

Věc C-540/07

Komise Evropských společenství

v.

Italská republika

„Nesplnění povinnosti státem – Volný pohyb kapitálu – Článek 56 ES – Články 31 a 40 Dohody o EHP – Přímé daně – Srážková daň z dividend vyplácených do zahraničí – Započtení v místě sídla příjemce dividendy podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění“

Stanovisko generální advokátky J. Kokott přednesené dne 16. července 2009 . . . I - 10987

Rozsudek Soudního dvora (druhého senátu) ze dne 19. listopadu 2009 I - 11007

Shrnutí rozsudku

- 1. Volný pohyb kapitálu – Omezení – Daňové předpisy – Korporační daň – Zdanění dividend (Článek 56 odst. 1 ES)*
- 2. Mezinárodní dohody – Dohoda o Evropském hospodářském prostoru – Svoboda usazování – Volný pohyb kapitálu – Omezení – Daňové předpisy – Korporační daň – Zdanění dividend (Dohoda o EHP, články 31 a 40)*

1. Členský stát, který na dividendy rozdělované mezi společnosti usazené v jiných členských státech uplatňuje daňový režim, který je nevýhodnější, než je režim uplatňovaný na dividendy rozdělované mezi tuzemské společnosti, tím, že osvobozuje od daně až 95 % dividend rozdělovaných tuzemským společenstvem a tím, že dividendy rozdělované mezi společnosti usazené v jiných členských státech podrobuje srážkové dani se sazbou 27 %, přičemž část této částky může být na požádání vrácena, nesplňuje povinnosti, které pro něj vyplývají z čl. 56 odst. 1 ES.

Takové rozdílné zacházení není zpochybňováno z důvodu uplatňování smluv o zamezení dvojího zdanění. Nelze sice vyloučit, že se členskému státu podaří zaručit dodržování povinností, které pro něj vyplývají ze Smlouvy, uzavřením smlouvy o zamezení dvojího zdanění s jiným členským státem. Pro tento účel je však nezbytné, aby uplatňování smlouvy o zamezení dvojího zdanění umožňovalo vyrovnat účinky rozdílného zacházení plynoucího z vnitrostátních právních předpisů. Rozdílné zacházení s dividendami rozdělovanými mezi společnosti usazené v jiných členských státech a s dividendami rozdělovanými mezi tuzemské společnosti totiž ve skutečnosti zcela zmizí pouze v případech, kdy srážková daň zaplacená podle vnitrostátních právních předpisů může být započtena na daň splatnou v jiném členském státě v rozsahu rozdílu v zacházení plynoucího z vnitrostátních právních předpisů. Jestliže dotčené vnitro-

státní právní předpisy nezaručují takové započtení na daň splatnou v jiném členském státě a jestliže zdanění příjmů z dotčeného členského státu v jiném členském státě a jeho úroveň nezávisí na tomto státě, ale na podmínkách zdanění stanovených jiným členským státem, nemůže započtení srážkové daně zaplacené v jiném členském státě na základě ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění ve všech případech vyrovnat rozdílné zacházení plynoucí z uplatňování vnitrostátních právních předpisů.

Takové rozdílné zacházení není zpochybňováno ani proto, že je třeba vzít v úvahu vnitrostátní daňový systém jako celek, jehož cílem je zajistit přímé nebo nepřímé zdanění fyzických osob, které jsou konečnými příjemci dividend, a zejména skutečnost, že tuzemští akcionáři-fyzické osoby podléhají dani z příjmů fyzických osob, takže úroveň zdanění tuzemských akcionářů-fyzických osob a zahraničních akcionářů je ve skutečnosti rovnocenná. Jsou zde totiž srovnávány režimy a situace, které nelze srovnávat, a to jednak fyzických osob, které jsou příjemci tuzemských dividend, a režimu zdanění jejich příjmů, a jednak kapitálových společností, které jsou příjemci dividend vyplácených do zahraničí, a srážkové daně vybírané dotčeným členským státem. V tomto ohledu není podstatná skutečnost, že cílem právních předpisů tohoto státu je náprava případné nerovnováhy úrovně zdanění fyzických osob, které mají podíly ve společnostech, kterým jsou dividendy vypláceny.

Takové rozdílné zacházení může odradit společnosti usazené v jiných členských státech od uskutečnění investic v dotčeném členském státě, a v důsledku toho představuje omezení volného pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázáno čl. 56 odst. 1 ES.

Je pravda, že v souvislosti s opatřeními stanovenými členským státem za účelem zabránění řetězovému nebo ekonomickému dvojímu zdanění zisku rozdělovaného tuzemskou společností nebo jeho zmírnění se tuzemští akcionáři, kteří jsou příjemci dividend, nutně nenacházejí v situaci srovnatelné se situací akcionářů, kteří jsou příjemci dividend a kteří mají sídlo v jiném členském státě. Avšak jakmile členský stát jednostranně nebo prostřednictvím mezinárodních smluv podrobí dani z příjmu nejen tuzemské akcionáře, ale rovněž zahraniční akcionáře, pokud jde o dividendy, které obdrží od tuzemské společnosti, situace uvedených zahraničních akcionářů se bude blížit situaci tuzemských akcionářů. 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 zahraniční příjemci dividend nebyli vystaveni omezení volného pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázáno článkem 56 ES, musí stát, jehož je rozdělující společnost rezidentem, 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 k zahraničním společnostem uplatňovalo rovnocenné zacházení jako ve vztahu k tuzemským příjemcům. Jestliže

se tedy tento členský stát rozhodl vykonávat svou daňovou pravomoc ve vztahu k dividendám rozdělovaným mezi společností usazené v jiných členských státech, nacházejí se zahraniční příjemci těchto dividend v situaci srovnatelné se situací, ve které se nacházejí tuzemští příjemci, pokud jde o riziko ekonomického dvojího zdanění dividend rozdělovaných tuzemskými společnostmi, takže se zahraničními příjemci nemůže být zacházeno rozdílným způsobem než s tuzemskými příjemci.

Dotčené nevýhodnější zacházení nemůže být odůvodněno potřebou zajistit soudržnost daňového systému nebo zachovat vyvážené rozdělení daňové pravomoci. Nemůže být odůvodněno ani s ohledem na boj proti daňovým únikům. Takové odůvodnění může být totiž přijato pouze, pokud se týká čistě vykonstruovaných operací, jejichž cílem je obejít daňový předpis, což vylučuje jakýkoli obecný předpoklad daňového úniku. Všeobecně ovšem platí, že na dividendy rozdělované mezi společností usazené v jiných členských státech se uplatňuje nevýhodnější daňový režim. Členský stát se ostatně může dovolávat směrnice 77/799 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní, aby od příslušných orgánů jiného členského státu získal veškeré nezbytné údaje, které mu umožní správné vyměření daní, na které se tato směrnice vztahuje.

Nevýhodnější zacházení, které dotčené vnitrostátní právní předpisy stanoví pro dividendy rozdělované mezi společností

usazené v jiných členských státech, tak představuje omezení volného pohybu kapitálu, které je neslučitelné s čl. 56 odst. 1 ES.

(viz body 32, 36–40, 42–45, 51–54, 56, 58–61, 64, výrok 1)

2. Členský stát, který na dividendy rozdělované mezi společnosti usazené v jiných členských státech EHP uplatňuje daňový režim, který je nevýhodnější, než je režim uplatňovaný na dividendy rozdělované mezi tuzemské společnosti, tím, že osvobozuje od daně až 95 % dividend rozdělovaných tuzemským společností a tím, že dividendy rozdělované mezi společnosti usazené v jiných členských státech podrobují srážkové dani se sazbou 27 %, přičemž část této částky může být na požádání vrácena, neporušuje povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 31 a 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru (EHP).

Nevýhodnější zacházení, které dotčené vnitrostátní právní předpisy uplatňují na dividendy rozdělované mezi společnosti usazené ve státech, které jsou smluvními stranami Dohody o EHP, sice představuje omezení volného pohybu kapitálu ve smyslu článku 40 Dohody o EHP a svobody usazování ve smyslu článku 31 téže dohody.

Toto omezení je nicméně odůvodněno na základě naléhavého důvodu obecného zájmu, který se týká boje proti daňovým únikům. Zásady týkající se omezení výkonu svobody pohybu uvnitř Společenství totiž nemohou být v celém svém rozsahu přeneseny na pohyb kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi, jelikož takový pohyb probíhá v odlišném právním kontextu. Rámec spolupráce mezi příslušnými orgány členských států zavedený směrnicí 77/799 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní v tomto ohledu mezi těmito orgány a příslušnými orgány třetí země neexistuje, pokud třetí země nepřijala žádný závazek vzájemné pomoci. Jestliže neexistuje žádný mechanismus pro výměnu informací se státem, který je smluvní stranou Dohody o EHP, a jestliže smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené s jinými státy, které jsou smluvními stranami Dohody o EHP, neobsahují klauzule stanovící povinnost poskytnout informace, musí být dotčené vnitrostátní právní předpisy ve vztahu ke státům, které jsou smluvními stranami Dohody o EHP, považovány za odůvodněné naléhavým důvodem veřejného zájmu týkajícího se boje proti daňovým únikům a za způsobilé zaručit uskutečnění dotčeného cíle, aniž by překračovaly meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné.

(viz body 67–72, 74–75)