ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

17. ledna 2008*

Ve věci C-105/07,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Belgie) ze dne 17. ledna 2007, došlým Soudnímu dvoru dne 22. února 2007, v řízení

Lammers & Van Cleeff N. V.

proti

Belgische Staat,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, G. Arestis (zpravodaj), R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský a T. von Danwitz, soudci,

* Jednací jazyk: nizozemština.

generální advokátka: J. Kokott,
vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Lammers & Van Cleeff N. V. D. Merckxem, advocaat,

— za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a A. Weimarem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 12 ES, 43 ES, 46 ES, 48 ES, 56 ES a 58 ES.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Lammers & Van Cleeff N. V., jejíž sídlo je v Belgii (dále jen „belgická dceřiná společnost"), a Belgische Staat (belgický stát) ve věci vyměření korporační daně odpovídající zdaňovacím rokům 1996 a 1997.

Právní rámec

3 Článek 18 první pododstavec třetí bod zákoníku o daních z příjmů z roku 1992, koordinovaného královskou vyhláškou ze dne 10. dubna 1992 (*Moniteur belge* ze dne 30. července 1992, s. 17120), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „CIR 1992") stanovil:

„Dividendy zahrnují:

[…]

3° úroky ze záloh, jestliže je překročena jedna z následujících mezí a v rozsahu tohoto překročení:

— buď mez stanovená v článku 55,

— nebo jestliže na začátku zdanitelného období celková výše zúročitelných záloh převyšuje splacený kapitál zvýšený o rezervní fondy podléhající dani.“

4 Článek 18 druhý pododstavec CIR 1992 stanovil:

„Za zálohu se považuje jakákoli pohledávka, kterou představují cenné papíry či nikoli, jejímž věřitelem je člen statutárního orgánu kapitálové společnosti, za touto společností, nebo jejímž věřitelem je společník osobní společnosti za touto společností, jakož i jakákoli pohledávka, jejímž věřitelem je jejich manžel či manželka či jejich děti za těmito společnostmi, jestliže člen statutárního orgánu, společník nebo jejich manžel či manželka mají zákonné právo užívat příjmy těchto dětí, s výjimkou:

1° obligací vydaných na základě veřejné výzvy k upisování;

2° pohledávek za družstevními společnostmi, které jsou schváleny Conseil national de la coopération;

3° pohledávek, jejichž věřitelem jsou členové statutárního orgánu nebo společníci, kteří jsou společnostmi uvedenými v článku 179.“

5 Článek 179 CIR 1992 zněl následovně:

„Korporační dani podléhají společnosti-rezidenti, jakož i od 1. ledna 1995 obecní spořitelny uvedené v článku 124 nového obecního zákona.“

6 Článek 55 CIR 1992 zejména stanoví, že úroky z obligací, úvěrů, pohledávek, vkladů a jiných titulů představujících půjčky jsou zohledněny jako výdaje na dosažení příjmů pouze v rozsahu, v němž nepřekračují částku odpovídající sazbě uplatňované na trhu s ohledem na zvláštní skutečnosti vlastní posuzování nebezpečí spojeného s transakcí, a zejména na finanční situaci dlužníka a délku trvání půjčky.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

7 Belgická dceřiná společnost byla založena dne 25. července 1991. K tomuto datu byli v souladu s platnými právními předpisy jmenováni tři členové statutárního orgánu, a to dva akcionáři belgické dceřiné společnosti, jakož i mateřská společnost B. V. Lammers & Van Cleeff, usazená v Nizozemsku.

8 Z důvodu pohledávky mateřské společnosti B. V. Lammers & Van Cleeff za belgickou dceřinou společností jí tato dceřiná společnost zaplatila úroky. Podle čl. 18 prvního pododstavce třetího bodu druhé odrážky CIR 1992 byly tyto úroky belgickými daňovými orgány částečně považovány za dividendy a byly jako takové zdaněny.

9 Belgická dceřiná společnost následně proti dotčeným zdaněním podala stížnosti k řediteli přímých daní Antverpy II. Rozhodnutím ze dne 17. června 2002 tento ředitel sporná zdanění ponechal v platnosti. Dne 16. září 2002 belgická dceřiná společnost podala k rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen žalobu směřující ke zrušení uvedeného rozhodnutí.

10 V předkládacím rozhodnutí tento soud uvádí, že z čl. 18 druhého pododstavce třetího bodu CIR 1992 vyplývá, že úroky nejsou překvalifikovány na dividendy, a nejsou tedy zdanitelné, pokud jsou zaplaceny členovi statutárního orgánu, který je belgickou společností, zatímco tyto úroky jsou překvalifikovány na dividendy, a jsou tedy zdanitelné, pokud jsou zaplaceny členovi statutárního orgánu, který je zahraniční společností.

11 Za těchto podmínek se rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání články 12 [ES], 43 [ES], 46 [ES], 48 [ES], 56 [ES] a 58 ES belgickým vnitrostátním právním předpisům stanoveným v ustanoveních čl. 18 [prvního pododstavce] třetího bodu a [druhého pododstavce] třetího bodu [CIR 1992], ve znění použitelném v rozhodné době z hlediska skutečností projednávané věci, podle nichž úroky nebyly překvalifikovány na dividendy, a nebyly tedy zdanitelné, pokud byly tyto úroky zaplaceny členovi statutárního orgánu, který byl belgickou společností, zatímco tyto úroky byly za stejných okolností překvalifikovány na dividendy, a byly tedy zdanitelné, pokud byly tyto úroky zaplaceny členovi statutárního orgánu, který byl zahraniční společností?“

K předběžné otázce

12 Úvodem je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury platí, že i když přímé daně spadají do pravomoci členských států, členské státy musejí nicméně při jejím výkonu dodržovat právo Společenství a zdržet se jakékoli diskriminace na základě státní příslušnosti (viz zejména rozsudky ze dne 8. března 2001, Metallgesellschaft a další,

C-397/98 a C-410/98, Recueil, s. I-1727, bod 37; ze dne 12. prosince 2002, Lankhorst-Hohorst, C-324/00, Recueil, s. I-11779, bod 26, jakož i ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 25).

13 Předkládající soud ve své předběžné otázce odkazuje na články 12 ES, 43 ES, 46 ES, 48 ES, 56 ES a 58 ES.

14 V tomto ohledu je třeba uvést, že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že se článek 12 ES, který stanoví obecnou zásadu zákazu jakékoli diskriminace na základě státní příslušnosti, autonomně uplatňuje pouze v situacích upravených právem Společenství, pro něž Smlouva o ES nestanoví zvláštní pravidla o zákazu diskriminace. Smlouva přitom taková zvláštní pravidla v oblasti týkající se svobody usazování a volného pohybu kapitálu stanoví zejména v článcích 43 ES a 56 ES (viz zejména výše uvedený rozsudek Metallgesellschaft a další, body 38 a 39, jakož i rozsudek ze dne 11. října 2007, Hollmann, C-443/06, Sb. rozh. s. I-8491, body 28 a 29).

15 Vzhledem k tomu, že se předkládající soud táže Soudního dvora na výklad jak článku 43 ES týkajícího se svobody usazování, tak článku 56 ES týkajícího se volného pohybu kapitálu, je třeba určit, zda se na takové právní předpisy členského státu, jaké jsou předmětem věci v původním řízení, které stanoví, že se úroky od společnosti-rezidenta zdaní jakožto dividendy pouze tehdy, když jsou zaplaceny členovi statutárního orgánu nebo společníkovi, kterým je společnost-nerezident, mohou vztahovat tyto svobody.

16 V projednávaném případě ze spisu vyplývá, že úroky zaplacené belgickou dceřinou společností byly překvalifikovány na dividendy, neboť se vztahují k úvěru, který poskytla mateřská společnost-nerezident, jež je členem statutárního orgánu uvedené dceřiné společnosti.

17 Dotčenou právní úpravu je tedy třeba posoudit nejprve z hlediska ustanovení Smlouvy týkajících se svobody usazování.

18 Svoboda usazování, kterou článek 43 ES přiznává příslušníkům Společenství a která 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, zahrnuje v souladu s článkem 48 ES pro společnosti založené podle právních předpisů některého členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Evropského společenství, právo vykonávat své činnosti v dotyčném členském státě prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení (viz zejména rozsudky ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, s. I-6161, bod 35; ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, bod 41, jakož i výše uvedený rozsudek Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, bod 36).

19 Pokud jde o společnosti, jejich sídlo ve smyslu článku 48 ES slouží k určení, podobně jako státní příslušnost fyzických osob, jejich vazby s právním řádem určitého státu. Připuštění toho, že by členský stát usazení dceřiné společnosti mohl volně uplatňovat rozdílné zacházení na tuto dceřinou společnost z toho pouhého důvodu, že se sídlo její mateřské společnosti nachází v jiném členském státě, by zbavilo článek 43 ES jeho smyslu (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 13. července 1993, Commerzbank, C-330/91, Recueil, s. I-4017, bod 13; výše uvedené rozsudky Metallgesellschaft a další, bod 42, jakož i Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, bod 37). Cílem svobody usazování tak je zaručení výhody tuzemského zacházení v hostitelském členském státě tím, že zakazuje jakoukoli diskriminaci založenou na místě sídla společností (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Saint-Gobain ZN, bod 35, a Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, bod 37).

20 V projednávané věci je třeba uvést, že vnitrostátní právní předpisy, které jsou předmětem věci v původním řízení, zavádějí, pokud jde o zdanění úroků, které z titulu

pohledávky společnost-rezident zaplatila členovi statutárního orgánu, který je společností, rozdílné zacházení podle toho, zda má tato společnost sídlo v Belgii, či nikoli.

21 Z uvedených právních předpisů totiž vyplývá, že úroky, které společnost zaplatila členovi statutárního orgánu, který je společností-rezidentem, nejsou překvalifikovány na dividendy, a z tohoto důvodu nejsou zdanitelné, i když překračují jednu ze dvou mezí stanovených v čl. 18 prvním pododstavci třetím bodu CIR 1992. Naproti tomu, jestliže překračují jednu z těchto mezí, jsou úroky, které společnost zaplatila členovi statutárního orgánu, který je společností-nerezidentem, překvalifikovány na dividendy, a jsou z tohoto důvodu zdanitelné. Společnosti řízené členem statutárního orgánu, který je společností-nerezidentem, jsou tedy předmětem méně výhodného daňového zacházení, než je zacházení se společnostmi, které jsou řízeny členem statutárního orgánu, který je společností-rezidentem.

22 Stejně tak ve vztahu ke skupinám společností, v rámci nichž mateřská společnost vykonává řídicí funkci v jedné ze svých dceřiných společností, takové právní předpisy zavádějí rozdílné zacházení mezi dceřinými společnostmi-rezidenty podle toho, zda má jejich mateřská společnost sídlo v Belgii, či nikoli, přičemž dceřiné společnosti mateřské společnosti-nerezidenta podrobují méně výhodnému zacházení, než je zacházení s dceřinými společnostmi mateřské společnosti-rezidenta.

23 Je přitom třeba uvést, že rozdílné zacházení se společnostmi-rezidenty v závislosti na místě usazení společnosti, která jim jakožto člen statutárního orgánu poskytla úvěr, představuje omezení svobody usazování, jelikož činí méně atraktivním výkon této svobody pro společnosti usazené v jiných členských státech, které by v důsledku toho mohly upustit od řízení společnosti v členském státě, který přijímá toto opatření, ba dokonce upustit od nabytí, založení nebo zachování dceřiné společnosti v uvedeném členském státě (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Lankhorst-Hohorst, bod 32; Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, bod 61, a rozsudek ze dne 18. července 2007, Oy AA, C-231/05, Sb. rozh. s. I-6373, bod 39).

24 Z toho vyplývá, že rozdílné zacházení, jemuž jsou v rámci takových vnitrostátních právních předpisů, jaké jsou předmětem věci v původním řízení, podrobeny společnosti-rezidenti v závislosti na místě usazení jejich členů statutárního orgánu, představuje omezení svobody usazování, v zásadě zakázané články 43 ES a 48 ES.

25 Takové omezení lze připustit pouze tehdy, sleduje-li legitimní cíl slučitelný se Smlouvou a je-li odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu. V takovém případě je ještě třeba, aby bylo způsobilé zaručit uskutečnění dotčeného cíle a aby nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz zejména rozsudky ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 35, jakož i výše uvedený rozsudek Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, bod 47).

26 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury může být vnitrostátní opatření omezující svobodu usazování odůvodněno, pokud se vztahuje specificky na čistě vykonstruované operace, jejichž cílem je uniknout uplatnění právních předpisů dotyčného členského státu (výše uvedený rozsudek Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, bod 72 a citovaná judikatura).

27 Pouhá skutečnost, že společnosti-rezidentovi je poskytnut úvěr spřízněnou společností usazenou v jiném členském státě, nemůže založit obecnou domněnku o zneužívání a odůvodnit opatření zasahující do výkonu základní svobody zaručené Smlouvou (výše uvedený rozsudek Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, bod 73 a citovaná judikatura).

28 K tomu, aby omezení svobody usazování mohlo být odůvodněno bojem proti zneužívání, musí být specifickým cílem takového omezení zabránit jednání spočívajícímu

ve vytváření čistě vykonstruovaných operací, zbavených hospodářské podstaty, s cílem vyhnout se dani obvykle dlužné ze zisků z činností vykonávaných na území státu (výše uvedený rozsudek Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, bod 74 a citovaná judikatura).

29 V bodě 80 výše uvedeného rozsudku Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation Soudní dvůr rozhodl, že právní předpisy členského státu mohou být odůvodněny na základě boje proti zneužívání, pokud stanoví, že úroky zaplacené dceřinou společností-rezidentem mateřské společnosti-nerezidentovi se kvalifikují jako rozdělené zisky pouze tehdy, jestliže překračují to, co by si tyto společnosti dohodly za podmínek úplné hospodářské soutěže, a sice za obchodních podmínek, které by takové společnosti přijaly, kdyby nenáležely k téže skupině společností, a pouze v rozsahu tohoto překročení.

30 Okolnost, že společnosti-rezidentovi byl poskytnut úvěr společností-nerezidentem za podmínek, které neodpovídají tomu, co by dotyčné společnosti dohodly za podmínek úplné hospodářské soutěže, představuje totiž pro členský stát, ve kterém je společnost přijímající úvěr rezidentem, objektivní prvek, který může být ověřen třetími osobami za účelem určení, zda dotčená transakce představuje jako celek nebo zčásti čistě vykonstruovanou operaci, jejímž hlavním cílem je uniknout uplatnění daňových právních předpisů tohoto členského státu. V tomto ohledu se jedná o to, zda by při neexistenci zvláštních vztahů mezi dotyčnými společnostmi úvěr nebyl poskytnut nebo zda by byl poskytnut v jiné výši nebo s jinou úrokovou mírou (výše uvedený rozsudek Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, bod 81).

31 V projednávaném případě z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že úroky zaplacené belgickou dceřinou společností z úvěru poskytnutého společností-nerezidentem, která je členem statutárního orgánu, byly překvalifikovány na dividendy, neboť byla

překročena mez stanovená ve druhé odrážce čl. 18 prvního pododstavce třetího bodu CIR 1992, a sice, že na začátku zdanitelného období celková výše zúročitelných záloh převyšovala splacený kapitál zvýšený o rezervní fondy podléhající dani.

32 Je třeba konstatovat, že i když je cílem uplatnění takové meze boj proti zneužívání, toto omezení v každém případě překračuje meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné.

33 Jak uvedla Komise Evropských společenství ve svém vyjádření, mez stanovená ve druhé odrážce čl. 18 prvního pododstavce třetího bodu CIR 1992 se totiž dotýká rovněž situací, ve kterých dotyčná transakce nemůže být považována za čistě vykonstruovanou operaci. Jsou-li úroky zaplacené společnostem-nerezidentům překvalifikovány na dividendy, jestliže takovou mez překročí, nelze vyloučit, že se toto překvalifikování použije i na úroky zaplacené z úvěrů poskytnutých za podmínek úplné hospodářské soutěže.

34 V důsledku toho je třeba na předběžnou otázku odpovědět tak, že články 43 ES a 48 ES musejí být vykládány v tom smyslu, že brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jaké jsou předmětem věci v původním řízení, na základě nichž jsou úroky, které společnost-rezident určitého členského státu zaplatí členovi statutárního orgánu, který je společností usazenou v jiném členském státě, překvalifikovány na dividendy, a z tohoto důvodu jsou zdanitelné, jestliže na začátku zdanitelného období celková výše zúročitelných záloh převyšuje splacený kapitál zvýšený o rezervní fondy podléhající dani, zatímco jsou-li tyto úroky za stejných okolností zaplaceny členovi statutárního orgánu, který je společností usazenou v tomtéž členském státě, tyto úroky nejsou překvalifikovány na dividendy, a z tohoto důvodu nejsou zdanitelné.

35 Jelikož tak ustanovení Smlouvy týkající se svobody usazování brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jaké jsou předmětem věci v původním řízení, není nutné zkoumat, zda ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu kapitálu rovněž brání těmto právním předpisům.

K nákladům řízení

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

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

Články 43 ES a 48 ES brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jaké jsou předmětem věci v původním řízení, na základě nichž jsou úroky, které společnost-rezident určitého členského státu zaplatí členovi statutárního orgánu, který je společností usazenou v jiném členském státě, překvalifikovány na dividendy, a z tohoto důvodu jsou zdanitelné, jestliže na začátku zdanitelného období celková výše zúročitelných záloh převyšuje splacený kapitál zvýšený o rezervní fondy podléhající dani, zatímco jsou-li tyto úroky za stejných okolností zaplaceny členovi statutárního orgánu, který je společností usazenou v tomtéž členském státě, tyto úroky nejsou překvalifikovány na dividendy, a z tohoto důvodu nejsou zdanitelné.

Podpisy.