ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

23. února 2006 *

Ve věci C-471/04,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 14. července 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 5. listopadu 2004, v řízení

Finanzamt Offenbach am Main-Land

proti

Keller Holding GmbH,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, N. Colneric, K. Lenaerts (zpravodaj), E. Juhász a E. Levits, soudci,

* Jednací jazyk: němčina.

generální advokát: M. Poiares Maduro,
vedoucí soudní kanceláře: B. Fülöp, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 1. prosince 2005,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Finanzamt Offenbach am Main-Land V. Hageböckem, jako zmocněncem,

— za Keller Holding GmbH K. Friedrich a H. Rehmem, conseillers fiscaux, jakož i J. Naglerem, Rechtsanwalt,

— za německou vládu N. Wunderlich a U. Forsthoffem, jako zmocněnci,

— za vládu Spojeného království C. Jackson, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s S. Moore a J. Stratford, barristers,

— za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a K. Grossem, jako zmocněnci,

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

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 52 (nyní po změně článek 43 ES), 58 a 73b Smlouvy o ES (nyní po změně články 48 a 56 ES).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Finanzamt Offenbach am Main-Land s Keller Holding GmbH (dále jen „Keller Holding"), společnosti plně podléhající dani v Německu, ohledně daňové neodpočitatelnosti výdajů na financování, které mají hospodářskou souvislost s dividendami, které jí jsou vypláceny nepřímou dceřinou společností usazenou v Rakousku.

Právní rámec

Dohoda o Evropském hospodářském prostoru

3 Článek 6 dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 (Úř. věst. L 1, s. 3, dále jen „Dohoda o EHP") stanoví:

„Aniž je dotčen další vývoj judikatury, jsou ustanovení této dohody v míře, v jaké jsou v podstatě totožná s odpovídajícími pravidly Smlouvy o založení Evropského

hospodářského společenství a Smlouvy o založení Evropského společenství uhlí a oceli a s akty přijatými na základě těchto dvou smluv, při svém provádění a uplatňování vykládána v souladu se související judikaturou Soudního dvora Evropských společenství vydanou přede dnem podpisu této dohody."

4 Článek 31 odst. 1 Dohody o EHP zní takto:

„V rámci této dohody jsou zakázána omezení svobody usazování pro státní příslušníky jednoho členského státu ES nebo státu ESVO na území jiného z těchto států. Stejně tak jsou zakázána omezení při zřizování zastoupení, poboček nebo dceřiných společností státními příslušníky jednoho členského státu ES nebo státu ESVO na území jiného z těchto států.

Svoboda usazování zahrnuje přístup k samostatně výdělečným činnostem a jejich výkon, jakož i zřízení a řízení podniků, zejména společností ve smyslu čl. 34 druhého pododstavce, za podmínek stanovených pro vlastní státní příslušníky právem země usazení, nestanoví-li kapitola o pohybu kapitálu jinak."

5 Článek 34 Dohody o EHP stanoví:

„Se společnostmi založenými podle práva některého členského státu ES nebo státu ESVO, jež mají své sídlo, svou ústřední správu nebo hlavní provozovnu na území smluvních stran, se pro účely této kapitoly zachází stejně jako s fyzickými osobami, které jsou státními příslušníky členských států ES nebo států ESVO.

Společnostmi se rozumějí společnosti založené podle občanského nebo obchodního práva včetně družstev a jiné právnické osoby veřejného nebo soukromého práva s výjimkou neziskových organizací."

Právní úprava Společenství

6 Podle čl. 4 odst. 1 a 2 směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147):

„1. Obdrží-li mateřská společnost z důvodu svého podílu na dceřiné společnosti zisky rozdělené jinak než při likvidaci dceřiné společnosti, stát mateřské společnosti:

— upustí od zdanění těchto zisků, nebo

— zdaní tyto zisky, přičemž umožní mateřské společnosti odečíst od daně příslušnou část daně splatné dceřinou společností, která se vztahuje k těmto ziskům [...].

2. Každý členský stát si nicméně ponechá možnost stanovit, že náklady [výdaje] vztahující se k držbě podílu na dceřiné společnosti a ztráty vyplývající z rozdělování jejích zisků nelze odečíst od zdanitelných příjmů mateřské společnosti. [...]"

Dohoda mezi Spolkovou republikou Německo a Rakouskou republikou o zamezení dvojího zdanění

7 Článek 15 dohody uzavřené dne 4. října 1954 mezi Spolkovou republikou Německo a Rakouskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oblasti daní z příjmu a majetku a v oblasti obchodního zdanění a pozemkové daně (dále jen „daňová dohoda), stanoví, že „[...] stát sídla osvobodí příjmy pocházející z rozdělení dividend, které společnost se sídlem v tomto státě obdrží od jiné společnosti usazené v jiném státě a jejíž kapitál náleží přímo prvně uvedené společnosti nejméně ve výši 10%".

Vnitrostátní právní úprava

8 Článek 8b odst. 1 zákona o korporační dani z roku 1991 (Körperschaftsteuergesetz 1991, dále jen „KStG"), nazvaný „Podíl na kapitálu zahraničních společností" stanoví, že dividendy, které společnost plně povinná k dani získá od kapitálové společnosti plně podléhající dani, nejsou vzaty v úvahu při výpočtu daňového základu v rozsahu, v němž je část vlastního kapitálu pocházející z příjmů ze zahraničí osvobozených od daně „považována za použitou za tímto účelem".

9 Toto ustanovení společnosti plně podléhající dani v Německu zejména umožňuje, aby ve skupině, ke které náleží, přerozdělila dividendy získané od společností usazených v Rakousku, které jsou samy osvobozeny od daně v Německu v souladu s článkem 15 daňové dohody, aniž by takto přerozdělené dividendy náležely do daňového základu společnosti, která je získala.

10 V čistě vnitrostátním případě patří dividendy, které společnost plně podléhající dani v Německu, rozdělí jiné společnosti, která plně podléhá dani, u posledně uvedené do daňového základu korporační daně. Nicméně, za účelem zamezení dvojího zdanění rozdělovaného zisku, čl. 36 odst. 2 bod 3 zákona o dani z příjmu z roku 1990 (Einkommensteuergesetz 1990, dále jen „EStG") stanoví, že daň zaplacená společností plně podléhající dani, která rozděluje dividendy, se započte na daň, ke které je povinen akcionář, jenž dividendy obdrží. Proto, ačkoliv náležejí do daňového základu daně společností plně podléhajících dani v Německu, jsou posledně uvedené osvobozeny od daně z dividend metodou započtení již zaplacené daně.

11 Článek 3c EStG stanoví, že v rozsahu, v němž mají výdaje přímou hospodářskou souvislost s nezdanitelným ziskem, nemohou být odečteny jako výdaje pro stanovení daňového základu.

12 Podle tohoto ustanovení ve spojení s čl. 8b odst. 1 KStG, se zákaz odpočtu výdajů na financování souvisejících s podílem ve společnosti, nepoužije při neexistenci dividend rozdělovaných v režimu osvobození od daní. Naopak, pokud jsou dividendy v takovém režimu rozdělovány, výdaje na financování podílu nelze odečíst v poměru, v němž se vztahují k těmto dividendám.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

13 V průběhu let 1993 až 1995 Keller Holding, mající své sídlo a vedení na německém území, držela, v postavení jediného společníka, zejména obchodní podíly v jiné

společnosti usazené v Německu, Keller Grundbau GmbH (dále jen „Keller Grundbau"). Posledně uvedená držela obchodní podíly ve společnosti usazené v Rakousku, Keller Grundbau GmbH Wien (dále jen „Keller Wien").

14 Keller Wien za roky 1994 a 1995 rozdělila dividendy, které, v souladu s ustanoveními daňové dohody přijala v režimu osvobození od daně Keller Grundbau, která je dále převedla na Keller Holding. Podle čl. 8b odst. 1 KStG takto přerozdělené dividendy nebyly vzaty v úvahu pro stanovení daňového základu korporační daně, ke které byla Keller Holding povinna.

15 Posledně uvedená odečetla jako výdaje všechny úroky z kapitálu půjčeného za účelem převzetí podílu v Keller Grundbau, jakož i provozní výdaje s tím související. Finanzamt Offenbach-Stadt, pod který v té době Keller Holding náležela v oblasti korporační daně, odmítl odpočet uvedených výdajů podle ustanovení čl. 8b odst. 1 ve spojení s článkem 3c EStG v poměru, ve kterém se tyto výdaje vztahovaly k dividendám osvobozeným od daně, zejména těm, které pocházely od Keller Wien.

16 Keller Holding podala žalobu k Hessische Finanzgericht, který jí vyhověl, pokud jde o daňový výměr týkající se let 1994 a 1995. Tento soud totiž rozhodl, že dotčená vnitrostátní právní úprava byla v rozporu s články 52, 58 a 73b Smlouvy.

17 Finanzamt Offenbach am Main-Land se poté stal příslušným, pokud jde o zdanění Keller Holding. Podal tedy opravný prostředek „Revision" k Bundesfinanzhof proti rozsudku Hessische Finanzgericht, kterým bylo této společnosti vyhověno.

18 Bundesfinanzhof konstatuje, že jelikož dividendy poskytnuté mateřské společnosti plně podléhající dani v Německu její nepřímou dceřinou společností usazenou v Rakousku jsou vyloučeny ze základu daně, ke které je tato mateřská společnost povinna, na základě čl. 8b odst. 1 KStG a článku 3c EStG, výdaje související s podíly posledně uvedené nejsou odpočitatelné v poměru, ve kterém se vztahují k dividendám osvobozeným od daně. Naproti tomu dividendy, které získává společnost plně podléhající dani v Německu od nepřímé dceřiné společnosti usazené na německém území, patří do daňového základu daně, ke které je povinna přijímající společnost, a výdaje související s držbou podílů v ní jsou odpočitatelnými výdaji, i když, z důvodu započtení daně zaplacené společností rozdělující dividendy na daň, ke které je povinen akcionář, který přijímá dividendy, společnosti plně podléhající dani v Německu jsou ve skutečnosti osvobozené od daně z dividend vyplacených jinými společnostmi usazenými v Německu.

19 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je slučitelné s ustanoveními článků 52 a 58 Smlouvy [...], jakož i s článkem 73b Smlouvy [...], ve vzájemném spojení, aby výdaje na financování vzniklé společnosti, které mají přímou hospodářskou souvislost s nezdanitelným ziskem na vnitrostátním území pocházejícím z podílu v kapitálové společnosti se sídlem v jiném členském státě, byly odpočitatelné jako výdaje pouze v rozsahu, v němž nebyl rozdělen žádný zisk osvobozený od daně z titulu uvedeného podílu?“

K předběžné otázce

20 Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda ustanovení Smlouvy o ES týkající se svobody usazování a volného pohybu kapitálu brání právní úpravě

členského státu, která vylučuje z daňového odpočtu ve prospěch mateřské společnosti plně podléhající dani v tomto členském státě výdaje na financování vztahující se k dividendám, které jsou osvobozeny od daně z důvodu skutečnosti, že pocházejí od nepřímé dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě.

Úvodní poznámky

21 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že odpočitatelnost za zdaňovací období 1994 a 1995 výdajů na financování souvisejících s podílem Keller Holding na kapitálu Keller Grundbau byla odmítnuta v rozsahu, v němž se vztahovala k dividendám poskytnutým nepřímou dceřinou společností usazenou v Rakousku německé dceřiné společnosti a dále převedenými posledně uvedenou na mateřskou společnost.

22 Je třeba bez dalšího odmítnout argumentaci Finanzamt Offenbach am Main-Land, jakož i německé vlády a vlády Spojeného království, podle které se spor v původním řízení týká čistě vnitřní situace členského státu, takže není namístě vykládat ustanovení Smlouvy týkající se svobody usazování nebo volného pohybu kapitálu.

23 Pokud se totiž spor v původním řízení sice týká mateřské společnosti, jejíž sídlo je v Německu, která se brání proti rozhodnutí německých daňových orgánů, kterým jí byl odmítnut odpočet výdajů vzniklých za účelem převzetí podílu v dceřiné společnosti usazené rovněž v Německu, nic to nemění na tom, že toto rozhodnutí je založeno na vnitrostátní právní úpravě, která vylučuje odpočet uvedených výdajů z důvodu přímé hospodářské souvislosti, o které se má za to, že existuje mezi těmito výdaji a dividendami vyplácenými nepřímou dceřinou společností usazenou v Rakousku a že jsou, jako takové, v Německu osvobozeny od korporační daně na základě článku 15 daňové dohody.

24 Vzhledem k tomu, že se dotčená právní úprava ve sporu v původním řízení použije na situace, které mají souvislost s obchodem uvnitř Společenství, problém vzešlý z tohoto sporu může spadat pod ustanovení Smlouvy týkající se základních svobod (viz, v tomto smyslu, rozsudky ze dne 15. prosince 1982, Oosthoek's Uitgeversmaatschappij, 286/81, Recueil, s. 4575, bod 9, a ze dne 15. května 2003, Salzmann, C-300/01, Recueil, s. I-4899, bod 32).

25 Krom toho je třeba připomenout, že Rakouská republika přistoupila k Evropské unii teprve 1. ledna roku 1995. Z toho vyplývá, že v rozsahu, v němž se spor v původním řízení týká skutečností, ke kterým došlo v roce 1994, se Smlouva na tento stát nevztahovala.

26 Soudnímu dvoru nicméně přísluší, aby poskytl vnitrostátnímu soudu veškerý výklad práva Společenství, který může být potřebný pro rozhodnutí věci, jež mu byla předložena, ať už na něj odkazoval v položených otázkách, či nikoliv (viz zejména rozsudky ze dne 4. března 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, C-87/97, Recueil, s. I-1301, bod 16, a ze dne 7. září 2004, Trojani, C-456/04, Sb. rozh. s. I-7573, bod 38).

27 Proto je namístě, jak uvádějí Keller Holding a Komise Evropských společenství, vzít v úvahu, v rozsahu, v němž se žádost o rozhodnutí o předběžné otázce týká skutečností z roku 1994, ustanovení Dohody o EHP týkající se svobody usazování a volného pohybu kapitálu, které se použily na vztahy mezi Spolkovou republikou Německo a Rakouskou republikou od 1. ledna 1994 až do přistoupení posledně uvedené k Evropské unii.

K výkladu ustanovení týkajících se svobody usazování

28 Úvodem je třeba připomenout, že i když přímé daně na základě ustálené judikatury spadají do pravomoci členských států, členské státy musejí nicméně při jejím výkonu dodržovat právo Společenství (rozsudky ze dne 29. dubna 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Recueil, s. I-2651, bod 19, a ze dne 7. září 2004, Manninen, C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 19).

29 Svoboda usazování, kterou článek 52 Smlouvy přiznává státním příslušníkům Společenství, zahrnuje jejich přístup k samostatně výdělečným činnostem a jejich výkonu, jakož i zřizování a řízení podniků za stejných podmínek, které jsou stanoveny pro vlastní státní příslušníky právem členského státu usazení pro společnosti založené podle práva některého členského státu, jež mají své sídlo, svou ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Společenství, zahrnuje v souladu s článkem 58 Smlouvy právo vykonávat činnost v dotyčném členském státě prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení (rozsudek ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, s. I-6161, bod 35).

30 Krom toho, ačkoliv ustanovení týkající se svobody usazování podle svého znění směřují k zajištění výhody vnitrostátního zacházení v hostitelském členském státě, brání rovněž tomu, aby členský stát původu narušoval usazování některého z jeho státních příslušníků nebo společnosti založené v souladu s jeho právními předpisy, v jiném členském státě (rozsudek ze dne 16. července 1998, ICI, C-264/96, Recueil, s. I-4659, bod 21).

31 V souladu s právní úpravou dotčenou ve věci v původním řízení dividendy vyplacené nepřímou dceřinou společností a přerozdělené mateřské společnosti

dceřinou společností posledně uvedené, náleží do základu daně, ke které je tato mateřská společnost povinna, jestliže všechny dotčené společnosti plně podléhají dani v Německu. Nicméně metodou započtení již zaplacené daně jsou tyto dividendy ve skutečnosti od daně osvobozeny.

32 Naproti tomu dividendy vyplacené za stejných podmínek nepřímou dceřinou společností usazenou v Rakousku jsou v souladu s článkem 15 daňové dohody přímo osvobozeny od daně a nepatří tak do daňového základu daně dlužné mateřskou společností plně podléhající dani v Německu.

33 Jelikož v souladu s článkem 3c EStG výdaje, které mají přímou hospodářskou souvislost s nezdanitelnými zisky, nemohou být odečteny jako výdaje, výdaje na financování vynaložené mateřskou společností plně podléhající dani v Německu, která nepřímo drží podíl v dceřiné společnosti usazené v Rakousku, nejsou odpočitatelné v rozsahu, v němž se týkají dividend, které vyplatila posledně uvedená a přerozdělila mateřské společnosti v režimu osvobození od daní. Naopak, v případě, že všechny dotyčné společnosti plně podléhají dani v Německu, jsou takové výdaje plně odpočitatelné. V tomto případě totiž rozdělené dividendy náleží do základu daně, ke které je akciová společnost povinna, i když, ve skutečnosti, jsou rovněž od daně osvobozeny.

34 Z toho vyplývá, že daňová situace společnosti, která má takovou nepřímou dceřinou společnost v Rakousku, jakou je žalovaná v původním řízení, je méně příznivá nežli situace, ve které by se nacházela, pokud by byla tato nepřímá dceřiná společnost usazená v Německu. V těchto dvou případech sice mohou být dividendy převedeny uvnitř skupiny bez toho, aby byly zdaněny prostřednictvím osvobození dividend vyplácených společnostmi usazenými v Rakousku na základě daňové dohody, nebo, v případě, kdy je nepřímá dceřiná společnost usazená v Německu, metodou započtení daně zaplacené společností, která rozděluje dividendy, na daň, ke které je povinna společnost, která je získala. Nicméně výdaje na financování mající přímou

hospodářskou vazbu s dividendami vyplacenými nepřímou dceřinou společností jsou plně odpočitatelné pouze tehdy, pokud je posledně uvedená usazena na tuzemském území.

35 Vzhledem k tomuto rozdílnému zacházení může být mateřská společnost odrazována od výkonu svých činností prostřednictvím dceřiných společnosti nebo nepřímých dceřiných společností usazených v jiných členských státech (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 18. září 2003, Bosal, C-168/01, Recueil, s. I-9409, bod 27).

36 Nicméně německá vláda a vláda Spojeného království jednak uplatnily, že takové rozdílné zacházení nepředstavuje omezení svobody usazování, jelikož situace mateřské společnosti usazené v členském státě, která má nepřímou dceřinou společnost, jejíž sídlo se nachází ve stejném členském státě, není srovnatelná se situací mateřské společnosti, jejíž nepřímá dceřiná společnost je usazena v jiném členském státě. Zdůrazňují, že zatímco dividendy vyplacené nepřímou tuzemskou dceřinou společností náleží do základu daně mateřské společnosti, dividendy vyplacené nepřímou rakouskou dceřinou společností jsou od daně osvobozeny. Omezení odpočitatelnosti výdajů na financování je logickým následkem nezdanitelné povahy dividend pocházejících ze zahraničí. Skutečnost, že Keller Holding nemá prospěch z metody daňového započtení, vyplývá z okolnosti, že Keller Wien je usazena v Rakousku, a tudíž podléhá rakouské korporační dani. Posledně uvedená tak, na rozdíl od nepřímé dceřiné společnosti usazené v Německu, platí korporační daň rakouským orgánům, a nikoliv orgánům německým.

37 V tomto ohledu musí být uvedeno, že, pokud jde o zdanění přijatých dividend, mateřské společnosti plně podléhající dani v Německu se nachází ve srovnatelné situaci, ať získávají dividendy od nepřímé dceřiné společnosti usazené v tomto členském státě, nebo od nepřímé dceřiné společnosti mající sídlo v Rakousku. V obou dvou případech jsou totiž dividendy vyplacené mateřské společnosti ve

skutečnosti od daně osvobozeny. V důsledku toho omezení odpočitatelnosti výdajů na financování vzniklých mateřské společnosti – jako logický následek nezdanění dividend – které se dotýká výlučně dividend pocházejících ze zahraničí, neodráží rozdílnou situaci mateřských společností, podle toho zda má nepřímá dceřiná společnost držená posledně uvedenými, své sídlo v Německu nebo v jiném členském státě.

38 Skutečnost, že nepřímé dceřiné společnosti usazené v Rakousku nepodléhají korporační dani v Německu, není v tomto ohledu relevantní. Rozdílné daňové zacházení dotčené ve věci v původním řízení se totiž týká mateřských společností podle toho, zda mají, či nemají nepřímé dceřiné společnosti v Německu, zatímco všechny tyto mateřské společnosti jsou usazeny v tomto členském státě. Pokud se však týká daňové situace posledně uvedených s ohledem na dividendy vyplacené jejich nepřímými dceřinými společnostmi, je nutné konstatovat, že nedávají příčinu k výběru daně u mateřských společností bez ohledu na to, zda pochází od nepřímých dceřiných společností zdaňovaných v Německu nebo Rakousku.

39 Krom toho, odkazujíce na rozsudky ze dne 28. ledna 1992, Bachmann (C-204/90, Recueil, s. I-249) a Komise v. Belgie (C-300/90, Recueil, s. I-305), německá vláda a vláda Spojeného království tvrdí, že daňová právní úprava dotčená ve věci v původním řízení je objektivně odůvodněná nezbytností zachovat soudržnost vnitrostátního daňového systému. V rámci téhož zdanění existuje přímá souvislost mezi poskytnutím daňového zvýhodnění, tedy odpočitatelností výdajů na financování souvisejících s podílem nabytým jednou společností ve společnosti jiné, a vyrovnáním tohoto zvýhodnění daňovým odvodem, v projednávané věci zdaněním rozdělovaných dividend. Naopak, daňové znevýhodnění, kterým je zatížena taková mateřská společnost, jakou je společnost v původním řízení, tedy nemožnost odečíst uvedené výdaje, je vyrovnáno zvýhodněním, v projednávané věci získáním dividend osvobozených od daně.

40 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v bodech 28 a 21 výše uvedených rozsudků Bachmann a Komise v. Belgie, Soudní dvůr připustil, že nezbytnost chránit soudržnost daňového režimu může odůvodnit omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou. Nicméně aby argument založený na takovém odůvodnění mohl obstát, je třeba, aby byla prokázána existence přímé souvislosti mezi dotyčným daňovým zvýhodněním a vyrovnáním takového zvýhodnění určitým daňovým odvodem (viz, v tomto smyslu, rozsudky ze dne 14. listopadu 1995, Svensson a Gustavsson, C-484/93, Recueil, s. I-3955, bod 18, výše uvedené rozsudky ICI, bod 29, a Manninen, bod 42).

41 Z přezkumu dotčené vnitrostátní právní úpravy přitom vyplývá, že společnosti plně podléhající dani v Německu, které ovládají dceřinou společnost nebo nepřímou dceřinou společnost usazenou ve stejném členském státě, mají zároveň prospěch ze zvýhodnění daňovou odpočitatelností výdajů na financování souvisejících s jejich podíly, a daňového osvobození dividend na základě metody započtení daně. Naproti tomu, i když dividendy, které mateřské společnosti plně podléhající dani v Německu získávají od dceřiné společnosti nebo nepřímé dceřiné společnosti usazené v Rakousku, jsou rovněž od daně osvobozeny, daňový odpočet výdajů souvisejících s jejich podíly je vždy vyloučen.

42 Z důvodu nezbytnosti zachovat soudržnost daňového režimu tak nemůže být přijat argument, podle kterého pro německou společnost přijímající dividendy od nepřímé dceřiné společnosti usazené v Rakousku, vyrovnává neodpočitatelnost jejích výdajů na financování daňové zvýhodnění představované osvobozením uvedených dividend, jelikož v případě mateřské společností získávající dividendy od nepřímé dceřiné společnosti usazené v Německu daňové zvýhodnění představované odpočitatelností výdajů na financování souvisejících s jejími podíly na kapitálu dceřiných společností ve skutečnosti neodpovídá žádnému daňovému odvodu z dividend rozdělovaných ve prospěch této mateřské společnosti. Jak to uplatňuje sama německá vláda, v posledním případě je totiž za účelem zamezení dvojího zdanění rozdělovaných zisků, zdanění rozdělovaných dividend korporační daní vyrovnáno započtením daně zaplacené společností rozdělující dividendy.

43 Za účelem prokázání nezbytnosti chránit soudržnost daňového režimu nemůže německá vláda rovněž zakládat argument na skutečnosti, že zisky dosažené zahraniční nepřímou dceřinou společností – na rozdíl od zisků nepřímé dceřiné společnosti usazené v Německu – nejsou v tomto členském státě zdanitelné. Právní úprava dotčená ve věci v původním řízení totiž nezavádí vztah mezi odpočitatelností výdajů na financování souvisejících s podíly mateřské společnosti a zdanitelnými zisky nepřímé dceřiné společnosti. Krom toho zisk dosažený touto nepřímou dceřinou společností, který jí umožnil rozdělit dividendy, podléhá korporační dani v Rakousku, stejně jako je v Německu zdaňován zisk nepřímé dceřiné společnosti, jejíž sídlo se nachází v tomto členském státě, přičemž místo usazení mateřské společnosti je v tomto ohledu nepodstatné.

44 Ze stejných důvodů vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení nemůže být odůvodněna zásadou teritoriality, jak byla připuštěna Soudním dvorem v bodu 22 rozsudku ze dne 15. května 1997, Futura Participations a Singer (C-250/95, Recueil, s. I-2471) Tato právní úprava totiž nemůže být považována za provedení uvedené zásady v rozsahu, v němž vylučuje odpočitatelnost výdajů na financování vynaložených mateřskou společností plně podléhající dani v Německu a přijímající dividendy pocházející od nepřímé dceřiné společnosti usazené v Rakousku z důvodu skutečnosti, že jsou osvobozeny od daně v Německu, zatímco dividendy vyplacené téže mateřské společnosti nepřímou dceřinou společností plně podléhající dani v Německu, která má sídlo v tomto členském státě, ve skutečnosti mají z takového osvobození prospěch prostřednictvím metody započtení daně zaplacené společností rozdělující dividendy.

45 Za účelem odůvodnění dotčené vnitrostátní právní úpravy ve věci v původním řízení, se německá vláda rovněž nemůže oprávněně dovolávat skutečnosti, že se tato právní úprava omezuje na provedení daňové pravomoci, stanovené v čl. 4 odst. 2 směrnice 90/435, který přiznává všem členským státům možnost stanovit, že pokud mateřská společnost obdrží zisk rozdělený dceřinou společností usazenou v jiném členském státě – zisk, jehož zdanění se prvně uvedený členský stát zdrží nebo jej zdaní a zároveň umožní, aby tato mateřská společnost odečetla od částky její daně

část daně dceřiné společnosti, která se k těmto ziskům vztahuje – že výdaje vztahující se k tomuto podílu nelze odpočíst od zdanitelných příjmů této mateřské společnosti. Bez ohledu na to, zda se tato směrnice použije na projednávanou věc, taková možnost může být uskutečněna pouze při dodržení základních ustanovení Smlouvy, v projednávané věci jejího článku 52.

46 Jelikož nebylo prokázáno, že vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení je odůvodněna naléhavými důvody obecného zájmu, je třeba dojít k závěru, že článek 52 Smlouvy brání takové právní úpravě.

47 V rozsahu, v němž se tato právní úprava použije na skutkové okolnosti, které nastaly v roce 1994, je třeba odkázat na taková ustanovení týkající se svobody usazování, jaká jsou obsažena v Dohodě o EHP.

48 Jak upřesňuje její článek 6, ustanovení této dohody v rozsahu, v němž jsou v podstatě totožná s odpovídajícími pravidly Smlouvy a akty přijatými na jejich základě, jsou pro jejich provedení a použití vykládána v souladu s relevantní judikaturou Soudního dvora předcházející podpisu uvedené dohody. Krom toho, jak Soudní dvůr, tak Soud ESVO uznaly nezbytnost zajistit, aby pravidla Dohody o EHP, která jsou v podstatě totožná s ustanoveními Smlouvy, byla vykládána jednotným způsobem (rozsudky Soudního dvora ze dne 23. září 2003, Ospelt a Schlössle Weissenberg, C-452/01, Recueil, s. I-9743, bod 29, a ze dne 1. dubna 2004, Bellio F.lli, C-286/02, Recueil, s. I-3465, bod 34; viz rovněž rozsudek Soudu ESVO ze dne 12. prosince 2003, EFTA Surveillance Authority v. Island, E-1/03, EFTA Court Report, s. 143, bod 27).

49 Je přitom třeba uvést, že pravidla zakazující omezování svobody usazování uvedená v článku 31 Dohody o EHP jsou totožná s těmi, která stanoví článek 52 Smlouvy.

50 Za těchto podmínek je namístě odpovědět na položenou otázku tak, že článek 52 Smlouvy a článek 31 Dohody o EHP musí být vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která vylučuje daňový odpočet výdajů na financování vynaložených mateřskou společností plně podléhající dani v tomto členském státě při nabývání podílů v dceřiné společnosti, jestliže se tyto výdaje vztahují k dividendám, které jsou od daně osvobozené z důvodu skutečnosti, že pocházejí od nepřímé dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě nebo ve smluvním státě uvedené dohody, ačkoliv odpočitatelnost takových výdajů je přípustná, pokud se vztahují k dividendám vyplaceným nepřímou dceřinou společností usazenou ve stejném členském státě, jakým je stát sídla mateřské společnosti, a které ve skutečnosti rovněž mají prospěch z osvobození od daně.

K výkladu ustanovení týkajících se volného pohybu kapitálu

51 Jelikož ustanovení Smlouvy a Dohody o EHP týkající se svobody usazování tak brání takové vnitrostátní právní úpravě, jakou je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, není nutné zkoumat, zda ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu kapitálu rovněž brání této právní úpravě.

K nákladům řízení

52 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

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

Článek 52 Smlouvy o ES (nyní po změně článek 43 ES) a článek 31 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 musí být vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která vylučuje daňový odpočet výdajů na financování vynaložených mateřskou společností plně podléhající dani v tomto členském státě při nabývání podílů v dceřiné společnosti, jestliže se tyto výdaje vztahují k dividendám, které jsou od daně osvobozené z důvodu skutečnosti, že pocházejí od nepřímé dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě nebo ve smluvním státě uvedené dohody, zatímco odpočitatelnost takových výdajů je přípustná, pokud se vztahují k dividendám vyplaceným nepřímou dceřinou společností usazenou ve stejném členském státě, jakým je stát sídla mateřské společnosti, a které ve skutečnosti rovněž mají prospěch z osvobození od daně.

Podpisy.