# STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
# PAOLA MENGOZZIHO
přednesené dne 7. června 2007 [1]

1. Podstatou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podané Gerechtshof te Amsterdam (odvolací soud v Amsterodamu, Nizozemsko) Soudnímu dvoru je, zda takové vnitrostátní právní předpisy, jako jsou nizozemské předpisy, které osvobozují od srážkové daně dividendy vyplácené společnostmi se sídlem v Nizozemsku společnostem, které mají v témže členském státě sídlo nebo stálou provozovnu, zatímco takovou srážkovou daň uplatňují na dividendy vyplácené společnostem-nerezidentům, jsou v rozporu s články 56 ES a 58 ES.

## I – Právní rámec

A – *Příslušná právní úprava Společenství*

2. Článek 56 ES stanoví následující:

„1. V rámci této kapitoly jsou zakázána všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi. [...]“

3. Nicméně článek 58 ES v části, která je relevantní v projednávané věci, stanoví, že:

„1. Článkem 56 není dotčeno právo členských států:

a) uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle [místa, kde jsou rezidenty,] místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován;

[...]

1 — Původní jazyk: italština.

3. Opatření a postupy uvedené v odstavcích 1 a 2 nesmějí představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 56."

4. Směrnice 90/435/EHS osvobozuje od srážkové daně dividendy vyplácené dceřinou společností své mateřské společnosti se sídlem v jiném členském státě, pokud mateřská společnost drží na základním kapitálu dceřiné společnosti podíl nejméně 25 % [2].

B – *Vnitrostátní právo*

5. Článek 1 odst. 1 Wet op de dividendbelasting 1965 (zákona o dani z dividend z roku 1965, dále jen „Wet DB") obecně stanoví sazbu daně ve výši 25 % z dividend vyplácených společnostmi se sídlem v Nizozemsku, jejichž základní kapitál je zcela nebo částečně rozdělen na akcie.

6. Nicméně, článek 4 Wet DB v části, která je relevantní v projednávané věci, stanoví, že:

„Od provedení srážky lze upustit v případě příjmů z akcií [...], pokud se na výnosy osoby oprávněné k příjmům z těchto akcií, z cenných papírů spojených s právem na výplatu dividendy a z dluhopisů použije osvobození podílů podle článku 13 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 [zákon o korporační dani z roku 1969] a pokud je dotčený podíl součástí majetku jejího podniku provozovaného v Nizozemsku. První věta se nepoužije na příjmy, jejichž příjemce není konečnou oprávněnou osobou [3]."

7. Mimoto článek 4a Wet DB, vložený v důsledku přijetí směrnice 90/435, stanoví osvobození dividend od daně, pokud se vyplácejí akcionářům se sídlem v Evropské unii, kteří drží akcie představující na základním kapitálu nizozemské společnosti podíl ve výši nejméně 25 %.

8. Toto osvobození bylo rozšířeno na akcionáře se sídlem v Evropské unii s podílem ve výši nejméně 10 %, pokud členský stát,

2 — Článek 5 odst. 1 směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve znění platném v rozhodné době z hlediska skutečností, které jsou předmětem sporu v původním řízení (Úř. věst. L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147). Toto ustanovení bylo posléze změněno směrnicí Rady 2003/123 ze dne 22. prosince 2003, kterou se mění směrnice 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. L 7, s. 41; Zvl. vyd. 09/02, s. 3).

3 — Neoficiální překlad.

v němž má akcionář sídlo, vůči němu rovněž uplatňuje uvedené osvobození v případě podílu stejné výše [4].

9. Výše uvedený článek 13 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (zákona o korporační dani z roku 1969, dále jen „Wet Vpb") obecně stanoví, že podílem se rozumí účast daňového poplatníka na základním kapitálu společnosti, jejíž základní kapitál je zcela nebo částečně rozdělen na akcie, ve výši nejméně 5 % [5].

*C – Daňová úmluva mezi Nizozemským královstvím a Portugalskou republikou*

10. Článek 10 Úmluvy ze dne 20. září 1999 uzavřené v Porto mezi Nizozemským královstvím a Portugalskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovým únikům v oblasti daně z příjmů a daně z majetku (dále jen „ÚDZ") stanoví, že dividendy vyplacené společností-rezidentem v jednom smluvním státě akcionáři, který je rezidentem ve druhém smluvním státě, jsou v zásadě zdanitelné v tomto druhém státě.

11. Tyto dividendy však mohou být každopádně zdaněny ve státě, v němž má sídlo společnost, která je vyplácí, přičemž vybraná daň nepřesáhne 10 % hodnoty dividend před zdaněním.

12. Článek 24 ÚDZ stanoví, že za účelem zamezení dvojího zdanění Portugalsko započte daň, která byla vybrána v Nizozemsku z nizozemských dividend vyplacených jeho vlastním rezidentům, až do výše, ve které by jinak bylo třeba z těchto dividend odvést daň v Portugalsku.

## II – Skutkové okolnosti, žádost o rozhodnutí o předběžné otázce a řízení před Soudním dvorem

13. V rozhodné době z hlediska skutkového stavu držela Amurta SGPS, společnost se sídlem v Portugalsku (dále jen „Amurta"), na základním kapitálu nizozemské společnosti Retailbox BV (dále jen „Retailbox") podíl ve výši 14 %, přičemž dalšími akcionáři Retailbox byly Sonaetelecom BV, rovněž nizozemská společnost, s 66 %, Tafin SGPS s 14 % a Persin SGPS s 6 %, obě se sídlem v Portugalsku.

4 — Z předkládacího usnesení vyplývá, že se uvedené osvobození nepoužije na akcionáře, který je rezidentem v Portugalsku.

5 — Podíl se snižuje na méně než 5 % v případě, že nabývání akcií je součástí běžného výkonu činnosti podniku provozovaného poplatníkem nebo že je jejich nabytí v obecném zájmu.

14. Dne 31. prosince 2002 vyplatila Retailbox akcionářům dividendy, ze kterých srazila daň ve výši 25 % s výjimkou dividend vyplacených Sonaetelecom BV, ze kterých nebyla provedena žádná srážka na základě osvobození stanoveného v článku 4 Wet DB.

15. Dne 30. ledna 2003 podala Retailbox jménem společnosti Amurta stížnost k Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam (dále jen „inspektor") proti provedení srážky daně, která měla být odvedena z dividend vyplacených posledně uvedené. Tato stížnost byla rozhodnutím inspektora zamítnuta.

16. Amurta podala žalobu Gerechtshof te Amsterdam směřující ke zrušení uvedeného rozhodnutí a k vrácení daně sražené z dividend.

17. Jelikož měl předkládající soud pochybnosti o slučitelnosti nizozemských právních předpisů v dotčené oblasti s články 53 ES a 58 ES, rozhodl se přerušit před ním probíhající řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je osvobození podle článku 4 Wet op de dividendbelasting 1965 [zákona o dani z dividend z roku 1965] tak, jak je popsáno v bodech [...] tohoto usnesení, ve spojení s osvobozením podle článku 4a téhož zákona v rozporu s ustanoveními Smlouvy o ES o volném pohybu kapitálu (články 56 ES až 58 ES), když se toto osvobození použije pouze na výplatu dividend akcionářům povinným ke korporační dani v Nizozemsku nebo zahraničním akcionářům se stálou provozovnou v Nizozemsku, k jejímuž majetku uvedené akcie patří, na které se vztahuje osvobození podílů podle článku 13 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 [zákon o korporační dani z roku 1969]?

2) Má pro odpověď na [předchozí] otázku význam skutečnost, že stát, v němž je rezidentem zahraniční akcionář nebo zahraniční společnost, na kterou se nevztahuje osvobození podle článku 4 Wet op de dividendbelasting 1965, tomuto akcionáři nebo této společnosti plně započte (systém ‚full credit') nizozemskou daň z dividend?"

18. Písemná vyjádření podle článku 23 Statutu Soudního dvora byla předložena společností Amurta, Komisí, Dohlížecím úřadem ESVO, nizozemskou, britskou

a italskou vládou. Na jednání byly zastoupeny společnost Amurta, Komise, Dohlížecí úřad ESVO, jakož i nizozemská, německá a britská vláda.

## III – Právní posouzení

19. Úvodem je třeba poznamenat, že se dotčené právní předpisy týkají přímých daní. Je třeba připomenout, že ačkoliv podle ustálené judikatury oblast přímých daní spadá do působnosti členských států, musí členské státy nicméně vykonávat pravomoci v této oblasti v souladu se zásadami Společenství, mezi něž patří základní svobody, které jsou základem vytvoření a fungování vnitřního trhu [6].

20. V projednávané věci je třeba dotčené vnitrostátní právní předpisy přezkoumat ve světle ustanovení Smlouvy o volném pohybu kapitálu, jelikož jde o ustanovení týkající se zdanění dividend vyplácených společnostem usazeným v jiném členském státě než členském státě, ve kterém má své sídlo společnost vyplácející dividendy, tedy, jak potvrdil Soudní dvůr, jde o transakce nerozlučně spjaté s pohybem kapitálu [7].

### A – *K první předběžné otázce*

21. Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda jsou dotčené právní předpisy, které uplatňují srážkovou daň na dividendy vyplácené nizozemskou společností společnostem, které nemají své sídlo nebo stálou provozovnu v Nizozemí, nikoliv však na dividendy vyplácené společnostem, které jsou v Nizozemsku usazeny, v rozporu s volným pohybem kapitálu [8].

22. Před tím, než bude přistoupeno k řešení meritu první otázky, je třeba učinit několik obecných úvah o podmínkách zdanění zisku rozdělovaného společnostmi [9].

6 — Viz mimo jiné rozsudky ze dne 6. června 2000, Verkooijen (C-35/98, Recueil, s. I-4071, bod 32); ze dne 7. září 2004, Manninen (C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 19), a ze dne 23. února 2006, Keller Holding (C-471/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 28).

7 — Viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Verkooijen, body 29 a 30.

8 — Jak správně uvedl vnitrostátní soud, vzhledem k nízkému podílu (14 %) a k neexistenci dalších okolností, z nichž by mohlo vyplývat, že Amurta vykonává rozhodující vliv na řízení nebo provozování podniku Retailbox, nelze mít za to, že vlastnictví uvedeného podílu zakládá výkon svobody usazování.

9 — K úrovni zdanění dividend na vnitřním trhu, viz zejména stanovisko generálního advokáta Geelhoeda ze dne 23. února 2006, přednesené ve věci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, rozsudek ze dne 12. prosince 2006, C-374/04 (Sb. rozh. s. I-11673), ze dne 6. dubna 2006, přednesené ve věci Kerckhaert a Morres, rozsudek ze dne 14. listopadu 2006, C-513/04 (Sb. rozh. s. I-10967), a ze dne 27. dubna 2006 přednesené ve věci Denkavit Internationaal a Denkavit France, rozsudek ze dne 14. prosince 2006, C-170/05 (Sb. rozh. s. I-11949).

23. Zisky společností rozdělené ve formě dividend jsou obecně zdaňovány ve dvou úrovních – nejprve jako zisky společnosti vyplácející dividendy v rámci korporační daně a poté na úrovni akcionářů. Druhá úroveň zdanění může mít dvě formy, totiž formu daně z příjmu akcionáře, který je příjemcem dividendy, nebo formu daně sražené společností vyplácející dividendy na účet akcionáře v den výplaty dividend.

24. Existence těchto dvou možných úrovní zdanění může vést jednak k ekonomickému dvojímu zdanění, popřípadě řetězovému zdanění (dvojí zdanění téhož příjmu k tíži dvou různých poplatníků), a jednak k dvojímu právnímu zdanění (dvojí zdanění téhož příjmu u téhož poplatníka ve dvou různých státech). K ekonomickému dvojímu zdanění, popřípadě řetězovému zdanění, dochází například v případě, že jsou zisky společnosti vyplácející dividendy zdaněny v rámci korporační daně a poté u akcionáře povinného k dani z příjmů ze zisku rozděleného ve formě dividend. K dvojímu právnímu zdanění dochází naproti tomu v případě, kdy je akcionáři nejprve sražena daň za obdržené dividendy a poté má povinnost k dani z příjmů dosažených v jiném státě.

25. Ve vztahu k projednávané věci je třeba poznamenat, že dotčené nizozemské právní předpisy vedou k odstranění řetězového zdanění zisků společností rozdělovaných ve formě dividend. Z ustanovení článku 4 Wet DB ve spojení s článkem 13 Wet Vpb totiž vyplývá osvobození dividend od srážkové daně ve výši 25 % vyplácených nizozemskými společnostmi akcionářům, kteří jsou společnostmi, jež drží podíl ve výši nejméně 5 % a mají své sídlo nebo stálou provozovnu v Nizozemsku. Pro společnosti, které nejsou v Nizozemsku usazeny, je osvobození dividend vyplácených nizozemskými společnostmi od srážkové daně stanoveno pouze v případě podílu na základním kapitálu nizozemských společností ve výši nejméně 25 % (článek 4a Wet DB).

26. Z toho vyplývá, že takové právní předpisy v rámci zdanění dividend vedou k znevýhodňujícímu zacházení se společnostmi, které nejsou usazeny v Nizozemsku, jejichž podíl v nizozemské společnosti činí mezi 5 a 25 %, ve srovnání se zacházením s nizozemskými společnostmi, které drží podíl v téže výši a které na rozdíl od společností, které nejsou v Nizozemsku usazeny, požívají úplného osvobození obdržených dividend od srážkové daně.

27. V důsledku toho je třeba ověřit, zda je uvedené rozdílné zacházení v rozporu se zásadou volného pohybu kapitálu [10].

10 — Jak bude blíže patrné z dalšího rozboru, přestože směrnice 90/435 (tzv. směrnice o mateřských a dceřiných společnostech) zakazuje vybírání srážkové daně z dividend vyplácených dceřinou společností své mateřské společnosti se sídlem v jiném členském státě pouze v případě kvalifikovaného podílu (nejméně 25 % na základním kapitálu dceřiné společnosti), nelze z této okolnosti *a contrario* dovodit, jak navrhuje předkládající soud s podporou nizozemské vlády, že uplatnění srážky je dovoleno ve všech ostatních případech s tím důsledkem, že případné rozdílné zacházení ve vztazích mezi mateřskými a dceřinými společnostmi se sídlem v různých členských státech je nutno připsat pouze paralelní existenci různých daňových systémů. I když je pravda, že je věcí členských států stanovit, zda a v jaké míře je třeba v souvislosti s podílem, který nespadá pod výše uvedenou směrnici, zamezit dvojímu zdanění, jsou členské státy přesto v rámci výkonu pravomoci v této oblasti povinny dodržovat zásady Společenství, mezi nimiž jsou základní svobody.

28. V tomto ohledu je třeba připomenout, že čl. 56 odst. 1 ES stanoví zákaz jakéhokoliv omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy – *omezením* je třeba rozumět každé opatření, které ztěžuje přeshraniční převod kapitálu nebo jej činí méně atraktivním, a které tak může investora od takového převodu odradit – ledaže jej lze odůvodnit podle článku 58 ES [11].

29. Článek 58 odst. 1 písm. a) zejména členským státům dovoluje „uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle [místa, kde jsou rezidenty,] [...] nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován".

30. Výjimka z použití čl. 56 odst. 1 ES vyjádřená v čl. 58 odst. 1 písm. a) ES je však zúžena odstavcem 3 druhého uvedeného ustanovení, který stanoví, že opatření a postupy uvedené v odstavcích 1 a 2 nesmějí představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu.

31. Mimoto vzhledem k tomu, že Soudní dvůr konstatoval, že existence výjimek ze zásady volného pohybu kapitálu stanovených v čl. 73d odst. 3 Smlouvy o ES (nyní čl. 58 odst. 1 ES) již byla v jeho rozsudcích uznána před vstupem uvedeného ustanovení v platnost, potvrdil tím skutečnost, že uvedené ustanovení představuje kodifikaci základní zásady, která byla již před svým přijetím vyjádřena v judikatuře rovněž s odkazem na jiné základní svobody. Uvedené ustanovení je tudíž rovněž třeba vykládat ve světle uvedené judikatury [12].

32. Z toho vyplývá, že kromě toho, že jsou omezení volného pohybu kapitálu uvedená v čl. 58 odst. 1 písm. a) ES zúžena zásadami kodifikovanými v odstavci 3 uvedeného ustanovení, podléhají mezím stanoveným judikaturou Soudního dvora.

11 — Rozsudek ze dne 16. března 1999, Trummer a Mayer (C-222/97, Recueil, s. I-1661, bod 26).

12 — Viz výše uvedený rozsudek Verkooijen, bod 43.

33. V souvislosti s takovými vnitrostátními daňovými předpisy, jako jsou předpisy dotčené v projednávané věci, které při zdanění dividend rozlišují podle sídla akcionáře, který je jejich příjemcem, Soudní dvůr rozhodl, že aby bylo možno tyto daňové systémy považovat za slučitelné s ustanoveními Smlouvy o volném pohybu kapitálu, musí se rozdílné zacházení týkat situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo musí být odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu za předpokladu, že nepřekročí míru nezbytnou pro dosažení sledovaného cíle [13].

Ke srovnatelnosti situací

34. Jak bylo poznamenáno výše, dotčená vnitrostátní ustanovení zakládají rozdílné zacházení s dividendami vyplácenými nizozemskými společnostmi podle toho, zda jsou vypláceny společnostem, které jsou v Nizozemsku rezidenty, nebo společnostem-nerezidentům [14].

35. V oblasti přímých daní Soudní dvůr rozhodl, že rozdílné zacházení na základě místa, kde je daná osoba rezidentem, není samo o sobě diskriminační, jelikož toto kritérium v zásadě naznačuje vazbu poplatníka k jeho zemi původu, a v důsledku toho by mohlo odůvodnit zvláštní daňové zacházení [15].

36. Soudní dvůr krom toho upřesnil, že v případě daňového zvýhodnění, jež je odepřeno nerezidentům, může být rozdílné zacházení mezi uvedenými dvěma kategoriemi poplatníků kvalifikováno jako diskriminace ve smyslu Smlouvy tehdy, když neexistuje žádný objektivní rozdíl v situaci, který by mohl odůvodnit takové rozdílné zacházení mezi oběma kategoriemi poplatníků [16].

37. Podle úvah Soudního dvora by diskriminace mezi rezidenty a nerezidenty mohla existovat, kdyby bylo zjištěno, že se tyto dvě kategorie poplatníků, přestože jsou rezidenty různých členských států, nacházejí v obdobné situaci vzhledem k obsahu a předmětu příslušných vnitrostátních ustanovení [17].

13 — Viz rozsudek ze dne 15. července 2004, Lenz (C-315/02, Sb. rozh. s. I-7063, bod 27 a citovanou judikaturu).

14 — Podle dotčených nizozemských právních předpisů totiž společnosti, které nemají své sídlo v Nizozemsku, nemohou využít zvýhodnění v oblasti zdanění dividend, kterého požívají společnosti, které tam své sídlo mají, ledaže v Nizozemsku mají stálou provozovnu, které patří akcie nizozemských společností.

15 — Viz rozsudky ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, Recueil, s. I-225, body 31 až 34); ze dne 11. srpna 1995, Wielockx (C-80/94, Recueil, s. I-2493, bod 18); ze dne 27. června 1996, Asscher (C-107/94, Recueil, s. I-3089, bod 41), a ze dne 29. dubna 1999, Royal Bank of Scotland (C-311/97, Recueil, s. I-2651, bod 27).

16 — Viz výše uvedené rozsudky Schumacker, body 36 až 38; Asscher, bod 42, a Royal Bank of Scotland, body 27 a násl.

17 — Rozsudek ze dne 14. září 1999, Frans Gschwind (C-391/97, Recueil, s. I-5451, bod 26).

38. Je tedy třeba ujistit se, zda *vzhledem k funkci právních předpisů, které jsou předmětem sporu*, existuje objektivní rozdílné zacházení mezi akcionáři, kteří jsou společnostmi-rezidenty v Nizozemsku, a zahraničními společnostmi, jež v tomto členském státě obdrží dividendy vyplácené nizozemskou společností, ve které drží podíl.

39. Je třeba uvést, že cílem dotčených právních předpisů je zamezit řetězovému zdanění zisků rozdělovaných nizozemskými společnostmi.

40. V tomto ohledu Soudní dvůr potvrdil, že v souvislosti s opatřeními stanovenými členským státem za účelem zamezení nebo zmírnění dvojího nebo řetězového zdanění zisků rozdělovaných společností-rezidentem se akcionáři-rezidenti, kteří jsou příjemci dividend, nenacházejí nezbytně v situaci srovnatelné se situací akcionářů, kteří jsou příjemci dividend a jsou daňovými rezidenty jiného členského státu [18].

41. Skutečně, jak uvádí Soudní dvůr, stát, jehož je společnost rezidentem, obecně ve vztahu k akcionáři-nerezidentovi jedná jako „stát zdrojů", který má ve vztahu k němu omezenou daňovou pravomoc vztahující se pouze na příjmy nerezidenta dosažené na jeho území. Požadovat po tomto členském státu, aby zamezil dvojímu nebo řetězovému ekonomickému zdanění zisků rozdělovaných akcionáři-nerezidentu, by znamenalo, že by se uvedený stát musel vzdát svého práva na zdanění příjmu vytvořeného hospodářskou činností vykonávanou na jeho území [19]. Naopak, v lepším postavení pro přiznání daňového zvýhodnění akcionáři za účelem omezení nebo zamezení dvojího nebo řetězového ekonomického zdanění je obvykle stát, jehož je akcionář rezidentem. V případě akcionáře, který je fyzickou osobou, má totiž nejlepší předpoklady pro posouzení daňové schopnosti uvedeného akcionáře členský stát jeho bydliště [20]. Pokud jde o dividendy, jejichž příjemci jsou společnosti, čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435 ukládá členskému státu mateřské společnosti, která je příjemcem zisku rozděleného dceřinou společností se sídlem v jiném členském státě, a nikoliv tomuto jinému členskému státu, aby zamezil dvojímu zdanění, přičemž si členský stát mateřské společnosti může zvolit, zda to učiní tím, že upustí od zdanění těchto zisků, nebo tím, že je zdaní, přičemž umožní mateřské společnosti odečíst od daně příslušnou část daně odvedené dceřinou společností, která se vztahuje k těmto ziskům, popřípadě daň sraženou členským státem, jehož je dceřiná společnost rezidentem [21].

42. Soudní dvůr však upřesnil, že „[j]akmile [...] členský stát jednostranně nebo pro-

18 — Viz výše uvedené rozsudky Denkavit Internationaal a Denkavit France Denkavit, bod 34, a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, body 57 až 65.

19 — Výše uvedený rozsudek Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, bod 59.

20 — Tato poslední zásada je potvrzena výše uvedeným rozsudkem Schumacker.

21 — Výše uvedený rozsudek Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, bod 60.

prostřednictvím mezinárodních smluv podrobí dani z příjmů nejen akcionáře-rezidenty, ale rovněž akcionáře-nerezidenty, pokud jde o dividendy, které obdrží od společnosti-rezidenta, situace uvedených akcionářů-nerezidentů se přibližuje situaci akcionářů-rezidentů“ [22].

43. V takovém případě totiž stát, ve kterém má sídlo vyplácející společnost, vykonává vůči akcionářům-nerezidentům daňovou pravomoc, která se neliší od pravomoci vykonávané vůči rezidentům, i když ji vykonává v rámci své působnosti jako stát zdrojů, čímž v rámci výlučného výkonu své daňové pravomoci vyvolává řetězové zdanění ve vztahu k oběma kategoriím poplatníků.

44. V případě obdobné situace mezi akcionáři-rezidenty a akcionáři-nerezidenty má stát zdrojů povinnost rozšířit na nerezidenty daňová zvýhodnění přiznávaná rezidentům, pokud výkon jeho daňové pravomoci vede k obdobnému řetězovému zdanění nerezidentů jako u rezidentů.

45. V důsledku toho v případě, že, stejně jako v projednávané věci, by se stát zdrojů rozhodl zabránit dvojímu zdanění vlastních rezidentů tím, že pro ně stanoví osvobození dividend vyplácených nizozemskou společností od srážkové daně, musí tento stát rozšířit uvedené osvobození na nerezidenty v rozsahu, v němž sami podléhají témuž vnitřnímu dvojímu zdanění vyplývajícímu z výkonu daňové pravomoci tohoto státu vůči nim.

46. Z dosud provedeného rozboru vyplývá, že dotčená právní úprava představuje svévolnou diskriminaci v rozporu s články 56 ES a 58 ES, jelikož odepírá osvobození dividend vyplácených akcionářům, kteří nejsou rezidenty v Nizozemsku, od srážkové daně, zatímco takové osvobození stanoví ve vztahu k dividendám vypláceným akcionářům-rezidentům [23].

47. Nicméně, italská a britská vláda se domnívají, že rozdílné zacházení v neprospěch nerezidentů založené spornou právní úpravou je pouhým důsledkem rozdělení daňové pravomoci mezi Nizozemskem a Portugalskem.

22 — Tamtéž, body 68 až 70.

23 — K obdobnému závěru dospěl Soudní dvůr ESVO v rozsudku ze dne 23. listopadu 2004, Fokus Bank (věc E-1/04, dostupný na stránkách www.eftacourt.lu), ve kterém rozhodl, že norská právní úprava, která přiznává možnost započtení daně z dividend, které byly v tomto členském státě vyplaceny, pouze akcionářům se sídlem v Norsku, je v rozporu s článkem 40 Dohody o EHP, jenž odpovídá článku 56 ES (Dohoda o Evropském hospodářském prostoru; Úř. věst. L 1, 3.1.1994, s. 3; Zvl. vyd. 11/52, s. 3).

48. V tomto ohledu je třeba učinit několik poznámek.

49. V souladu s čl. 220 druhou odrážkou Smlouvy o ES (nyní čl. 293 druhá odrážka ES) „[č]lenské státy zahájí mezi sebou v případě potřeby jednání s cílem zajistit ve prospěch svých státních příslušníků zamezení dvojího zdanění uvnitř Společenství".

50. Toto ustanovení programové povahy dosud nebylo provedeno. Za současného stavu právo Společenství nestanoví obecná kritéria pro rozdělení pravomoci mezi členskými státy, pokud jde o vyloučení dvojího zdanění v rámci Společenství. Krom směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států [24], úmluvy 90/436/EHS ze dne 23. července 1990 o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků [25], a směrnice Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb [26], z nichž se ani jedna nevztahuje na případ v projednávané věci, nebylo v rámci Společenství ve skutečnosti přijato žádné jednotící nebo harmonizační opatření směřující k vyloučení dvojího zdanění, ani členské státy za tímto účelem neuzavřely žádnou vícestrannou úmluvu na základě čl. 220 druhé odrážky Smlouvy o ES [27].

51. Z toho vyplývá, že při neexistenci jednotících nebo harmonizačních opatření Společenství mají členské státy i nadále pravomoc stanovit, popřípadě prostřednictvím mezinárodních smluv, kritéria pro zdanění příjmů za účelem zamezení dvojího zdanění [28]. V této oblasti Soudní dvůr nejprve upřesnil, že členské státy mají volnost, aby v rámci dvoustranných úmluv stanovily hraniční určovatele za účelem rozdělení daňové pravomoci [29]. V pozdějších rozsudcích Soudní dvůr dodal, že se tato volnost přiznaná členským státům vztahuje i na opatření přijatá jednostranně [30].

24 — Uvedená v poznámce pod čarou 2.

25 — Úř. věst. L 225, s. 10 [pozn. překladatele: v českém jazyce zveřejněna v Úř. věst. 2005, C 160, s. 11].

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

27 — 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, výše uvedený rozsudek Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, bod 51.

28 — Rozsudky ze dne 12. května 1998, Gilly (C-336/96, Recueil, s. I-2793, body 24 a 30), jakož i 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.

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

30 — Viz výše uvedené rozsudky Van Hilten-van der Heijden (bod 47), pokud jde o volný pohyb kapitálu, a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (bod 52), pokud jde o svobodu usazování.

52. Nicméně, pokud jde o výkon daňové pravomoci, jsou členské státy povinny dodržovat pravidla Společenství [31].

53. Podle judikatury Soudního dvora tedy mají členské státy volnost rozhodnout, zda a v jaké míře, jednostranně či prostřednictvím mezinárodních smluv, zamezit nebo zabránit dvojímu zdanění, ale nicméně mají i nadále povinnost dodržovat zásady Společenství při výkonu své daňové pravomoci, i když je tato pravomoc důsledkem předchozího dvoustranného či vícestranného rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy [32].

54. Co se týče projednávané věci, je zjevné, že diskriminace společností-nerezidentů, kterou zakládají nizozemské právní předpisy o zdanění dividend, není důsledkem rozdílů existujících mezi vnitrostátními daňovými systémy dotčenými v projednávané věci ani důsledkem rozdělení daňové pravomoci mezi Nizozemskem a Portugalskem. Naopak se jedná, jak bylo zdůrazněno výše, o diskriminační zacházení přičitatelné *pouze* dotčeným nizozemským právním předpisům, které akcionářům-nerezidentům odpírají daňové zvýhodnění, z něhož mají naopak prospěch rezidenti, aniž by toto rozdílné zacházení bylo odůvodněno relevantními objektivními okolnostmi vzhledem k tomu, že bylo zjištěno, že se obě kategorie poplatníků nacházejí v obdobné situaci vzhledem k předmětu a funkci dotčených ustanovení.

55. V rámci přezkumu druhé otázky však bude patrné, jaký dopad může mít vhodné rozdělení daňové pravomoci prostřednictvím úmluvy týkající se dvojího zdanění na vyvážení diskriminačních účinků takové vnitrostátní právní úpravy, jako jsou dotčené nizozemské právní předpisy.

56. Podpůrně nizozemská a italská vláda tvrdí, že je dotčená právní úprava odůvodněna nutností zachovat soudržnost nizozemského daňového systému. Osvobození vnitrostátních dividend vyplácených nizozemskými společnostmi společnostem se sídlem v Nizozemsku od srážkové daně totiž představuje základní doplněk osvobození podílů od korporační daně (osvobození podílů, článek 13 Wet Vpb) ve prospěch nizozemských společností, které mají neomezenou daňovou povinnost v Nizozemsku, jimž v rámci této daňové povinnosti nejsou zdaňovány dividendy z akcií. Toto osvobození zejména představuje nutný doplněk vyloučení rozděleného zisku ze základu nizozemské korporační daně a je pouze zjednodušením správních postupů, jelikož

31 — Rozsudky De Groot (bod 94) a FKP Scorpio Konzertproduktionen (bod 55).

32 — Výše uvedený rozsudek De Groot (body 93 až 94).

toto osvobození umožňuje vyhnout se tomu, aby sražená částka daně v rámci zdanění dividend musela být následně vrácena v rámci korporační daně příjemcům dividend, kteří mají prospěch z uvedeného osvobození podílů v Nizozemsku. Takové zjednodušení správních postupů tedy nemůže být rovněž rozšířeno na akcionáře, kteří nejsou rezidenty v Nizozemsku a nejsou povinni k nizozemské korporační dani.

57. Tento argument nelze přijmout.

58. Pokud jde o zachování soudržnosti vnitrostátního daňového systému, je nejprve třeba připomenout, že se jedná o pojem, který je v judikatuře ustálen od rozsudků Bachmann a Komise v. Belgie, ve kterých Soudní dvůr v zásadě uznal, že uvedený požadavek představuje naléhavý důvod obecného zájmu, který může odůvodnit omezení základních zásad v oblasti volného pohybu [33].

59. Ve výše uvedených věcech Soudní dvůr na základě soudržnosti daňového systému odůvodnil vnitrostátní právní úpravu, která vázala odpočet pojistného odvedeného v rámci pojistných smluv pro případ stáří a úmrtí na podmínku, že bude odvedeno ve státě, který povolil tento odpočet. Toto omezení bylo odůvodněno potřebou vyrovnat ztrátu daňových příjmů způsobenou odpočtem pojistného odvedeného v rámci pojistných smluv prostřednictvím zdanění částek získaných na základě plnění uvedených smluv, které by přitom nebylo možné zdanit v případě pojišťoven usazených v zahraničí.

60. Od těchto rozsudků uplatňují členské státy zachování soudržnosti daňového systému jako nejčastější odůvodnění v oblasti přímých daní. Soudní dvůr nicméně pojem „daňová soudržnost" silně zúžil a v ustálené judikatuře vycházel z toho, že tento požadavek odůvodňuje opatření omezující základní svobody v případě, že jsou splněny tři podmínky: a) existence přímé souvislosti mezi přiznáním daňového zvýhodnění a odpovídajícím vyrovnáním tohoto zvýhodnění daňovým odvodem, b) uskutečnění odpočtu a odvodu v rámci téže daně, c) jejich uplatnění vůči témuž poplatníkovi.

61. Přísné použití této judikatury by v dotčeném případě vedlo *prima facie k* odepření možnosti využít odůvodnění na základě soudržnosti daňového režimu, jelikož osvobození od daně z dividend a osvobození podílů od korporační daně,

33 — Rozsudky ze dne 28. ledna 1992, Bachmann (C-204/90, Recueil, s. I-249, body 21 až 28), a ze dne 28. ledna 1992, Komise v. Belgie (C-300/90, Recueil, s. I-305, body 14 až 21).

která se podle názoru nizozemské a italské vlády doplňují, a která je tedy třeba nutně uplatňovat společně za účelem zachování soudržnosti nizozemského systému, se týkají dvou odlišných daní a formálně se neuplatňují vůči témuž poplatníku.

62. Zdá se však, že v rozsudku Manninen Soudní dvůr zmírnil rigiditu výkladu pojmu „soudržnost daňového systému" spočívajícího na kritériích totožnosti zdanění a totožnosti daňového poplatníka, když připustil, jak navrhla generální advokátka J. Kokott ve svém stanovisku k uvedené věci, že se členský stát může dovolávat požadavku zachování soudržnosti svého daňového systému, i když v dané věci nemohla být obě výše uvedená kritéria použita [34].

63. S odkazem na výše uvedenou judikaturu Soudního dvora se nizozemská vláda domnívá, že se v projednávané věci jedná o dvě vzájemně spjatá osvobození, z nichž jedno navazuje na druhé, která, i když se formálně vztahují k dvěma různým daním (dani z dividend a korporační dani), se v podstatě týkají jediného odvodu, jelikož daň sražená z vyplacených dividend představuje pouhou zálohu na daň, která musí být zcela započtena v rámci korporační daně, přičemž obě daně ve skutečnosti zatěžují téhož poplatníka (akcionáře, který obdrží dividendy).

64. Za předpokladu, že se obě dotčená osvobození v podstatě týkají téhož poplatníka a téhož daňového odvodu, je dále třeba prokázat existenci skutečné nutnosti zachovat soudržnost nizozemského daňového systému ve světle účelu sporných právních předpisů.

65. Jak přitom tvrdila nizozemská a italská vláda, osvobození uvedených vnitrostátních dividend od srážkové daně se jeví být nezbytným pro zachování soudržnosti nizozemského daňového systému, jelikož bez tohoto osvobození by osvobození podílů od korporační daně, které je s prvním osvobozením vzájemně spjato, bylo zbaveno svého účinku – i když jen dočasně – až do okamžiku započtení daně z dividend v rámci korporační daně. Je zjevné, že nizozemský systém takto popsaný má za cíl provést „pouhé zjednodušení správních postupů", které by samo o sobě nemohlo žádným způsobem odůvodnit diskriminační zacházení v rozporu se základními svobodami.

66. Nizozemská vláda však nedokládá, jakým způsobem by byla ohrožena soudržnost

34 — Body 45 a 46 rozsudku a zejména body 54 až 57 stanoviska.

jejího daňového systému, pokud by osvobození od daně z dividend bylo rovněž přiznáno akcionářům-nerezidentům, kteří, ačkoli nepodléhají korporační dani v Nizozemsku, jsou ve vztahu ke zdanění dividend a k případným daňovým zvýhodněním spojeným se zamezením dvojího zdanění v obdobné situaci jako rezidenti, jak je výše patrné. Naproti tomu je jasné, že cíle sporných právních předpisů, totiž zamezení řetězového zdanění zisků rozdělených ve formě dividend, lze rovněž dosáhnout, aniž by bylo nutné diskriminovat akcionáře-nerezidenty, tím, že jim bude přiznáno stejné osvobození od srážkové daně jako akcionářům-rezidentům, aniž by tím byla jakýmkoli způsobem ohrožena soudržnost nizozemského daňového systému.

67. Z výše uvedeného vyplývá, že argumenty, kterých se dovolávají vlády, které předložily vyjádření, nemohou odůvodnit omezení pohybu kapitálu, které vyplývá z dotčeného daňového systému.

68. V důsledku toho je třeba na první otázku odpovědět v tom smyslu, že ustanovení o volném pohybu kapitálu brání vnitrostátní právní úpravě – posuzované bez ohledu na případné účinky příslušných úmluv týkajících se dvojího zdanění – která od srážkové daně osvobozuje dividendy vyplácené nizozemskou společností společnostem usazeným v Nizozemsku, zatímco tuto srážkovou daň uplatňuje na dividendy vyplácené společnostem, které v tomto členském státě nemají své sídlo ani stálou provozovnu.

B – *K druhé předběžné otázce*

69. Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda má při posuzování slučitelnosti přezkoumávaných nizozemských právních předpisů se zásadami Společenství v oblasti volného pohybu kapitálu význam otázka, zda společnost, která nemá sídlo ani stálou provozovnu v Nizozemsku, může v zemi, v níž je rezidentem, úplně započíst daň z dividend vyplácených nizozemskou společností sraženou v Nizozemsku.

70. Úvodem je třeba poznamenat, že předkládající soud neuvádí, na základě jakých ustanovení by mohla taková společnost jako Amurta v zemi, v níž je rezidentem (Portugalsko), využít systému „full credit" (úplného započtu) umožňující zohlednit daň sraženou v Nizozemsku.

71. Navrhuji tedy nejprve přezkoumat, jaký význam může mít při posouzení sporných nizozemských právních předpisů okolnost,

že je akcionáři-nerezidentovi na základě vnitrostátních právních předpisů země, v níž je rezidentem, poskytnut „full credit", a následně posoudíme případ, ve kterém by takový zápočet byl naopak přiznán na základě ÚDZ uzavřené mezi Nizozemskem a Portugalskem.

1. Význam skutečnosti, že vnitrostátní právní předpisy státu, jehož je poplatník rezidentem, stanoví full credit (úplný zápočet)

72. Podle mého názoru tím, že předkládající soud zmínil existenci případné možnosti úplného započtení nizozemské srážkové daně z dividend obdržených společností Amurta, obecně poukázal na možnost, kterou by Amurta mohla pravděpodobně využít na základě portugalských právních předpisů. V příslušné části předkládacího usnesení totiž vnitrostátní soud uvádí, že podle prohlášení společnosti Amurta uvedených v jejích vyjádřeních existuje v Portugalsku ustanovení obdobné nizozemskému ustanovení, které upravuje vrácení daně sražené z dividend, pokud z těchto příjmů není třeba odvést korporační daň (systém full credit). Uvedený soud z toho vyvozuje, že v projednávané věci bude nizozemská srážková daň v Portugalsku pravděpodobně započtena v souladu s výše uvedeným systémem „full credit".

73. V probíhajícím řízení společnost Amurta naopak popřela existenci možnosti případného úplného započtení, jak bylo popsáno předkládajícím soudem v předkládacím usnesení, které by mohla využít v Portugalsku náhradou za daň sraženou v Nizozemsku za obdržené dividendy. Podle společnosti Amurta v Portugalsku rovněž existuje systém „osvobození podílů" obdobný nizozemskému systému, na jehož základě jsou od korporační daně osvobozeny příjmy z podílů. V důsledku toho nemůže být v Portugalsku v rámci korporační daně provedeno žádné započtení daně sražené z dividend v Nizozemsku, jelikož v této souvislosti v Portugalsku neexistuje žádná daňová povinnost.

74. Za předpokladu, že by byl správný výklad společnosti Amurta vzhledem k neúplnosti předkládacího usnesení, z něhož k této otázce nelze vyvodit další užitečné informace, měla by druhá předběžná otázka podaná Soudnímu dvoru čistě hypotetickou povahu.

75. V takovém případě by Soudní dvůr nebyl příslušný k zodpovězení této otázky, jelikož podle ustálené judikatury „není předběžná otázka, a tedy příslušnost Soudního dvora odůvodněna tím, že poskytuje konzultativní stanoviska k obecným nebo hypotetickým otázkám, [...] nýbrž tím, že je nezbytná k účinnému vyřešení sporu" [35].

35 — Viz výše uvedený rozsudek Lenz, bod 52 a uvedenou judikaturu.

76. Každopádně za předpokladu, že by přesto Soudní dvůr považoval za vhodné vyslovit se k druhé otázce, která mu byla podána předkládajícím soudem, domnívám se, že by bylo třeba na ni odpovědět následovně.

77. Podle mého názoru nelze při posuzování slučitelnosti právních předpisů jednoho členského státu se zásadami Společenství přiznat žádný význam daňovému zvýhodnění, bez ohledu na jeho výši či efektivitu, které se zakládají na vnitrostátních předpisech jiného členského státu.

78. Podle mého názoru totiž není možné v takové věci, jako je věc právě přezkoumávaná, určit, že by diskriminační účinky vyvolané vnitrostátními právními předpisy vůči daňovému poplatníku mohly být vyváženy zvýhodněními, která jsou mu přiznána podle právních předpisů jiného členského státu. Připustit opak by v podstatě znamenalo, že by se členský stát mohl vyvázat z povinností, které musí dodržovat podle práva Společenství, tím, že by jejich dodržování podmiňoval případnými účinky právních předpisů jiného členského státu, které tento stát může v každém okamžiku a jednostranně změnit. V takovém případě by neexistovala žádná právní jistota ohledně dodržování zákazu svévolné diskriminace uvedeného v článcích 56 ES a 58 ES ze strany členského státu [36].

79. Z předcházejících poznámek vyplývá, že okolnost, že taková společnost, jako je Amurta, může na základě právních předpisů platných v zemi, v níž je rezidentem, využít systém „full credit" případně umožňující započíst nizozemskou srážkovou daň z dividend obdržených uvedenou společností v Nizozemsku, nemůže hrát žádnou roli při posuzování slučitelnosti nizozemských právních předpisů v oblasti zdanění dividend.

2. Dosah úmluv v oblasti dvojího zdanění a skutečné účinky platné ÚDZ

80. Naproti tomu lze podle mého názoru k jinému závěru než k závěru uvedenému v předchozím bodě dospět v případě, že by vyvážení diskriminačních účinků vnitrostát-

36 — Soudní dvůr mimoto systematicky odmítal tvrzení, podle kterého by nepříznivé daňové zacházení v rozporu se základní svobodou mohlo být odůvodněno existencí jiných daňových zvýhodnění, i za předpokladu, že by tato zvýhodnění existovala. Viz, pokud jde o vnitrostátní daňové zacházení posuzované a) v souvislosti s volným pohybem pracovníků, výše uvedený rozsudek de Groot, bod 97; b) v souvislosti se svobodou usazování, rozsudky ze dne 28. ledna 1986, Komise v. Francie (270/83, Recueil, s. 273), bod 21, Asscher, bod 53, a Saint-Gobain ZN, bod 54; c) v souvislosti s volným pohybem kapitálu, rozsudek Verkooijen, bod 61.

ních právních předpisů bylo zajištěno prostřednictvím vhodného rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy vyplývajícího z mezinárodní úmluvy o zamezení dvojího zdanění. To vyplývá ze skutečnosti, že zohlednění skutečného dopadu ÚDZ na situaci poplatníka při posuzování, zda jsou v konkrétním případě omezeny svobody volného pohybu zaručené Smlouvou, neodůvodňuje diskriminační znevýhodnění dotčeného poplatníka, způsobené použitím vnitrostátních právních předpisů, vyvážením tohoto znevýhodnění nejistou výhodou, která nemá žádný vztah k uvedenému znevýhodnění a která se zakládá na právních předpisech jiného členského státu, jež tento členský stát může kdykoli změnit. Naopak, přiznat význam skutečnému dopadu ÚDZ na situaci poplatníka umožňuje především zohlednit „hospodářskou realitu činnosti poplatníka a případné podněty spojené s přeshraničními souvislostmi", ve kterých je činný [37], ale rovněž a především, zohlednit způsob, jakým členské státy zajistily dodržování základních svobod prostřednictvím vhodného rozdělení své daňové pravomoci tím, že přijaly *vzájemné závazky na základě aktu, který je pro ně závazný*. Tímto způsobem, i když je přiznán význam oprávnění členských států při neexistenci harmonizace Společenství volně stanovit kritéria rozdělení své daňové pravomoci za účelem zamezení dvojímu zdanění, není vytvářena situace právní nejistoty ohledně dodržování povinností, které pro ně vyplývají z práva Společenství.

81. To je možné při splnění dvou základních podmínek. Zaprvé je v případě v projednávané věci třeba prokázat, že celkové zacházení, kterému poplatník podléhá na základě příslušných ustanovení ÚDZ, je v *praxi* v souladu se zásadami Společenství v oblasti volného pohybu. V takové situaci, jako je přezkoumávaná situace, by stát zdrojů například mohl prostřednictvím ÚDZ zaručit, aby poplatníci, rezidenti či nerezidenti, kteří se nacházejí v obdobné situaci, mohli využít stejná zvýhodnění týkající se zamezení dvojího zdanění. Zadruhé je třeba, aby stát, jehož právní předpisy se samy ukazují být v rozporu se zásadami Společenství, byl i nadále povinen zajistit vyvážení takových narušujících účinků své právní úpravy, aniž by se tento stát mohl dovolávat nedodržení závazků vyplývajících z ÚDZ druhou smluvní stranou, aby se tak mohl vyvázat z povinností, které pro něj vyplývají ze Smlouvy [38].

82. K tomuto závěru ohledně významu, který má být přiznán ÚDZ, dospěl rovněž Soudní dvůr, podle něhož pro poskytnutí výkladu práva Společenství, který bude užitečný pro vnitrostátní soud, je nutné vzít

37 — Viz body 33 až 38 stanoviska generálního advokáta Geelhoeda přednesného dne 27. dubna 2006 ve věci rozhodnuté výše uvedeným rozsudkem Denkavit International a Denkavit France a mé stanovisko přednesené dne 29. března 2007 k věci Columbus (C-298/05, probíhající před Soudním dvorem, bod 47).

38 — Viz v tomto smyslu body 39 až 43 stanoviska předneseného ve věci Denkavit International a Denkavit France.

v úvahu ustanovení ÚDZ, pokud ji uvedený soud uvádí jako součást právního rámce použitelného ve věci v původním řízení [39].

83. Pokud jde o případ v projednávané věci, jak je výše patrné, žádá předkládající soud Soudní dvůr, aby se vyslovil k významu úplného započtení, které společnost Amurta pravděpodobně může využít v Portugalsku, aniž by však vysvětlil, zda uvedená možnost vyplývá z použití příslušné ÚDZ uzavřené mezi Portugalskem a Nizozemím.

84. Nizozemská, italská a britská vláda se domnívají, že by Soudní dvůr měl vzít v úvahu tuto ÚDZ v rámci svého rozboru k posouzení slučitelnosti sporných nizozemských právních předpisů se zásadami v oblasti volného pohybu kapitálu.

85. Podle mého názoru, jak jsem již vysvětlil výše, však nelze najít v předkládacím usnesení žádnou informaci, ze které by vyplývalo, že by bylo úmyslem předkládajícího soudu odkázat na relevantní ustanovení ÚDZ uzavřené mezi Portugalskem a Nizozemskem; naopak se zdá, že předkládající soud pouze obecným způsobem odkázal na portugalské vnitrostátní právní předpisy a naznačil existenci možnosti případného úplného započtení [40].

86. Přezkoumám tedy skutečný dopad příslušné ÚDZ při posuzování slučitelnosti dotčených nizozemských právních předpisů pouze podpůrně pro případ, že by Soudní dvůr rozhodl, že vnitrostátní soud odkázal na uvedenou ÚDZ s poukazem na existenci možnosti úplného započtení, a že je z tohoto důvodu ÚDZ součástí právního rámce, ke kterému se má Soudní dvůr vyslovit.

87. Aby přitom v konkrétním případě byly vyváženy účinky dotčených nizozemských právních předpisů, které, jak bylo výše zjištěno, zakládají diskriminaci v neprospěch nerezidentů, musela by platná ÚDZ stanovit rozdělení daňové pravomoci mezi smluvními stranami tak, aby v praxi odstranilo znevýhodnění, které postihuje nerezidenty ve formě srážkové daně, která se vůči nim uplatňuje v Nizozemsku. To by bylo možné pouze úplným odstraněním účinků této srážkové daně v Portugalsku, tzn. prostřednictvím úplného započtení daně z dividend sražené v Nizozemsku v rámci korporační daně, kterou by jinak bylo třeba

39 — Viz rozsudky Manninen, bod 21; Bouanich (C-265/04, Recueil, s. I-923), bod 51; Bouanich, bod 51; Test Claimants in Class IV of the Act group litigation, bod 71, a Denkavit International a Denkavit France, bod 45.

40 — Stanovisko zastávané mimo jiné Dohlížecím úřadem ESVO.

odvést z uvedených dividend v Portugalsku. Technicky by se jednalo o tzv. „full credit", nebo úplné započtení daně, které by země, ve které je zúčastněný poplatník rezidentem (Portugalsko), přiznávala náhradou za daň z dividend sraženou zemí zdrojů (Nizozemskem) [41].

88. Článek 24 dotčené ÚDZ naopak stanoví systém prostého nebo částečného zápočtu, tzn. že poplatníkovi umožňuje odečíst daň z dividend, která byla sražena v Nizozemsku, maximálně do výše částky, která jinak musí být odvedena v Portugalsku jako korporační daň ze zisku dosaženého ve formě zahraničních dividend [42]. V tomto případě by portugalská společnost jako Amurta i nadále částečně pociťovala účinky daně sražené v Nizozemsku v rozporu s tím, co je stanoveno nizozemskými právními předpisy ve vztahu ke společnosti-rezidentovi, která je zcela osvobozena od řetězového zdanění dividend, které obdržela v Nizozemsku. V důsledku toho by zvýhodnění přiznaná společnostem-nerezidentům v Nizozemsku nebyla rovnocenná zvýhodněním, která jsou přiznána společnostem-rezidentům, které se vzhledem k účinkům dvojího zdanění příjmů z podílů v nizozemských společnostech nacházejí v obdobné situaci, což by mělo za důsledek, že by sporné nizozemské právní předpisy i nadále svévolně diskriminovaly v rozporu se zákazem podle článků 56 ES a 58 ES.

89. Konečně, pokud se zjistí, že v Portugalsku existuje systém „osvobození podílů", podle kterého jsou od korporační daně osvobozeny příjmy z podílů, a i kdyby bylo zjištěno, že příslušná ÚDZ stanoví možnost úplného započtení, nemohla by jej Amurta v praxi využít, jelikož, jak již bylo výše poznamenáno, by v Portugalsku nevznikla žádná povinnost odvést daň z příjmů z podílů, v jejímž rámci by bylo možné započíst srážku provedenou v Nizozemsku z vyplacených dividend.

90. Nicméně, jak potvrdil Soudní dvůr, je věcí vnitrostátního soudu, aby vyložil použitelné vnitrostátní právo, a tedy aby ověřil, zda v projednávané věci celkové zacházení, které se uplatňuje vůči společnosti-nerezidentovi na základě společného výkonu daňové pravomoci, jak je rozdělena mezinárodní smlouvou mezi státem zdrojů a státem, jehož je společnost rezidentem, není méně příznivé než zacházení zaručené společnostem-rezidentům [43].

41 — Obdobně rozhodnuto ve věci Denkavit International a Denkavit France, body 54 až 56.

42 — Prostřednictvím systému částečného zápočtu by bylo vyvážení účinků nizozemské srážkové daně možné výlučně v případě uplatnění téže sazby daně v Nizozemsku i Portugalsku s tím důsledkem, že by nizozemská srážková daň dosahovala stejné výše jako portugalská korporační daň ve vztahu k nizozemským dividendám, a že by tedy mohla být celkově započtena v rámci portugalské korporační daně.

43 — Viz v tomto smyslu rozsudek Bouanich, bod 51.

## IV – Závěry

91. Ve světle předcházejících úvah navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předběžné otázky položené Gerechtshof te Amsterdam odpověděl následovně:

„1) Články 56 ES a 58 ES brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jako jsou předpisy, které jsou předmětem věci v původním řízení – posuzované bez ohledu na případné účinky příslušných úmluv o zamezení dvojího zdanění – které od srážkové daně osvobozují dividendy vyplácené společnostmi se sídlem v Nizozemsku společnostem se sídlem v tomto státě, zatímco tuto srážkovou daň uplatňují na dividendy vyplácené společnostem, které v tomto členském státě nemají své sídlo ani stálou provozovnu.

2) Pro zodpovězení první otázky je bez významu, zda může společnost, která nemá své sídlo nebo stálou provozovnu v Nizozemsku, v zemi, v níž je rezidentem, na základě právních předpisů této země využít možnosti úplného započtení (full credit) nizozemské srážkové daně z dividend, i za předpokladu, že by uvedená možnost existovala."