

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

22. prosince 2008 *

Ve věci C-48/07,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím cour d'appel de Liège (Belgie) ze dne 31. ledna 2007, došlým Soudnímu dvoru dne 5. února 2007, v řízení

État belge – Service public fédéral Finances

proti

Les Vergers du Vieux Tauves SA,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, T. von Danwitz (zpravodaj), E. Juhász, G. Arestis a J. Malenovský, soudci,

* Jednací jazyk: francouzština.

generální advokátka: E. Sharpston,
vedoucí soudní kanceláře: K. Sztranc-Sławiczek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 14. února 2008,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Les Vergers du Vieux Tauves SA L. Hervem a O. Robijnsem, avocats,
- za belgickou vládu L. Van den Broeck, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s G. Vandersandenem, avocat,
- za německou vládu M. Lummou a C. Blaschkem, jako zmocněnci,
- za řeckou vládu K. Georgiadisem, I. Pouli, Z. Chatzipavlou a S. Alexandridou, jako zmocněnci,

- za španělskou vládu M. Muñoz Pérezem, jako zmocněncem,
- za francouzskou vládu G. de Berguesem a J.-Ch. Graciou, jako zmocněnci,
- za italskou vládu I. M. Bragugliou, jako zmocněncem, ve spolupráci s P. Gentilim, avvocato dello Stato,
- za nizozemskou vládu H. G. Sevenster a D. J. M. de Gravem, jako zmocněnci,
- za vládu Spojeného království V. Jackson, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s K. Baconem, barrister,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a J.-P. Keppennem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 3. července 2008,

vydává tento

Rozsudek

- ¹ Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 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).
- ² Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Vergers du Vieux Tauves SA (dále jen „VVT“) a État belge – Service public fédéral Finances (Belgický stát – federální daňová správa) ve věci daňového zacházení orgánů Belgického království s dividendami, jež VVT získala od společnosti NARDA SA (dále jen „NARDA“).

Právní rámec

Směrnice 90/435

- ³ Bod 3 odůvodnění směrnice 90/435 uvádí:

„vzhledem k tomu, že stávající daňové předpisy upravující vztahy mezi mateřskými a dceřinými společnostmi různých členských států se mezi jednotlivými členskými státy

citelně liší a jsou obecně nepříznivější než ty, které se týkají vztahů mezi mateřskými a dceřinými společnostmi téhož členského státu; že spolupráce mezi společnostmi různých členských států je tím znevýhodňována oproti spolupráci společností téhož členského státu; že je vhodné zamezit tomuto znevýhodnění zavedením společného režimu, a tím i usnadnit seskupování na úrovni Společenství“.

4 Články 3 a 4 této směrnice stanoví:

„Článek 3

1. Pro účely použití této směrnice se

- a) postavení mateřské společnosti přiznává přinejmenším každé společnosti členského státu, která splňuje podmínky stanovené v článku 2 a která drží na základním kapitálu některé společnosti jiného členského státu splňující stejné podmínky podíl nejmeně 25 %;
- b) „dceřinou společností“ rozumí společnost, na jejímž základním kapitálu je držen podíl uvedený v písmenu a).

2. Odchylně od odstavce 1 mohou členské státy

- dvoustrannou dohodou nahradit podmínku podílu na základním kapitálu podmínkou disponování hlasovacími právy,
- nepoužít tuto směrnici na ty své společnosti, které nebudou držet bez přerušení po dobu nejméně dvou let podíl, který je opravňuje k přiznání postavení mateřské společnosti, ani na ty své společnosti, v nichž společnost jiného členského státu nedrží takový podíl bez přerušení po dobu nejméně dvou let.

Článek 4

1. Obdrží-li mateřská společnost z důvodu svého podílu na [obdrží-li mateřská společnost jakožto společník] dceřiné společnosti zisky rozdělené jinak než při likvidaci dceřiné společnosti, stát mateřské společnosti

- upustí od zdanění těchto zisků, nebo

[...]

2. Každý členský stát si nicméně ponechá možnost stanovit, že náklady vztahující se k držbě podílu na dceřiné společnosti a ztráty vyplývající z rozdělování jejích zisků nelze odečíst od zdanitelných příjmů mateřské společnosti. Jsou-li v takovém případě výdaje na řízení vztahující se k podílu pevně stanoveny paušální sazbou, nesmí stanovená částka přesáhnout 5 % ze zisku rozdělovaného dceřinou společností.

[...]“

Belgický právní rámec

5 Článek 578 občanského zákoníku stanoví:

„Požívací právo je právo požívat věci, jejichž vlastníkem je jiná osoba, jako samotný vlastník, avšak za podmínky zachování jejich podstaty.“

6 Dne 23. října 1991 byl vyhlášen zákon provádějící do belgického právního řádu směrnici Rady Evropských společenství ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností (*Moniteur belge* ze dne 15. listopadu 1991, s. 25619).

- 7 Tento zákon zrušil podmínku, uvedenou v tehdy účinné verzi zákona o daních z příjmů ze dne 26. února 1964 (*Moniteur belge* ze dne 10. dubna 1964, s. 3810), podle níž k tomu, aby společnost přijímající dividendy mohla dosáhnout jejich odpočtu od svých zdanitelných příjmů, musí mít podíl na společnosti připisující dividendy v plném vlastnictví.
- 8 Článek 202 zákona o daních z příjmů z roku 1992 koordinovaného královskou vyhláškou ze dne 10. dubna 1992 (*Moniteur belge* ze dne 30. července 1992, s. 17120), ve svém znění použitelném na skutkové okolnosti ve věci v původním řízení (dále jen „CIR 1992“), zní takto:

„1. Ze zisků za daňové období se rovněž odečtou, v rozsahu, v němž jsou zahrnuty:

1° Dividendy, s výjimkou příjmů, které jsou získány postoupením svých vlastních akcií či podílů na jinou společnost nebo při částečném či úplném dělení obchodního majetku společnosti;

[...]

2. Příjmy uvedené v odst. 1 prvním pododstavci [...] jsou odpočitatelné pouze tehdy, pokud společnost, ve prospěch které tak bylo učiněno, má ke dni jejich připsání nebo vyplacení podíl na základním kapitálu společnosti, která je vyplácí, ve výši alespoň 5 % nebo jehož investiční hodnota dosahuje přinejmenším 50 milionů franků.

[...]“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 9 VVT, společnost usazená v Belgii, nabyla v průběhu roku 1999 na dobu deseti let poživacích práv k akciím společnosti NARDA. Tato společnost má své sídlo rovněž v Belgii, jak plyne z písemných vyjádření VVT a belgické vlády předložených během řízení u Soudního dvora. Holé vlastnictví týchž akcií bylo nabyto společností BEPA SA (dále jen „BEPA“).
- 10 Belgická vláda uvádí, s odkazem na článek 578 belgického občanského zákoníku, že poživací právo opravňuje svého majitele požívat věci, jejichž vlastníkem je jiná osoba. Upřesňuje, že poživatel má právo pouze na rozdělovaný zisk, přičemž zisk převedený do rezervního fondu zůstává holému vlastníkov.
- 11 Pro zdaňovací období v letech 2000 až 2002 byl společnosti VVT, která ve svém přiznání ke korporeční dani odečetla dividendy získané od společnosti NARDA jako již definitivně zdaněné příjmy (dále jen „DZP“), tento odpočet odmítnut správou přímých daní, která vymáhala platbu daní odpovídající těmto dividendám.
- 12 VVT podala proti tomuto dodatečnému výměru odvolání z důvodu, že sporné dividendy musí být považovány za DZP, ačkoli měla k dotčeným akciím v okamžiku výplaty těchto dividend pouze poživací právo.

- 13 Toto odvolání bylo zamítnuto, přičemž správa přímých daní poukázala na to, že požívací právo k dotčeným podílům neumožňuje uplatnit nárok na odpočet stanovený v článku 202 CIR 1992, který může být přiznán pouze tomu, kdo má podíly v plném vlastnictví. VVT toto rozhodnutí napadla u tribunal de première instance de Namur, který jejím požadavkům vyhověl rozsudkem ze dne 23. listopadu 2005.
- 14 Cour d'appel de Liège, kterému byl předložen opravný prostředek État belge – Service public fédéral Finances proti tomuto rozsudku, se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je zákon ze dne 28. prosince 1992, kterým se mění článek 202 [CIR] 1992 odkazem na směrnici Rady č. [90/435], ukládající příjemci dividend povinnost mít podíl na základním kapitálu společnosti, která je vyplatila, tím, že doslovně nepřebírá nezbytnost plného vlastnictví, a implicitně tak, podle výkladu odpůrkyně, povoluje možnost mít pouze právo na požitky z držby cenných papírů představujících podíl na základním kapitálu k tomu, aby bylo možné využít režimu osvobození od daně z dividend, slučitelný s ustanoveními výše uvedené směrnice týkajícími se podílu na základním kapitálu, a konkrétněji s jejími články 3, 4 a 5?“

K pravomoci Soudního dvora a k přípustnosti žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 15 Zatím co VVT, řecká vláda a Komise Evropských společenství tvrdí, že žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je přípustná, italská vláda ji považuje za nepřípustnou a vlády Německa, Francie, Nizozemí a Spojeného království vyjadřují ohledně její přípustnosti pochybnosti. Belgická vláda, poté co ve svém písemném vyjádření nevyslovila žádnou formální námitku ohledně pravomoci Soudního dvora, ji zpochybnila během jednání.
- 16 Úvodem je třeba poukázat na to, že v souladu s ustálenou judikaturou je v rámci spolupráce mezi Soudním dvorem a vnitrostátními soudy stanovené článkem 234 ES věcí pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, posoudit s ohledem na konkrétní okolnosti projednávané věci jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání jeho rozsudku, tak i relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru (viz zejména rozsudky ze dne 15. prosince 1995, *Bosman*, C-415/93, Recueil, s. I-4921, bod 59; ze dne 17. července 1997, *Leur-Bloem*, C-28/95, Recueil, s. I-4161, bod 24; ze dne 7. ledna 2003, *BIAO*, C-306/99, Recueil, s. I-1, bod 88, a ze dne 14. prosince 2006, *Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio*, C-217/05, Sb. rozh. s. I-11987, bod 16).
- 17 Jestliže se otázky položené vnitrostátními soudy týkají výkladu ustanovení práva Společenství, je Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout, ledaže by bylo zjevné, že žádost o rozhodnutí o předběžné otázce ve skutečnosti směřuje k tomu, aby Soudní dvůr přiměla k rozhodnutí prostřednictvím fiktivního sporu, nebo k tomu, aby poskytl posouzení k obecným nebo hypotetickým otázkám, že žádaný výklad práva Společenství nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení nebo že Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (viz výše uvedené rozsudky *BIAO*, bod 89, a *Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio*, bod 17).

18 Tak tomu však v projednávané věci není.

19 Je třeba ihned konstatovat, že malé množství informací poskytnutých v předkládacím rozhodnutí není způsobilé učinit tuto žádost o rozhodnutí o předběžné otázce nepřipustnou. Toto rozhodnutí totiž navzdory malému množství údajů, které obsahuje, pokud jde o skutkový a vnitrostátní právní rámec, umožňuje zjistit dosah položené otázky, jak to také potvrzuje obsah vyjádření předložených jinými zúčastněnými než účastníky v původním řízení, kteří předložili Soudnímu dvoru taková vyjádření. Kromě toho písemná vyjádření předložená společností VVT a belgickou vládou poskytla Soudnímu dvoru dostatečné informace k tomu, aby mu umožnila vyložit pravidla práva Společenství vzhledem k situaci, která je předmětem sporu v původním řízení, a podat užitečnou odpověď na položenou otázku.

20 Rovněž nemůže být přihlédnuto k námitce nepřipustnosti vznesené italskou vládou z důvodu, že předkládající soud podle ní neprokázal v tomto stadiu řízení, že odpověď Soudního dvora na položenou otázku je nezbytná pro rozhodnutí sporu v původním řízení. V souladu s čl. 234 druhým pododstavcem ES totiž přísluší rozhodnout vnitrostátnímu soudu, v jakém stadiu řízení má Soudnímu dvoru předložit předběžnou otázku (viz rozsudky ze dne 10. března 1981, Irish Creamery Milk Suppliers Association a další, 36/80 a 71/80, Recueil, s. 735, bod 5; ze dne 30. března 2000, JämO, C-236/98, Recueil, s. I-2189, bod 30, jakož i ze dne 17. července 2008, Coleman, C-303/06, Sb. rozh. s. I-5603, bod 29).

21 A konečně, pokud se jedná o námitky vyslovené belgickou vládou, je třeba úvodem připomenout, že v souladu s ustálenou judikaturou se pravomoc Soudního dvora v zásadě vztahuje na otázku týkající se ustanovení předpisů Společenství v situacích, v nichž skutkové okolnosti v původním řízení spadají mimo rozsah působnosti práva Společenství, ale na které se zmíněná ustanovení vztahují na základě vnitrostátního

práva (viz zejména výše uvedený rozsudek Leur-Bloem, bod 27; rozsudky ze dne 17. července 1997, Giloy, C-130/95, Recueil, s. I-4291, bod 23; ze dne 3. prosince 1998, Schoonbroodt, C-247/97, Recueil, s. I-8095, bod 14, jakož i ze dne 17. března 2005, Feron, C-170/03, Sb. rozh. s. I-2299, bod 11).

22 Belgická vláda zaprvé během jednání vyjádřila pochybnosti, co se týče skutečnosti, že se čl. 202 odst. 2 CIR 1992 zaměřuje na provedení příslušného ustanovení směrnice 90/435 a že toto prvně uvedené ustanovení odkazuje pro vnitřní situace na řešení přijatá touto směrnicí. V tomto ohledu je třeba připomenout, že tatáž vláda ve svém písemném vyjádření tvrdila, že se belgický zákonodárce rozhodl rozšířit provedení této směrnice na vztahy mezi belgickou mateřskou a dceřinou společností, aby se tak vyhnul diskriminaci mezi belgickými společnostmi, pokud jde o daňové zacházení se ziskem vyplaceným mateřské společnosti společností dceřinou, na základě státní příslušnosti této posledně uvedené společnosti. Navíc zákon ze dne 23. října 1991 provádějící do belgického práva směrnici Rady Evropských společenství ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností uvádí výslovně, jak to dokazuje jeho název, že jeho cílem je provedení uvedené směrnice.

23 Zadruhé, tvrzení belgické vlády, podle něhož zde rozsudek Soudního dvora nebude zavazovat předkládající soud, protože požadovaný výklad práva Společenství předstává pouze jeden z prvků, který je třeba pro účely výkladu vnitrostátního práva zohlednit, nemůže zpochybnit pravomoc Soudního dvora.

24 V tomto ohledu je třeba poukázat na to, že se okolnosti této věci v původním řízení liší od okolností věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 28. března 1995, Kleinwort Benson (C-346/93, Recueil, p. I-615), v němž se Soudní dvůr prohlásil za nepřislušný rozhodnout o předběžné otázce, neboť jeho rozsudek by nebyl pro předkládající soud závazný. Vnitrostátní právní úprava dotčená v rámci této posledně uvedené věci se totiž

omezila na to, že Úmluvu ze dne 27. září 1968 o soudní příslušnosti a výkonu rozhodnutí v občanských a obchodních věcech (Úř. věst. 1972, L 299, s. 32) použila jako vzor a pouze částečně převzala ustanovení této úmluvy.

25 V rámci tohoto řízení se sice předkládající soud výslovně nevyjádřil, pokud jde o otázku, zda a do jaké míry by jej rozsudek Soudního dvora při řešení sporu v původním řízení zavazoval. Skutečnost, že se tento soud obrátil na Soudní dvůr, aby mu položil předběžnou otázku, a že v této otázce založil vztah mezi vnitrostátní právní úpravou a směrnicí 90/435, však vede k závěru, že zmíněný rozsudek bude pro uvedený soud závazný. Vysvětlení poskytnutá v tomto ohledu belgickou vládou během jednání neobsahují objektivní údaje výslovně ukazující na to, že by tomu tak nebylo.

26 Zatřetí, jak vyplývá z bodů 21 a 33 výše uvedeného rozsudku Leur-Bloem, samotná okolnost, že výklad podaný ohledně čl. 202 odst. 2 CIR 1992 nevyplyne výlučně z rozsudku, který Soudní dvůr vynese, není v rozporu s jeho příslušností rozhodnout o položené otázce.

27 V rámci rozdělení soudních pravomocí mezi vnitrostátní soudy a Soudní dvůr stanoveného v článku 234 ES totiž Soudní dvůr ve své odpovědi předkládajícímu soudu nemůže zohlednit obecnou systematiku ustanovení vnitrostátního práva, která zároveň s odkazem na právo Společenství stanoví rozsah tohoto odkazu (viz rozsudek ze dne 18. října 1990, Dzodzi, C-297/88 a C-197/89, Recueil, s. I-3763, bod 42). Zohlednění omezení, která vnitrostátní zákonodárce mohl zavést pro uplatnění práva Společenství na čistě vnitřní situace, tak spadá do vnitřního práva, a tudíž do výlučné pravomoci soudů dotčeného členského státu (výše uvedený rozsudek Dzodzi, bod 42; rozsudek ze dne 12. listopadu 1992, Fournier, C-73/89, Recueil, s. I-5621, bod 23, a výše uvedený rozsudek Leur-Bloem, bod 33). Naproti tomu, co se týče práva Společenství, se

předkládající soud nemůže odchýlit – v mezích odkazu vnitrostátního práva na právo Společenství – od výkladu Soudního dvora.

28 Argumentace rozvinutá belgickou vládou ke zpochybnění pravomoci Soudního dvora musí být tudíž odmítnuta.

29 Z výše uvedeného vyplývá, že na předběžnou otázku je třeba odpovědět.

K předběžné otázce

30 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda pojem „podíl na základním kapitálu společnosti jiného členského státu“ ve smyslu článku 3 směrnice 90/435 zahrnuje podíly držené na základě požívacího práva.

31 Pro účely odpovědi na tuto otázku je třeba především srovnat právní postavení vlastníka podílů ve společnosti s postavením držitele požívacího práva k těmto podílům.

- 32 Z vyjádření belgické vlády vyplývá, že podle článku 578 belgického občanského zákoníku poživací právo opravňuje svého držitele požívat věci, jejichž vlastníkem je jiná osoba. Z toho plyne, že poživací právo zakládá právní vztah mezi oprávněným z poživacího práva a vlastníkem, jehož vlastnictví je zmenšeno o požitky.
- 33 Ve věci v původním řízení tak právní vztah mezi společností VVT, jež nebyla vlastníkem podílů společnosti NARDA, a touto posledně uvedenou společností nevyplyvá z postavení společníka, nýbrž se odvozuje od poživacího práva, jehož je VVT držitelem. Toto poživací právo umožňuje společnosti VVT vykonávat jistá práva obvykle příslušející BEPA, jakožto vlastníkově uvedených podílů.
- 34 Naproti tomu právní vztah společnosti BEPA ke společnosti NARDA je vztahem společníka ke společnosti, vyplývajícím ze samotné skutečnosti, že BEPA je majitelem podílů na základním kapitálu společnosti NARDA jakožto holý vlastník. Tato účast společnosti BEPA prokazatelně naplňuje kritéria pro „podíl na základním kapitálu“ ve smyslu článku 3 směrnice 90/435 a tato společnost, pokud splňuje rovněž ostatní kritéria stanovená touto směrnicí, musí být považována za „mateřskou společnost“ ve smyslu uvedeného článku 3.
- 35 Proto je třeba zkoumat, zda držitel poživacího práva k podílům společnosti, jenž je společností zcela odlišnou od společnosti, jež je vlastníkem těchto podílů, může být rovněž považován za společnost s povahou mateřské společnosti, to znamená za společnost mající podíl na kapitálu společnosti ve smyslu článku 3 směrnice 90/435.
- 36 Jak vyplývá zejména z bodu 3 odůvodnění směrnice 90/435, je cílem této směrnice zamezit jakémukoli znevýhodnění spolupráce mezi společnostmi různých členských

států oproti spolupráci mezi společnostmi téhož členského státu zavedením společného systému, a usnadnit tak seskupování na úrovni Společenství (rozsudky ze dne 4. října 2001, Athinaiki Zythopoiia, C-294/99, Recueil, s. I-6797, bod 25; ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753, bod 103; ze dne 3. dubna 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, Sb. rozh. s. I-2067, bod 23, a v tomto smyslu rozsudek ze dne 26. června 2008, Burda, C-284/06, Sb. rozh. s. I-4571, bod 51).

37 Jestliže je cílem směrnice 90/435 vyloučit situace dvojího zdanění zisku rozdělovaného dceřinou společností její mateřské společnosti, zamýšlí tato směrnice obecně omezit znevýhodnění přeshraniční spolupráce mezi společnostmi, vyplývající, jak plyne rovněž z bodu 3 jejího odůvodnění, ze skutečnosti, že daňová ustanovení upravující vztahy mezi mateřskými a dceřinými společnostmi různých členských států jsou obecně méně příznivá než ustanovení použitelná pro vztahy mezi mateřskými a dceřinými společnostmi téhož členského státu.

38 Článek 3 odst. 1 písm. a) směrnice 90/435 ukládá jako podmínku pro to, aby bylo určité společnosti přiznáno postavení mateřské společnosti, aby tato prvně uvedená společnost byla držitelem podílu na základním kapitálu jiné společnosti. Podle čl. 3 odst. 1 písm. b) uvedené směrnice se „dceřinou společností“ rozumí společnost, na jejímž základním kapitálu je držen uvedený podíl. Z toho plyne, že pojem „podíl na základním kapitálu“ ve smyslu uvedeného článku 3 odkazuje na právní vztah mezi mateřskou a dceřinou společností. Ze znění tohoto posledně uvedeného ustanovení tedy vyplývá, že se nezabývá situací, v níž mateřská společnost převede na třetí osobu, v tomto případě na oprávněného k požívacímu právu, právní vztah s dceřinou společností, na jehož základě by tato třetí osoba mohla být rovněž považována za mateřskou společnost.

39 Ze znění článku 3 směrnice 90/435 tudíž plyne, že pojem „podíl na základním kapitálu společnosti“ ve smyslu tohoto ustanovení nezahrnuje požívací právo, které společnost drží k podílům na základním kapitálu jiné společnosti.

40 Tuto analýzu podporuje systematika ustanovení směrnice 90/435.

41 Zaprvé se totiž čl. 4 odst. 1 této směrnice vztahuje na případ, kdy „mateřská společnost obdrží z důvodu svého podílu na [obdrží jakožto společník] dceřiné společnosti rozdělené zisky“. Přitom držitel požívacího práva k podílům společnosti obdrží dividendy rozdělované touto společností na základě svého požívacího práva. Jeho právní vztah vůči dceřiné společnosti není takové povahy, aby mu propůjčoval postavení společníka, protože tento vztah vyplývá výhradně z požívacího práva, jež na něj převedl vlastník podílů na základním kapitálu dceřiné společnosti, jak to uvedla generální advokátka v bodě 57 svého stanoviska.

42 Zadruhé, podle čl. 4 odst. 2 směrnice 90/435 si členské státy ponechávají možnost stanovit, že kapitálové ztráty vyplývající z rozdělování jejích zisků nelze odečíst od zdanitelných příjmů mateřské společnosti. Toto ustanovení dovoluje členským státům přijmout opatření, aby zabránily tomu, že mateřská společnost získá dvojí daňové zvýhodnění. Tato společnost by totiž jednak mohla na základě čl. 4 odst. 1 první odrážky této směrnice obdržet zisky, aniž by byly zdaněny, a jednak dosáhnout snížení daně prostřednictvím odpočtu z důvodu kapitálových ztrát na svém podílu vyplývajících z rozdělení uvedeného zisku.

43 Jak přitom vyplývá z písemného vyjádření belgické vlády, držitel poživacího práva má právo pouze na rozdělovaný zisk, zatímco zisk převedený do rezervního fondu případně holému vlastníkovi. V případě rozdělení zisku tak ani držitel poživacího práva, ani holý vlastník nemohou využít dvojího daňového zvýhodnění, jelikož holý vlastník neobdrží zisk a držitel poživacího práva má právo pouze na rozdělovaný zisk. Pokud rozdělení zisku způsobí kapitálovou ztrátu na podílu, možnost otevřená všem členským státům stanovit, že tuto ztrátu nelze odečíst od zdanitelných příjmů mateřské společnosti, může být provedena pouze za předpokladu, že tatáž společnost obdrží rozdělovaný zisk a utrpí kapitálovou ztrátu na svém podílu plynoucí z tohoto rozdělení. To potvrzuje, že zákonodárce Společenství měl za to, že „mateřská společnost“ ve smyslu směrnice 90/435 je jedna a tatáž společnost.

44 Vzhledem k jasnému a jednoznačnému znění ustanovení směrnice 90/435, které je potvrzeno jejich systematikou, tedy nelze pojem „podíl na základním kapitálu společnosti jiného členského státu“ v článku 3 uvedené směrnice vykládat v tom smyslu, že se vztahuje na podíly na kapitálu společnosti jiného členského státu držené na základě poživacího práva, a takto rozšiřovat i s tím související povinnosti členských států (analogicky viz rozsudky ze dne 8. prosince 2005, BCE v. Německo, C-220/03, Sb. rozh. s. I-10595, bod 31, a ze dne 28. února 2008, Carboni e derivati, C-263/06, Sb. rozh. s. I-1077, point 48).

45 Ačkoli se věc v původním řízení týká čistě vnitřní situace, je třeba poukázat na to, že právo Společenství vyžaduje, pokud se jedná o přeshraniční situace, aby členský stát, jenž za účelem zamezení dvojího zdanění dividend osvobozuje od daně jak dividendy rozdělované společnosti, která je plnoprávným vlastníkem podílů společnosti rozděloující zisk, tak i dividendy rozdělované společnosti, která má poživací právo k těmto podílům, uplatnil totožné daňové zacházení na dividendy obdržené společností-rezidentem od společnosti, která je rovněž rezidentem, jako na dividendy obdržené společností-rezidentem od společnosti se sídlem v jiném členském státě.

46 Jestliže totiž, pokud jde o podíly, na které se nevztahuje směrnice 90/435, skutečně přísluší členským státům určit, zda a v jakém rozsahu musí být zamezeno dvojímu zdanění rozdělovaných zisků, a za tímto účelem zavést jednostranně nebo prostřednictvím mezinárodních smluv uzavřených s jinými členskými státy mechanismy směřující k zamezení nebo zmírnění tohoto dvojího zdanění, tato samotná skutečnost jim nedovoluje uplatňovat opatření, která jsou v rozporu se svobodami pohybu zaručenými Smlouvou o ES (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673, bod 54, a ze dne 8. listopadu 2007, *Amurta*, C-379/05, Sb. rozh. s. I-9569, bod 24).

47 Z judikatury Soudního dvora tak vyplývá, že bez ohledu na mechanismus přijatý pro zamezení nebo zmírnění řetězového zdanění nebo ekonomického dvojího zdanění brání volný pohyb zaručený Smlouvou tomu, aby některý členský stát zacházel s dividendami zahraničního původu méně výhodným způsobem než s dividendami tuzemského původu, ledaže by se toto rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo bylo odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu (výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, bod 46 a citovaná judikatura).

48 Krom toho výklad, podle něhož členský stát, který pro účely osvobození obdržených dividend zachází totožným způsobem s přijímající společností, která je držitelkou poživacího práva k podílům, a se společností, která je plnoprávným vlastníkem podílů, musí vztáhnout totéž daňové zacházení i na dividendy obdržené od společnosti usazené v jiném členském státě, je v souladu s cíli směrnice 90/435 spočívajícími v zamezení znevýhodnění seskupování společností na úrovni Společenství a zabránění dvojímu zdanění dividend rozdělovaných v rámci přeshraniční skupiny.

49 S ohledem na výše uvedené je na položenou otázku třeba odpovědět tak, že pojem „podíl na základním kapitálu společnosti jiného členského státu“ ve smyslu článku 3 směrnice 90/435 nezahrnuje podíly držené na základě poživacího práva. Nicméně v souladu se svobodami pohybu zaručenými Smlouvou o ES, použitelnými na přeshraniční situace, pokud členský stát za účelem zabránění dvojímu zdanění

obdržených dividend osvobodí od daní jak dividendy, které společnost-rezident obdržela od jiné společnosti-rezidenta, v níž je plnoprávným vlastníkem podílů, tak dividendy, které společnost-rezident obdržela od jiné společnosti-rezidenta, v níž je držitelkou poživacího práva k podílům, musí pro účely osvobození obdržených dividend od daně použít totéž daňové zacházení ve vztahu k dividendám obdrženým od společnosti usazené v jiném členském státě společností-rezidentem mající podíly v plném vlastnictví a ve vztahu k takovým dividendám obdrženým společností-rezidentem, jež je držitelkou poživacího práva k podílům.

K nákladům řízení

⁵⁰ Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu 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:

Pojem „podíl na základním kapitálu společnosti jiného členského státu“ ve smyslu článku 3 směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států nezahrnuje podíly držené na základě poživacího práva.

Nicméně v souladu se svobodami pohybu zaručenými Smlouvou o ES, použitelnými na přeshraniční situace, pokud členský stát za účelem zabránění dvojímu zdanění obdržených dividend osvobodí od daní jak dividendy, které společnost-rezident obdržela od jiné společnosti-rezidenta, v níž je plnoprávným vlastníkem podílů, tak dividendy, které společnost-rezident obdržela od jiné společnosti-rezidenta, v níž je držitelkou poživacího práva k podílům, musí pro účely osvobození obdržených dividend od daně použít totéž daňové zacházení ve vztahu k dividendám obdrženým od společnosti usazené v jiném členském státě společností-rezidentem mající podíly v plném vlastnictví a ve vztahu k takovým dividendám obdrženým společností-rezidentem, jež je držitelkou poživacího práva k podílům.

Podpisy.