

USNESENÍ SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

10. května 2007*

Ve věci C-102/05,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Regeringsrätten (Švédsko) ze dne 13. října 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 28. února 2005, v řízení

Skatteverket

proti

A a B,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení K. Lenaerts (zpravodaj), předseda senátu, E. Juhász, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis a T. von Danwitz, soudci,

* Jednací jazyk: švédština.

generální advokát: Y. Bot,
vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

vzhledem k tomu, že Soudní dvůr hodlá rozhodnout usnesením s odůvodněním v souladu s čl. 104 odst. 3 prvním pododstavcem svého jednacího řádu,

po vyslechnutí generálního advokáta,

vydává toto

Usnesení

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

- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Skatteverket (švédská daňová správa) a A a B (dále společně jen „žalobci“), akcionáři a zaměstnanci společnosti X, založené dle švédského práva, týkajícího se toho, zda v rámci zdanění akciových dividend vyplácených touto společností mohou, či nemohou být do výpočtového základu zahrnuti zaměstnanci ruské pobočky společnosti Y, švédské dceřiné společnosti X, za účelem uplatnění švédských předpisů o „mzdovém pravidle“ „löneregeln“.

Vnitrostátní právní úprava

- 3 Projednávaná věc se týká švédského daňového režimu akciových dividend vyplácených švédskými společnostmi s koncentrovanou vlastnickou strukturou („fömansföretag“).
- 4 Jedná se o malé akciové společnosti, v nichž více než 50 % podílů nebo akcií drží méně než pět fyzických osob, které mají na tomto základě rozhodující vliv na její řízení. Vykonává-li několik akcionářů společnosti v této společnosti své zaměstnání, jsou podle čl. 3 kapitoly 57 švédského zákona o dani z příjmu (inkomstskattelagen, SFS 1999, č. 1229, dále jen „zákon“) považováni za jedinou osobu, což společnosti umožňuje, aby byla považována za společnost s koncentrovanou vlastnickou strukturou navzdory vysokému počtu svých akcionářů.
- 5 Ve Švédsku je daňová zátěž vztahující se na příjmy z výdělečné činnosti vyšší než daňová zátěž vztahující se na příjmy z kapitálu. Aby byli akcionáři společnosti s koncentrovanou vlastnickou strukturou, kteří jsou zároveň i zaměstnanci této společnosti, odrazeni od převádění příjmů z výdělečné činnosti na příjmy z kapitálu, zákon stanoví, že akciové dividendy vyplacené uvedenou společností jsou zdaňovány jako příjmy z kapitálu do výše paušálního výnosu, obecně nazývaného „mezí výše“, který by měl odpovídat běžnému výnosu z kapitálu investovaného do téže společnosti. Část těchto dividend převyšující mezní výši je potom zdaňována jako příjmy z výdělečné činnosti.
- 6 Tento paušální výnos je vypočítán uplatněním stanoveného procentního podílu na výpočtový základ, zahrnující především kapitál, který akcionář do společnosti s koncentrovanou vlastnickou strukturou investoval.

- 7 Výpočtový základ může podle mzdového pravidla stanoveného v čl. 12 kapitoly 43 zákona zahrnovat rovněž částku odpovídající části mezd vyplacených zaměstnancům této společnosti, včetně zaměstnanců jejích dceřiných společností a jejích poboček. Podle tohoto ustanovení mohou být nicméně tyto mzdy zohledněny pouze tehdy, vstupují-li podle švédské právní úpravy do výpočtového základu pro platbu sociálních příspěvků nebo daně ze mzdy.

- 8 Po přistoupení Švédského království k Evropské unii bylo nicméně podle informací předložených švédskou vládou použití mzdového pravidla rozšířeno na mzdy vyplácené pracovníkům společnosti s koncentrovanou vlastnickou strukturou zaměstnaným v jiném členském státě.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 9 X, švédská akciová společnost, je konzultantská společnost vlastněná několika akcionáři, kteří v ní vykonávají své zaměstnání, mezi něž patří i žalobci. Přestože byl počet jejích akcionářů v posuzovaném období relativně vysoký (celkem 78), X stále spadala pod kvalifikaci „společnost s koncentrovanou vlastnickou strukturou“ ve smyslu článku 3 kapitoly 57 zákona.

- 10 Když začala společnost X v roce 1991 působit, převzala činnost, která byla předtím vykonávána ve Švédsku jinou formou, jakož i ruskou pobočkou. V roce 1997 byla tato činnost převzata Y, švédskou akciovou společností, dceřinou společností X. Ve stejné době otevřela Y jinou pobočku v Rusku. První pobočka byla zrušena v roce 2000.

- 11 Každý z žalobců drží 1,7 % akcií X. A se stal akcionářem X v roce 1991 a B v roce 1996.
- 12 Žalobci předložili Skatterättsnämnden (komisi pro daňové právo) žádost o předběžné stanovisko týkající se toho, zda při výpočtu daně z akciových dividend vyplacených společností X mohou při uplatnění mzdového pravidla započítat mzdy vyplacené zaměstnancům ruské pobočky společnosti Y navzdory skutečnosti, že tyto mzdy nejsou součástí výpočtového základu pro platbu ve Švédsku odváděných sociálních příspěvků nebo švédské daně z příjmů ze závislé činnosti.
- 13 Ve stanovisku oznámeném dotčným dne 19. února 2003 Skatterättsnämnden odpověděl na tuto otázku kladně. Jelikož se Skatterättsnämnden domníval, že článek 43 ES nemůže být v projednávaném případě uplatňován, neboť se netýká provozoven nacházejících se ve třetích zemích, měl za to, že sporná vnitrostátní právní úprava musí být posouzena s ohledem na čl. 56 odst. 1 ES.
- 14 V tomto ohledu se Skatterättsnämnden domníval, že ustanovení Smlouvy o ES týkající se volného pohybu kapitálu brání tomu, aby v situaci, ve které se nacházejí žalobci, byly dividendy, které jim byly vyplaceny společností X, předmětem méně výhodného zdanění z důvodu, že dceřiná společnost společnosti X vykonává svoji činnost v Rusku, a nikoliv ve Švédsku.
- 15 Mzdové pravidlo totiž pochází z roku 1994, takže nemůže být považováno za omezení existující ke dni 31. prosince 1993, ve smyslu čl. 57 odst. 1 ES. Mimoto, rozdílné zacházení na základě tohoto pravidla nemůže být odůvodněno cílem zajištění účinnosti daňových kontrol vzhledem k existenci ustanovení o výměně informací mezi dotčenými daňovými orgány v daňové smlouvě uzavřené mezi Švédským královstvím a Ruskou federací.

- 16 Nicméně, jeden ze členů Skatterättsnämnden měl za to, že mzdové pravidlo musí být posuzováno s ohledem na článek 43 ES, a nikoliv na ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu kapitálu. Toto pravidlo totiž může omezovat výkon hospodářské činnosti, a nikoliv pohyb kapitálu. Nicméně, jelikož článek 43 ES není použitelný na situace zahrnující třetí země, nepředstavuje toto pravidlo omezení zakázané tímto článkem.
- 17 Riksskatteverket (správa daní) napadla stanovisko Skatterättsnämnden u Regeringsrätten.
- 18 Za těchto podmínek se Regeringsrätten rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující dvě předběžné otázky:

„1) Brání ustanovení [Smlouvy] týkající se volného pohybu kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi tomu, aby v situaci, jako je projednávaná situace, dividendy, které [žalobci] dostávají od X, byly předmětem méně výhodného zdanění jen proto, že Y, dceřiná společnost X, provozuje činnost v Rusku, a nikoli ve Švédsku?

2) Má v tomto ohledu význam, že [žalobci] získali svůj podíl v X před zahájením nebo změnou činnosti v Rusku nebo po nich?“

K předběžným otázkám

- 19 Podle čl. 104 odst. 3 prvního pododstavce jednacího řádu, pokud lze odpověď na předběžnou otázku jasně vyvodit z judikatury, může Soudní dvůr rozhodnout usnesením s odůvodněním.
- 20 Podstatou otázek předkládajícího soudu je, zda vnitrostátní opatření, které v rámci zdanění akciových dividend jako příjmů z kapitálu do výše paušálního výnosu vypočteného uplatněním stanoveného procentního podílu na výpočtový základ zahrnující, vedle akcionářem investovaného kapitálu, část mezd vyplacených pracovníkům vyplácející společnosti, nedovoluje započtení mezd pracovníků zaměstnaných v pobočce této společnosti nebo její dceřinou společností ve třetí zemi, je slučitelné s ustanoveními Smlouvy týkajícími se volného pohybu kapitálu.
- 21 Obdobně jako jeden z členů Skatterättsnämnden (viz bod 16 usnesení v projednávané věci) tvrdí nizozemská vláda a Komise Evropských společenství, že vnitrostátní ustanovení dotčené ve věci v původním řízení může být posuzováno pouze z pohledu svobody usazování, a nikoliv z pohledu volného pohybu kapitálu. V podstatě tvrdí, že toto ustanovení ovlivňuje zřizování pobočky ve třetí zemi, a že v důsledku toho spadá výhradně do věcné působnosti svobody usazování.
- 22 Vzhledem k tomu, že přezkum situace dotčené ve věci v původním řízení z pohledu ustanovení Smlouvy týkajících se svobody usazování by mohl učinit zbytečným samostatný přezkum uvedené situace ve světle ustanovení týkajících se volného pohybu kapitálu, je třeba nejprve ověřit, zda tato situace spadá pod svobodu usazování.

23 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury svoboda usazování, kterou článek 43 ES přiznává příslušníkům Společenství, zahrnuje v souladu s článkem 48 ES pro společnosti založené podle právních předpisů některého členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Společenství, právo vykonávat své činnosti v jiném členském státě prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení (viz zejména rozsudky ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, s. I-6161, bod 35; ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 29, a ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, bod 41).

24 A dále, rovněž podle ustálené judikatury, i když podle svého znění směřují ustanovení Smlouvy týkající se svobody usazování k zajištění práva na vnitrostátní zacházení v hostitelském členském státě, brání mimoto rovněž tomu, aby členský stát původu bránil některému ze svých státních příslušníků nebo společnosti založené podle jeho právní úpravy v usazení v jiném členském státě (viz zejména rozsudek ze dne 16. července 1998, ICI, C-264/96, Recueil, s. I-4695, bod 21, výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 31, jakož i výše uvedený rozsudek Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, bod 42).

25 Jak uvedla nizozemská vláda a Komise, hlavním účinkem takového vnitrostátního opatření, jaké je dotčeno ve věci v původním řízení, které zakazuje za účelem uplatnění mzdového pravidla započítání odměn vyplacených zaměstnancům pobočky usazené ve třetí zemi, je učinění zřízení pobočky švédskou společností ve třetí zemi méně zajímavým, jelikož důsledkem takto zřízené pobočky může totiž být skutečnost, že akcionáři této společnosti budou v méně výhodné daňové situaci, než v níž by byli, kdyby se tato pobočka nacházela ve Švédsku nebo v jiném členském státě.

- 26 Tím, že opatření dotčené ve věci v původním řízení odrazuje od zřizování poboček mimo území Evropské unie, rozhodujícím způsobem ovlivňuje svobodu usazování, a v důsledku toho spadá pouze do věcné působnosti ustanovení Smlouvy týkajících se této svobody.
- 27 I za předpokladu, že by takové vnitrostátní opatření mělo omezující účinky na volný pohyb kapitálu, jak tvrdí žalobci, je nutné takové účinky považovat za nevyhnutelný důsledek případné překážky svobody usazování a neodůvodňují přezkum uvedeného opatření s ohledem na články 56 ES až 58 ES (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, bod 33, rozsudek ze dne 3. října 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Sb. rozh. s. I-9521, body 48 a 49, jakož i rozsudek ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 34).
- 28 V důsledku toho není namístě posuzovat vnitrostátní opatření dotčené ve věci v původním řízení s ohledem na ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu kapitálu.
- 29 Co se týče kapitoly Smlouvy týkající se svobody usazování, tato neobsahuje žádné ustanovení, které by rozšiřovalo působnost jejích ustanovení na situace zahrnující usazení společnosti členského státu na území třetí země. Proto nemohou být článek 43 ES a následující uplatňovány v takové situaci, jaká je dotčena ve věci v původním řízení.
- 30 S ohledem na výše uvedené je třeba na položené otázky odpovědět, že vnitrostátní opatření, které v rámci zdanění akciových dividend jako příjmů z kapitálu do výše paušálního výnosu vypočteného uplatněním stanoveného procentního podílu na výpočtový základ zahrnující, vedle akcionářem investovaného kapitálu, část mezd vyplacených pracovníkům vyplácející společnosti, nedovoluje započtení mezd

pracovníků zaměstnaných v pobočce této společnosti nebo její dceřinou společností ve třetí zemi, rozhodujícím způsobem ovlivňuje svobodu usazování ve smyslu článků 43 ES a následujících. Těchto článků se nelze dovolávat v situaci týkající se usazení společnosti členského státu ve třetí zemi.

K nákladům řízení

- 31 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 (čtvrtý senát) rozhodl takto:

Vnitrostátní opatření, které v rámci zdanění akciových dividend jako příjmu z kapitálu do výše paušálního výnosu vypočteného uplatněním stanoveného procentního podílu na výpočtový základ zahrnující, vedle akcionářem investovaného kapitálu, část mezd vyplacených pracovníkům vyplácející společnosti, nedovoluje započtení mezd pracovníků zaměstnaných v pobočce této společnosti nebo její dceřinou společností ve třetí zemi, rozhodujícím způsobem ovlivňuje svobodu usazování ve smyslu článků 43 ES a následujících. Těchto článků se nelze dovolávat v situaci týkající se usazení společnosti členského státu ve třetí zemi.

Podpisy.