STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA PAOLA MENGOZZIHO

přednesené dne 29. března 2007 [1]

I – Úvod

1. Již několik let je Soudnímu dvoru předkládán významný počet věcí směřujících k tomu, aby Soudní dvůr rozhodl o vztazích mezi různými aspekty přímých daní členských států a svobodami volného pohybu upravenými Smlouvou o ES.

2. Jak v nedávné době podotkl generální advokát Geelhoed ohledně uplatňování těchto svobod na korporační daň [2], stále složitější právní a faktická celková souvislost, se kterou je konfrontován Soudní dvůr, směřuje ke stanovení mezí svobod volného pohybu dle Smlouvy.

3. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Finanzgericht Münster (Německo), která je nyní předložena Soudnímu dvoru, patří do této kategorie věcí.

4. Soudní dvůr je zde v podstatě vyzván, aby rozhodl, zda svoboda usazování a volný pohyb kapitálu brání tomu, aby členský stát, v projednávaném případě Spolková republika Německo, jednostranně nahradil pro účely zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku osob povinných k dani v plném rozsahu na jeho území z některých investic uskutečněných v jiném členském státě, metodu zvanou metoda „započtení" metodou zvanou metoda „osvobození", i přes ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené dříve mezi těmito dvěma státy.

5. Obě výše uvedené metody jsou obecně státy používány jednostranně či dvoustranně za účelem snížení nebo zamezení dvojího právního zdanění (dvojího zdanění téhož příjmu téhož daňového poplatníka) nebo hospodářského zdanění (dvojího zdanění téhož příjmu různých daňových poplatníků) zvláště v rámci přeshraničních situací.

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — Viz bod 3 stanoviska předneseného dne 23. února 2006 ve věci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, ve které byl vydán rozsudek dne 12. prosince 2006 (C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673).

6. Metoda osvobození od daně umožňuje rezidentu jednoho státu, který pobírá příjmy nebo má majetek zdaněné ve státě zdroje těchto příjmů nebo ve státě, ve kterém se tento majetek nachází, využít ve svém státě bydliště osvobození od daní z těchto příjmů nebo z tohoto majetku. Stát bydliště může nicméně uplatnit výhradu daňové progresivity, která spočívá v zohlednění osvobození od daně za účelem výpočtu částky daně ze zbývající části příjmů nebo majetku rezidenta.

7. V rámci metody započtení daně přiznává stát bydliště z daně, kterou vybírá z příjmů nebo majetku rezidenta, snížení daně nebo slevu na dani odpovídající dani z příjmů nebo dani z majetku zaplacené ve státě zdroje.

8. Jedna ze zvláštností projednávané věci spočívá v okolnosti, že nahrazení metody osvobození metodou započtení stanovené německými daňovými právními předpisy je zejména podmíněno tím, že členský stát, ve kterém jsou investice uskutečněny, uplatňuje nižší sazbu daně, než je sazba daně stanovená ustanoveními německých právních předpisů platných v okamžiku rozhodném z hlediska skutečností ve věci v původním řízení. Jak podrobně ukáži, tato ustanovení použitelná na „stálé provozovny" zřízené v zahraničí německými rezidenty jsou součástí německých právních předpisů týkajících se ovládaných zahraničních společností (dále jen „OZS").

9. Jak zdůrazní právní analýza tohoto stanoviska dále, tato věc dle mého názoru vyžaduje výklad a použití dvou proudů judikatury Soudního dvora, jednoho týkajícího se zamezení dvojího zdanění a druhého, novějšího, týkajícího se slučitelnosti právních předpisů členských států směřujících k neutralizaci případných daňových zvýhodnění získaných příslušníky Společenství v jiných členských státech, které uplatňují nižší sazbu daně, než je sazba platná v členském státě bydliště uvedených státních příslušníků. Aniž by si oba tyto proudy judikatury vzájemně odporovaly, musí být nicméně sladěny dohromady ve snaze dosáhnout co nejspravedlivější rovnováhy mezi jednak daňovou pravomocí členských států a jednak dodržováním fungování vnitřního trhu, zejména dodržováním výkonu svobody volného pohybu zaručené Smlouvou.

II – Právní rámec

A – *Německé daňové právo a zamezení dvojího zdanění v Německu*

10. V souladu s článkem 1 zákona o dani z příjmů (Einkommensteuergesetz [3]) podlé-

3 — RGBl. 1934 I, s. 1005.

hají veškeré příjmy daňových poplatníků usazených v Německu v zásadě dani z příjmů, bez ohledu na jejich tuzemský nebo zahraniční původ. Toto pravidlo platí pro všechny druhy příjmů, včetně příjmů z podnikání a příjmů z kapitálového majetku.

11. V rámci německého daňového režimu je zisk realizovaný německými či zahraničními osobními společnostmi nepřímo přičitatelný těmto společnostem, ale jejich společníkům, fyzickým osobám povinným k dani z příjmů v Německu v plném rozsahu poměrně k jejich podílu a je těmito společníky zdanitelný (zásada zvaná „zásada daňové transparentnosti osobních společností"). Pokud jde o zahraniční osobní společnosti, jako je žalobkyně v původním řízení, Columbus Container Services BVBA & Co. (dále jen „Columbus"), toto přímé přičtení zisku společníkům s bydlištěm v Německu se použije i tehdy, pokud společnost jako taková podléhá korporační dani v členském státě, ve kterém má své sídlo.

12. S cílem zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku německých rezidentů dosažených v zahraničí uzavřela Spolková republika Německo dvoustranné smlouvy vycházející ze vzorové daňové smlouvy Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) týkající se příjmů a majetku, včetně smlouvy s Belgickým královstvím, která je relevantní v projednávaném případě.

13. Na základě článku 23 smlouvy podepsané v Bruselu dne 11. dubna 1967 mezi Belgickým královstvím a Spolkovou republikou Německo za účelem zamezení dvojího zdanění v oblasti daní z příjmů [4] jsou příjmy německých rezidentů z Belgie, včetně příjmů z kapitálového majetku investovaného do veřejně obchodních společnosti a komanditních společností, se sídlem v Belgii, zdanitelných v tomto státě na základě ustanovení uvedené smlouvy, osvobozeny od daní v Německu. Toto osvobození se vztahuje rovněž na majetek německých rezidentů umístěný v Belgii. Spolková republika Německo si nicméně zachovává právo zohlednit při určení sazby svých daní takto osvobozené příjmy a majetek (metoda osvobození od daně s případnou výhradou daňové progresivity).

14. Článek 20 odst. 2 a 3 německého daňového zákona o vztazích se zahraničím [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz [5])], ve znění německého zákona ze dne 21. prosince 1993 o zamezení zneužívání a o daňovém

4 — BGBl. 1969 II, s. 18; a *Moniteur Belge* ze dne 30. července 1969.

5 — BGBl. 1972 I, s. 1713.

vyrovnání (Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz [6]) (dále jen „AStG"), použitelného v rozhodném okamžiku z hlediska skutečností v původním řízení, se však od tohoto pravidla v určitých případech odchyluje. Toto ustanovení bylo doplněno do AStG zejména proto, aby bylo zabráněno tomu, že němečtí rezidenti budou obcházet ostatní ustanovení AStG týkající se zdanění příjmů z OZS (ovládaných zahraničních společností) („Zwischengesellschaft"), které mají vlastní právní subjektivitu, usazených v členských státech s nízkým zdaněním. Cílem těchto ustanovení je čelit daňovým únikům.

15. Pokud jde o zamezení dvojího zdanění příjmů ze stálé provozovny, čl. 20 odst. 2 AStG upřesňuje, že „jsou-li příjmy povahy kapitálového vkladu ve smyslu čl. 10 odst. 6 druhé věty získány zahraniční provozovnou osoby povinné v Německu k dani v plném rozsahu a jestliže by provozovna byla zahraniční společností, byly by zdaněny jakožto mezitímní příjmy, dvojímu zdanění nesmí být zabráněno osvobozením od daně, ale započtením daní zaplacených z těchto příjmů v zahraničí".

16. Pokud jde o zamezení dvojího zdanění majetku, čl. 20 odst. 3 AStG uvádí, že „pokud jde o aktiva, z nichž vyplývají příjmy povahy kapitálového vkladu ve smyslu čl. 10 odst. 6 druhé věty, s výjimkou příjmů majících povahu kapitálového vkladu ve smyslu čl. 10 odst. 6 třetí věty, nesmí být v případech uvedených v odstavci 2 dvojímu zdanění zabráněno osvobozením od daně, ale započtením daní zaplacených z těchto aktiv v zahraničí".

17. Článek 10 odst. 6 druhá věta AStG upřesňuje, že „mezitímní příjmy povahy kapitálového vkladu jsou příjmy zahraniční zprostředkovatelské společnosti, které vyplývají z držení, správy, zachování nebo navýšení hodnoty platebních prostředků, pohledávek, cenných papírů, podílů nebo obdobných složek majetku [...]".

18. Z písemností ve spise vyplývá, že AStG vyžaduje splnění čtyř doplňujících podmínek proto, aby se použila metoda započtení stanovená v čl. 20 odst. 2 a 3 AStG. Tyto podmínky jsou následující:

— příjmy získané v zahraniční provozovně povahy kapitálového vkladu „podléhají nízké sazbě daně" ve smyslu čl. 8 odst. 3 AStG, to znamená, že příjmy nejsou zdaněny daní ze zisku ve státě řízení

6 — BGBl. 1993 I, s. 2310.

obchodní činnosti, ve výši 30 % nebo vyšší;

— příjmy povahy kapitálového vkladu nesplňují podmínky čl. 8 odst. 1 bodu 7 a odst. 2, jakož i článku 13 AStG;

— příjmy povahy kapitálového vkladu nelze považovat za příjmy z tzv. „aktivní" činnosti uvedené v čl. 8 odst. 1 bodech 1 až 6 AStG;

— vyžaduje se alespoň 10% podíl německých osob povinných k dani v provozovně.

III – Spor v původním řízení a předběžná otázka

19. Žalobkyně v původním řízení, Columbus, je komanditní společností založenou podle belgického práva. Byla založena v roce 1989 a má své sídlo v Antverpách (Belgie). Během roku 1996 byly její obchodní podíly drženy osmi fyzickými osobami s bydlištěm v Německu, z nichž přinejmenším šest bylo členy téže rodiny, přičemž každá z těchto osob měla 10% podíl. Společníkem s 20% podílem byla rovněž osobní společnost založená podle německého práva, jejíž společníci byli rovněž usazeni v Německu.

20. Columbus nepodléhá dani v Německu. Z hlediska německých daňových právních předpisů není považována za OZS, ale je považována za zahraniční „stálou provozovnu" společníků usazených v Německu. Příjmy a majetek Columbus jsou tedy přímo přičteny jejím společníkům pro účely platby daně z příjmů a z majetku v Německu.

21. Předmět činnosti společnosti Columbus spočívá v koordinaci činností skupiny Oetker tím, že poskytuje finanční služby uvnitř skupiny. Zahrnuje zejména centralizaci finančních transakcí, financování hotovostních toků dceřiných společnosti nebo poboček, centralizaci a koordinaci účetnictví, administrativních úkolů, propagace a marketingu, jakož i elektronickou správu údajů.

22. Hospodářská činnost společnosti Columbus je převážně zaměřena na správu kapitálových vkladů ve smyslu čl. 10 odst. 6 druhé věty AStG. Tato správa umožnila žalobkyni v původním řízení dosáhnout v roce 1996 „příjmy z podnikání" ve výši

8 044 619 DEM a „různé příjmy“ ve výši 53 477 DEM.

23. Belgická daňová správa považovala Columbus za „koordinační centrum“ ve smyslu královské vyhlášky č. 187 ze dne 30. prosince 1982 o zřízení koordinačních center [7]. Daňový režim, který se vztahuje na koordinační centra, se odchyluje od obecného belgického daňového režimu v několika ohledech. Především zdanitelný příjem center je určený paušálně, metodou zvanou „cost plus“. Tento příjem odpovídá procentu z výše výdajů a provozních nákladů, z nichž jsou vyloučeny náklady na zaměstnance, finanční poplatky a daň z příjmů právnických osob [8]. Na základě tohoto režimu byla žalobkyni v původním řízení za rok 1996 vyměřena daň nižší než 30 % jejího skutečně dosaženého zisku.

24. V Německu považoval Finanzamt Bielefeld-Innenstadt Columbus za osobní společnost. Odkazem na čl. 20 odst. 2 AStG německá daňová správa výměrem ze dne 8. června 1998 o výpočtu zisku za rok 1996 přičetla „příjmy z podnikání“ ve výši 8 044 619 DEM a „různé příjmy“ ve výši 53 477 DEM společnosti Columbus jejím společníkům. Finanzamt Bielefeld-Innenstadt považoval tyto posledně uvedené příjmy za osvobozené od daně, přičemž je současně zahrnul do výhrady daňové progresivity. Naopak v plné výši zdanil zisk ve výši 8 044 619 DEM, když nicméně současně započetl daň, která byla z tohoto zisku zaplacena v Belgii.

25. Výměrem ze dne 16. června 1998 stanovila německá daňová správa pro účely výpočtu daně z majetku společníků základní hodnotu majetku Columbus ke dni 1. ledna 1996.

26. Columbus, jednající jménem společníků napadla tyto výměry u Finanzgericht Münster, s výjimkou výměru týkajícího se „různých příjmů“, když se dovolávala zejména neslučitelnosti čl. 20 odst. 2 a 3 AStG s ustanoveními článku 52 Smlouvy o ES (nyní po změně článek 43 ES). Podle společnosti Columbus došlo v důsledku nahrazení metody osvobození od daně stanovené v článku 23 smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Spolkovou republikou Německo a Belgickým královstvím metodou započtení stanovenou v čl. 20 odst. 2 a 3 AStG ke zvýšení daňového zatížení všech společníků za sporný rok o přibližně 250 000 eur.

27. Finanzgericht Münster nevylučuje, že pravidla v čl. 20 odst. 2 a 3 AStG porušují svobodu usazování. Má rovněž pochybnosti

7 — *Moniteur Belge* ze dne 13. ledna 1983.

8 — Viz v tomto ohledu rozsudek ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise (C-182/03 a C-217/03, Sb. rozh. s. I-5479, bod 9).

ohledně slučitelnosti uvedených pravidel s volným pohybem kapitálu v tom, že dodatečné zdanění, které německá úprava ukládá ze zahraničních příjmů, může rezidenta odrazovat od investování v jiném členském státě.

28. Za těchto podmínek se Finanzgericht Münster rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Odporuje ustanovením článku 52 Smlouvy o ES [...] a článků 73b až 73d Smlouvy o ES, nyní články 56 ES až 58 ES, jestliže pravidla v čl. 20 odst. 2 a 3 německého daňového zákona o vztazích se zahraničím [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)] ve znění německého zákona ze dne 21. prosince 1993 o zamezení zneužívání a zákona o daňovém vyrovnání (Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz) osvobozují od dvojího zdanění příjmy osoby povinné v Německu k dani v plném rozsahu povahy kapitálového vkladu do zahraniční stálé provozovny, které by podléhaly dani jakožto mezitímní příjmy, jestliže by stálá provozovna byla zahraniční společností, i přes smlouvu o zamezení dvojího zdanění uzavřenou dne 11. dubna 1967 mezi Spolkovou republikou Německo a Belgickým královstvím nikoli osvobozením příjmů od německé daně, ale započtením daně zaplacené ze zisku v zahraničí?“

IV – Řízení před Soudním dvorem

29. Columbus, německá, belgická, nizozemská, portugalská vláda a vláda Spojeného království, jakož i Komise Evropských společenství předložily Soudnímu dvoru písemná vyjádření v souladu s článkem 23 statutu Soudního dvora. Tyto účastnice řízení byly rovněž vyslechnuty při jednání konaném dne 28. září 2006 s výjimkou Portugalské republiky, která nebyla na jednání zastoupena.

V – Analýza

A – *Vymezení problematiky předběžné otázky*

30. Před zahájením přezkumu předběžné otázky z hlediska perspektivy práva Společenství je třeba správně vymezit problematiku předloženou předkládajícím soudem.

31. Dle mého názoru musejí být z posouzení, které bude Soudní dvůr v projednávané věci provádět, vyloučeny tři otázky.

32. Nejprve je třeba podotknout, že předběžná otázka se nedotýká přímo režimu použitelného na „podíly v zahraničních zprostředkovatelských společnostech“ [9] stanoveného v kapitole 4 AStG (články 7 až 14 tohoto zákona), ale režimu týkajícího se „použití smluv o zamezení dvojího zdanění“ upraveného v čl. 20 odst. 2 a 3 AStG v případě určitých zisků dosažených stálými zahraničními provozovnami bez vlastní právní subjektivity podle německého daňového práva, jejichž společníci podléhají dani ze všech svých příjmů a majetku v Německu.

33. Kapitola 4 AStG upravuje daňové zacházení se subjekty usazenými v zahraničí, které mají vlastní právní subjektivitu podle německého daňového práva [10] a pro které je stanoveno, že zisk, kterého dosáhnou ve smyslu AStG v průběhu zdaňovacího období ve státě, jehož úroveň zdanění je nižší než úroveň stanovená ustanoveními AStG (méně než 30 %), je považován za zisk rozdělený mezi jejich společníky povinné k německé dani ve stejném zdaňovacím období v plném rozsahu [11].

34. Je ovšem namístě uvést, že za účelem určení, zda, jako v projednávaném případě, stálá zahraniční provozovna ve smyslu čl. 20 odst. 2 a 3 AStG spadá do rozsahu působnosti AStG, toto ustanovení odkazuje na podmínky rovněž použitelné na zahraniční zprostředkovatelské společnosti.

35. Krom toho, jak připouští německá vláda, čl. 20 odst. 2 a 3 AStG sleduje obdobný cíl jako ustanovení upravující zahraniční zprostředkovatelské společnosti v tom smyslu, že jeho cílem je zabránit tomu, aby němečtí státní příslušníci zakládáním stálých provozoven v zahraničí, jako v projednávaném případě, obcházeli pravidla stanovená v kapitole 4 AStG, která upravují zahraniční zprostředkovatelské společnosti, tím, že by využili pro zisk, který tyto stálé provozovny dosahují v členských státech, jejichž sazba daně je nižší než sazba stanovená v Německu, osvobození od daně v tomto státě na základě smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených Spolkovou republikou Německo.

36. I když od těchto okolností nelze zcela odhlédnout zejména pro účely pochopení kontextu, jehož součástí je čl. 20 odst. 2 a 3 AStG, nic to nemění na tom, že Soudní dvůr není dotazován na výklad práva Společenství v rámci použití ustanovení kapitoly 4 AStG ve vztahu k zahraniční zprostředkovatelské společnosti, u které se režim, který je na ni použitelný, zdá odlišný od režimu upraveného čl. 20 odst. 2 a 3 AStG.

9 — Jedná se o OZS.

10 — Viz čl. 7 odst. 1 AStG.

11 — Viz čl. 10 odst. 1 a 2 AStG.

37. Překládající soud totiž jasně stanovil, že v německém daňovém právu spadá Columbus jakožto osobní společnost, bez ohledu na místo, kde je usazena, do působnosti čl. 20 odst. 2 a 3 AStG, a nikoliv pod režim použitelný na OZS na základě jiných ustanovení AStG.

38. Dále je třeba upřesnit, přičemž tato otázka je spojena s první otázkou, že skutečností, která je zmíněna předkládajícím soudem jako skutečnost způsobující omezení svobod volného pohybu dle Smlouvy, není rozdíl, který existuje mezi Spolkovou republikou Německo a Belgickým královstvím ohledně právní a daňové kvalifikace Columbus, ale výlučně nahrazení metody osvobození od daně metodou započtení daně, pokud jde o zdanění příjmů a majetku německých společníků stálé provozovny umístěné v zahraničí.

39. Jak již bylo uvedeno, společnost Columbus je v Belgii založena ve formě komanditní společnosti. Belgické právo jí přiznává samostatnou právní subjektivitu ve vztahu k jejím společníkům, a sice komplementářům a komanditistům. Z daňového hlediska v zásadě podléhá korporační dani, nicméně se na Columbus vztahuje režim použitelný na koordinační centra. Nic to nemění na tom, že je jí přiznáno postavení právnické osoby. V Německu je naopak Columbus považována za osobní společnost, která je z daňového hlediska postavena naroveň stálé provozovně společníků, fyzických osob, které mají bydliště v Německu, takže zisk dosažený Columbus je přímo přičten jejím společníkům. Columbus je tedy v tomto státě daňově transparentní.

40. Studie mezinárodního daňového práva týkající se problematiky transparentnosti osobních společností zdůraznily „skutečně ohromnou" složitost tohoto odvětví práva [12], která vyvolává zejména spory o to, který právní řád má platit pro kvalifikaci osobní společnosti kvalifikované jako taková v jednom státě, ale kvalifikovaná jako kapitálová společnost v jiném státě a dvou či třístranné povahy vztahů, které je třeba přezkoumat (stát zdroje příjmů, stát osobní společnosti, stát bydliště společníka). Tyto obtíže mohou být nicméně zmírněny ustanoveními daňových smluv uzavřených mezi státy.

41. Za současného stavu rozvoje práva Společenství nevyžaduje právo Společenství, aby členské státy na svém území uznávaly právní a daňový status přiznaný vnitrostát-

12 — Podle výrazu generálního zpravodaje J.-P. Le Galla v rámci studie daňového srovnávacího práva shrnující více než 28 národních zpráv, vypracované International Fiscal Association v roce 1995, nazvaných *International tax problems of partnerships*, v Cahiers de droit fiscal international, Kluwer Law International, Haag, 1995, s. 604.

ním právem jiných členských států subjektům, které v nich vykonávají hospodářské činnosti.

42. V tomto ohledu připomínám, že čl. 220 třetí odrážka Smlouvy o ES (nyní čl. 293 třetí odrážka ES) stanoví, že členské státy zahájí mezi sebou v případě potřeby jednání s cílem zajistit ve prospěch svých státních příslušníků vzájemné uznávání společností ve smyslu čl. 58 druhého pododstavce Smlouvy o ES (nyní čl. 48 druhý pododstavec ES).

43. Na základě tohoto ustanovení šest členských států zakládajících Evropské hospodářské společenství uzavřelo úmluvu podepsanou v Bruselu dne 29. února 1968 o vzájemném uznávání společností a právnických osob [13]. Jelikož tato úmluva nebyla všemi těmito státy ratifikována, nevstoupila nikdy v platnost.

44. I přes neexistenci vzájemného uznávání společností a právnických osob musí však členské státy dodržovat svobody volného pohybu stanovené Smlouvou.

13 — Bull. Suppl. č. 2, 1969, s. 7.

45. V projednávaném případě není původem případného omezení svobod volného pohybu dle Smlouvy kvalifikace Columbus jako stálé provozovny německým daňovým právem, protože právě díky této kvalifikaci Columbus mohla až do sporného zdaňovacího období využít metody osvobození od daně na základě příslušných ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Spolkovou republikou Německo a Belgickým královstvím, jejíž zachování požaduje Columbus ve věci v původním řízení [14].

46. Mám konečně za to, že není namístě, aby Soudní dvůr přistoupil k přezkoumání tvrzení Columbus, podle kterých je čl. 20 odst. 2 a 3 AStG v rozporu s uvedenou smlouvou o zamezení dvojího zdanění. Je totiž třeba zdůraznit, že Soudní dvůr není v rámci článku 177 Smlouvy o ES (nyní článek 234 ES) příslušný k rozhodování o této otázce, která nespadá do výkladu práva Společenství [15].

47. Tento závěr však pochopitelně neznamená, že by Soudní dvůr za účelem poskyt-

14 — Pokud by Columbus byla kvalifikována jako společnost založená podle německého práva, je velmi pravděpodobné, že by se na ni použil zjevně méně příznivý režim zahraničních zprostředkovatelských společností (OZS) (kapitola 4 AStG). Tento případ však není předmětem této analýzy, protože není uveden předkládajícím soudem.

15 — Viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 14. prosince 2000, AMID (C-141/99, Recueil, s. I-11619, bod 18). Viz také bod 25 stanoviska generálního advokáta Ruiz-Jaraba Colomera ve věci Gilly (rozsudek ze dne 12. května 1998, C-336/96, Recueil, s. I-2793).

nutí výkladu práva Společenství, který bude užitečný pro vnitrostátní soud, nemohl případně vzít v úvahu ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění, pokud ji, jako v projednávaném případě, předkládající soud správně uvádí jako součást právního rámce použitelného ve věci v původním řízení [16]. Mám ostatně za to, podle vzoru generálního advokáta Geelhoeda v jeho stanovisku ve věci Denkavit Internationaal a Denkavit France [17], že účinný dopad smlouvy o zamezení dvojího zdanění na situaci daňového poplatníka musí být vzat v úvahu pro určení, zda v konkrétním případě existuje omezení svobod volného pohybu zaručených Smlouvou. Pokud by k tomu nedošlo, nebyla by zohledněna zejména hospodářská skutečnost činnosti daňového poplatníka a případné motivy související s přeshraničním kontextem.

48. Po učinění těchto poznámek je třeba nejprve vyjasnit z hlediska právního a faktického rámce uvedeného předkládajícím soudem, která ze dvou druhů svobod volného pohybu uváděných vnitrostátním soudem (svoboda usazování a volný pohyb kapitálu) se musí v projednávaném případě především použít. Moje analýza se bude dále týkat posouzení omezujícího účinku nahrazení metody osvobození od daně metodou započtení pro účely zamezení dvojího zdanění v Německu příjmů a majetku získaných společníky společnosti Columbus. Konečně v případě, že by takové omezení bylo zjištěno, bylo by třeba se tázat, zda by mohlo být odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu.

B – *Otázka použitelnosti ustanovení týkajících se svobody usazování a volného pohybu kapitálu*

49. Předkládající soud se táže, zda takové pravidlo, jako je pravidlo stanovené v čl. 20 odst. 2 a 3 AStG je slučitelné se svobodou usazování nebo volným pohybem kapitálu.

50. Podle judikatury v případě, kdy státní příslušník členského státu drží podíl na základním kapitálu společnosti usazené v jiném členském státě umožňující mu vykonávat určitý vliv na rozhodování této společnosti a určovat její činnost, použijí se ustanovení Smlouvy o svobodě usazování, a nikoliv ustanovení týkající se volného pohybu kapitálu [18].

16 — Viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 14. prosince 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France (C-170/05, Sb. rozh. s. I-11949, bod 44 a uvedená judikatura).

17 — Viz body 33 až 38 stanoviska předneseného dne 27. dubna 2006 ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Denkavit Internationaal a Denkavit France.

18 — Viz zejména rozsudky ze dne 13. dubna 2000, Baars (C-251/98, Recueil, s. I-2787, bod 22); ze dne 21. listopadu 2002, X a Y (C-436/00, Recueil, s. I-10829, bod 37), a ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, bod 31).

51. Vymezení mezi těmito dvěma svobodami není vždy jednoznačné zejména v rámci řízení o předběžné otázce, v rámci kterého má vnitrostátní soud nejlepší postavení k posouzení *in concreto* práv vyplývajících příslušníkovi Společenství z podílů, které vlastní na základním kapitálu dotčené společnosti.

52. V projednávané věci, jak jsem uvedl v bodě 18 tohoto stanoviska, se zdá, že jednou ze skutečností vedoucí k použití čl. 20 odst. 2 a 3 AStG je vlastnictví alespoň 10 % účasti ve stálé provozovně německou osobou povinnou k dani. *A priori* se zdá, že takto velká účast vylučuje možnost vykonávat určitý vliv na rozhodování této provozovny a určovat její činnost. Pokud tomu tak je, slučitelnost sporných ustanovení musí být primárně posouzena z hlediska článků 73b až 73d Smlouvy o ES.

53. Použitelnost svobody usazování se nicméně může zdát relevantní s ohledem na okolnosti popsané dále.

54. Jednak cílem sledovaným německým zákonodárcem, pokud jde o nahrazení metody osvobození od daně metodou započtení daně, je zabránit obcházení ustanovení německých právních předpisů, včetně ustanovení AStG týkajících se OZS založených v zahraničí ve formě dceřiných společností. V tomto smyslu se AStG ve svých různých částech týká tedy především provozovny německých rezidentů v zahraničí, v projednávaném případě ve formě osobní společnosti považované německými daňovými právními předpisy za stálou provozovnu.

55. Krom toho ve věci v původním řízení je Columbus nejen ovládána alespoň šesti fyzickými osobami, které jsou členy téže rodiny a mají každá 10% obchodní podíl na dotčené provozovně, ale zvláště tyto osoby, jak bylo uvedeno společností Columbus na jednání, jednají ve vzájemné shodě a jsou zastoupeny jedinou osobou na valné hromadě společníků společnosti. Zdá se tedy, že těchto osm společníků společně vykonává určitý vliv na rozhodování Columbus. V tomto kontextu je případný zásah do volného pohybu kapitálu pouze důsledkem údajné překážky svobody usazování.

56. S přihlédnutím ke všem těmto úvahám a při nedostatku dostatečně přesných informací ze strany vnitrostátního soudu, na základě kterých by bylo možné s jistotou určit, která z obou výše uvedených svobod je případně v projednávaném případě primárně dotčena, je přezkum takových právních předpisů, jako jsou právní předpisy v původním řízení, nepochybně nezbytný jak z hlediska článku 52 Smlouvy o ES, tak z hlediska článku 73b Smlouvy o ES.

57. Zdá se mi nicméně, že v projednávaném případě by použití obou těchto ustanovení mělo vést ke stejnému výsledku. Navrhuji tedy zanalyzovat projednávanou věc s přihlédnutím k článku 52 Smlouvy o ES s tím, že srovnatelné uvažování platí, pokud jde o článek 73b Smlouvy o ES.

C – K existenci překážky svobody usazování

58. Hlavní obtíž v projednávané věci se týká možnosti či nemožnosti kvalifikovat takové pravidlo, jako je pravidlo stanovené v čl. 20 odst. 2 a 3 AStG, jako překážku svobody usazování.

59. Columbus a belgická vláda se domnívají, že čl. 20 odst. 2 a 3 AStG odrazuje německé státní příslušníky od usazování se v členském státě dle své volby, protože metoda započtení daně se použije pouze tehdy, mají-li příjmy pobírané německými rezidenty povahu tzv. „pasivních" příjmů pocházejících z členského státu, jehož zdanění je nižší než zdanění stanovené ustanoveními AStG.

60. Naopak ostatní účastnice řízení, které předložily Soudnímu dvoru vyjádření, a sice německá, nizozemská a portugalská vláda a vláda Spojeného království, jakož i Komise tvrdí, že pravidlo stanovené v čl. 20 odst. 2 a 3 AStG znovu zavádí rovné zacházení mezi přeshraniční daňovou situací, jako je situace společníků společnosti Columbus, a čistě vnitrostátní situací. Podle těchto účastníků řízení tak neexistuje žádná překážka svobody usazování.

61. Užitečným způsobem připomínám, že svoboda usazování, kterou článek 52 Smlouvy o ES přiznává příslušníkům Společenství, pro ně zahrnuje přístup k samostatně výdělečným činnostem a jejich výkon, jakož i zřizování a řízení podniků za stejných podmínek, jako jsou podmínky stanovené právními předpisy členského státu usazení pro jeho vlastní státní příslušníky [19] nebo státní příslušníky jiných členských států, kteří mají bydliště na jeho území [20].

62. I když podle svého znění směřují ustanovení Smlouvy týkající se svobody usazování k zajištění práva na vnitrostátní zacházení v hostitelském členském státě, Soudní dvůr připustil, že rovněž brání tomu, aby *členský stát původu* bránil jednomu ze svých

19 — Viz zejména rozsudek ze dne 11. března 2004, De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Recueil, s. I-2409, bod 40), a výše uvedený rozsudek Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (bod 41).

20 — Viz výše uvedený rozsudek Baars (bod 29).

státních příslušníků v usazení v jiném členském státě [21].

63. Zákaz členským státům zavádět omezení svobody usazování se ostatně vztahuje rovněž na daňové právní předpisy. Podle judikatury totiž, i když za současného stavu práva Společenství oblast přímých daní nespadá jako taková do pravomoci Evropského společenství, musejí členské státy nicméně při výkonu svých ponechaných pravomocí dodržovat právo Společenství [22].

64. Pokud tak jde o omezení vyplývající z daňové právní úpravy členského státu původu, Soudní dvůr rozhodl, že ustanovení Smlouvy týkající se svobody usazování brání tomu, aby členský stát zavedl za účelem zamezení rizika daňových úniků mechanismus daní z příjmů z latentních zisků v případě převedení daňového domicilu daňového poplatníka z tohoto členského státu, zatímco zisk daňového poplatníka zůstávajícího v tomto státě je zdanitelný pouze tehdy, byl-li skutečně realizován. Podle Soudního dvora, i když dotčená vnitrostátní právní úprava v této věci nezakazuje daňovému poplatníkovi vykonávat jeho právo usazování, je přesto „takové povahy, že omezuje výkon tohoto práva přinejmenším z důvodu jeho *odrazujícího* účinku vůči daňovým poplatníkům, kteří se hodlají usadit v jiném členském státě“ [23]. Soudní dvůr tedy rozhodl, že rozdílné zacházení ve vztahu ke zdanění příjmů „mohlo *odradit* daňového poplatníka od převedení jeho bydliště z dotčeného členského státu“, a v důsledku toho bylo způsobilé představovat překážku svobody usazování [24].

65. V poslední době se Soudní dvůr ve výše uvedeném rozsudku Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas v řízení o předběžné otázce ohledně právních předpisů Spojeného království o OZS domníval, že odlišné daňové zacházení vyplývající z těchto právních předpisů a znevýhodnění, které z něj vyplývá pro společnosti-rezidenty vlastnící dceřinou společnost, jež podléhá v jiném členském státě nižší úrovni zdanění, mohou bránit výkonu svobody usazování ze strany takových společností tím, že je *odrazují od založení, nabytí nebo zachování dceřiné společnosti* v členském státě, v němž tato společnost podléhá takové úrovni zdanění, takže představují omezení svobody usazování [25].

21 — Viz zejména rozsudek ze dne 27. září 1988, Daily Mail and General Trust (81/87, Recueil, s. 5483, bod 16); rozsudek ze dne 16. července 1998, ICI (C-264/96, Recueil, s. I-4695, bod 21); výše uvedený rozsudek De Lasteyrie du Saillant (bod 42) a rozsudek ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 31) (kurziva provedena autorem tohoto stanoviska).

22 — Viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky De Lasteyrie du Saillant (bod 44); Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (bod 40), a Denkavit Internationaal a Denkavit France (bod 18). Viz rovněž nedávno ohledně volného pohybu kapitálu rozsudek ze dne 14. listopadu 2006, Kerckhaert a Morres, (C-513/04, Sb. rozh. s. I-10967, bod 15 a uvedená judikatura).

23 — Výše uvedený rozsudek De Lasteyrie du Saillant (bod 45) (kurziva provedena autorem tohoto stanoviska).

24 — Tamtéž (body 46 až 48) (kurziva provedena autorem tohoto stanoviska). Viz rovněž rozsudek ze dne 7. září 2006, N (C-470/04, Sb. rozh. s. I-7409, body 34 až 39).

25 — Bod 46 (kurziva provedena autorem tohoto stanoviska).

66. Uvedený rozsudek, kterým se toto stanovisko zabývá podrobněji, má jednoznačný význam pro projednávanou věc. Byl ostatně předmětem dost významné diskuze mezi účastníky řízení na jednání.

67. V této fázi mých úvah stačí uvést, že se ve věci Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas Soudní dvůr domníval, že se ve srovnatelné situaci nacházely jednak mateřská společnost usazená ve Spojeném království dceřiné společnosti usazené v členském státě, jehož úroveň zdanění zisku byla nižší než úroveň zdanění ve Spojeném království a na který se použily právní předpisy o OZS tohoto státu, a jednak mateřská společnost usazená ve Spojeném království, jejíž dceřiná společnost byla rovněž založena v tomto státě *nebo* mateřská společnost usazená ve Spojeném království, jejíž dceřiná společnost byla usazená v členském státě, jehož úroveň zdanění zisku byla vyšší než úroveň zdanění použitelná ve Spojeném království a pro které se v obou těchto situacích nepoužily právní předpisy Spojeného království o OZS.

68. Jak znázorňuje výše uvedený rozsudek Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, určení srovnatelnosti (objektivní) situací má zásadní význam pro posouzení, zda použití vnitrostátního opatření porušuje rovné zacházení, které musí být v zásadě zaručeno mezi těmito situacemi, a v důsledku toho, zda je toto opatření způsobilé představovat překážku svobody usazování.

69. V projednávaném případě se jedná o to, zda lze uvažování obdobné uvažování Soudního dvora v uvedené věci ohledně srovnatelnosti situací dceřiných společností mateřských společností usazených ve Spojeném království, na které se použily či nepoužily právní předpisy OZS, použít na projednávanou věc.

70. Je-li třeba takové posouzení provést, jak navrhuji, musí nicméně zohledňovat judikaturu Soudního dvora týkající se zamezení dvojího zdanění, která byla v poslední době předmětem významných upřesnění, zvláště v rozsudku Test Claimants in the FII Group Litigation [26].

71. Dle mého názoru je tedy namístě přezkoumat daňové zacházení s příjmy a majetkem společníků společnosti Columbus ve vztahu jednak k daňovému zacházení vyhrazenému těm společníkům osobní společnosti, kteří nevyužili svého práva volného pohybu (vnitrostátní situace) a jednak k daňovému zacházení s příjmy a majetkem společníků osobní společnosti, kteří využili své svobody usazování v členském státě, jehož úroveň zdanění je vyšší než úroveň stanovená AStG (přeshraniční situace).

26 — Rozsudek ze dne 12. prosince 2006 (C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753).

1. Srovnání situace společníků společnosti Columbus a vnitrostátní situace

72. Zdá se mi užitečné zejména za účelem jasnosti uvažování rozlišovat mezi zamezením dvojího zdanění stanoveným v čl. 20 odst. 2 AStG a zamezením dvojího zdanění majetku uvedeným v odstavci 3 tohoto článku.

a) Srovnání ve vztahu k zamezení dvojího zdanění příjmů (čl. 20 odst. 2 AStG)

73. Je nepochybné, že použití metody započtení – kterou byla Spolkovou republikou Německo jednostranně nahrazena metoda osvobození od daně stanovená ve dvoustranné smlouvě o zamezení dvojího zdanění mezi tímto členským státem a Belgickým královstvím – na zdanění provedené v Belgii u společnosti Columbus na daň zaplacenou z příjmů společníků této posledně uvedené, vedlo ke značnému zvýšení jejich zdanění za sporné zdaňovací období (a sice 1996) ve srovnání s předchozím zdaňovacím obdobím.

74. Samo o sobě a v rozporu s tím, co opakovaně tvrdil Columbus, toto nepříznivé zacházení nemůže představovat omezení svobody usazování.

75. Právo Společenství totiž nezaručuje v oblasti, ve které si členské státy zachovaly své pravomoci, použití a zachování shodného zacházení ve prospěch téhož daňového poplatníka. Pokud by tomu tak bylo, členské státy by již nemohly například změnit základ daně nebo sazbu svých přímých daní. Za současného stavu rozvoje práva Společenství je to nemožné. Okolnost, že daňové zacházení přiznané společníkům společnosti Columbus bylo změněno jednostranným zavedením odchylky od smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Spolkovou republikou Německo a Belgickým královstvím, představuje (případnou) kolizi norem vnitrostátního práva a mezinárodního práva, ale dle mého názoru se jeví irelevantní z hlediska práva Společenství. Jak jsem ostatně již uvedl v bodě 46 tohoto stanoviska, Soudnímu dvoru nepřísluší rozhodovat o takové kolizi norem.

76. Na rozdíl od toho, co se zdá, že navrhuje rovněž Columbus, rozdílné zacházení v právu Společenství se neposuzuje ve světle faktické nebo právní změny u téže osoby. Vyžaduje naopak srovnání situace osob, které využily některou ze svobod zaručených Smlouvou a situace osob, které těchto svobod nevyužily.

77. V tomto ohledu a zadruhé je třeba podotknout, že ani předkládající soud, který

se spíše přiklání ke kvalifikaci dotčeného německého daňového opatření jako omezení svobody usazování, ani Columbus neuvedly rozdílné zacházení mezi situací společníků této společnosti a vnitrostátní situací.

78. Naopak německá, belgická, nizozemská, portugalská vláda a vláda Spojeného království, jakož i Komise podotýkají, že započtení, uvedené v čl. 20 odst. 2 AStG, zdanění provedeného v Belgii u společnosti Columbus na daň z příjmů společníků této společnosti představuje zacházet s těmito posledně uvedenými shodně jako s německými daňovými poplatníky, kteří jsou společníky daňově transparentních osobních společností se sídlem v Německu, kteří nevyužili své svobody usazování v jiném členském státě.

79. Tato argumentace se mi zdá správná.

80. Připomínám, že podle čl. 220 druhé odrážky Smlouvy o ES (nyní čl. 293 druhá odrážka ES) členské státy zahájí mezi sebou v případě potřeby jednání s cílem zajistit ve prospěch svých státních příslušníků zamezení dvojího zdanění uvnitř Společenství.

81. Toto ustanovení programové povahy [27] nebylo nicméně do dnešního dne provedeno. Krom toho, odhlédneme-li od směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států [28], Úmluvy 90/436/EHS ze dne 23. července 1990 o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků [29] a směrnice Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb [30], z nichž žádná není v projednávané věci relevantní, v rámci Společenství nebylo přijato žádné sjednocující nebo harmonizační opatření k zamezení dvojího zdanění a členské státy za tímto účelem neuzavřely žádnou mnohostrannou dohodu na základě čl. 220 druhé odrážky Smlouvy o ES [31].

82. Z toho vyplývá, že při neexistenci sjednocujících nebo harmonizačních opatření Společenství zůstávají členské státy příslušné ke stanovení kritérií zdanění příjmů za účelem zamezení, případně prostřednictvím

27 — Toto ustanovení totiž nemá přímý účinek (viz výše uvedený rozsudek Gilly, bod 17).

28 — Úř. věst. L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147.

29 — Úř. věst. L 225, s. 10.

30 — Úř. věst. L 157, s. 38; Zvl. vyd. 09/01, s. 369.

31 — Viz zejména, pokud jde o volný pohyb kapitálu, výše uvedený rozsudek Kerckhaert a Morres (bod 22), a pokud jde o článek 52 Smlouvy o ES, rozsudek ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673, bod 51).

smlouvy, dvojímu zdanění [32]. V tomto kontextu Soudní dvůr nejprve upřesnil, že členské státy mají volnost upravit v *rámci dvoustranných smluv* k zamezení dvojího zdanění hraniční určovatele za účelem rozdělení daňových pravomocí [33]. V pozdějších rozsudcích Soudní dvůr dodal, že se tato svoboda přiznaná členským státům vztahuje rovněž na jednostranně přijatá opatření [34].

83. Pokud jde nicméně o *výkon daňové pravomoci*, členské státy jsou povinny dodržovat ustanovení práva Společenství [35].

84. Současná judikatura Soudního dvora tedy činí rozdíl mezi na jedné straně *rozdělením daňové pravomoci* mezi členské státy, kdy případné rozdílné zacházení z tohoto rozdělení vyplývající nespadá do působnosti svobod volného pohybu dle Smlouvy, a na straně druhé výkonem *daňové pravomoci členskými státy*, včetně případu, kdy tento výkon vyplývá z předchozího dvoustranného či jednostranného rozdělení jejich daňové pravomoci, kdy jsou členské státy povinny dodržovat normy Společenství [36].

85. Zdá se, že z tohoto rozdělení vyplývá, že si členské státy zachovaly nejen možnost nezamezovat dvojímu zdanění [37], ale také volbu mechanismu k zamezení dvojího zdanění, což jim v zásadě musí umožňovat zejména si zvolit buď metodu osvobození od daně nebo metodu započtení daní zaplacených v jiném členském státě.

86. V tomto ohledu podotýkám, že Soudní dvůr konstatoval, že není nepřiměřené, aby se členské státy inspirovaly mezinárodní praxí, zejména vzorovými daňovými smlouvami vypracovanými OECD [38]. Z článku 23 vzorové daňové smlouvy týkající se příjmu

32 — Výše uvedený rozsudek Gilly (body 24 a 30), jakož i rozsudek ze dne 12. prosince 2002, De Groot (C-385/00, Recueil, s. I-11819, bod 93), pokud jde o článek 48 Smlouvy o ES (nyní po změně článek 39 ES). Rozsudky ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Recueil, s. I-6161, bod 57), pokud jde o články 52 a 58 Smlouvy o ES, a ze dne 23. února 2006, Van Hilten-van der Heijden (C-513/03, Sb. rozh. s. I-1957, bod 47), pokud jde o volný pohyb kapitálu.

33 — Výše uvedený rozsudek Gilly (body 24 až 30); výše uvedený rozsudek Saint-Gobain ZN (bod 57); výše uvedený rozsudek De Groot (bod 93); rozsudek ze dne 3. října 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, Sb. rozh. s. I-9461, bod 54); výše uvedený rozsudek Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (bod 52) (kurziva provedena autorem tohoto stanoviska).

34 — Pokud jde o volný pohyb kapitálu, výše uvedené rozsudky ze dne 23. února 2006, Van Hilten-van der Heijden (bod 47), a pokud jde o svobodu usazování, rozsudky ze dne 7. září 2006, N (bod 44), jakož i výše uvedený rozsudek Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (bod 52).

35 — Výše uvedený rozsudek De Groot (bod 94), a výše uvedený rozsudek FKP Scorpio Konzertproduktionen (bod 55).

36 — Výše uvedený rozsudek De Groot (body 93 a 94).

37 — Viz zejména v tomto ohledu výše uvedený rozsudek Kerckhaert a Morres (bod 24), ohledně použitelnosti volného pohybu kapitálu, ve kterém Soudní dvůr uvedl, že čl. 73b odst. 1 Smlouvy nebrání takovým právním předpisům členského státu, na jejichž základě se v rámci daně z příjmů použije tatáž jednotná daňová sazba na dividendy z akcií společností usazených na území tohoto státu a na dividendy z akcií společností usazených v jiném členském státě, aniž by byla stanovena možnost započtení daně odvedené srážkou u zdroje v tomto jiném členském státě.

38 — Viz výše uvedené rozsudky Gilly (body 30 a 31), a Saint-Gobain ZN (C-307/97, Recueil, s. I-6161, bod 57).

a majetku přitom vyplývá, že metoda osvobození od daně a metoda započtení daně jsou považovány za platné mechanismy pro účely zamezení nebo zmírnění dvojího zdanění.

87. Soudní dvůr rovněž rozhodl v několika věcech, ve kterých daňové právní předpisy dotčených členských států používaly jednu z těchto metod, aniž by formuloval poznámky ohledně samotné legality těchto metod nebo volby jedné z těchto metod z hlediska práva Společenství [39].

88. Z rozdělení načrtnutého v bodě 84 tohoto stanoviska nicméně rovněž vyplývá, že bez ohledu na mechanismus přijatý k zamezení dvojího zdanění, členské státy musí respektovat požadavky vyplývající z ustanovení Smlouvy týkajících se svobod volného pohybu tak, že nemohou vykonávat svou daňovou pravomoc tak, že by zacházely odlišně se situacemi, které jsou objektivně srovnatelné.

89. Soudní dvůr tak uvedl, že právo Společenství nebrání tomu, aby členský stát zamezil řetězovému zdanění dividend obdržených společností-rezidentem tím, že použije pravidla, která tyto dividendy osvobodí od zdanění, jestliže jsou vypláceny společností-rezidentem, přičemž prostřednictvím systému započtení zabrání řetězovému zdanění uvedených dividend, jsou-li vypláceny společností-nerezidentem za předpokladu, že je za takové situace použití systému započtení slučitelné s právem Společenství [40].

90. Pro to, aby bylo toto použití slučitelné s právem Společenství, Soudní dvůr upřesnil, že jednak dividendy zahraničního původu nesmí podléhat daňové sazbě vyšší, než je sazba používaná na dividendy vnitrostátního původu a jednak členský stát musí zabránit řetězovému zdanění dividend zahraničního původu tím, že započítá částku daně uhrazené rozdělující společností, která není rezidentem, na částku daně uplatňovanou na společnost-příjemce, která je rezidentem, maximálně do výše této posledně uvedené částky [41].

91. V této souvislosti Soudní dvůr dodal, že pouhá skutečnost, že systém započtení v porovnání se systémem osvobození od daně ukládá daňovým poplatníkům dodatečnou administrativní zátěž (jelikož výše daně skutečně uhrazené ve státě, jehož rezidentem je rozdělující společnost, musí být prokázána), nemůže být považována za rozdílné

39 — Viz zejména rozsudek ze dne 7. září 2004, Manninen (C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477).

40 — Výše uvedený rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation (body 48 a 49).

41 — Tamtéž (body 48 až 50).

zacházení odporující svobodě usazování, neboť zvláštní administrativní zátěž uložená společnostem-rezidentům, které obdrží dividendy zahraničního původu, je vlastní fungování systému slevy na dani [42].

92. V projednávané věci je třeba poznamenat, že jak v situaci společníků společnosti Columbus, tak v situaci společníků, kteří jsou rezidenty v Německu, osobních společností se sídlem v Německu, zisk dosažený osobní společností je přímo přičitatelný společníkům a je považován za jejich příjem. Krom toho je v Německu zdanitelný v témže zdaňovacím roce a stejnou sazbou.

93. Použitím metody započtení je daň zaplacená v Belgii ze zisku dosaženého společností Columbus předmětem slevy na dani ve prospěch jejích společníků v Německu odpovídající dani, kterou žalobkyně v původním řízení zaplatila v Belgii. Zatímco před sporným zdaňovacím obdobím použití smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Spolkovou republikou Německo a Belgickým královstvím zaručovalo společníkům společnosti Columbus osvobození od daně v Německu ze zisku dosaženého v Belgii, nahrazení metody osvobození metodou započtení od tohoto období znamená neutralizaci daňového zvýhodnění, jehož mohli uvedení společníci předtím využít, ve srovnání se společníky osobních společností s bydlištěm v Německu, kteří nevyužili svobody usazování stanovené Smlouvou.

94. Z hlediska srovnání situace společníků společnosti Columbus a situace společníků osobní společnosti usazené v Německu tak započtení daní zaplacených v Belgii společností Columbus na dani z příjmů, která má být zaplacena v Německu jejími společníky, umožňuje zaručit rovné daňové zacházení jak mezi zdaněním příjmů zahraničního původu, tak zdaněním příjmů německého původu.

95. Je sice třeba podotknout, že toto tvrzení platí pouze za podmínky, že do přezkumu srovnání dotčených situací zahrneme pouze „příjmy povahy kapitálového vkladu" ve smyslu článku 8 AStG. Pokud jde o příjmy, které nemají tuto povahu, použije se totiž na základě ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Spolkovou republikou Německo a Belgickým královstvím zásada osvobození zisku dosaženého v zahraniční osobní společnosti.

96. Takové osvobození od daně u příjmů, které nemají povahu kapitálového vkladu, pravděpodobně podporuje usazování nebo investice do zahraničí ve srovnání

42 — Tamtéž (bod 53).

s investicemi uskutečněnými v tuzemsku. Nicméně používání různých metod zamezení dvojího zdanění podle povahy dotčených příjmů nemůže být samo o sobě předmětem kritiky. Za současného stavu rozvoje práva Společenství, kdy členské státy zůstaly příslušné ke stanovení základu daně [43], dle mého názoru musí mít rovněž možnost zvolit si použití různých metod k zamezení dvojímu zdanění v závislosti na povaze příjmů za předpokladu, že dodržují ustanovení Smlouvy týkající se svobod volného pohybu. V projednávaném případě přitom, jak jsem uvedl výše, započtení daně zaplacené ze zisku společnosti Columbus na dani z příjmů jejích společníků, kteří jsou německými rezidenty, zajišťuje rovné zacházení se srovnatelnou vnitrostátní situací.

97. Metoda započtení v porovnání s metodou osvobození od daně sice společníkům společnosti Columbus ukládá dodatečnou administrativní zátěž. Nicméně tato zátěž, podobně, jak Soudní dvůr uvedl ve výše uvedené věci Test Claimants in the FII Group Litigation, je vlastní použití tohoto mechanismu zamezení dvojímu zdanění.

98. V této souvislosti se nezdá, že by použití metody započtení ve věci v původním řízení představovalo rozdílné zacházení mezi společníky společnosti Columbus a situací německých daňových poplatníků, kteří jsou společníky osobní společnosti usazené v Německu, mají stejný druh příjmů a nevyužili svobody usazování zaručené Smlouvou.

b) Srovnání ve vztahu k zamezení dvojímu zdanění majetku (čl. 20 odst. 3 AStG)

99. Podobně jako daň z příjmů je daň z majetku založena na finanční schopnosti osoby povinné k dani. Výše daně je určena na základě majetku, který má osoba povinná k dani v okamžiku splatnosti daně.

100. Daň z majetku se však odlišuje od daně z příjmů skutečností, že ji uplatňují pouze některé členské státy [44].

101. Ve sporném zdaňovacím období ve věci v původním řízení tak Belgické království nevybíralo žádnou daň z majetku, včetně

43 — Viz zejména výše uvedený rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation (bod 47).

44 — V rozhodné době z hlediska skutečností v původním řízení pouze Spolková republika Německo, Španělské království, Francouzská republika, Lucemburské velkovévodství, Nizozemské království, Finská republika a Švédské království vybíraly daň z majetku fyzických osob. Od té doby tyto státy kromě Finské republiky (zrušení je stanoveno na rok 2007), Španělského království, Francouzské republiky a Švédského království tuto daň zrušily.

aktiv stálých provozoven, zatímco Spolková republika Německo uplatnila naposledy daň z majetku z celého majetku německých poplatníků bez ohledu na to, kde se nachází [45].

102. Na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Spolkovou republikou Německo a Belgickým královstvím je majetek tvořený aktivy stálé provozovny zdaněn ve státě, ve kterém se nachází tato provozovna, přičemž dvojímu zdanění tohoto majetku je zamezeno, pokud jde o majetek německých daňových poplatníků, osvobozením od daně z majetku zaplacené v Německu [46].

103. Vzhledem k tomu, že Belgické království nevybírá žádnou daň z majetku, na aktiva Columbus se tedy před sporným zdaňovacím obdobím vztahovalo úplné osvobození od daně z majetku na základě téže daňové smlouvy.

104. Odkazem na čl. 20 odst. 2 AStG, pokud jde o zdanění příjmů povahy kapitálového vkladu společníků Columbus, odstavec 3 tohoto článku nahrazuje, za účelem zamezení dvojího zdanění aktiv stálé provozovny, která vedou k příjmům povahy kapitálového vkladu, ve vlastnictví německých daňových poplatníků, metodou započtení daně metodu osvobození od daně ve vztahu k dani zaplacené v zahraničí. Tento mechanismus tedy zahrnuje do výpočtu daně z majetku společníků Columbus aktiva této společnosti, která vedou k příjmům povahy kapitálového vkladu ve smyslu AStG.

105. Nahrazení metody osvobození od daně metodou započtení za účelem zamezení dvojího zdanění tak vedlo ke zdanění v Německu aktiv této posledně uvedené společnosti, přičemž tato aktiva ve vlastnictví společníků Columbus vedla k příjmům povahy kapitálového vkladu ve smyslu AStG.

106. Podobně jako v mé analýze týkající se zdanění příjmů mám za to, že použití metody započtení daně v situaci dotčené ve věci v původním řízení nevedlo k rozdílnému zacházení ve vztahu ke srovnatelné situaci, která nastala pouze v tuzemsku. V obou případech totiž společníci stálé provozovny podléhají platbě stejné daně s týmž daňovým základem a stejnou sazbou.

45 — V rozhodné době z hlediska skutečností v původním řízení tato daň pro fyzické osoby činila 0,5% ze zdanitelného majetku zahrnujícího aktiva podniku.

46 — Viz články 22 a 23 uvedené smlouvy.

c) Mezitímní závěry

107. S ohledem na výše uvedené úvahy se nezdá, že by takové ustanovení, jako je ustanovení čl. 20 odst. 2 a 3 AStG, představovalo překážku svobody usazování, pokud se toto posouzení omezí na srovnání německých státních příslušníků, kteří využili své svobody usazování, a těch, kteří této svobody nevyužili.

108. Jak jsem však již zdůraznil v bodech 67 až 70 tohoto stanoviska, ve světle výše uvedeného rozsudku Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas se zdá nezbytné rovněž přezkoumat, zda překážka svobody usazování německých státních příslušníků nevyplývá z rozdílného zacházení zavedeného čl. 20 odst. 2 a 3 AStG mezi takovou situací, jako je situace společníků společnosti Columbus a jinou přeshraniční situací, a sice konkrétněji došlo-li k výkonu svobody usazování v členském státě, jehož úroveň zdanění je vyšší než úroveň stanovená AStG.

2. Srovnání situace společníků společnosti Columbus a jiné přeshraniční situace

109. Před přezkumem důsledků, které je třeba vyvodit z uvedeného rozsudku pro projednávanou věc, je předtím užitečné podrobně připomenout závěry Soudního dvora ohledně existence překážky svobody usazování způsobené použitím právních předpisů Spojeného království o OZS.

a) Rozsudek Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas

110. Vzpomínám si, že ve věci, ve které byl vydán tento rozsudek, společnost Cadbury Schweppes usazená ve Spojeném království zejména založila v Irsku dceřinou společnost v rámci Centra mezinárodních finančních služeb (dále jen „IFSC“) v Dublinu, podléhající v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení dani ve výši 10%. Tato dceřiná společnost byla založena pouze za účelem umožnit, aby se na zisky spojené s činnostmi vnitřního financování skupiny Cadbury Schweppes mohl vztahovat daňový režim IFSC. Daňové orgány Spojeného království požadovaly na Cadbury Schweppes částku více než 8 milionů GBP z titulu korporační daně ze zisku dosaženého její dceřinou společností v Irsku na základě právních předpisů Spojeného království o OZS.

111. Tyto právní předpisy se odchylovaly od obecného pravidla použitelného ve Spojeném království, podle kterého společnost usazená ve Spojeném království není zdaňována ze zisku dceřiné společnosti při jeho dosažení. Konkrétněji, podle obecného pravidla použitelného ve Spojeném království není společnost, která je usazená v tomto členském státě a která zde založí dceřinou společnost zdaňována ani ze zisku dosaženého touto dceřinou společností, ani z dividend, které jí tato dceřiná společnost vyplatila. Rovněž podle obecného pravidla, společnost usazená ve Spojeném království, která založí dceřinou společnost v jiném členském státě, je zdaňována z dividend vyplacených touto dceřinou společností, ale má nárok na slevu na dani do výše daně uhrazené uvedenou dceřinou společností při dosažení zisku v zahraničí. Odchylně od právě uvedeného obecného pravidla přitom právní předpisy Spojeného království o OZS v zásadě stanoví, že společnost-rezident je zdaňována ze zisku dosaženého svou dceřinou společností usazenou v jiném členském státě uplatňujícím „nižší úroveň zdanění", a sice daň nižší než tři čtvrtiny výše daně, která by byla zaplacena ve Spojeném království ze zdanitelných zisků tak, jak by byly vyčísleny pro účely zdanění v tomto posledně uvedeném členském státě.

112. Ve světle těchto okolností Soudní dvůr kvalifikoval právní předpisy Spojeného království o OZS jako překážku svobody usazování.

113. V bodech 43 až 45 uvedeného rozsudku Soudní dvůr poukázal na rozdílné zacházení, které existovalo jednak mezi společností usazenou ve Spojeném království, která založila OZS (dceřinou společnost) v jiném členském státě, v němž tato OZS podléhá nižší úrovni zdanění ve smyslu právních předpisů o OZS, a jednak společností usazenou ve Spojeném království, která buď ovládá dceřinou společnost v tomto státě nebo založila ovládanou společnost v jiném členském státě, ve kterém tato dceřiná společnost nepodléhá nižší úrovni zdanění ve smyslu právních předpisů o OZS. Zatímco totiž v prvním případě zisky dosažené OZS byly přičteny společnosti usazené ve Spojeném království, která byla z těchto zisků zdaňována, v obou ostatních situacích společnost-rezident nebyla zdaňována ze zisku ovládané dceřiné společnosti v souladu s právními předpisy Spojeného království o korporační dani. Podle Soudního dvora toto rozdílné zacházení vede k daňovému znevýhodnění společnosti-rezidenta, na niž se právní předpisy o OZS vztahují, jelikož tato společnost je zdaňována ze zisku jiné právnické osoby bez ohledu na okolnost, že tato společnost nezaplatí vyšší daň než daň, kterou by byly tyto zisky zdaněny, kdyby jich dosáhla dceřiná společnost usazená ve Spojeném království.

114. Jak jsem již uvedl, je třeba se zájmem poznamenat, že předpoklad, ze kterého vychází Soudní dvůr za účelem kvalifikace právních předpisů Spojeného království OZS jako omezení svobody usazování, se netýká pouze tradičního srovnání přeshraniční a vnitrostátní situace. Spočívá rovněž na zcela novém srovnání dvou přeshraničních

situací podle toho, zda společnost-rezident založila společnost ovládanou v jiném členském státě než ve Spojeném království používajícím nižší nebo vyšší úroveň zdanění, než je úroveň stanovená britskými právními předpisy o OZS.

115. Důvod zavedení této druhé části srovnávacího kritéria (vzájemně srovnávané přeshraniční situace), který není uveden v rozsudku Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, nachází pravděpodobně svůj původ ve stanovisku generálního advokáta P. Légera předneseného v uvedené věci.

116. Ve svém stanovisku generální advokát uvedl, že nerozumí důvodu, proč by, v rozporu s argumentací uvedenou Spojeným královstvím Velké Británie a Severního Irska, situace Cadbury Schweppes nemohla být srovnána se situací společností-rezidentů, které rovněž využily práva usazování, když založily dceřiné společnosti v členských státech, jejichž úroveň zdanění byla vyšší než úroveň stanovená právními předpisy Spojeného království o OZS. V tomto ohledu zejména odmítl argument, že rozdílné sazby daně ze zisku společností platné v členských státech představují objektivní rozdíl v situaci odůvodňující rozdílné zacházení stanovené právními předpisy o OZS. Dle názoru generálního advokáta, pokud by toto tvrzení mělo být přijato, znamenalo by připuštění skutečnosti, že je členský stát oprávněn, aniž by porušil pravidla Smlouvy, zvolit si jiné členské státy, ve kterých mohou tuzemské společnosti zakládat dceřiné společnosti, za využití daňového režimu použitelného v hostitelském členském státě. Takové tvrzení přitom zjevně vede k výsledku neslučitelnému s pojmem „jednotný trh". Generální advokát P. Léger tedy navrhl, že pouze rozdílné zacházení v závislosti na sazbě daně v členském státě usazení stačí ke kvalifikaci režimu stanoveného právními předpisy Spojeného království o OZS jako překážky svobody usazování [47].

117. Nebezpečí roztříštěnosti společného trhu způsobené takovými vnitrostátními ustanoveními práva, jako jsou ustanovení právních předpisů Spojeného království o OZS, se tak zdá být důvodem toho, proč Soudní dvůr připustil objektivní srovnatelnost mezi jednak situací společnosti-rezidenta, která založila dceřinou společnost v členském státě, jehož úroveň zdanění je nižší než úroveň stanovená právními předpisy Spojeného království o OZS, a jednak situací společností-rezidentů, které založily dceřinou společnost v členském státě, jehož úroveň zdanění je vyšší, než úroveň stanovená těmito právními předpisy. V obou případech se totiž jedná o společnost, která hodlá uplatnit své právo usazování v členském státě dle své volby.

47 — Viz stanovisko přednesené dne 2. května 2006 ve výše uvedené věci Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (body 78 až 83).

118. Toto řešení se mi nezdá samo o sobě možné kritizovat. Jeví se ostatně soudržné s existencí vnitřního trhu, který v souladu s čl. 3 odst. 1 písm. c) Smlouvy o ES (nyní po změně čl. 3 odst. 1 písm. c) ES) charakterizuje činnost Společenství. Přístup přijatý Soudním dvorem vede nicméně k obtížím dvojí povahy.

119. Zaprvé, není zcela jasné, zda se obě části srovnávacího kritéria použitého Soudním dvorem ve výše uvedené věci Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas použijí alternativně nebo kumulativně. Jinými slovy, mohla by být nastolena otázka, zda rozdílné zacházení stanovené vnitrostátními právními předpisy členského státu bydliště daňového poplatníka použitelné pouze mezi dvěma přeshraničními situacemi by bylo dostatečné k přijetí závěru, že existuje omezení svobody usazování [48].

120. Ve světle výše uvedeného stanoviska generálního advokáta P. Légera a vzhledem k bodům 44 a 45 rozsudku Soudního dvora se mi zdá, že na tuto otázku musí být odpovězeno kladně.

48 — Rozdílné zacházení, které by bylo použitelné pouze mezi vnitrostátní situací a přeshraniční situací, pokud jsou dotčené situace srovnatelné, by bylo pochopitelně v rozporu se svobodou usazování. Tato část alternativy nepředstavuje zvláštní problém.

121. Zdá se totiž, že skutečnost, že Soudní dvůr v těchto bodech dotčeného rozsudku použil spojky „nebo", když určil dvě situace, s přihlédnutím k nimž mělo být postavení společnosti-rezidenta podléhající právním předpisům Spojeného království o OZS srovnáno, potvrzuje analýzu generálního advokáta v jeho stanovisku. Pokud je toto přístup zamýšlený Soudním dvorem, mohl by vést k zahrnutí do působnosti svobody usazování situací, které by na základě pouhého srovnání mezi přeshraniční situací a vnitrostátní situací v členském státě bydliště, nespadaly do svobody usazování nebo by takovou svobodu neomezovaly.

122. Zadruhé a souvztažně se jedná o to, zda i kdyby pouhé rozdílné zacházení mezi dvěma přeshraničními situacemi zavedené členským státem bydliště daňového poplatníka mohlo stačit pro kvalifikaci daňového opatření jako omezení svobody usazování, tento přístup lze vztáhnout na situaci, která, ačkoliv je podobná s okolnostmi, které byly základem výše uvedené věci Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, se přesto v několika ohledech odlišuje, zejména pokud jde o povahu dotčeného daňového opatření, a sice opatření k zamezení dvojího zdanění.

123. Právě tyto dvě otázky jsou vzneseny v projednávané věci.

124. Přikročím tedy nyní k důsledkům, které lze pro projednávanou věc vyvodit ze závěrů uvedených Soudním dvorem v bodech 43 a 45 výše uvedeného rozsudku Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas.

b) Srovnání ve vztahu k zamezení dvojímu zdanění příjmů (čl. 20 odst. 2 AStG)

125. Jak jsem uvedl výše, použití metody započtení daně ve smyslu čl. 20 odst. 2 AStG především předpokládá, že daň zaplacená v zahraničí je nižší než úroveň stanovená AStG, a sice úroveň nižší než 30% zisku. Článek 20 odst. 2 AStG se tedy v zásadě nepoužije, pocházejí-li příjmy povahy kapitálového vkladu ze stálých provozoven německých rezidentů, které se nacházejí v členských státech, jejichž sazba daně je rovna nebo vyšší než 30%. V tomto případě se v zásadě použije osvobození od daně zaplacené v zahraničí.

126. Německá vláda tvrdí, že rozdíl, který existuje mezi situací společníků společnosti Columbus v původním řízení a daňovou situací společníků stálé provozovny nacházející se v členském státě, jehož úroveň zdanění je vyšší než sazba stanovená německými daňovými právními předpisy, vyplývá pouze z koexistence daňových právních předpisů členských států. Na tento rozdíl jako takový se nevztahují ustanovení Smlouvy týkající se svobod volného pohybu.

127. Tato argumentace není přesvědčivá.

128. Nepříznivé daňové zacházení v projednávaném případě totiž nevyplývá čistě a pouze z použití různých daňových právních úprav členských států, ale vyplývá z volby učiněné německou právní úpravou [49] stanovit použití mechanismu započtení daně zaplacené v zahraničí pro dotčené příjmy, je-li tato daň nižší než 30% sazba stanovená AStG.

129. Dle mého názoru by tomu bylo jinak, pokud by k nahrazení metody osvobození metodou započtení učiněném Spolkovou republikou Německo došlo nezávisle na sazbě, jakou jsou dotčené příjmy v Německu zdaněny. Za tohoto předpokladu by případně nepříznivé zacházení způsobené použitím této metody na stejné příjmy

49 — Viz ve stejném smyslu stanovisko generálního advokáta Geelhoeda ve výše uvedené věci Test Claimants in the FII Group Litigation (bod 39).

německých daňových poplatníků ze stálých provozoven nacházejících se v zahraničí záviselo především na sazbě daně zaplacené v jednotlivých členských státech. Jednalo by se tedy o nepříznivé zacházení způsobené koexistencí různých daňových právních úprav členských států. Tak tomu však jednoznačně není v projednávané věci.

130. Jde tedy o to, zda toto rozdílné zacházení představuje v tomto rozsahu rozdílné zacházení zakázané článkem 52 Smlouvy o ES.

131. Zdá se nepopiratelné, že jedním z účinků použití čl. 20 odst. 2 AStG – ostatně nastíněným německým zákonodárcem – je neutralizovat daňová zvýhodnění získaná německými daňovými poplatníky, kteří se usadili nebo se hodlají usadit v členských státech, ve kterých je daň z příjmů povahy kapitálového vkladu z osobní společnosti, která je stálou provozovnou v zahraničí, nižší než 30% sazba stanovená AStG.

132. V tomto smyslu, jak navrhli zástupci společnosti Columbus a belgická vláda na jednání, může být toto vnitrostátní opatření považováno za opatření, v jehož důsledku dochází podobně, jako ve výše uvedené věci Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, k roztříštěnosti společného trhu tím, že jsou němečtí státní příslušníci pobízeni k usazování se pouze v členských státech, jejichž úroveň zdanění je rovná nebo vyšší než německá sazba stanovená ustanoveními AStG. Podle tohoto uvažování tak toto opatření může německé státní příslušníky odrazovat od zakládání, nabývání nebo zachování stálé provozovny v členském státě, ve kterém tato provozovna podléhá úrovni zdanění nižší než 30%.

133. V tomto ohledu nemá relevantní skutečnost, že čl. 20 odst. 2 AStG nezachází odlišně se společníky společnosti Columbus v původním řízení a společníky osobní společnosti usazené v Německu, význam. Jak jsem již totiž uvedl v bodech 120 a 121 tohoto stanoviska, zdá se mi, že výše uvedený rozsudek Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas může být ve světle stanoviska generálního advokáta P. Légera vykládán v tom smyslu, že členský stát bydliště nemůže omezovat svobodu usazování svých státních příslušníků na část společného trhu, včetně případu, kdy neexistuje rozdílné zacházení tímto členským státem mezi vnitrostátními a přeshraničními situacemi. Povinnost státu „odjezdu" (nebo jinými slovy státu bydliště), v projednávaném případě Spolkové republiky Německo, tak spočívá, kromě dodržování rovného zacházení mezi svými státními příslušníky podle toho, zda využili, či nevyužili svých svobod volného pohybu, v zajištění toho, že tito nebudou odrazováni od usazování v členském státu dle své volby, včetně případu použití daňových opatření.

134. Zejména na jednání měla německá vláda námitky proti podobným úvahám. I když Spolková republika Německo připouští, že dotčené daňové opatření vskutku zavádí rozdílné zacházení podle toho, zda se němečtí státní příslušníci hodlají usadit nebo investovat v jiném členském státě, jehož úroveň zdanění je nižší nebo vyšší než sazba stanovená AStG, tvrdí, že takový rozdíl není zakázaný Smlouvou, protože dotčené situace nejsou objektivně srovnatelné. V tomto ohledu tento členský stát odkazuje zejména na rozsudek D.[50], ve kterém Soudní dvůr odmítl rozšířit ustanovení dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění na fyzické nebo právnické osoby nespadající do rozsahu působnosti uvedených smluv.

135. Tato argumentace může být na první pohled odmítnuta poukazem na výše uvedený rozsudek Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, který, jak připomínám, připustil, že situace mateřské společnosti usazené ve Spojeném království, jejíž dceřiná společnost se nachází v členském státě, jehož zdanění je nižší než zdanění stanovené právními předpisy Spojeného království o OZS, a situace mateřské společnosti v tomto státě, jejíž dceřiná společnost je usazena v členském státě, jehož zdanění je vyšší než zdanění stanovené uvedenými právními předpisy, jsou objektivně srovnatelné.

136. Uvažování předložené německou vládou však zasluhuje, aby bylo přezkoumáno podrobněji.

137. Zdá se totiž, že tento argument, ačkoliv formulovaný trochu jinak, navrhuje, že pokud by bylo třeba uznat objektivně srovnatelnou povahu takových dvou přeshraničních situací, o jakých se diskutuje v projednávané věci, vedlo by to k tomu, že pokud členský stát používá metodu osvobození od daně na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění za účelem zdanění příjmů z kapitálového majetku svých státních příslušníků, které jsou získány ze stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě, uvedený stát by byl nucen rozšířit použití této metody zamezení dvojího zdanění ve svých vztazích se všemi ostatními členskými státy pro stejný typ operací.

138. Je třeba uvést, že Soudní dvůr několikrát zdůraznil, že působnost dvoustranné daňové smlouvy je omezena na fyzické a právnické osoby v ní zmíněné[51], když upřesnil, že skutečnost, že vzájemná práva a závazky se uplatní pouze na osoby s bydliš-

50 — Rozsudek ze dne 5. července 2005 (C-376/03, Sb. rozh. s. I-5821).

51 — Výše uvedené rozsudky D. (bod 54) a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (bod 84).

těm v jednom ze dvou smluvních členských států, je inherentním důsledkem dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění [52].

139. I přes tuto zásadu tak Soudní dvůr připustil, že existují situace, kdy mohou být zvýhodnění vyplývající z dvoustranné smlouvy rozšířena na rezidenta státu, který není stranou uvedené smlouvy.

140. Soudní dvůr tak rozhodl, že co se týče smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi členským státem a třetím státem, na základě zásady národního zacházení je smluvní členský stát povinen poskytnout stálým provozovnám společností, které jsou nerezidenty, výhody stanovené ve smlouvě za stejných podmínek jako ty, které se uplatní na společnosti, které jsou rezidenty [53]. V takovém případě se na poplatníka, který je nerezidentem a má stálou provozovnu v členském státu, nahlíží tak, jako by byl ve shodné situaci s poplatníkem, který je rezidentem tohoto státu [54].

141. Judikatura v tomto ohledu je tedy jemněji odstíněná oproti tomu, co se zdá, že tvrdí německá vláda.

142. Ve výše uvedeném rozsudku Saint-Gobain ZN, který se týkal daňových zvýhodnění týkajících se zdanění podílů a dividend, se zdá, že se jedná o porušení práva Společenství, když členský stát bydliště použije různým způsobem kritérium sídla nebo bydliště podle toho, zda se jedná o určení zdanění společností-rezidentů a společností-nerezidentů, které vykonávají své činnosti v tomto státě prostřednictvím stálé provozovny nebo zda se jedná o poskytnutí s tím spojených zvýhodnění, která byla těmto posledně uvedeným odmítnuta. Tyto společnosti tedy mohly být objektivně srovnatelné se společnostmi, které byly usazeny v dotyčném členském státě.

143. Ve rozsudcích D. a Test Claimants in Class Action IV of the ACT Group Litigation Soudní dvůr odmítl, že by daňová zvýhodnění přiznaná fyzickým a právnickým osobám nerezidentům státem zdroje majetku a dotčených příjmů na základě ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených se státem bydliště uvedených osob mohla být rozšířena na jiné nerezidenty povinné k dani v členském státě, který není stranou uvedených smluv. Situace těchto nerezidentů totiž není objektivně srovnatelná.

144. Je-li přitom chápání této judikatury správné, nedomnívám se, že by Spolková republika Německo mohla právem tvrdit, že její vlastní rezidenti, kteří jsou v tomto

52 — Výše uvedené rozsudky D. (bod 61) a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (bod 91).

53 — Výše uvedené rozsudky Saint-Goban ZN (bod 59) a D. (bod 56).

54 — Výše uvedený rozsudek D. (bod 57).

členském státě v zásadě zdaňováni na základě svého světového příjmu, jsou v objektivně odlišné situaci podle toho, zda pobírají příjmy dosažené v členském státě, jehož zdanění je nižší nebo vyšší než sazba stanovená ustanoveními AStG.

145. Konečně na jednání německá vláda, podporovaná nizozemskou vládou a vládou Spojeného království, uplatnila, že se projednávaná věc v různých ohledech odlišuje od výše uvedeného rozsudku Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, což by mělo Soudní dvůr vést k tomu, aby se od tohoto rozsudku odchýlil. Zástupci těchto vlád v tomto ohledu poukázali na povahu dotčeného daňového opatření v projednávané věci a na okolnost, že kritérium spojené s přičtením zisku dosaženého stálou provozovnou jiné právnické osobě v projednávaném případě neexistuje.

146. Pokud jde o první aspekt, je pravdou, že na rozdíl od výše uvedené věci Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas je cílem daňového opatření dotčeného v projednávané věci zamezení dvojího zdanění příjmů z kapitálového majetku ve smyslu AStG, které pocházejí z přeshraniční činnosti tím, že je metoda osvobození od daně stanovená daňovou smlouvou o zamezení dvojího zdanění uzavřenou mezi Spolkovou republikou Německo a Belgickým královstvím nahrazena metodou započtení.

147. Lze se tedy domnívat, že jak v situaci, kdy se stálá provozovna nachází v členském státě, jehož úroveň zdanění je vyšší než německá sazba, tak v situaci, kdy, jako ve věci v původním řízení, se tato provozovna nachází v členském státě, jehož úroveň zdanění je nižší než německá sazba, Spolková republika Německo zamezuje u svých rezidentů dvojímu zdanění příjmů z kapitálového majetku ze stálých provozoven nacházejících se v jiných členských státech. V tomto smyslu se zdá, že je cíl zamezení dvojího zdanění dosažen.

148. Nic to nemění na tom, že z hlediska německé osoby povinné k dani je tato odrazována od usazení nebo zachování své provozovny v členském státě, jehož sazba daně je nižší než sazba stanovená ustanoveními AStG. Zdá se mi, že z hlediska roztříštěnosti vnitřního trhu způsobeného dotčeným daňovým opatřením, následku ostatně sledovaného německým zákonodárcem, smí být takové opatření považováno za slučitelné se svobodou usazování zaručenou Smlouvou pouze tehdy, je-li odůvodněno požadavkem obecného zájmu.

149. Pokud jde o druhý aspekt, mám rovněž za to, že rozdíl zdůrazněný německou vládou je pohlcen významnější zásadou, která vyžaduje, aby se členské státy zdržely přijímání jednostranných opatření směřujících

k rozdělení vnitřního trhu, ledaže je takové opatření odůvodněno cílem obecného zájmu.

umožněno vybírat svou vlastní daň z majetku, protože nebude existovat žádná zahraniční daň, kterou by bylo možné započítat na německé dani.

150. Domnívám se tedy, že takové vnitrostátní opatření jako je čl. 20 odst. 2 AStG může představovat překážku svobody usazování stanovené Smlouvou.

154. V situaci, kdy se přitom stálá provozovna nachází v členském státě, jehož úroveň zdanění je vyšší než sazba stanovená AStG, ale který rovněž nevybírá daň z majetku, nebudou němečtí společníci v zásadě podléhat platbě daně z majetku v Německu z důvodu použití metody osvobození od daně.

c) Srovnání ve vztahu k zamezení dvojího zdanění majetku (čl. 20 odst. 3 AStG)

155. Z toho dle mého názoru vyplývá, že čl. 20 odst. 3 AStG tím, že zachází odlišně se srovnatelnými situacemi, omezuje rovněž výkon svobody usazování stanovené Smlouvou.

151. Podobný závěr je třeba dle mého názoru přijmout ohledně zdanění majetku.

152. Ostatně je možné tvrdit, že odrazující účinek je v tomto případě zdůrazněn ještě více než v rámci použití čl. 20 odst. 2 AStG.

3. Závěry ohledně existence překážky svobody usazování

156. Ve světle výše uvedených úvah jsem toho názoru, že takové vnitrostátní ustanovení, jako je ustanovení čl. 20 odst. 2 a 3 AStG představuje překážku svobody usazování stanovené Smlouvou v tom, že může odrazovat státní příslušníky jednoho členského státu od volného usazování v jiném členském státě dle jejich volby.

153. Připomínám, že v takové situaci, jako je situace ve věci v původním řízení, ve které Belgické království nevybírá daň z majetku, vede použití metody započtení daně pouze k tomu, že je Spolkové republice Německo

157. Za těchto podmínek je nezbytné přezkoumat, zda může být taková překážka odůvodněná.

D – *K odůvodněním překážky svobody usazování*

158. Podle judikatury lze omezení svobody usazování připustit pouze tehdy, je-li odůvodněno důvody uvedenými v článku 56 Smlouvy o ES (nyní po změně článku 46 ES) nebo naléhavými důvody obecného zájmu. V každém případě musí být toto omezení způsobilé zaručit uskutečnění legitimního cíle, který má sledovat a nesmí překračovat meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné [55].

159. Před předkládajícím soudem Finanzamt Bielefeld-Innenstadt uplatňoval, že ustanovení čl. 20 odst. 2 a 3 AStG jsou odůvodněna bojem proti škodlivé daňové soutěži, bojem proti čistě vykonstruovaným operacím a ochranou soudržnosti daňového režimu. Tato tři odůvodnění byla zopakována německou vládou v jejím písemném vyjádření předloženém Soudnímu dvoru.

160. Nizozemská vláda a Komise se v podstatě připojují k vyjádření německé vlády, když se domnívají, že ustanovení čl. 20 odst. 2 a 3 AStG jsou nicméně odůvodněna výlučně snahou bojovat proti vykonstruovaným operacím, jejichž účelem je vyhnout se uplatnění německých daňových právních předpisů. Portugalská vláda má za to, že uvedený článek směřuje k zachování soudržnosti německého daňového režimu.

161. Naopak Columbus a belgická vláda mají za to, že dotčená vnitrostátní pravidla nemohou být odůvodněna žádným z důvodů předložených před předkládajícím soudem a Soudním dvorem.

162. Je třeba postupně přezkoumat tři odůvodnění předložená německými orgány.

1. K boji proti škodlivé daňové soutěži

163. Spolková republika Německo jednak připomíná, že belgický režim koordinačních

55 — Viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 30. září 2003, Inspire Art (C-167/01, Recueil, s. I-10155, body 107, 132 a 133); výše uvedený rozsudek De Lasteyrie du Saillant (bod 49); výše uvedený rozsudek Marks & Spencer (bod 35) a výše uvedený rozsudek Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (bod 47).

center je uveden v usnesení Rady a v Radě sdružených zástupců vlád členských států [56] mezi opatřeními škodlivé daňové soutěže a jednak že Komise zahájila vůči tomuto režimu formální vyšetřovací řízení směřující k určení, že tento režim má znaky státní podpory. Tento členský stát se nicméně domnívá, že bez ohledu na tyto kroky jí má čl. 20 odst. 2 a 3 AStG umožnit v rámci jejího práva na „sebeobranu" vyrovnat výjimečná daňová zvýhodnění poskytnutá uvedeným režimem tím, že je prostřednictvím použití metody započtení daně obnovena daňová zátěž společníků Columbus na úrovni německého zdanění.

164. Zdá se, že takto formulovaný cíl předložený Spolkovou republikou Německo se překrývá s údajným právem na vyrovnání daňového zvýhodnění nabytého v jiném členském státě použitím nepříznivého daňového zacházení.

165. Takový cíl však nemůže být připuštěn k odůvodnění omezení svobody usazování, jak vyplývá z judikatury [57].

166. Jak správně poznamenal generální advokát P. Léger ve svém stanovisku ve výše uvedené věci Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, při neexistenci harmonizace ve Společenství je třeba připustit, že si daňové režimy různých členských států mohou konkurovat [58]. Lze litovat, že se zdá, že tato soutěž probíhá bez jakéhokoli omezení. Tato otázka, jak to rovněž připouští preambule usnesení Rady uvedeného Spolkovou republikou Německo, vyžaduje odpověď politické povahy a žádným způsobem se nedotýká práv a povinností členských států vyplývajících ze Smlouvy.

167. Jsem ostatně rovněž toho názoru, že skutečnost, že dotčený daňový režim může být kvalifikován jako státní podpora neslučitelná se společným trhem [59], nad nímž přísluší na základě Smlouvy provádět kontrolu Komisi, nemůže opravňovat členský stát k přijímání jednostranných opatření proti tomuto režimu určených k boji proti jeho účinkům a která by ohrožovala některé ze základních svobod stanovených Smlouvou [60].

56 — Usnesení ze dne 1. prosince 1997 o kodexu chování v oblasti zdanění podniků – zdanění úrokových výnosů (Úř. věst. 1998, C 2, s. 2).

57 — Viz zejména výše uvedené rozsudky De Groot (bod 97) a Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (bod 49 a uvedená judikatura).

58 — Bod 55 stanoviska.

59 — Připomínám, že tento režim skutečně obsahuje státní podporu, jak to rozhodl Soudní dvůr ve výše uvedeném rozsudku Belgie a Forum 187/Komise.

60 — Viz v tomto smyslu bod 58 výše uvedeného stanoviska generálního advokáta P. Légera ve věci Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas.

168. Boj proti škodlivé daňové soutěži tak není dle mého názoru způsobilý odůvodňovat omezení svobody usazování dotčené v projednávané věci.

2. K boji proti čistě vykonstruovaným operacím

169. Spolková republika Německo rovněž uplatňuje, že boj proti čistě vykonstruovaným operacím byl při přijímání čl. 20 odst. 2 a 3 AStG německým zákonodárcem upřednostněn. Tvrdí, že takové odůvodnění bylo uznáno judikaturou Soudního dvora. Domnívá se nicméně, že tato judikatura je příliš restriktivní a navrhuje, aby Soudní dvůr rozšířil právo členských států bojovat proti umělým operacím tím, že jim umožní požadovat, aby se stálé provozovny založené v jiném členském státě za účelem získání daňových zvýhodnění v tomto členském státě, skutečně a trvale začlenily do hospodářského života tohoto státu. Podle Spolkové republiky Německo takové začlenění neexistuje v případě belgických koordinačních center, jako je tomu v projednávané věci.

170. Jak tvrdí Spolková republika Německo, Soudní dvůr několikrát připustil, že daňové opatření omezující výkon svobody usazování zaručené Smlouvou může být odůvodněno, pokud je cílem tohoto opatření vyloučit z daňového zvýhodnění čistě vykonstruované operace, jejichž cílem je uniknout uplatnění právních předpisů dotyčného členského státu [61].

171. Ve výše uvedeném rozsudku Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas Soudní dvůr poskytl několik upřesnění ohledně závěrů o existenci takových operací zejména za účelem umožnění vnitrostátnímu soudu přezkoumat přiměřený charakter právních předpisů Spojeného království o OZS.

172. Z tohoto rozsudku tak vyplývá, že zjištění existence čistě vykonstruované operace vyžaduje, vedle subjektivního prvku spočívajícího v úmyslu získat daňové zvýhodnění, aby z objektivních skutečností přezkoumatelných třetími osobami, týkajících se zejména stupně fyzické existence OZS, pokud jde o prostory, zaměstnance a zařízení, vyplývalo, že přes formální dodržení podmínek stanovených právem Společenství nebylo cíle podílet se na hospodářském životě hostitelského členského státu sledovaného svobodou usazování, dosaženo [62].

61 — Výše uvedený rozsudek ICI (bod 26); výše uvedený rozsudek X a Y (bod 61); rozsudek ze dne 12. prosince 2002, Lankhorst-Hohorst (C-324/00, Recueil, s. I-11779, bod 37); výše uvedený rozsudek De Lasteyrie du Saillant (bod 50); výše uvedený rozsudek Marks & Spencer (bod 57), jakož i výše uvedený rozsudek Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (bod 51).

62 — Výše uvedený rozsudek Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, (body 64, 53 až 55 a 67).

173. Soudní dvůr na základě toho dospěl k závěru, že k tomu, aby právní předpisy Spojeného království o OZS byly v souladu s právem Společenství, použití zdanění stanoveného uvedenými právními předpisy musí být vyloučeno, pokud bez ohledu na existenci důvodů daňové povahy založení OZS odpovídá hospodářské realitě, a sice, že odpovídá skutečnému usazení, jehož účelem je výkon skutečných hospodářských činností v hostitelském členském státě [63].

174. Soudní dvůr dodal, že je věcí předkládajícího soudu ověřit, zda některý ze znaků právních předpisů Spojeného království o OZS, které umožňují společnosti-rezidentu v podstatě prokázat, že založení OZS nebylo výlučně nebo převážně odůvodněno cílem vyhnout se běžně dlužné dani ve Spojeném království (test motivu), lze vyložit tak, že umožňuje omezit použití zdanění stanoveného těmito právními předpisy na čistě vykonstruované operace, a tak vede ke kvalifikaci právních předpisů o OZS jako slučitelných se svobodou usazování [64].

175. Z tohoto posledně uvedeného upřesnění vyplývá, že se nezdá, že by byl Soudní dvůr připraven připustit právní předpisy členského státu, které vylučují z daňového zvýhodnění jakoukoli čistě vykonstruovanou operaci kategorickým a obecným způsobem, aniž by vnitrostátním soudům umožňovaly provést přezkum případ od případu s přihlédnutím ke zvláštnostem každého konkrétního případu zejména na základě skutečností poskytnutých dotyčným daňovým poplatníkem [65].

176. Dle mého názoru v projednávané věci nebrání žádný důvod tomu, aby Soudní dvůr zopakoval závěry, které uvedl ve výše uvedeném rozsudku Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas ohledně přezkumu proporcionality britského daňového opatření s tím, že v projednávaném případě je nepochybné – žádný z účastníků řízení, kteří předložili vyjádření před Soudním dvorem, ostatně netvrdil opak –, že nahrazení metody osvobození od daně metodou započtení daně stanovené v čl. 20 odst. 2 a 3 AStG je způsobilé dosáhnout cíle sledovaného Spolkovou republikou Německo.

177. Pokud jde tedy o proporcionalitu dotčeného opatření, kterou má přezkoumat především předkládající soud, považuji za užitečné učinit následující poznámky.

178. Je třeba uvést, že i když povaha dotčeného vnitrostátního opatření, a sice nahrazení metody zamezení dvojího zdanění

63 — Tamtéž (body 65 a 66).

64 — Tamtéž (body 62, 72 a 73).

65 — Viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek X a Y (bod 43).

jinou méně příznivou metodou, zasahuje svobodu usazování méně než uložení dodatečného zdanění, nezdá se, že by AStG umožňoval, jsou-li splněny všechny obecné podmínky použití, na které odkazuje čl. 20 odst. 2 a 3 AStG, provést přezkum případ od případu za účelem ověření, zda může být v každém konkrétním případě toto ustanovení odmítnuto z důvodu existence skutečného usazení dotyčné stálé provozovny v dotčeném hostitelském členském státě. V tomto ohledu se zdá, že čl. 20 odst. 2 a 3 AStG spočívá na nevyvratitelné domněnce, podle které se jedná o čistě vykonstruovanou operaci, jsou-li splněny podmínky uvedené v tomto ustanovení. Takový přístup se mi přitom zdá nepřiměřený ve vztahu ke sledovanému cíli s ohledem na závěry uvedené výše v bodech 174 a 175 tohoto stanoviska.

179. Pokud by předkládající soud měl nicméně dostatečnou volnost k posouzení existence čistě vykonstruované operace ve věci v původním řízení zejména na základě jiných ustanovení německého daňového práva, příslušelo by mu tudíž ověřit, zda došlo ke skutečnému usazení společnosti Columbus v Belgii, jejímž hlavním předmětem je výkon skutečných hospodářských činností v tomto členském státě, které mohou spočívat na objektivních a přezkoumatelných skutečnostech týkajících se zejména stupně fyzické existence společnosti Columbus, pokud jde o prostory, zaměstnance a zařízení. Pouze za předpokladu, že by tomu tak nebylo, bylo by dotčené vnitrostátní opatření, tak jak bylo použito v projednávaném případě, odůvodněno cílem boje proti čistě vykonstruovaným operacím.

180. Z hlediska (případného) přezkumu těchto objektivních skutečností předkládajícím soudem mám za to, že tento soud bude zejména povinen ověřit, zda společnost Columbus během sporného zdaňovacího období nadále splňovala veškeré podmínky použitelné na koordinační centra na základě výše uvedené královské vyhlášky ze dne 30. prosince 1982, zejména pokud jde o požadavky na úroveň zaměstnanosti v Belgii [66].

181. Krom toho, v rozporu s tím, co naznačuje německá vláda, se nedomnívám, že by skutečnost, že taková provozovna, jako je Columbus, věnuje svou činnost držení, jakož i správě kapitálu a že případně uskutečňuje finanční investice v jiných členských státech, mohla být určující, pokud jde o zjištění existence čistě vykonstruované operace v tom smyslu, že taková provozovna nevykonává skutečné hospodářské činnosti v hostitelském členském státě.

182. Nejen finanční činnosti nejsou totiž a *priori* vyloučeny z využití svobod volného pohybu, ale krom toho nemůže být zcela

66 — Koordinační centra musí v Belgii zaměstnávat počet zaměstnanců odpovídající alespoň deseti osobám zaměstnaným na plný úvazek po uplynutí dvou let jejich činnosti.

vyloučeno, že kapitálové investice takové provozovny, jako je Columbus, ve prospěch jejích společníků, budou uskutečněny v hostitelském členském státě nebo přinejmenším prostřednictvím finančních nebo bankovních zprostředkovatelů usazených v Belgii.

183. Mám za to, že takové okolnosti, společně se skutečnou existencí fyzického usazení v hostitelském členském státě, by byly dostačující k odmítnutí existence čistě vykonstruované operace.

184. V každém případě je věcí předkládajícího soudu provést veškerá ověření nezbytná za účelem zjištění, zda Columbus byla skutečně usazena ve smyslu judikatury Soudního dvora, která tudíž umožní vnitrostátnímu soudu se domnívat, že ve věci v původním řízení nemůže být použití čl. 20 odst. 2 a 3 AStG odůvodněno cílem boje proti čistě vykonstruovaným operacím.

3. K zachování soudržnosti daňového režimu

185. Spolková republika Německo brání čl. 20 odst. 2 a 3 AStG také z důvodu zachování soudržnosti svého daňového režimu. Podle ní toto ustanovení zaručuje zdanění světového příjmu (a majetku) německých daňových poplatníků, pokud jde o kapitálové investice, nebo neutralitu vývozu kapitálu, což odpovídá zásadní volbě německého zákonodárce v souladu s jeho daňovou svrchovaností.

186. Od rozsudků Bachmann [67] a Komise v. Belgie [68] Soudní dvůr v zásadě připustil, že zachování soudržnosti daňového režimu je cílem, kterého se členské státy mohou dovolávat k odůvodnění omezení svobod volného pohybu dle Smlouvy.

187. Zatímco v návaznosti na oba tyto rozsudky představuje odůvodnění vycházející z nezbytnosti zaručit soudržnost daňového režimu jeden z kategorických požadavků obecného zájmu nejčastěji dovolávaných členskými státy v oblasti přímých daní, je rovněž nesporné, že bylo vždy odmítáno Soudním dvorem zejména z důvodu, že na rozdíl od situace, která byla základem obou výše uvedených rozsudků, dotčená daňová pravidla neumožňovala prokázat přímou souvislost mezi poskytnutím daňového zvý-

67 — Rozsudek ze dne 28. ledna 1992 (C-204/90, Recueil, s. I-249, body 21 až 23).

68 — Rozsudek ze dne 28. ledna 1992 (C-300/90, Recueil, s. I-305, body 14 až 16).

hodnění a vyrovnáním takového zvýhodnění daňovým odvodem [69], která v zásadě vyžaduje, aby odpočet a odvod byly provedeny v rámci téhož zdanění stejného daňového poplatníka [70].

188. Zcela striktní použití této judikatury by vedlo k odepření možnosti využít odůvodnění soudržností daňového režimu v projednávané věci, jelikož k dotčenému daňovému zvýhodnění poskytnutému společnosti Columbus a použití metody započtení daně dochází v rámci odlišných zdanění a odlišných daňových režimů.

189. Zdá se však, že ve výše uvedeném rozsudku Manninen Soudní dvůr zmírnil přísnost výkladu pojmu soudržnosti daňového režimu spočívajícího na kritériích totožnosti zdanění a totožnosti daňového poplatníka, který do té doby v judikatuře převládal, když připustil, podobně jak to navrhla generální advokátka J. Kokott ve svém stanovisku v této věci, že se členský stát může dovolávat požadavku zachování soudržnosti daňového režimu, i když nejsou v daném případě splněna obě výše uvedená kritéria [71].

190. Pojem soudržnosti daňového režimu byl popsán jako „poněkud vágní“ [72] nebo dokonce „tajemný“ [73]. Členské státy se jej často bez rozlišení dovolávaly s jinými druhy odůvodnění, často uznanými jako kategorické požadavky ve smyslu judikatury, jako je například účinnost daňových kontrol, boj proti daňovým únikům nebo podvodům nebo ztráta daňových výnosů, která nicméně do uvedených požadavků nespadá [74]. Zdá se, že v projednávaném případě Spolková republika Německo rovněž staví tento pojem naroveň zásadě teritoriality zakotvené mezinárodním daňovým právem, zásadě, která byla také připuštěna Soudním dvorem jako zásada umožňující odůvodňovat omezení některé ze svobod volného pohybu [75].

191. Jak upřesnil generální advokát M. Poiares Maduro ve svém stanovisku ve věci Marks & Spencer [76], úkolem pojmu

69 — Výše uvedený rozsudek ICI (bod 29); výše uvedený rozsudek Baars, bod 40; výše uvedený rozsudek De Groot (bod 109); rozsudek ze dne 18. září 2003, Bosal (C-168/01, Recueil, s. I-9409, bod 31); rozsudek ze dne 15. července 2004, Weidert a Paulus (C-242/03, Sb. rozh. s. I-7379, bod 22); rozsudek ze dne 10. března 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, Sb. rozh. s. I-2057, bod 21) a rozsudek ze dne 26. října 2006, Komise v. Portugalsko (C-345/05, Sb. rozh. s. I-10633, bod 29).

70 — Viz zejména výše uvedený rozsudek Baars (bod 40); rozsudek ze dne 6. června 2000, Verkooijen (C-35/98, Recueil, s. I-4071, body 57 a 58); výše uvedený rozsudek Bosal (body 29 a 30); rozsudek ze dne 15. července 2004, Lenz (C-315/02, Sb. rozh. s. I-7063, bod 36); výše uvedený rozsudek Manninen (bod 42) a rozsudek ze dne 14. září 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Sb. rozh. s. I-8203, bod 54).

71 — Body 45 a 46 rozsudku, jakož i zejména body 54 až 57 stanoviska.

72 — Bod 51 výše uvedeného stanoviska generální advokátky J. Kokott ve věci Manninen.

73 — Vanistendael, F., „Cohesion: The Phoenix rises from his ashes“, *EC Tax Review*, 2005, s. 211.

74 — Viz v tomto ohledu zejména výše uvedené rozsudky Verkooijen (bod 59); X a Y (bod 50); Lenz (bod 40), jakož i Marks & Spencer (bod 44).

75 — Viz rozsudek ze dne 15. května 1997, Futura Participations a Singer (C-250/92, Recueil, s. I-2471, bod 22), výše uvedený rozsudek Bosal (bod 37); výše uvedený rozsudek Manninen (bod 38), jakož i výše uvedený rozsudek Marks & Spencer (bod 39).

76 — Body 66 a 67.

soudržnosti daňového režimu je chránit celistvost vnitrostátních daňových systémů, pokud není překážkou integrace těchto systémů v rámci vnitřního trhu. V tomto smyslu je jeho cílem zaručit „křehkou rovnováhu" vyjádřenou pravidlem „dvojí neutrality", a sice jednak daňové neutrality uložené členským státům článkem 52 Smlouvy o ES, pokud jde o usazování podniků ve Společenství, a jednak daňové neutrality, kterou musí zaručit výkon svobody usazování ve vztahu k daňovým právním normám přijatým členskými státy tak, aby příslušníci Společenství nevyužívali právní předpisy Společenství k zajištění zvýhodnění, jež nesouvisí s tímto výkonem.

192. Z tohoto hlediska by tedy bylo možné navrhnout, že pojem soudržnosti daňového režimu se překrývá se zneužitím práva nebo požadavkem boje proti čistě vykonstruovaným operacím. Pokud by tomu tak bylo, v projednávané věci by stačilo odkázat na úvahy týkající se tohoto druhu odůvodnění v tomto stanovisku.

193. Před kvazi-systematickým odmítnutím argumentu vycházejícího z ochrany soudržnosti daňového režimu, včetně jeho širšího přijetí vycházejícího z výše uvedeného rozsudku Manninen, a obtížemi spojenými právě s vymezením tohoto pojmu ve vztahu k ostatním druhům odůvodnění předkládaným členskými státy[77], je možné si položit otázku o jeho skutečné užitečnosti.

194. Tuto otázku lze nepochybně vysvětlit na základě situací, ve kterých měl Soudní dvůr posoudit uvedené odůvodnění. Ve věcech, ve kterých byl totiž argument nezbytnosti soudržnosti daňového režimu vážněji předložen, se jednalo o vnitrostátní právní úpravy, které určitým způsobem zaváděly rozdílné zacházení mezi vnitrostátní situací a přeshraniční situací, ve které dotčení daňoví poplatníci využili jedné ze svobod volného pohybu. V konečném výsledku tyto právní úpravy odmítaly rozšíření možnosti využití daňového zacházení ve formě daňového zvýhodnění na operaci provedenou ve Společenství vyhrazeného operacím téhož druhu uskutečněných v tuzemsku[78]. Ve výše uvedeném rozsudku Manninen tak finská právní úprava podřizovala poskytnutí daňového odpočtu akcionářům-rezidentům ve Finsku, povinným v plném rozsahu k dani v tomto členském státě podmínce, že jsou dividendy vypláceny společnostmi usazenými ve Finsku, které byly povinné ke korporační dani v tomtéž státě. Soudní dvůr při přezkumu proporcionality dotčeného daňového opatření, jehož cílem bylo zamezit dvojímu zdanění zisku společností, který byl vyplácen akcionářům,

77 — Ještě poznamenám, že ve výše uvedeném rozsudku Marks & Spenser Soudní dvůr při zkoumání případného odůvodnění britských právních předpisů, které omezovaly skupinové vyrovnání ztráty, které utrpěly společnosti-rezidenti, neodkázal na zachování soudržnosti vnitrostátního daňového režimu, ale na tři kumulativní důvody vycházející nejprve ze zachování rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy, poté z rizika dvojího použití ztrát a konečně z rizika daňových úniků.

78 — Viz zejména skutkový základ výše uvedených rozsudků Verkooijen, Bosal, Lenz a Manninen, jakož i rozsudku ze dne 8. března 2001, Metallgesellschaft a další (C-397/98 a C-410/98, Recueil, s. I-1727).

rozhodl, že rozšíření daňového odpočtu na finské akcionáře společnosti usazené ve Švédsku, vypočítaného v závislosti na dani, kterou dluží tato společnost v tomto členském státě, by neohrozilo soudržnost finského daňového režimu a představovalo by opatření méně omezující volný pohyb kapitálu [79].

195. Jak jsem přezkoumal výše, daňové opatření dotčené v projednávané věci nezavádí rozdíl mezi daňovým zacházením se společníky společnosti Columbus, povinnými k dani v plném rozsahu v Německu, kteří využili svobody usazování, a daňovým zacházením se společníky stálé provozovny nacházející se v Německu. Naopak zachází odlišně s přeshraničními situacemi podle toho, zda členský stát, ve kterém se nachází stálá provozovna německých společníků, uplatňuje úroveň zdanění nižší nebo vyšší, než je sazba stanovená AStG. Toto opatření spočívá v odepření možnosti využití osvobození od daní z příjmů a z majetku v Německu za účelem zamezení dvojího zdanění, pokud jde o příjmy povahy kapitálového vkladu ve stálé provozovně nacházející se v členském státě, jehož zdanění je nižší než sazba stanovená AStG tím, že je na ně použita, rovněž za účelem zamezení dvojího zdanění, metoda započtení daně zaplacené v zahraničí.

196. I kdybychom obecně připustili, že může za situace jednostranného nahrazení metody směřující k zamezení dvojího zdanění jinou metodou existovat cíl zachování soudržnosti daňového režimu, v projednávaném případě se však tážu, jak lze již usoudit z předcházejících úvah, zda tento důvod představuje skutečný cíl sledovaný německými orgány přijetím dotčeného daňového opatření. Jak jsem totiž ukázal, toto opatření je odůvodněno především snahou zabránit daňovým únikům prostřednictvím boje proti čistě vykonstruovaným operacím, nebo dokonce zásadou teritoriality.

197. Jedná-li se o obranu této zásady, jak se toho domáhá Spolková republika Německo, zdá se mi zejména, že je nekonsistentní a neslučitelné s uvedenou zásadou vybírat daň z majetku ve vztahu k majetku pocházejícímu ze stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě, který takovou daň nevybírá a jehož daň z příjmů je nižší než sazba uplatňovaná v Německu, a vzdát se uplatňování stejné daně z majetku, je-li majetek získán ze stálé provozovny nacházející se v členském státě, jehož zdanění je vyšší než v Německu, třebaže tento jiný stát rovněž nevybírá daň z majetku.

79 — Výše uvedený rozsudek Manninen, bod 46.

198. Za těchto podmínek se nedomnívám, že dotčené daňové opatření může být odůvodněno snahou zachovat soudržnost německého daňového režimu, tak jak je tento ospravedlňující důvod předložen a vykládán Spolkovou republikou Německo.

199. Na konci mé analýzy mám za to, že článek 52 Smlouvy o ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání daňovým právním předpisům členského státu, které za účelem zamezení dvojího zdanění stanoví nahrazení metody osvobození od daně metodou započtení daně, pokud jde o zdanění příjmů a majetku rezidentů v tomto státě, které pocházejí z kapitálových vkladů ve stálé provozovně založené těmito rezidenty, která se nachází v jiném členském státě, jehož úroveň zdanění je nižší, než je úroveň stanovená vnitrostátními právními předpisy prvního členského státu, ledaže jsou takové daňové právní předpisy odůvodněny požadavkem boje proti čistě vykonstruovaným operacím, které mají obcházet vnitrostátní právní předpisy. Je věcí předkládajícího soudu ověřit, zda použití vnitrostátních daňových právních předpisů dotčených ve věci v původním řízení může být z tohoto důvodu odůvodněno.

200. Dodávám, že totožný závěr by platil v případě, pokud by přezkum této věci měl být proveden z úhlu článku 73b Smlouvy o ES.

VI – Závěry

201. S přihlédnutím ke všem výše uvedeným úvahám navrhuji Soudnímu dvoru, aby na otázku položenou Finanzgericht Münster (Německo) odpověděl následovně:

„Článek 52 Smlouvy o ES (nyní po změně článek 43 ES) a článek 73b Smlouvy o ES (nyní článek 56 ES) musejí být vykládány v tom smyslu, že brání daňovým právním

předpisům členského státu, které za účelem zamezení dvojího zdanění stanoví nahrazení metody osvobození od daně metodou započtení daně, pokud jde o zdanění příjmů a majetku rezidentů v tomto státě, které pocházejí z kapitálových vkladů ve stálé provozovně založené těmito rezidenty, která se nachází v jiném členském státě, jehož úroveň zdanění je nižší, než je úroveň stanovená vnitrostátními právními předpisy prvního členského státu, ledaže jsou takové daňové právní předpisy odůvodněny požadavkem boje proti čistě vykonstruovaným operacím, které mají obcházet vnitrostátní právní předpisy. Je věcí předkládajícího soudu ověřit, zda použití vnitrostátních daňových právních předpisů dotčených ve věci v původním řízení může být z tohoto důvodu odůvodněno."