

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

3. června 2010*

Ve věci C-487/08,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 226 ES,
podaná dne 11. listopadu 2008,

Evropská komise, zastoupená R. Lyalem a I. Martinez del Peral, jako zmocněnci,
s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

Španělskému království, zastoupenému N. Díaz Abad, jako zmocněnkyní,

žalovanému,

* Jednací jazyk: španělština.

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, E. Levits (zpravodaj), A. Borg Barthet, J.-J. Kasel a M. Berger, soudci,

generální advokát: J. Mazák,
vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Svou žalobou se Komise Evropských společenství domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Španělské království tím, že rozdílně zachází s dividendami rozdělovanými akcionářům-rezidentům a s dividendami rozdělovanými akcionářům-nerezidentům, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 56 ES a článku 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 (Úř. věst. 1994, L 1, s. 3; Zvl. vyd. 11/52, s. 3, dále jen „dohoda o EHP“).

Právní rámec

Dohoda o EHP

- 2 Článek 40 Dohody o EHP stanoví:

„V rámci této dohody jsou mezi smluvními stranami zakázána všechna omezení pohybu kapitálu patřícího osobám s bydlištěm v členských státech [Evropského společenství] nebo státech [Evropského sdružení volného obchodu (ESVO)], jakož i diskriminace na základě státní příslušnosti nebo místa bydliště stran nebo místa, kde je tento kapitál investován. Ustanovení nezbytná pro provádění tohoto článku jsou obsažena v příloze XII.“

Právo Unie

- 3 Podle čl. 4 odst. 1 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 znění směrnice Rady 2003/123/ES ze dne 22. prosince 2003 (Úř. věst. 2004, L 7 s. 41; Zvl. vyd. 09/02, s. 3, dále jen „směrnice 90/435“):

„Obdrží-li mateřská společnost nebo její stálá provozovna z důvodu svého podílu na dceřiné společnosti zisky rozdělené jinak než při likvidaci dceřiné společnosti, stát mateřské společnosti a stát její stálé provozovny:

- upustí od zdanění těchto zisků, nebo

- zdaní tyto zisky, přičemž umožní mateřské společnosti a její stálé provozovně odečíst od daně příslušnou část korporační daně, která se vztahuje k těmto ziskům a kterou uhradila dceřiná společnost nebo její dceřiná společnost, až do výše příslušné daně, a to za podmínky, že na každé úrovni společnost i její dceřiná společnost splňují podmínky stanovené v člancích 2 a 3.“

4 Článek 5 odst. 1 směrnice 90/435 stanoví:

„Zisk rozdělovaný dceřinou společností její mateřské společnosti je osvobozen od srážkové daně.“

Vnitrostátní právní úprava

5 Podle čl. 30 odst. 2 konsolidovaného znění zákona o korporační dani (Ley del Impuesto sobre Sociedades), který byl přijat královským legislativním nařízením č. 4/2004 ze dne 5. března 2004 (BOE č. 61 ze dne 11. března 2004, s. 10951, dále jen „zákon o korporační dani“), společnost-rezident, která měla nepřetržitě po dobu nejméně jednoho rok přímou či nepřímou účast rovnající se nebo vyšší než 5 % na kapitálu jiné společnosti-rezidenta, si může ze svého zdanitelného zisku odečíst celou hrubou částku získané dividendy.

- 6 Dividendy, na které odkazuje čl. 30 odst. 2 zákona o korporační dani, jsou osvobozeny od srážkové daně v souladu s čl. 140 odst. 4 písm. d) tohoto zákona.
- 7 Článek 14 odst. 1 konsolidovaného znění zákona o dani z příjmů nerezidentů (*Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*), který byl přijat královským legislativním nařízením č. 5/2004 ze dne 5. března 2004 (BOE č. 62 ze dne 12. března 2004, s. 11176), ve znění zákona 22/2005 ze dne 18. listopadu 2005 (BOE č. 277 ze dne 19. listopadu 2005, s. 37821, dále jen „zákon o zdanění nerezidentů“), stanoví následující:

„Dani nepodléhají následující příjmy:

[...]

h) Zisk, který dceřiné společnosti usazené na španělském území rozdělují svým mateřským společnostem usazeným v jiném členském státě Evropské unie nebo svým stálým provozovnám nacházejícím se v jiných členských státech, pokud jsou splněny následující podmínky:

1. Mateřská společnost a dceřiná společnost jsou v některém členském státě Evropské unie osobami povinnými k daním z příjmů právnických osob, které jsou uvedeny v čl. 2 [odst. 1 písm.] c) směrnice 90/435 [...], a nejsou od daně osvobozeny, a stále provozovny podléhají dani a nejsou osvobozeny od daně v členském státě, v němž se nacházejí.

2. Rozdělování zisku není výsledkem likvidace dceřiné společnosti.

3. Mateřská společnost a dceřiná společnost mají jednu z právních forem stanovených v příloze směrnice 90/435 [...].

„Mateřskou společností se rozumí společnost, která má na kapitálu jiné společnosti přímý podíl rovnající se alespoň 20 %, přičemž druhá společnost je tedy považována za dceřinou společnost první společnosti. Tento procentuální podíl se od 1. ledna 2007 snižuje na 15 % a od 1. ledna 2009 na 10 %.

Výše uvedená kapitálová účast musí být nepřetržitá během roku předcházejícího dni, kdy se rozdělováný zisk stane splatným. Pokud tomu tak není, musí být účast zachována po celou dobu nezbytnou k dovršení požadovaného roku. V tomto druhém případě je obdržená daň vrácena, jakmile je dosaženo požadované délky držení.

[...]

Nehledě na předcházející může ministr hospodářství a financí, s výhradou vzájemnosti, určit, že se bod h) použije na dceřiné společnosti, které mají jinou právní formu, než jsou formy stanovené v příloze směrnice [90/435], jakož i na dividendy rozdělované mateřské společnosti, která má v dceřiné společnosti usazené ve Španělsku přímou kapitálovou účast nejméně 10 %, pokud jsou splněny ostatní podmínky stanovené v uvedeném bodě h).“

- 8 Ostatní společnosti-nerezidenti, které mají kapitálovou účast ve společnosti-rezidentovi, podléhají dani z dividend, které společnost-rezident vyplatila.

Postup před zahájením soudního řízení

- 9 Dne 18. října 2005 zaslala Komise Španělskému království výzvu dopisem, v níž tvrdila, že jelikož dotčené španělské právní předpisy vyžadují od společností-nerezidentů vyšší kapitálovou účast, než je účast vyžadovaná u společností-rezidentů, aby mohly uplatnit nárok na osvobození od daně z dividend, mohou být tyto právní předpisy neslučitelné s článkem 56 ES a článkem 40 Dohody o EHP.
- 10 Španělské království odpovědělo dopisem ze dne 3. ledna 2006, v němž tvrdilo zejména to, že zabránění ekonomickému dvojímu zdanění přísluší členskému státu, v němž je společnost usazena, a že dotčené španělské právní předpisy nezvyšují daňový tlak vyvíjený na dividendy rozdělované společností-nerezidentům, neboť pro posouzení daňového tlaku, který zatěžuje investici, je třeba zohlednit konečné zdanění transakce jako celku.
- 11 Vzhledem k tomu, že Komise nepovažovala odpověď Španělského království za dostatečnou, vydala dne 13. července 2006 odůvodněné stanovisko, kterým tento členský stát vyzvala k přijetí opatření nezbytných k tomu, aby tomuto stanovisku vyhověl ve lhůtě dvou měsíců od jeho obdržení.

- 12 Španělské království odpovědělo na uvedené stanovisko dopisem ze dne 4. října 2006, v němž popřelo jakoukoliv diskriminaci nebo omezení volného pohybu kapitálu. Komise nepovažovala tuto odpověď za uspokojivou, a rozhodla se proto podat projednávanou žalobu.

K žalobě

Argumentace účastníků řízení

- 13 Komise tvrdí, že dotčené španělské právní předpisy tím, že podmiňují osvobození od daně dividend rozdělovaných společnostmi-rezidenty ve Španělsku vyšší úrovní účasti společností-příjemců na kapitálu rozdělujících společností v případě společností příjemců-nerezidentů, a to 20 %, než v případě společností příjemců-rezidentů, a to 5 %, porušují článek 56 ES a článek 40 Dohody o EHP.
- 14 Španělské království uplatňuje podle názoru Komise diskriminační rozdílné zacházení se společnostmi-nerezidenty oproti společnostem-rezidentům. Jakmile účast společnosti příjemce-rezidenta v rozdělující společnosti dosáhne 5 %, dividendy, které jsou jí rozděleny, jsou osvobozeny od daně, zatímco v případě společnosti příjemce-nerezidenta se osvobození neuplatní, pokud není dosaženo hranice účasti ve výši 20 %.

- 15 Podle Komise je judikatura vyplývající z rozsudku ze dne 8. listopadu 2007, Amurta (C-379/05, Sb. rozh. s. I-9569), v němž Soudní dvůr rozhodl, že pokud jde o účast nespádající do směrnice 90/435, články 56 ES a 58 ES brání tomu, aby srážková daň byla uplatněna na dividendy rozdělené společností-nerezidentům, při osvobození od této srážkové daně dividend, které jsou vyplaceny společností-rezidentům, plně použitelná na situaci, jež je předmětem projednávané žaloby, a stačí pro její odůvodnění.
- 16 Kromě toho takové rozdílné zacházení může podle názoru Komise odrazovat investory, kteří nejsou rezidenty, od investování do kapitálu společností usazených ve Španělsku, a to i kdyby mohli využít odpočtů stanovených vnitrostátním právem jejich členského státu nebo smlouvou o zamezení dvojího zdanění.
- 17 Ačkoli se Soudní dvůr ve výše uvedeném rozsudku Amurta domníval, že nelze vyloučit, že se členskému státu podaří zaručit dodržování povinností, které pro něj vyplývají ze Smlouvy o ES, uzavřením smlouvy o zamezení dvojího zdanění s jiným členským státem, vyplývá podle názoru Komise z rozsudku Soudu ESVO ze dne 23. listopadu 2004, Fokus Bank (E-1/04, EFTA Court Report, s. 15, body 37 a 38), že stát, který je zdrojem příjmu, nemůže odůvodnit diskriminační zacházení, a to ani uzavřením smlouvy, která přiznává daňovou výhodu ve státě usazení. Členský stát nemůže převést svou povinnost dodržovat závazky, kterou mu ukládá Smlouva, na jiný členský stát a spoléhat se na posledně uvedený stát, že napraví diskriminaci.
- 18 I kdyby se připustilo, že smlouva o zamezení dvojího zdanění může neutralizovat diskriminační zacházení, které uplatňuje určitý členský stát, taková neutralizace v projednávané věci nenastane. Smlouvy uzavřené Španělským královstvím totiž nezaručují navrácení celé daně odvedené v tomto členském státu, zejména z důvodu často uplatňovaného daňového osvobození dividend členským státem, jehož rezidentem je společnost-příjemce, obecně, nebo dividend pocházejících z jiných členských států, čímž činí navrácení daně odvedené ve Španělsku nemožným.

- 19 V každém případě se členský stát nemůže dovolávat existence zvýhodnění přiznaného jednostranně jiným členským státem, aby unikl povinností, které pro něj vyplývají ze Smlouvy (viz výše uvedený rozsudek Amurta, bod 78). Španělské království se tudíž v žádném případě nemůže dovolávat osvobození dividend pocházejících z jiných členských států jednostranně přiznaného Kyperskou republikou, neboť Španělské království neuzavřelo s tímto členským státem smlouvu o zamezení dvojího zdanění.
- 20 Španělské království nemůže uplatňovat ani argument, že odstranit dvojí právní zdanění přísluší státu usazení. Je sice třeba odlišovat pravomoc státu, který je zdrojem příjmu, od pravomoci státu usazení, avšak žádný z těchto dvou států nemůže vykonávat tuto pravomoc diskriminačním způsobem.
- 21 Španělské království popírá nesplnění povinnosti podle článku 56 ES a článku 40 Dohody o EHP, které je mu vytýkáno.
- 22 Tento členský stát zaprvé tvrdí, že situace upravené čl. 14 odst. 1 písm. h) zákona o zdanění nerezidentů, který se použije na rozdělení dividend společnostmi usazenými ve Španělsku společností usazeným v jiném členském státě, a čl. 30 odst. 2 a čl. 140 odst. 4 písm. d) zákona o korpórační dani, které se použijí na dividendy rozdělované společností usazeným ve Španělsku, nejsou srovnatelné.
- 23 Jestliže je v případě dividend rozdělovaných společností usazeným ve Španělsku účelem čl. 30 odst. 2 ve spojení s ustanovením čl. 140 odst. 4 písm. d) zákona o korpórační dani zamezit dvojímu vnitrostátnímu zdanění, Španělskému království jakožto státu, ve kterém je zisk vytvořen a který má v souladu s obecně uznávanými předpisy mezinárodního finančního práva, přednost při zdanění takového příjmu, nepřísluší

zamezovat mezinárodními dvojímú zdanění dividend vyplácených společností-nerezidentům. Tento úkol přísluší státu sídla společnosti, která je příjemcem dividend.

- 24 Soudní dvůr potvrdil, zejména ve svých rozsudcích ze dne 12. prosince 2006 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673, bod 58) a ze dne 22. prosince 2008, *Truck Center* (C-282/07, Sb. rozh. s. I-10767, bod 42), rozdíl mezi pravomocemi státu, v němž má společnost, která je příjemcem dividend, své sídlo, a pravomocemi státu, ze kterého dividendy pocházejí. Stejně tak čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435 zavazuje stát, v němž má sídlo mateřská společnost, která obdrží dividendy od dceřiných společností, která sídlí v jiném členském státě, aby zamezil dvojímú zdanění.
- 25 Zadruhé, Španělské království tvrdí, že dotčené španělské právní předpisy nezpůsobují nepříznivé zacházení se společnostmi-nerezidenty, neboť je třeba zohlednit konečné zdanění transakce jako celku. Toto zdanění závisí na zohlednění daně zaplacené z dividend v dani, kterou je třeba zaplatit ve státě sídla společnosti-příjemce, jakož i na mechanismu zamezení dvojímú zdanění. I kdyby španělské právní předpisy přiznaly shodné daňové zacházení s dividendami obdrženými společnostmi rezidenty a společnostmi-nerezidenty, shodné konečné zdanění dividend by nebylo zaručeno. Dotčené právní předpisy tudíž samy o sobě nevedou k vyššímu zdanění dividend, které byly vyplaceny společností-nerezidentům, a nevystavují posledně uvedené diskriminačnímu zacházení.
- 26 Dále vzhledem k tomu, že se Španělské království snaží předcházet řetězovému zdanění dividend, které jsou vypláceny společnostmi-rezidenty, pomocí výjimky, tento členský stát rovněž stanovil tutéž výhodu ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění, které uzavřel, pokud jde o dividendy vyplácené společností-nerezidentům. Španělské království totiž uzavřelo smlouvy o zamezení dvojího zdanění prostřednictvím metody odpočtu, které v době, kdy uplynula lhůta stanovená v odůvodněném stanovisku, platily ve všech členských státech, s výjimkou Kyperské republiky, a ve všech státech ESVO, s nimiž existovaly výměny informací.

- 27 Jestliže taková smlouva o zamezení dvojího zdanění, jako je smlouva uzavřená s Nizozemským královstvím, neumožňuje neutralizovat zdanění provedené Španělským královstvím, neboť Nizozemské království zavedlo režim osvobození dividend od daně, důvodem je souběžný výkon daňové suverenity obou členských států. Přitom v souladu s judikaturou Soudního dvora nelze nepříznivé následky vyplývající z rozdílů mezi právními úpravami členských států z toho důvodu kritizovat právem Unie (rozsudek ze dne 14. listopadu 2006, Kerckhaert a Morres, C-513/04, Sb. rozh. s. I-10967, bod 20, jakož i rozsudek ze dne 6. prosince 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Sb. rozh. s. I-10451, bod 43).
- 28 Pokud jde o Kyperskou republiku, se kterou se jednání o uzavření smlouvy o zamezení dvojího zdanění nacházejí v pokročilé fázi, tento členský stát ve svých vnitrostátních právních předpisech stanoví obecné daňové osvobození dividend pocházejících z jiných členských států takovým způsobem, že ke dvojímu zdanění nedojde.
- 29 Zatřetí judikatura plynoucí z výše uvedených rozsudků Amurta a Fokus Bank není na projednávanou věc použitelná ve smyslu, jakého se dovolává Komise.
- 30 Pokud jde zejména o výše uvedený rozsudek Amurta, z jeho bodů 79 a 80 vyplývá, že navzdory rozdílnému zacházení nevznikne omezení volného pohybu kapitálu v případě, že účinky zdanění dividend státem, který je zdrojem příjmů, jsou neutralizovány ve státě sídla společnosti, která je jejich příjemcem. Mechanismy obsažené ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění uzavřených Španělským královstvím neutralizují účinky zdanění dividend prováděného ve Španělsku a nesmí být kvalifikovány jako daňová zvýhodnění, která existují nebo mohou existovat v jiných členských státech.

- 31 Nelze ani tvrdit, že uzavření smlouvy o zamezení dvojího zdanění předpokládá převod povinnosti na smluvní členský stát dodržovat závazky uložené smlouvou, neboť se jedná o smlouvu mezi dvěma členskými státy o rozdělení jejich příslušných daňových pravomocí, jejímž účelem je odstranit dvojí zdanění. Členským státům však přísluší přijmout opatření nezbytná k zamezení dvojímu zdanění zejména tím, že uplatní kritéria rozdělení používaná v mezinárodní daňové praxi.
- 32 Pokud jde o výše uvedený rozsudek Fokus Bank, nelze jej vykládat jako nasvědčujícímu tomu, že se členský stát, který je zdrojem příjmu, nemůže v zásadě dovolávat ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění, aby snížil dvojí zdanění vyvolané uvedeným státem, neboť takový výklad je v rozporu s judikaturou Soudního dvora, a zejména s výše uvedeným rozsudkem Amurta, o který Komise opírá svou žalobu.
- 33 Začtvrté odmítnutí zohlednit smlouvy o zamezení dvojího zdanění zpochybňuje daňovou suverenitu Španělského království, pokud jde o zdanění dividend rozdělených nerezidentům.

Závěry Soudního dvora

- 34 Úvodem je třeba uvést, že podle ustálené judikatury se existence nesplnění povinnosti musí posuzovat vzhledem ke stavu, v němž se členský stát nacházel v době, kdy uplynula lhůta stanovená v odůvodněném stanovisku (viz zejména rozsudek ze dne 4. července 2002, Komise v. Řecko, C-173/01, Recueil, s. I-6129, bod 7; rozsudek ze dne 14. dubna 2005, Komise v. Lucembursko, C-519/03, Sb. rozh. s. I-3067, bod 18, a rozsudek ze dne 6. října 2009, Komise v. Španělsko, C-562/07, Sb. rozh. s. I-9553, bod 23).

- 35 V projednávané věci tato lhůta uplynula dva měsíce poté, co Španělské království obdrželo dne 13. července 2006 odůvodněné stanovisko určené tomuto členskému státu, a v souladu s ustálenou judikaturou Soudní dvůr nemůže následné změny vzít v úvahu (viz zejména rozsudek ze dne 14. července 2005, Komise v. Španělsko, C-135/03, Sb. rozh. s. I-6909, bod 31).
- 36 Okolnost, že podle čl. 14 odst. 1 písm. h) bodu 3 druhého pododstavce zákona o zdanění nerezidentů se požadovaný procentuální podíl účasti na kapitálu společnosti, která rozděluje zisk, snížil od 1. ledna 2007 na 15 % a od 1. ledna 2009 na 10 %, není v projednávané věci relevantní.

K porušení čl. 56 odst. 1 ES

- 37 Je třeba připomenout, že i když podle ustálené judikatury přímé daně spadají do pravomoci členských států, členské státy musejí nicméně při jejím výkonu dodržovat právo Unie (viz zejména výše uvedený rozsudek *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, bod 36, výše uvedený rozsudek *Amurta*, bod 16, a rozsudek ze dne 19. listopadu 2009, *Komise v. Itálie*, C-540/07, Sb. rozh. s. I-10983, bod 28).
- 38 Je rovněž třeba uvést, že neexistují-li sjednocující nebo harmonizační opatření v rámci Unie, zachovávají si členské státy i nadále pravomoc vymezit prostřednictvím smluv nebo jednostranně kritéria dělby své daňové pravomoci zejména za účelem odstranění dvojího zdanění (rozsudek ze dne 12. května 1998, *Gilly*, C-336/96, *Recueil*, s. I-2793, body 24 a 30, rozsudek ze dne 21. září 1999, *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, *Recueil*, s. I-6161, bod 57, výše uvedený rozsudek *Amurta*, bod 17, a výše uvedený rozsudek *Komise v. Itálie*, bod 29).

- 39 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 Unie (rozsudek ze dne 4. října 2001, Athinaiki Zythopoiia, C-294/99, Recueil, s. I-6797, bod 25; rozsudek ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753, bod 103, a výše uvedený rozsudek Amurta, bod 18).
- 40 Pokud jde o podíly, na které se nevztahuje směrnice 90/435, přísluší členským státům určit, zda a v jakém rozsahu musí být zamezeno ekonomickému dvojímu zdanění nebo řetězovému 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 nebo řetězového zdanění. Tato samotná skutečnost jim však nedovoluje uplatňovat opatření, která jsou v rozporu se svobodami pohybu zaručenými Smlouvou (viz výše uvedené rozsudky Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, bod 54; Amurta, bod 24, a Komise v. Itálie, bod 31).
- 41 V projednávané věci mohou být podle čl. 30 odst. 2 zákona o korporální dani dividendy rozdělované společností se sídlem ve Španělsku jiné společnosti se sídlem ve Španělsku, která měla nepřetržitě po dobu nejméně jednoho roku přímou či nepřímou kapitálovou účast rovnající se nebo vyšší než 5 % v rozdělující společnosti, zcela odečteny od zdanitelného zisku společnosti, která je příjemcem, a jsou ostatně osvobozeny od srážkové daně podle čl. 140 odst. 4 písm. d) zákona o korporální dani. Naproti tomu pokud jde o dividendy rozdělované společností, která sídlí ve Španělsku společností se sídlem v jiném členském státě, tyto dividendy by byly podle čl. 14 odst. 1 zákona o zdanění nerezidentů osvobozeny od daně pouze tehdy, pokud by společnost, která je příjemcem, měla na kapitálu rozdělující společnosti přímý podíl rovnající se alespoň 20 %.

- 42 Je tudíž třeba uvést, že pokud jde o společnosti-příjemce, které vlastní 5 % až 20 % kapitálu rozdělující společnosti, dotčené španělské právní předpisy stanoví rozdílné zacházení se společnostmi-příjemci se sídlem ve Španělsku a společnostmi-příjemci se sídlem v jiném členském státě, přičemž pouze dividendy vyplacené prvně uvedeným společností jsou osvobozeny od daně.
- 43 Takové rozdílné zacházení může odrazovat společnosti se sídlem v jiných členských státech od investic ve Španělsku, a tudíž je omezením volného pohybu kapitálu, které je v zásadě čl. 56 odst. 1 ES zakázáno.
- 44 Je třeba nicméně přezkoumat, zda toto omezení volného pohybu kapitálu může být odůvodněno z hlediska ustanovení Smlouvy.
- 45 Podle čl. 58 odst. 1 písm. a) ES „[č]lánkem 56 není dotčeno právo členských států [...] uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště [...]“.
- 46 Je třeba rovněž uvést, že výjimka stanovená v čl. 58 odst. 1 písm. a) ES je sama omezena 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“.

- 47 Rozdílné zacházení přípustné na základě čl. 58 odst. 1 písm. a) ES je tudíž třeba odlišit od diskriminace zakázané v odstavci 3 téhož článku. Z judikatury Soudního dvora přitom vyplývá, že aby taková vnitrostátní daňová právní úprava, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, mohla být považována za slučitelnou s ustanoveními Smlouvy týkajícími se volného pohybu kapitálu, je třeba, aby se rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, anebo 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; výše uvedený rozsudek Amurta, bod 32, a výše uvedený rozsudek Komise v. Itálie, bod 49).
- 48 Je tedy třeba ověřit, zda se vzhledem k cíli dotčených vnitrostátních právních předpisů společnosti-příjemci dividend se sídlem ve Španělsku a společnosti-příjemci usazené v jiném členském státě nacházejí, či nikoli ve srovnatelné situaci.
- 49 Podle Španělského království je cílem dotčených vnitrostátních právních předpisů použitelných na společnosti se sídlem ve Španělsku zamezit dvojímu zdanění. Vzhledem k tomu, že se s ohledem na tento cíl se společnosti sídlící v jiném členském státě nenacházejí ve srovnatelné situaci, zamezení dvojímu zdanění dividend vyplácených těmito společnostem není povinností Španělského království jakožto státu, ze kterého příjmy pocházejí, ale státu, v němž mají uvedené společnosti své sídlo.
- 50 Je třeba připomenout, že Soudní dvůr již rozhodl, 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 mají sídlo v jiném členském státě (rozsudek ze dne 14. prosince 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France, C-170/05, Sb. rozh. s. I-11949, bod 34; výše uvedený rozsudek Amurta, bod 37, jakož i výše uvedený rozsudek Komise v. Itálie, bod 51).

- 51 Jakmile však 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, bude se situace uvedených zahraničních akcionářů blížit situaci tuzemských akcionářů (výše uvedené rozsudky *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, bod 68; *Denkavit Internationalaal a Denkavit France*, bod 35; *Amurta*, bod 38, jakož i *Komise v. Itálie*, bod 52).
- 52 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 (viz výše uvedené rozsudky *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, bod 70; *Amurta*, bod 39, a *Komise v. Itálie*, bod 53).
- 53 V projednávané věci je přitom nutno konstatovat, že se Španělské království rozhodlo vykonávat svou daňovou pravomoc ve vztahu k dividendám rozdělovaným společností se sídlem v jiných členských státech. Zahraniční příjemci těchto dividend se tudíž nacházejí v situaci srovnatelné se situací, ve které se nacházejí tuzemské společnosti, pokud jde o riziko řetězového zdanění dividend rozdělovaných tuzemskými společnostmi, takže se zahraničními společnostmi-příjemci nemůže být zacházeno jinak než s tuzemskými společnostmi-příjemci.
- 54 V tomto ohledu je odkaz Španělského království na výše uvedený rozsudek *Truck Center* irelevantní. Rozdílné zacházení stanovené právní úpravou dotčenou ve sporu v původním řízení, ve kterém byl vydán tento rozsudek, mezi společnostmi majícími kapitálové zisky totiž spočívalo v použití odlišných způsobů zdanění v závislosti na tom, zda měly sídlo v Belgii, nebo v jiném členském státě (viz výše uvedený rozsudek

Truck Center, bod 41). Naproti tomu podle právních předpisů, které jsou předmětem projednávané věci, dividendy vyplácené společností se sídlem v jiném členském státě jsou zdaněny, zatímco dividendy vyplácené společností se sídlem ve Španělsku jsou od daně osvobozeny.

- 55 Španělské království dále tvrdí, že dotčené španělské právní předpisy nezpůsobují znevýhodňující zacházení se společnostmi se sídlem v jiném členském státě, neboť je třeba zohlednit nakládání s dividendami obdržеныmi v členském státě, v němž má společnost-příjemce sídlo. Jednak by z toho vyplývalo, že případné vyšší daňové zatížení dividend vyplácených společností-nerezidentům nelze přičítat pouze Španělskému království, ale vyplývá ze souběžného výkonu daňové suverenity Španělským královstvím a členským státem, v němž má společnost-příjemce sídlo. Krom toho by metoda odpočtu stanovená smlouvami o zamezení dvojího zdanění uzavřenými Španělským královstvím umožňovala zabránit řetězovému zdanění způsobem obdobným osvobození od daně použitelnému na dividendy rozdělované společností se sídlem ve Španělsku.
- 56 K prvnímu bodu Soudní dvůr již judikoval, že nevýhody, které mohou vyplývat ze souběžného výkonu daňové pravomoci různých členských států, netvoří omezení zakázaná Smlouvou za předpokladu, že takový výkon není diskriminační (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Kerckhaert a Morres, body 19, 20 a 24; rozsudek ze dne 20. května 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, Sb. rozh. s. I-3747, body 41, 42 a 47, jakož i rozsudek ze dne 16. července 2009, Damseaux, C-128/08, Sb. rozh. s. I-6823, bod 27).
- 57 V projednávané věci, jak bylo již rozhodnuto v bodě 53 tohoto rozsudku, znevýhodňující zacházení s dividendami rozdělovanými společností-příjemcům se sídlem v jiném členském státě však vyplývá ze samotného výkonu daňové pravomoci Španělským královstvím, a je mu tudíž přičitatelné.

- 58 Pokud jde o druhý bod, je pravda, že Soudní dvůr rozhodl, že nelze 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 (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, bod 71; *Amurta*, bod 79, a *Komise v. Itálie*, bod 36.)
- 59 Pro tento účel je však nezbytné, aby uplatňování takové dohody umožňovalo vyvážit účinky rozdílného zacházení plynoucího z vnitrostátních právních předpisů. Soudní dvůr tak rozhodl, že rozdílné zacházení s dividendami rozdělovanými mezi společnosti usazené v jiných členských státech a s dividendami rozdělovanými mezi tuzemské společnosti zmizí pouze v případě, 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 (viz výše uvedený rozsudek *Komise v. Itálie*, bod 37).
- 60 Za účelem dosažení cíle neutralizace by použití metody odpočtu, které se dovolává Španělské království, tedy mělo umožnit, aby daň z dividend vybíraná tímto členským státem byla plně odečtena od daně splatné v členském státě, v němž má společnost-příjemce sídlo, takovým způsobem, že pokud by dividendy obdržené touto společností byly nakonec zatíženy více než dividendy vyplácené společností se sídlem ve Španělsku, nemohlo by ani toto vyšší daňové zatížení být přičítáno Španělskému království, ale členskému státu, v němž má společnost-příjemce sídlo, který vykonal svou daňovou pravomoc.
- 61 V projednávané věci však většina smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených Španělským královstvím stanoví, že částka odečtená nebo započtená z titulu daně zaplacené ve Španělsku nemůže přesáhnout část daně ve členském státě, v němž má společnost-příjemce sídlo, vypočtenou před odpočtem, která odpovídá zdanitelným příjmům ve Španělsku.

- 62 Rozdílné zacházení může být tudíž neutralizováno pouze tehdy, pokud jsou dividendy pocházející ze Španělska v jiném členském státě zdaněny v dostatečné výši. Pokud však tyto dividendy nejsou zdaněny nebo nejsou zdaněny v dostatečné výši, nemůže být daň vybrána ve Španělsku nebo její část odečtena. V takovém případě nemůže být rozdílné zacházení plynoucí z vnitrostátních právních předpisů vyváženo použitím ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění (viz výše uvedený rozsudek Komise v. Itálie, bod 38).
- 63 Toto zjištění se uplatní i tehdy, když smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené Španělským královstvím nestanoví omezení odpočtu na část daně v členském státě, v němž má společnost-příjemce sídlo, vypočtenou před odpočtem, která odpovídá zdanitelným příjmům ve Španělsku, ale stanoví, že daň zaplacená ve Španělsku je odečtena od daně spojené s tímto příjmem v členském státě, v němž má společnost sídlo. Jestliže tyto dividendy nejsou zdaněny nebo nejsou zdaněny v dostatečné výši, nemusí být daň zaplacená ve Španělsku nebo její část odečtena.
- 64 Případné zdanění příjmů ze Španělska v jiném členském státě a jeho úroveň však nezávisí na Španělském království, ale na podmínkách zdanění stanovených jiným členským státem. Španělské království proto není oprávněno tvrdit, že odečtení daně zaplacené ve Španělsku od daně splatné v jiném členském státě na základě ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění může ve všech případech neutralizovat rozdílné zacházení plynoucí z uplatňování vnitrostátních právních předpisů (viz výše uvedený rozsudek Komise v. Itálie, bod 39).
- 65 Španělské království dále uvedlo, že dosud neuzavřelo smlouvu o zamezení dvojího zdanění s Kyperskou republikou, ale že tento členský stát ve svých vnitrostátních právních předpisech stanoví obecné osvobození od daně dividend pocházejících z jiných členských států takovým způsobem, že ke dvojímu zdanění nedochází.

- 66 Jednak se členský stát nemůže dovolávat existence zvýhodnění přiznaného jednostranně jiným členským státem, aby unikl povinnostem, které pro něj vyplývají ze Smlouvy (výše uvedený rozsudek Amurta, bod 78). Krom toho v projednávané věci nemůže takové osvobození, jako je osvobození přiznané Kyperskou republikou, v žádném případě neutralizovat dvojí zdanění vyplývající z výkonu daňové pravomoci Španělským královstvím.
- 67 Vzhledem k předcházejícímu je třeba jednak konstatovat to, že rozdílné zacházení, které Španělské království uplatňuje na dividendy vyplácené společností-rezidentům v jiném členském státě oproti dividendám vypláceným společností se sídlem ve Španělsku, nemůže být odůvodněno rozdílnou situací uvedených společností, a jednak to, že znevýhodnění vyplývající pro společnosti se sídlem v jiných členských státech z tohoto rozdílného zacházení nejsou neutralizována smlouvami o zamezení dvojího zdanění uzavřenými Španělským královstvím.
- 68 Vzhledem k tomu, že Španělské království neuplatnilo žádný naléhavý důvod obecného zájmu, který by mohl odůvodnit takto zjištěné omezení volného pohybu kapitálu, je třeba konstatovat, že bod žalobního důvodu týkající se porušení čl. 56 odst. 1 ES je opodstatněný.
- 69 Z výše uvedeného vyplývá, že Španělské království tím, že podmiňuje osvobození od daně dividend rozdělovaných společnostmi-rezidenty ve Španělsku vyšší úrovní účasti společností-příjemců na kapitálu rozdělujících společností v případě společností-příjemců se sídlem v jiném členském státě než v případě společností-příjemců se sídlem ve Španělsku, nesplnilo své povinnosti, které pro něj vyplývají z čl. 56 odst. 1 ES.

K porušení článku 40 Dohody o EHP

- ⁷⁰ Úvodem je třeba připomenout, že Soudní dvůr může i bez návrhu zkoumat, zda jsou splněny podmínky stanovené v článku 226 ES pro podání žaloby pro nesplnění povinnosti (rozsudky ze dne 31. března 1992, Komise v. Itálie, C-362/90, Recueil, s. I-2353, bod 8; ze dne 15. ledna 2002, Komise v. Itálie, C-439/99, Recueil, s. I-305, bod 8, a ze dne 4. května 2006, Komise v. Spojené království, C-98/04, Sb. rozh. s. I-4003, bod 16, a ze dne 26. dubna 2007, Komise v. Finsko, C-195/04, Sb. rozh. s. I-3351, bod 21).
- ⁷¹ Podle článku 21 Statutu Soudního dvora a čl. 38 odst. 1 písm. c) jednacího řádu Soudního dvora, jakož i judikatury týkající se těchto ustanovení musí žaloba obsahovat předmět sporu a stručný popis žalobních důvodů. V důsledku toho je věcí Komise, aby v každé žalobě podané na základě článku 226 ES uvedla přesné žalobní důvody, o nichž má Soudní dvůr rozhodovat, jakož i, alespoň stručně, právní a skutkové okolnosti, na nichž jsou tyto žalobní důvody založeny (viz rozsudek ze dne 10. prosince 2009, Komise v. Spojené království, C-390/07, bod 339).
- ⁷² V projednávané věci se Komise při tvrzení, že Španělské království porušilo článek 40 Dohody o EHP, omezuje na odkaz na rozdílné zacházení vyplývající z čl. 14 odst. 1 zákona o zdanění nerezidentů oproti zacházení přiznanému dividendám vypláceným společností se sídlem ve Španělsku.
- ⁷³ Je přitom třeba konstatovat, že jak vyplývá ze samotného znění uvedeného čl. 14 odst. 1, toto ustanovení se použije pouze na dividendy rozdělené společností se sídlem v jiných členských státech.

- 74 Vzhledem k tomu, že Komise neposkytla údaje ohledně právního režimu dividend rozdělovaných společnostem se sídlem ve státech ESVO, nemá Soudní dvůr k dispozici dostatek poznatků, aby mohl přesně zjistit rozsah porušení článku 40 Dohody o EHP vytýkaného Španělskému království, a ověřit tak existenci nesplnění povinností tvrzeného Komisí.
- 75 Bod žalobního důvodu týkající se porušení článku 40 Dohody o EHP musí být tudíž pro nepřípustnost odmítnut.

K nákladům řízení

- 76 Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastník řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Podle čl. 69 odst. 3 téhož jednacího řádu může Soudní dvůr rozdělit náklady nebo rozhodnout, že každý z účastníků řízení ponese vlastní náklady, pokud každý účastník měl ve věci částečně úspěch i neúspěch nebo pokud jsou k tomu dány výjimečné důvody. Vzhledem k tomu, že žalobě Komise se vyhovuje pouze částečně, je namíste rozhodnout, že každý z účastníků řízení ponese vlastní náklady řízení.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

- 1) **Španělské království tím, že podmiňuje osvobození od daně dividend rozdělovaných společnostmi-rezidenty ve Španělsku vyšší úrovní účasti společností-příjemců na kapitálu rozdělojících společností v případě společností-příjemců se sídlem v jiném členském státě než v případě společností-příjemců se sídlem ve Španělsku, nesplnilo své povinnosti, které pro něj vyplývají z čl. 56 odst. 1 ES.**

2) Ve zbývající části se žaloba zamítá.

3) Evropská komise a Španělské království ponесou vlastní náklady řízení.

Podpisy.