

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

8. listopadu 2007*

Ve věci C-379/05,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Gerechthshof te Amsterdam (Nizozemsko) ze dne 21. září 2005, došlým Soudnímu dvoru dne 17. října 2005, v řízení

Amurta SGPS

proti

Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, A. Tizzano, R. Schintgen, A. Borg Barthet a E. Levits (zpravodaj), soudci,

* Jednací jazyk: nizozemština.

generální advokát: P. Mengozzi,
vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 25. ledna 2007,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Amurta SGPS L. C. A. Wijmanem, J. J. Feenstrou a R. M. P. G. Niessen-Cobbenem, advocaten,
- za nizozemskou vládu H. G. Sevenster a D. J. M. de Gravem, jako zmocněnci,
- za německou vládu M. Lummou a C. Blaschkem, jako zmocněnci,
- za italskou vládu I. M. Bragugliou, jako zmocněncem, ve spolupráci s P. Gentilim, avvocato dello Stato,
- za vládu Spojeného království původně S. Nwaokolo, poté V. Jackson, jako zmocněnkyněmi, ve spolupráci s J. Stratford, barrister,

— za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a A. Weimarem, jako zmocněnci,

— za Dohlížecí úřad ESVO M. S. Rydelskim a P. A. Bjørganem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 7. června 2007,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 56 ES a 58 ES.

- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Amurta SGPS (dále jen „Amurta“), společností se sídlem v Portugalsku, a inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam ve věci použití srážkové daně ve vztahu k dividendám vyplaceným společností Amurta společností Retailbox BV (dále jen „Retailbox“) se sídlem v Nizozemsku.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

- 3 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) ve svém čl. 5 odst. 1 stanoví:

„Zisk rozdělovaný dceřinou společností její mateřské společnosti je osvobozen od srážkové daně, přinejmenším pokud mateřská společnost drží na základním kapitálu dceřiné společnosti podíl nejméně 25 %.“

Vnitrostátní právní úprava

- 4 V souladu s čl. 1 odst. 1 zákona o dani z dividend z roku 1965 (Wet op de dividendbelasting 1965, dále jen „Wet DB“) se daň z dividend v zásadě vybírá ve výši 25 % z každé výplaty dividend uskutečněné společností se sídlem v Nizozemsku, jejíž základní kapitál je zcela nebo zčásti rozdělen na akcie.
- 5 Článek 4 odst. 1 Wet DB však stanoví:

„Od provedení srážky daně lze upustit v případě příjmů z akcií, z cenných papírů spojených s právem na výplatu dividendy a z dluhopisů uvedených v čl. 10 odst. 1 písm. d) zákona o korporační dani z roku 1969 [Wet op de vennootschapsbelasting

1969, dále jen ‚Wet Vpb‘], pokud se na výnosy osoby oprávněné k příjmům z těchto akcií, z cenných papírů spojených s právem na výplatu dividendy a z dluhopisů použije osvobození podílů podle článku 13 [uvedeného zákona] a pokud je dotčený podíl součástí majetku jejího podniku provozovaného v Nizozemsku. První věta se nepoužije na příjmy, jejichž příjemce není konečnou oprávněnou osobou.“

6 Článek 4a Wet DB, který se zakládá na směrnici 90/435, stanoví osvobození od daně z dividend ve prospěch akcionářů se sídlem v Evropské unii, kteří drží podíl nejméně ve výši 25 %. V souladu s odstavcem 3 tohoto článku se procentní podíl snižuje z 25 % na 10 %, pokud členský stát, v němž má akcionář sídlo, uplatňuje totéž snížení.

7 Článek 13 Wet Vpb stanoví:

„1. Pro účely zjištění výše zisku se nepřihlíží k výnosům z podílu, ani k výdajům – včetně výnosů v důsledku změny směnného kurzu – ke kterým dochází v souvislosti s podílem, ledaže tyto výdaje nepřímo slouží k dosažení zisku zdanitelného v Nizozemsku (osvobození podílu). [...]

2. Podíl existuje v případě, že společnost, která je povinná k dani:

a) je z důvodu účasti nejméně ve výši 5 % splaceného základního kapitálu spojena se společností, jejíž základní kapitál je zcela nebo zčásti rozdělen na akcie;

[...]“

- 8 Jak uvádí předkládající soud, znění článku 13 Wet Vpb ve spojení s článkem 4 Wet DB má za důsledek, že se osvobození stanovené v uvedeném článku 4 použije pouze tehdy, pokud jsou akcie nizozemské rozdělující společnosti drženy jednak akcionáři, kteří jsou v Nizozemsku povinni ke korporační dani nebo dále zahraničními akcionáři, kteří mají v Nizozemsku stálou provozovnu, přičemž tyto akcie musí být vedeny v majetku této stálé provozovny.

Úmluva týkající se dvojího zdanění

- 9 Článek 10 Úmluvy uzavřené dne 20. září 1999 mezi Nizozemským královstvím a Portugalskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovým únikům v oblasti daně z příjmů a daně z majetku (dále jen „ÚDZ“) stanoví:

„1. Dividendy vyplacené společností, která je rezidentem jednoho ze států, rezidentovi druhého státu jsou zdanitelné v tomto druhém státě.

2. Tyto dividendy jsou však rovněž zdanitelné ve státě, v němž je rezidentem společnost vyplácející dividendy, a to podle právních předpisů tohoto státu; pokud je však konečná oprávněná osoba k příjmům z dividend rezidentem druhého státu, nesmí vybraná daň přesáhnout 10 % hrubé hodnoty dividend.

[...]“

10 Metoda zabránění dvojímu zdanění je upravena v článku 24 ÚDZ, který stanoví:

„Pokud jde o Portugalsko, zamezí se dvojímu zdanění následujícím způsobem:

a) pokud rezident Portugalska obdrží příjmy, které v souladu s touto úmluvou mohou být zdaněny v Nizozemsku, přizná Portugalsko odpočet od daně z příjmů tohoto rezidenta až do výše částky daně z příjmů zaplacené v Nizozemsku. Tento odpočet však nesmí přesáhnout část daně z příjmů, jak byla vypočítána před tímto snížením, která se vztahuje k příjmu zdanitelnému v Nizozemsku;

[...]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

11 V rozhodné době z hlediska skutečností v původním řízení držela Amurta ve společnosti Retailbox 14 % akcií. Ostatními akcionáři Retailbox byly Sonaetelecom BV, společnost se sídlem v Nizozemsku, která držela 66 % akcií, jakož i Tafin SGPS držící 14 % a Perfin SGPS držící 6 % akcií, společnosti se sídlem v Portugalsku.

- 12 Dne 31. prosince 2002 přistoupila společnost Retailbox k výplatě dividend svým akcionářům. Dividendy vyplacené Sonaetelecom BV nebyly předmětem daně z dividend z důvodu, že pro tyto dividendy platí osvobození stanovené v článku 4 Wet DB, zatímco z dividend rozdělených společností Amurta, jakož i oběma dalším společnostem se sídlem v Portugalsku byla vybrána daň z dividend se sazbou 25 %.
- 13 Toto zdanění bylo předmětem stížnosti, kterou podala společnost Retailbox jménem společnosti Amurta dne 30. ledna 2003. Jelikož byla uvedená stížnost zamítnuta rozhodnutím inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam, podala Amurta žalobu k Gerechtshof te Amsterdam, kterou se domáhá zrušení tohoto rozhodnutí a vrácení vybrané daně z dividend.
- 14 Jelikož měl Gerechtshof te Amsterdam za to, že řešení sporu v původním řízení vyžaduje výklad práva Společenství, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1. Je osvobození podle článku 4 [Wet DB] tak, jak je popsáno [v bodech 5 a 8 tohoto rozsudku], ve spojení s osvobozením podle článku 4a téhož zákona v rozporu s ustanoveními Smlouvy o ES o volném pohybu kapitálu (články 56 ES až 58 ES), když se toto osvobození použije pouze na výplatu dividend akcionářům povinným ke korporační dani v Nizozemsku nebo zahraničním akcionářům se stálou provozovnou v Nizozemsku, k jejímuž majetku uvedené akcie patří, na které se vztahuje osvobození podílů podle článku 13 [Wet Vpb]?

2. Má pro odpověď na první otázku význam skutečnost, že stát, v němž je rezidentem zahraniční akcionář nebo zahraniční společnost, na kterou se nevztahuje osvobození podle článku 4 [Wet DB], tomuto akcionáři nebo této společnosti plně započte (systém ‚full credit‘) nizozemskou daň z dividend?“

K první předběžné otázce

- 15 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda články 56 ES a 58 ES brání právním předpisům členského státu, které v případě, že není dosažen minimální práh podílu mateřské společnosti na základním kapitálu dceřiné společnosti stanovený v článku 5 odst. 1 směrnice 90/435, stanoví provedení srážky daně z dividend rozdělovaných společnostmi se sídlem v tomto členském státě společností-příjemci se sídlem v jiném členském státě, zatímco od této srážky osvobozuje dividendy vyplácené společnostmi-příjemci, která je v prvním členském státě povinná ke korporační dani nebo má v tomtéž členském státě stálou provozovnu, do jejíhož majetku patří akcie rozdělující společnosti.
- 16 Úvodem je třeba připomenout, že i když přímé daně spadají podle ustálené judikatury do působnosti členských států, členské státy musejí nicméně při výkonu pravomoci v této oblasti 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, jakož i 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).

- 17 Je rovněž důležité uvést, že při neexistenci jednotících nebo harmonizačních opatření v rámci Společenství mají členské státy i nadále pravomoc stanovit prostřednictvím mezinárodních smluv nebo jednostranně kritéria rozdělení své daňové pravomoci zejména za účelem odstranění dvojího zdanění (rozsudky ze dne 12. května 1998, Gilly, C-336/96, Recueil, s. I-2793, body 24 a 30; ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, s. I-6161, bod 57, jakož i ze dne 7. září 2006, N, C-470/04, Sb. rozh. s. I-7409, bod 44).
- 18 Jak vyplývá zejména z třetího bodu odůvodnění směrnice 90/435, je jejím cílem zamezit jakémukoli znevýhodnění spolupráce mezi společnostmi různých členských států oproti spolupráci mezi společnostmi jednoho a téhož členského státu tím, že zavádí společný daňový režim, a usnadnit tak seskupování společností na úrovni Společenství (rozsudky ze dne 4. října 2001, Athinaiki Zythopoiia, C-294/99, Recueil, s. I-6797, bod 25, a ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753, bod 103).
- 19 Článek 5 odst. 1 směrnice 90/435 ukládá členským státům, aby od srážkové daně osvobodily zisky rozdělované dceřinou společností její mateřské společnosti, pouze tehdy, pokud mateřská společnost drží na základním kapitálu dceřiné společnosti podíl ve výši nejméně 25 %.
- 20 Je nesporné, že situace ve věci v původním řízení nespadá do rozsahu působnosti uvedené směrnice.

- 21 Nizozemská a italská vláda proto uplatnily, že při nedosažení prahu minimálního podílu stanoveného směrnicí 90/435 nemůže být skutečnost, že ve vztahu ke společnosti-nerezidentovi je uplatněna srážková daň z dividend, sama o sobě považována za porušení základních svobod.
- 22 Podle italské vlády přísluší úprava zacházení s dividendami souvisejícími s podíly, které nespádají do rozsahu působnosti uvedené směrnice, vnitrostátní moci zákonodárné a situace dotčená v původním řízení je důsledkem rozdělení daňové pravomoci mezi členským státem zdroje dividend a členským státem, jehož rezidentem je jejich příjemce.
- 23 Nizozemská vláda tvrdí, že rozšíření osvobození stanoveného v článku 4 Wet DB, které má zabránit dvojímu vnitrostátnímu zdanění dividend, na dividendy rozdělované společnostem-příjemcům se sídlem v jiném členském státě, jejichž účast na základním kapitálu rozdělující společnosti je menší než podíl stanovený směrnicí 90/435, by mělo za důsledek zrušení daně z dividend a klasický systém platný v Nizozemsku by tak nadále nebyl respektován. Podle uvedené vlády, i když článek 4 Wet DB stanoví osvobození od provedení srážky daně z dividend, povinnost odvést daň platí i nadále a, jsou-li dividendy vyplaceny, vybere se daň. Dopad, který má článek 4a Wet DB na klasický systém, je přitom odůvodněn pouze požadavky směrnice 90/435 a nemůže jít nad rámec toho, co uvedená směrnice ukládá členským státům.
- 24 V tomto ohledu je třeba uvést, pokud jde o podíly, na které se nevztahuje směrnice 90/435, že ve skutečnosti přísluší členským státům určit, zda a v jakém rozsahu musí být zamezeno ekonomickému dvojímu zdanění rozdělovaných zisků, a za tímto účelem zavést jednostranně nebo prostřednictvím mezinárodních smluv uzavřených s jinými členskými státy mechanismy směřující k zabránění nebo zmírnění tohoto

ekonomického dvojího zdanění. Tato samotná skutečnost jim však nedovoluje uplatňovat opatření, která jsou v rozporu se svobodami pohybu zaručenými Smlouvou o ES (viz výše uvedený rozsudek *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, bod 54).

- 25 V projednávaném případě zakládají v souvislosti s osvobozením od provedení srážky daně z dividend články 4 a 4a *Wet DB* ve spojení s článkem 13 *Wet Vpb* rozdílné zacházení mezi jednak společnostmi-příjemci, které mají v Nizozemsku své sídlo nebo stálou provozovnu, do jejíhož majetku patří akcie rozdělující společnosti, a jednak společnostmi-příjemci, které nemají v Nizozemsku sídlo.
- 26 V souladu s článkem 4 *Wet DB* totiž může být osvobození od provedení srážky daně použito pouze ve vztahu k dividendám rozdělovaným společnostem-příjemcům, které mají v Nizozemsku své sídlo nebo stálou provozovnu, do jejíhož majetku patří akcie rozdělující společnosti, které drží nejméně 5 % akcií rozdělující společnosti-rezidenta a na jejichž podíl se vztahuje osvobození stanovené v článku 13 *Wet Vpb*. Naproti tomu v souladu s článkem 4a *Wet DB* společnosti-příjemci, které nemají v Nizozemsku sídlo, mohou osvobození od provedení daně srážky z dividend, které jim byly vyplaceny, využít pouze tehdy, pokud drží nejméně 25 % základního kapitálu rozdělující společnosti, přičemž tento podíl lze snížit na 10 %, pokud členský stát, v němž má akcionář sídlo, uplatňuje totéž snížení.
- 27 Jak uvedl generální advokát v bodě 26 svého stanoviska, takové právní předpisy zakládají v rámci zdanění dividend znevýhodňující zacházení se společnostmi-příjemci, které nemají v Nizozemsku sídlo a drží mezi 5 % a 25 % základního kapitálu nizozemské společnosti, ve srovnání se zacházením vyhrazeným nizozemským společnostem-příjemcům, které drží podíl ve stejné výši. Dividendy rozdělované společností, které nemají v Nizozemsku sídlo, jsou totiž zdaněny

u rozdělovací společnosti v rámci korporační daně a u společnosti-příjemce v rámci daně z dividend, a tímto způsobem podléhají ekonomickému dvojímu zdanění, zatímco je takovému dvojímu zdanění zabráněno u dividend rozdělovaných společností se sídlem v Nizozemsku.

- 28 Takové znevýhodňující zacházení s dividendami vyplácenými společností-příjemcům se sídlem v jiném členském státě ve srovnání se zacházením přiznávaným dividendám vypláceným společností-příjemcům se sídlem v Nizozemsku může společnosti se sídlem v jiném členském státě odradit od uskutečnění investic v Nizozemsku, a v důsledku toho představuje omezení volného pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázáno článkem 56 ES.
- 29 Je třeba nicméně přezkoumat, zda toto omezení volného pohybu kapitálu může být odůvodněno s ohledem na ustanovení Smlouvy.
- 30 Je důležité připomenout, že v souladu s čl. 58 odst. 1 písm. a) ES není „[č]lánkem 56 [...] dotčeno právo členských států [...] uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle [místa, kde jsou rezidenty]. [...]“
- 31 Rovněž je důležité uvést, že výjimka stanovená v čl. 58 odst. 1 písm. a) ES je sama zúžena na základě čl. 58 odst. 3 ES, který stanoví, že vnitrostátní ustanovení uvedená v odstavci 1 tohoto článku „nesmějí představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 56“.

- 32 Je tedy namístě odlišit nerovné zacházení povolené na základě čl. 58 odst. 1 písm. a) ES od diskriminace zakázané odstavcem 3 téhož článku. Z judikatury přitom vyplývá, že proto, aby taková vnitrostátní daňová právní úprava, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, mohla být považována za slučitelnou s ustanoveními Smlouvy, která se týkají volného pohybu kapitálu, je třeba, aby se rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo bylo odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu (viz rozsudky ze dne 6. června 2000, Verkooijen, C-35/98, Recueil, s. I-4071, bod 43; ze dne 7. září 2004, Manninen, C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 29, a ze dne 8. září 2005, Blanckaert, C-512/03, Sb. rozh. s. I-7685, bod 42).
- 33 Je tedy namístě ověřit, zda se vzhledem k cíli vnitrostátních právních předpisů dotčených v původním řízení společnosti-příjemci se sídlem v Nizozemsku a společnosti-příjemci se sídlem v jiném členském státě nacházejí ve srovnatelné situaci.
- 34 V tomto ohledu německá a italská vláda prohlašovaly, že existuje objektivní rozdíl mezi situací, ve které se nachází společnost-příjemce se sídlem v Nizozemsku, která má neomezenou daňovou povinnost, a situací, ve které se nachází společnost-příjemci se sídlem v jiném členském státě, které jsou v Nizozemsku povinny k dani pouze ve vztahu k obdržným dividendám.
- 35 Vláda Spojeného království se s podporou italské vlády domnívá, že daňová ustanovení dotčená v původním řízení představují zjednodušení správních postupů, které má zamezit tomu, aby byla daň vybrána a následně vrácena, a z tohoto důvodu nemohou být použita ve vztahu k dividendám vypláceným společností-příjemcům se sídlem v jiném členském státě, které nejsou povinny k nizozemské korporální dani.

- 36 Mimoto vláda Spojeného království tvrdí, že členský stát, ve kterém je rezidentem společnost-příjemce, má nejlepší předpoklady k tomu, aby zabránil dvojímu zdanění dividend.
- 37 Soudní dvůr již dříve rozhodl, že v souvislosti s opatřeními stanovenými členským státem za účelem zabránění řetězovému nebo ekonomickému dvojímu zdanění zisku rozdělovaného společností-rezidentem nebo jeho zmírnění, se akcionáři-rezidenti, kteří jsou příjemci dividend, nenacházejí nezbytně v situaci srovnatelné se situací akcionářů, kteří jsou příjemci dividend a kteří jsou daňovými rezidenty jiného členského státu (rozsudek ze dne 14. prosince 2006, *Denkavit Internationaal a Denkavit France*, C-170/05, Sb. rozh. s. I-11949, bod 34).
- 38 Avšak jakmile členský stát jednostranně nebo prostřednictvím mezinárodních smluv podrobí daní z příjmu nejen akcionáře-rezidenty, ale rovněž akcionáře-nerezidenty, pokud jde o dividendy, které obdrží od společnosti-rezidenta, situace uvedených akcionářů-nerezidentů se blíží situaci akcionářů-rezidentů (výše uvedené rozsudky *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, bod 68, jakož i *Denkavit Internationaal a Denkavit France*, bod 35).
- 39 Nebezpečí řetězového zdanění nebo ekonomického dvojího zdanění je totiž nezávisle na jakémkoli zdanění v jiném členském státě způsobeno samotným výkonem daňové pravomoci tímto státem. V takovém případě, aby společnost-nerezidenti, které jsou příjemci dividend, nebyly vystaveny omezení volného pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázáno článkem 56 ES, musí stát, jehož rezidentem je rozdělující společnost, dbát na to, aby se v souvislosti s mechanismem upraveným jeho vnitrostátním právem za účelem zabránění řetězovému zdanění nebo ekonomickému dvojímu zdanění nebo jeho zmírnění ve vztahu ke společnostem-akcionářům, které jsou nerezidenty, uplatňovalo rovnocenné zacházení jako ve vztahu ke společnostem-akcionářům, které jsou rezidenty (viz výše uvedený rozsudek *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, bod 70).

- 40 Je přitom nutno konstatovat, že ekonomické dvojí zdanění, jehož předmětem jsou dividendy rozdělované společností-příjemcům, které nemají v Nizozemsku sídlo, je důsledkem samotného výkonu daňové pravomoci uvedeným členským státem, který ve vztahu k těmto dividendám uplatňuje daň z dividend, i když se tento členský stát rozhodl tomuto ekonomickému dvojímu zdanění zabránit u společností-příjemců, které mají v Nizozemsku své sídlo nebo stálou provozovnu, do jejíhož majetku patří akcie rozdělující společnosti.
- 41 I kdyby, jak prohlašují italská vláda a vláda Spojeného království, měl článek 4 Wet DB za cíl zjednodušit uplatňování osvobození podílů od korporační daně stanovené v článku 13 Wet Vpb, které se nevztahuje na společnosti-příjemce, které nemají v Nizozemsku sídlo a které nejsou k této dani povinny, není tato okolnost relevantní. Jak bylo uvedeno v bodech 38 a 39 tohoto rozsudku, výkon Nizozemským královstvím jeho daňové pravomoci ve vztahu k dividendám rozdělovaným společností-příjemcům se sídlem v jiném členském státě způsobuje, že je situace těchto společností-příjemců srovnatelná se situací společností-příjemců se sídlem v Nizozemsku v souvislosti se zabráněním ekonomickému dvojímu zdanění dividend rozdělovaných společnostmi, které jsou rezidenty uvedeného členského státu.
- 42 Ještě je třeba ověřit, zda takové omezení nemůže být odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu. Nizozemská vláda tak s podporou italské vlády a vlády Spojeného království uplatňuje, že uvedený systém je odůvodněn důvody týkajícími se soudržnosti daňového systému.
- 43 Podle nizozemské vlády je osvobození dividend od provedení srážky daně nutným doplňkem osvobození podílů stanoveného v článku 13 Wet Vpb. Bez osvobození dividend od provedení srážky by bylo osvobození podílů částečné, i když jen

dočasně, vyloučeno, jelikož by příjem, který je v zásadě osvobozen od daně, byl nicméně až do okamžiku započtení daně z dividend v rámci korporační daně zdaněn.

44 Nizozemská vláda uvádí, že obě osvobození se týkají téhož poplatníka a že, i když daň z dividend i korporační daň formálně představují dvě různé daně, není daň z dividend ve vnitrostátním kontextu ničím jiným než předjímaná daň plně započitatelná v rámci korporační daně. Režim dotčený v původním řízení by tedy mohl být odůvodněn důvody týkajícími se daňové soudržnosti, i když tento režim na rozdíl od režimu dotčeného ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 28. ledna 1992, *Bachmann* (C-204/90, Recueil, s. I-249), nezahrnuje ani přiznání daňového zvýhodnění, ani vyrovnání tohoto daňového zvýhodnění daňovým odvodem.

45 Vláda Spojeného království má za to, že soudržnost daňového systému je třeba posoudit v přeshraniční rovině, jelikož je prostřednictvím ÚDZ zaručeno, že je daň z dividend vybraná z vydané dividendy odpočitatelná od korporační daně, kterou musí společnost-příjemce odvést v Portugalsku.

46 V tomto ohledu je namístě připomenout, že v bodě 28 výše uvedeného rozsudku *Bachmann* a v bodě 21 rozsudku ze dne 28. ledna 1992, *Komise v. Belgie* (C-300/90, Recueil, s. I-305), Soudní dvůr připustil, že nutnost zachovat soudržnost daňového systému může odůvodnit omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou. Nicméně, aby argument založený na takovém odůvodnění mohl obstát, je třeba, aby byla prokázána existence přímé souvislosti mezi dotčeným daňovým zvýhodněním a vyrovnáním tohoto zvýhodnění určitým daňovým odvodem (výše uvedený rozsudek *Manninen*, bod 42, a rozsudek ze dne 13. března 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 68).

- 47 Je rovněž důležité uvést, že z judikatury vyplývá, že argument založený na nutnosti chránit soudržnost daňového systému musí být přezkoumán vzhledem k cíli sledovanému dotčenou daňovou právní úpravou (viz rozsudek ze dne 11. března 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Sb. rozh. s. I-2409, bod 67, a výše uvedený rozsudek Manninen, bod 43).
- 48 Je nesporné, že svou argumentací hodlá nizozemská vláda prokázat, že osvobození dividend od provedení srážky daně je nutné k zajištění správného fungování osvobození podílů stanoveného v článku 13 Wet Vpb. Nicméně, jak uvedl generální advokát v bodě 65 svého stanoviska, uvedené vládě se tímto nanejvýš daří vysvětlit zjednodušení správních postupů, kterého má nizozemský systém docílit a které samo o sobě nemůže odůvodnit omezení.
- 49 Nizozemská vláda sama připouští, že neexistuje daňový odvod, který by vyrovnal osvobození od provedení srážky daně z dividend vyplácených společnostem - příjemcům se sídlem v Nizozemsku.
- 50 I kdyby bylo uznáno, že osvobození dividend od provedení srážky a osvobození podílů jsou svou samou podstatou spojena, je třeba konstatovat, že jelikož mají zabránit ekonomickému dvojímu zdanění, není prokázána existence přímé souvislosti mezi tímto daňovým zvýhodněním přiznávaným pouze společnostem se sídlem v Nizozemsku a vyrovnávacím daňovým odvodem.
- 51 Jelikož dividendy rozdělované jak společnostem-příjemcům se sídlem v Nizozemsku, tak společnostem-příjemcům se sídlem v jiném členském státě podléhají zdanění v rámci korporační daně u rozdělovací společnosti, nedokládá nizozemská vláda, jakým způsobem by soudržnost jejího daňového systému byla ohrožena, pokud by

osvobození od daně z dividend bylo přiznáno rovněž společnostem-příjemcům se sídlem v jiném členském státě, které ačkoliv nejsou v Nizozemsku povinny ke korporální dani, jsou ve srovnatelné situaci jako společnosti-příjemci, které mají v Nizozemsku své sídlo nebo stálou provozovnu, do jejíhož majetku patří akcie rozdělující společnosti, pokud jde o zdanění dividend a případná daňová zvýhodnění související s odstraněním dvojího zdanění.

52 Pokud jde o argument vlády Spojeného království, postačí jednak uvést, že uplatnění srážkové daně z dividend rozdělovaných společnostem-příjemcům se sídlem v jiném členském státě na základě článku 1 Wet DB není podmíněno existencí úmluvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Nizozemským královstvím a tímto členským státem umožňující odpočet této sražené daně v členském státě, v němž má sídlo společnost-příjemce, a jednak, že případná soudržnost systému zavedeného takovou úmluvou není předmětem první položené otázky.

53 Vláda Spojeného království krom toho uplatnila, že nizozemský systém může být odůvodněn nutností zajistit vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy.

54 Podle vlády Spojeného království nachází rozdělení daňové pravomoci mezi Nizozemským královstvím a Portugalskou republikou své vyjádření v ÚDZ. Podle této ÚDZ mohou být dividendy zdaněny členským státem, jehož rezidentem je rozdělující společnost, i členským státem, jehož rezidentem je společnost-příjemce, vzhledem k tomu, že dvojí zdanění je odstraněno prostřednictvím odpočtu v rámci korporální daně. Uvedené rozdělení by bylo zpochybněno, pokud by Nizozemské království nemohlo nadále vybírat daň z dividend srážkou, což by mělo za důsledek osvobození těchto příjmů od jakéhokoliv zdanění uvedeným členským státem.

- 55 V tomto ohledu je třeba uvést, že se Nizozemské království nemůže dovolávat ÚDZ, aby uniklo povinnostem, které pro něj vyplývají ze Smlouvy (viz výše uvedený rozsudek *Denkavit Internationaal a Denkavit France*, bod 53).
- 56 Jak vyplývá z bodu 51 výše uvedeného rozsudku *Marks & Spencer* a z bodu 60 rozsudku ze dne 18. července 2007, *Oy AA (C-231/05, Sb. rozh. s. I-6373)*, nutnost ochrany vyváženého rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy byla uznána spolu s ostatními odůvodňujícími skutečnostmi založenými na nebezpečí daňových úniků nebo dvojího uplatnění ztrát.
- 57 Je nesporné, že se vlády, které Soudnímu dvoru předložily vyjádření, existence nebezpečí dvojího uplatnění ztrát nebo daňových úniků nedovolávaly.
- 58 Co se týče argumentu ohledně ztráty možnosti zdanit příjmy dosažené na území Nizozemska, je namístě uvést, že nutnost ochrany vyváženého rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy může být uznána, zejména pokud má dotčený systém za cíl předcházet jednáním, která mohou ohrozit právo členského státu uplatňovat svou daňovou pravomoc ve vztahu k činnostem vykonávaným na jeho území (viz rozsudek ze dne 29. března 2007, *Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Sb. rozh. s. I-2647, bod 42*, a výše uvedený rozsudek *Oy AA*, bod 54).
- 59 Nicméně, pokud se členský stát v souvislosti s tímto druhem příjmů rozhodl nedanit společností-příjemců se sídlem na jeho území, nemůže se dovolávat nutnosti zajistit

vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy, aby odůvodnil zdanění společností-příjemců se sídlem v jiném členském státě.

60 Za těchto podmínek nemůže být omezení volného pohybu kapitálu, které představují takové vnitrostátní právní předpisy, jako jsou právní předpisy dotčené v původním řízení, být odůvodněno ani nutností zajistit soudržnost vnitrostátního daňového systému, ani nutností ochrany rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy.

61 V důsledku toho je tedy třeba na první položenou otázku odpovědět, že články 56 ES a 58 ES brání právním předpisům členského státu, které v případě, že není dosažen minimální práh podílu mateřské společnosti na základním kapitálu dceřiné společnosti stanovený v článku 5 odst. 1 směrnice 90/435, stanoví provedení srážky daně z dividend rozdělovaných společnostmi se sídlem v tomto členském státě společností-příjemci se sídlem v jiném členském státě, zatímco od této srážky osvobozuje dividendy vyplácené společnostmi-příjemci, která je v prvním členském státě povinná ke korporační dani, nebo má v tomtéž členském státě stálou provozovnu, do jejíhož majetku patří akcie rozdělující společnosti.

K druhé předběžné otázce

62 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, v jakém rozsahu může mít na odpověď na první otázku dopad existence úplného zápočtu daně přiznávaného členským státem, v němž je rezidentem společnost-příjemce, na kterou se nevztahuje osvobození stanovené v článku 4 Wet DB.

K přípustnosti

- 63 Jak vyplývá ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, opíral se předkládající soud o prohlášení společnosti Amurta, když se domníval, že daň z dividend vybraná v Nizozemsku může být zohledněna v Portugalsku. Před Soudním dvorem přitom Amurta zpochybňuje správnost předpokladu, kterým je vedena druhá předběžná otázka. Podle společnosti Amurta totiž Portugalská republika dividendy osvobozuje a nepřiznává jí úplný zápočet daně z dividend vybrané v Nizozemsku. Otázka má tedy pouze akademický význam.
- 64 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury se na otázky týkající se výkladu práva Společenství položené vnitrostátním soudem v právním a skutkovém rámci, který tento soud vymeze v rámci své odpovědnosti a jehož správnost nepřísluší Soudnímu dvoru ověřovat, vztahuje domněnka relevance (viz rozsudek ze dne 15. května 2003, Salzmann, C-300/01, Recueil, s. I-4899, body 29 a 31). Odmítnutí žádosti podané vnitrostátním soudem je ze strany Soudního dvora možné pouze tehdy, pokud je zjevné, že žádaný výklad práva Společenství nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (viz zejména rozsudky ze dne 13. března 2001, PreussenElektra, C-379/98, Recueil, s. I-2099, bod 39; ze dne 5. prosince 2006, Cipolla a další, C-94/04 a C-202/04, Sb. rozh. s. I-11421, bod 25, jakož i ze dne 7. června 2007, van der Weerd a další, C-222/05 až C-225/05, Sb. rozh. s. I-4233, bod 22).
- 65 Uvedená domněnka relevance nemůže být vyvrácena pouhou okolností, že jeden z účastníků původního řízení zpochybňuje určité skutečnosti, jejichž správnost

nepřísluší Soudnímu dvoru ověřovat a na nichž závisí vymezení předmětu uvedeného sporu (výše uvedené rozsudky Cipolla a další, bod 26, jakož i van der Weerd a další, bod 23).

- 66 Existence právních předpisů v Portugalsku, které upravují zohlednění daně z dividend vybrané v Nizozemsku přiznáním úplného zápočtu daně, přitom představuje přesně otázku skutkového stavu, kterou Soudnímu dvoru nepřísluší ověřovat.
- 67 Druhá položená otázka tedy musí být považována za přípustnou.

K věci samé

- 68 Společnost Amurta, Dohlížecí úřad ESVO, jakož i Komise se domnívají, že v souladu s ustálenou judikaturou nemůže být použití daňových předpisů členským státem znevýhodňujících poplatníka, které je v rozporu se zaručenou základní svobodou, odůvodněno daňovým zvýhodněním, kterého může dotčená osoba využít v jiném členském státě.
- 69 S odkazem na ÚDZ uplatňuje nizozemská, německá a italská vláda a vláda Spojeného království, že zápočet daně přiznávaný Portugalskou republikou společnosti-příjemci z důvodu daně vybrané Nizozemským královstvím z dividend vyplacených rozdělovací společností je relevantní pro určení, zda společnost, která je příjemcem dividend, se sídlem v Portugalsku podléhá diskriminačnímu nebo omezujícímu zacházení.

- 70 Nizozemská vláda tvrdí, že ÚDZ je součástí právního rámce použitelného na věc v původním řízení. Pokud uvedená ÚDZ nestanoví úplný zápočet daně, je relevantní otázka, zda existuje reálná možnost kompenzace rozdílného zacházení. V takovém případě nezpůsobují nizozemská pravidla týkající se osvobození od provedení srážky daně z dividend žádnou překážku pohybu kapitálu. Předkládajícímu soudu však přísluší ověřit, zda je celkové daňové zatížení rezidentů a nerezidentů stejné.
- 71 Vláda Spojeného království uplatňuje, že jelikož Nizozemské království vykonalo svou daňovou pravomoc, musí dbát na to, aby s Amurtou nebylo zacházeno méně příznivým způsobem než se společností-příjemcem se sídlem v Nizozemsku. Ačkoliv přísluší vnitrostátnímu soudu, aby při výkladu ÚDZ ověřil, zda Nizozemské království zabránilo ekonomickému dvojímu zdanění, vláda Spojeného království přesto uplatňuje, že jelikož může být daň z dividend vybraná Nizozemským královstvím předmětem odpočtu v rámci daně dlužné v Portugalsku, není daňové zatížení společnosti Amurta celkově vyšší než její daňové zatížení v případě, že by investovala v Portugalsku, ani vyšší než daňové zatížení společnosti-příjemce se sídlem v Nizozemsku. V případě, že by uvedené daňové zatížení bylo přesto vyšší, vyplýval by tento rozdíl z rozdílu mezi daňovými sazbami v Portugalsku a Nizozemsku, jelikož Smlouva nezaručuje daňovou neutralitu volného pohybu.
- 72 Německá vláda se rovněž domnívá, že je třeba ÚDZ zohlednit. Podle této vlády slučitelnost daňového systému platného v Nizozemsku s právem Společenství nezávisí na otázce, zda sražená daň může být skutečně předmětem odpočtu v rámci daně dlužné v Portugalsku, neboť jednak členský stát uplatňující srážku daně nemá žádný vliv na členský stát, jehož rezidentem je společnost-příjemce, a jednak neexistence odpočtu uvedené srážky může být důsledkem různých subjektivních důvodů. Aby byl daňový systém platný v Nizozemsku považován za slučitelný

s právem Společenství, stačí, že se Nizozemské království a Portugalská republika dohodly na zohlednění srážkové daně v Portugalsku a že ÚDZ odpovídá vzorové smlouvě vypracované Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD).

- 73 Pokud jde o ÚDZ, Amurta uplatňuje, že její existence není relevantní, poněvadž tato úmluva upravuje započtení daně zaplacené v Nizozemsku, zatímco Portugalská republika příjmy pocházející z dividend od daně osvobozuje.
- 74 Podle Komise se členský stát nemůže dovolávat úmluvy o zamezení dvojího zdanění, aby se vyhnul svým povinnostem. Toto stanovisko sdílí Dohlížecí úřad ESVO, který uplatňuje, že členské státy nemohou svou povinnost dodržovat právo Společenství přenést na jiný členský stát, ani prostřednictvím uzavření úmluvy. Uvedený Úřad mimoto dodává, že cílem takové úmluvy je zamezit dvojímu zdanění, a nikoliv napravit případná omezení.
- 75 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v souladu s ustálenou judikaturou znevýhodňující daňové zacházení, které je v rozporu se základní svobodou, nemůže být odůvodněno existencí jiných daňových výhod ani za předpokladu, že takové výhody existují (výše uvedený rozsudek Verkooijen, bod 61).
- 76 Jak bylo uvedeno v bodě 28 tohoto rozsudku, omezení volného pohybu kapitálu je důsledkem znevýhodňujícího zacházení s dividendami vyplácenými společnostem-příjemcům se sídlem v jiném členském státě ve srovnání se zacházením přiznávaným dividendám vypláceným společnostem-příjemcům, které mají v Nizozemsku své sídlo nebo stálou provozovnu, do jejíhož majetku patří akcie rozdělující společnosti.

- 77 Z bodu 39 tohoto rozsudku rovněž vyplývá, že jelikož se vzhledem k cíli zabránit ekonomickému dvojímu zdanění uvedené společnosti-příjemci nacházejí ve srovnatelné situaci jako společnosti-příjemci, které mají v Nizozemsku své sídlo nebo stálou provozovnu, do jejíhož majetku patří akcie rozdělující společnosti, má Nizozemské království povinnost dbát na to, aby v souvislosti s mechanismem stanoveným jeho vnitrostátním právem za účelem zabránění řetězovému zdanění nebo ekonomickému dvojímu zdanění nebo jeho zmírnění bylo ve vztahu ke společnostem-příjemcům se sídlem v jiném členském státě uplatňováno rovnocenné zacházení jako ve vztahu ke společnostem-příjemcům se sídlem v Nizozemsku.
- 78 Nizozemské království se tedy nemůže dovolávat existence zvýhodnění přiznaného jednostranně jiným členským státem, aby uniklo povinností, které pro něj vyplývají ze Smlouvy.
- 79 Naproti tomu nelze vyloučit, že se členskému státu podaří zaručit dodržování povinností, které pro něj vyplývají ze Smlouvy, uzavřením úmluvy o zamezení dvojího zdanění s jiným členským státem (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, bod 71).
- 80 Jelikož je daňový režim vyplývající z úmluvy o zamezení dvojího zdanění součástí právního rámce použitelného na věc v původním řízení a jelikož byl takto označen předkládajícím soudem, musí jej Soudní dvůr vzít v úvahu za účelem poskytnutí výkladu práva Společenství, který bude užitečný pro vnitrostátní soud (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 19. ledna 2006, *Bouanich*, C-265/04, Sb. rozh. s. I-923, bod 51, a výše uvedené rozsudky *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, bod 71; *Denkavit Internationaal a Denkavit France*, bod 45, jakož i *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, bod 54).

81 Nicméně, jak uvedl generální advokát v bodě 85 svého stanoviska, je nutno konstatovat, že žádná informace v předkládacím rozhodnutí neukazuje na to, že by bylo úmyslem Gerechthof te Amsterdam odkázat na relevantní ustanovení ÚDZ.

82 Vnitrostátnímu soudu přísluší určit právo použitelné na spor v původním řízení.

83 Vnitrostátnímu soudu tedy přísluší zjistit, zda je ve sporu v původním řízení třeba zohlednit ÚDZ, a popřípadě ověřit, zda tato úmluva umožňuje vyvážit účinky omezení volného pohybu kapitálu zjištěného v rámci odpovědi na první otázku v bodě 28 tohoto rozsudku.

84 Na druhou otázku je tedy třeba odpovědět, že se členský stát nemůže dovolávat existence úplného zápočtu daně přiznaného jednostranně jiným členským státem společnosti-příjemci se sídlem v tomto posledně uvedeném členském státě, aby unikl povinnosti zabránit ekonomickému dvojímu zdanění dividend, které je důsledkem výkonu jeho daňové pravomoci, v případě, že první členský stát brání ekonomickému dvojímu zdanění dividend rozdělovaných společností-příjemcům se sídlem na jeho území. Pokud se členský stát dovolává úmluvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené s jiným členským státem, přísluší vnitrostátnímu soudu zjistit, zda je ve sporu v původním řízení třeba tuto úmluvu zohlednit, a popřípadě ověřit, zda tato úmluva umožňuje vyvážit účinky omezení volného pohybu kapitálu.

K nákladům řízení

85 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem 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:

- 1) Články 56 ES a 58 ES brání právním předpisům členského státu, které v případě, že není dosažen minimální práh podílu mateřské společnosti na základním kapitálu dceřiné společnosti stanovený v článku 5 odst. 1 směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, stanoví provedení srážky daně z dividend rozdělovaných společností se sídlem v tomto členském státě společnosti-příjemci se sídlem v jiném členském státě, zatímco od této srážky osvobozuje dividendy vyplácené společnosti-příjemci, která je v prvním členském státě povinná ke korporační dani nebo má v tomtéž členském státě stálou provozovnu, do jejíhož majetku patří akcie rozdělující společnosti.

- 2) Členský stát se nemůže dovolávat existence úplného zápočtu daně přiznaného jednostranně jiným členským státem společnosti-příjemci se sídlem v tomto posledně uvedeném členském státě, aby unikl povinnosti zabránit ekonomickému dvojímu zdanění dividend, které je důsledkem výkonu jeho daňové pravomoci, v případě, že první členský stát brání ekonomickému dvojímu zdanění dividend rozdělovaných společností-

-příjemcům se sídlem na jeho území. Pokud se členský stát dovolává úmluvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené s jiným členským státem, přísluší vnitrostátnímu soudu zjistit, zda je ve sporu v původním řízení třeba tuto úmluvu zohlednit, a popřípadě ověřit, zda tato úmluva umožňuje vyvážit účinky omezení volného pohybu kapitálu.

Podpisy.