozhodnutí, bod 21).

13 Výsledkem takového právního ustanovení, jako je dot?ené ustanovení v hlavním ?ízení, je totiž odrazení státních p?íslušník? doty?ného ?lenského státu investovat sv?j kapitál do spole?ností, které mají své sídlo v jiném ?lenském stát? (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 hospodá?ského rozvoje“, a jak vyplývá z p?ípravných prací ohledn? ?látku 129c ZDP tak, jak jsou popisovány jak manželzy Weidert-Paulus, tak Komisí Evropských spole?enství, aniž by tento popis byl vyvrácen lucemburskou vládou, cílem dot?ené ustanovení je práv? podpo?it investování jednotlivc? do spole?ností majících sídlo v Lucembursku.

14 Takové ustanovení rovn?ž vyvolává omezující ú?inek v??i spole?nostem usazeným v jiných ?lenských státech, jelikož v??i nim p?edstavuje p?ekážku získání kapitálu v Lucembursku, nebo? nabytí jejich akcií nebo podíl? ve spole?nosti je mén? p?itažlivé než nabytí akcií nebo podíl? ve spole?nosti u spole?ností majících sídlo v tomto ?lenském stát? (viz analogicky výše uvedené rozsudky Verkooijen, bod 35, a Komise v. Francie, bod 24).

15 Za t?chto podmínek je namíst? konstatovat, že skute?nost, že ?lenský stát pod?ídí p?iznání snížení zdanitelného p?íjmu fyzickým osobám na základ? nabytí akcií nebo podíl? ve spole?nosti p?edstavujících pen?žitý vklad do kapitálových spole?ností podmínce, že posledn? uvedené mají sídlo v uvedeném stát?, p?edstavuje omezení pohybu kapitálu zakázané ?lánkem 56 ES.

16 Z písemností p?iložených k vyjád?ením p?edloženým manželzy Weidert-Paulus u Soudního dvora vyplývá, že ZDP byl pozm?n?n zákonem ze dne 21. prosince 2001 o reform? ur?itých ustanovení v oblasti p?ímého a nep?ímého zdan?ní (*Mémorial A 2001*, s. 3312), který v pr?b?hu období od roku 2002 do roku 2005 postupn? zrušuje da?ové snížení. Nezávisle na tomto legislativním vývoji se lucemburská vláda domnívá, že ?lánek 129c ZDP ve svém zn?ní použitelném pro skutkový stav v hlavním ?ízení je nicmén? od?vodn?n. Podle ní ?l. 58 odst. 1 písm. a) ES umož?uje ?lenským stát?m uplat?ovat relevantní ustanovení jejich da?ové právní úpravy, která zavád?jí rozlišení mezi poplatníky, kte?í se nenacházejí ve stejné situaci, co se tý?e jejich trvalého pobytu nebo místa, kde je jejich kapitál investován, pokud jsou tyto rozdíly objektivn? od?vodn?ny nebo mohou být od?vodn?ny naléhavými d?vody obecného zájmu zejména z titulu soudržnosti da?ového systému.

17 Cílem ?látku 129c ZDP je práv? zaru?it tuto soudržnost. Da?ová výhoda spo?ívající ve snížení zdanitelného p?íjmu na základ? nabytí akcií nebo podíl? ve spole?nosti u spole?ností usazených v Lucembursku je totiž vyvážena zdan?ním dividend, které tyto spole?nosti pozd?ji rozd?lují. Naopak v p?ípad? investic do spole?ností mající své sídlo v Belgii, jako je tomu ve v?ci v hlavním ?ízení, je zdan?ní dividend omezeno na 15 % z d?vodu zdan?ní této ?ástky u zdroje belgickými da?ovými orgány na základ? úmluvy proti dvojímu zdan?ní. V tomto p?ípad? se tedy Lucemburské velkov?vodství vzdává ?ásti dan?, což není p?ípad dividend rozd?lovaných spole?nostmi majícími své sídlo v tomto ?lenském stát?. Je zde tedy p?ímý vztah u jednoho a téhož poplatníka mezi p?iznáním da?ové výhody a vyvážením této výhody pozd?jším výb?rem dan? uskute?n?m v rámci

téhož zdanění zcela stejný jako ve věci, která vedla k vydání výše uvedeného rozsudku Bachmann.

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

19 Snížení stanovené v článku 129c ZDP je ostatně spojené s nabytím akcií nebo podílů ve společnostech a nijak nezávisí na pozdějším skutečném rozdělování dividend. V mnoha případech totiž k rozdělování dividend nedochází. Kromě 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 odvodnit 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 odpotem 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, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 30).

22 Ve věci v hlavním řízení neexistuje přímý vztah mezi dotčenou daňovou výhodou, tedy snížením zdanitelného příjmu příjmaným poplatníkem-rezidentem v Lucembursku z důvodu nabytí akcií nebo podílů ve společnostech usazených v tomto členském státě, a vyrovnávacím výborem 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, uskutečňují, vyplatí dividendy, jejichž zdanění by mohlo vyrovnat příjmanou výhodu. Jednak, jak to uplatnili manželé Weidert-Paulus a Komise, i když jsou tyto dividendy dotčenými 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 odvodnění dotčeného snížení, nepřináší dotčenému poplatníku žádnou výhodu. Tento poplatník musí totiž platit částku této daně belgickým daňovým orgánem 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 příjmu, 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 právo 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 příznání snížení zdanitelného příjmu fyzickým osobám na základě nabytí akcií nebo podílů ve společnostech představujících peněžité 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 příznání snížení zdanitelného příjmu fyzickým osobám na základě nabytí akcií nebo podílů ve společnostech představujících peněžité 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

Předseda prvního senátu

R. Grass

P. Jann