ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

26. června 2008 *

Ve věci C-284/06,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 22. února 2006, došlým Soudnímu dvoru dne 29. června 2006, v řízení

Finanzamt Hamburg-Am Tierpark

proti

Burda GmbH, dříve Burda Verlagsbeteiligungen GmbH,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

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

* Jednací jazyk: němčina.

generální advokát: P. Mengozzi,
vedoucí soudní kanceláře: J. Swedenborg, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 13. června 2007,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Burda GmbH, dříve Burda Verlagsbeteiligungen GmbH, H. Geißlerem, B. von Winterfeldem a J. Lüdickem, Rechtsanwälte,

– za německou vládu M. Lummou a C. Blaschkem, jako zmocněnci,

– za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a W. Möllsem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 31. ledna 2008,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147), ve znění rozhodném pro spor v původním řízení (dále jen „směrnice 90/435“), a článků 52 (nyní po změně článek 43 ES), 73b a 73d Smlouvy o ES (nyní po změně články 56 ES a 58 ES).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi obchodní společností Burda GmbH, původně Burda Verlagsbeteiligungen GmbH (dále jen „Burda“) a Finanzamt Hamburg-Am Tierpark (dále jen „Finanzamt“) ohledně zdanění zisku, který tato obchodní společnost vyplatila v roce 1998 za hospodářské roky 1996 a 1997 jedné ze svých mateřských společností, a sice RCS International Services BV (dále jen „RCS“), usazené v Nizozemsku.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Cílem směrnice 90/435 je podle prvního bodu jejího odůvodnění stanovit „daňová pravidla neutrální z hlediska hospodářské soutěže, aby se podniky mohly přizpůsobit požadavkům společného trhu, zvýšit svou produktivitu a zlepšit svou konkurenceschopnost na mezinárodní úrovni“.

4 Tato směrnice podle třetího bodu svého odůvodnění usiluje především o odstranění daňových znevýhodnění, kterému jsou vystaveny skupiny společností z různých členských států ve srovnání se skupinami společností z téhož členského státu.

5 Články 1 až 7 směrnice 90/435 stanoví:

„*Článek 1*

1. Každý členský stát použije tuto směrnici

– na rozdělování zisku obdrženého společnostmi tohoto státu, který pochází od jejich dceřiných společností ostatních členských států,

– na rozdělování zisku vytvořeného společnostmi tohoto státu společnostem ostatních členských států, jichž jsou dceřinými společnostmi.

[…]

Článek 2

Pro účely této směrnice se ‚společností členského státu' rozumí každá společnost, která

a) má některou z forem uvedených v příloze této směrnice;

b) je podle daňového práva některého členského státu pro daňové účely považována za daňového rezidenta tohoto státu a podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené s třetí zemí není pro daňové účely považována za daňového rezidenta mimo Společenství;

c) podléhá navíc bez možnosti volby nebo osvobození jedné z následujících daní:

[…]

– Körperschaftsteuer ve Spolkové republice Německo,

[…]

nebo jakékoli jiné dani, která některou z těchto daní v budoucnu nahradí.

Článek 3

1. Pro účely použití této směrnice se

a) postavení mateřské společnosti přiznává přinejmenším každé společnosti členského státu, která splňuje podmínky stanovené v článku 2 a která drží na základním kapitálu některé společnosti jiného členského státu splňující stejné podmínky podíl nejméně 25 %;

b) ‚dceřinou společností' rozumí společnost, na jejímž základním kapitálu je držen podíl uvedený v písmenu a).

[…]

Článek 4

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, popřípadě daň sraženou státem, jehož daňovým rezidentem je dceřiná společnost, podle odchylek stanovených v článku 5 a maximálně do výše odpovídající vnitrostátní dani.

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

Článek 5

1. Zisk rozdělovaný dceřinou společností její mateřské společnosti je osvobozen od srážkové daně, přinejmenším pokud mateřská společnost drží na základním kapitálu dceřiné společnosti podíl nejméně 25 %.

[…]

3. Odchylně od odstavce 1 smí Spolková republika Německo tak dlouho, dokud na rozdělované zisky uplatňuje sazbu korporační daně nejméně o 11 % nižší, než je sazba

daně z nerozdělených zisků, nejdéle však do poloviny roku 1996, vybírat vyrovnávací srážkovou daň 5 % ze zisků rozdělovaných svými dceřinými společnostmi.

[…]

Článek 6

Stát mateřské společnosti nesmí vybírat srážkovou daň ze zisků, které tato společnost obdrží od své dceřiné společnosti.

Článek 7

1. Výrazem ‚srážková daň' použitým v této směrnici se nerozumí záloha ani předběžná platba na korporační daň v členském státě dceřiné společnosti, která se uskutečňuje v souvislosti s rozdělováním jejích zisků mateřské společnosti.

2. Tato směrnice se nedotýká použití vnitrostátních předpisů nebo smluvních ustanovení, jejichž účelem je zamezit nebo omezit ekonomické dvojí zdanění dividend, zejména ustanovení týkajících se daňových zápočtů pro příjemce dividend."

6 Podle přílohy směrnice 90/435 se tato směrnice vztahuje na společnosti podle německého práva „Aktiengesellschaft", „Kommanditgesellschaft auf Aktien", „Gesellschaft mit beschränkter Haftung" a „bergrechtliche Gewerkschaft".

Vnitrostátní právní úprava

KStG z roku 1996

7 Ustanovení § 1 zákona z roku 1996 o korporační dani (Körperschaftsteuergesetz 1996), ve znění rozhodném pro skutkový stav původního sporu (dále jen „KStG 1996“), mimo jiné stanoví, že neomezenou povinnost ke korporační dani mají kapitálové společnosti s vedením nebo se sídlem v Německu.

8 Ustanovení § 2 KStG 1996 stanoví, že povinnost ke korporační dani entit, sdružení osob a sdružení majetku, které nemají vedení ani sídlo v Německu, se omezuje na příjmy v Německu.

9 Podle § 23 KStG 1996 činí základní sazba korporační daně 45 % ze zdanitelného zisku.

10 Ustanovení § 27 odst. 1 KStG stanoví, že „rozděluje-li kapitálová společnost s neomezenou povinností ke korporační dani zisk, její korporační daň se zvýší nebo sníží v závislosti na rozdílu mezi zdaněním jejího vlastního kapitálu (zdanění nerozděleného kapitálu), který se podle § 28 považuje za kapitál použitý na rozdělení zisku, a zdaněním, které je výsledkem použití daňové sazby 30 % ze zisku před odečtením korporační daně (zdanění rozdělovaných zisků)“.

11 Ustanovení § 28 odst. 3 a 4 KStG 1996 stanoví:

„3. Dílčí částky použitelného vlastního kapitálu se považují za použité na rozdělení zisku v pořadí podle § 30, aniž jsou dotčena ustanovení odstavců 4, 5 a 7. Výše, v jaké se dílčí částka považuje za použitou, je odvozena od jejího zdanění nerozděleného kapitálu.

4. Pokud dílčí částka nebo částky ve smyslu § 30 odst. 1 třetí věty bodu 1 nebo 2, které byly původně považovány za použité ve smyslu odstavce 3, následně nepostačují ke krytí rozdělení zisků, bude toto rozdělení započteno na dílčí částku kapitálu podle § 30 odst. 2 bodu 2, a to i v případě, že se tato dílčí částka v důsledku toho stane zápornou."

12 Ustanovení § 29 odst. 2 KStG 1996 stanoví, že vlastní kapitál se ke konci každého hospodářského roku rozdělí na rozdělitelný vlastní kapitál a ostatní vlastní kapitál. Rozdělitelný vlastní kapitál odpovídá části vlastního kapitálu, která přesahuje základní kapitál.

13 Ustanovení § 30 odst. 1 a 2 KStG 1996 stanoví:

„1. Na konci každého hospodářského roku je vlastní rozdělitelný kapitál rozčleněn v závislosti na zdanění nerozděleného kapitálu. Jednotlivé dílčí částky jsou odvozeny od rozčlenění v předchozím hospodářském roce. Pro účely členění je třeba uvést odděleně dílčí částky, které odpovídají:

1. příjmům, které podléhaly po 31. prosinci 1999 základní sazbě korporační daně;

[…]

3. přírůstkům obchodního majetku, které nepodléhají korporační dani nebo které v hospodářských rocích předcházejících 1. lednu 1977 zvýšily vlastní kapitál kapitálové společnosti.

2. Částka uvedená v odstavci 1 bodu 3 se člení na:

1. vlastní kapitál pocházející ze zahraničních příjmů v hospodářských rocích následujících po 31. prosinci 1976 […];

2. ostatní přírůstky obchodního majetku, které nepodléhají korporační dani a nespadají pod bod 3 a 4;

3. vlastní rozdělitelný kapitál, který byl vytvořen do konce hospodářského roku předcházejícího 1. lednu 1977;

4. vklady společníků nebo akcionářů, které zvýšily vlastní kapitál v hospodářských rocích následujících po 31. prosinci 1976.“

14 Část příjmů uvedená v § 30 odst. 1 bodu 1 KStG 1996, která podléhá základní sazbě korporační daně, tj. 45 %, se označuje jako „EK 45“.

15 Přírůstky obchodního majetku uvedené v § 30 odst. 1 bodu 3 KStG 1996, které nepodléhají korporační dani, se označují jako „EK 0“ a čtyři kategorie zavedené § 30 odst. 2 KStG 1996 se označují jako „EK 01“ až „EK 04“.

16 Ustanovení § 40 KStG 1996 stanoví:

„Korporační daň se nezvyšuje podle § 27 v případech:

1. rozdělování dílčích částek ve smyslu § 30 odst. 2 bodu 1 [EK 01];

2. rozdělování dílčích částek ve smyslu § 30 odst. 2 bodu 4 [EK 04].“

17 Ustanovení § 44 odst. 1 první věty KStG 1996 stanoví:

„Pokud entita, která má neomezenou povinnost ke korporační dani, uskutečňuje na vlastní účet plnění, která jsou příjmem společníků nebo akcionářů ve smyslu § 20 odst. 1 bodu 1 nebo 2 zákona o dani z příjmů, má povinnost, nestanoví-li odstavec 2 jinak, vystavit svým společníkům nebo akcionářům na úředně předepsaném formuláři potvrzení obsahují následující údaje:

1. jméno a adresa společníka nebo akcionáře;

2. výše plnění;

3. datum zaplacení;

4. výše korporační daně započitatelné podle § 36 odst. 2 bodu 3 první věty zákona o dani z příjmů;

5. výše vratné korporační daně ve smyslu § 52 [KStG 1996]; postačuje, pokud se údaj vztahuje k jedné akcii, jednomu podílu nebo jedinému požívacímu právu;

6. výše plnění, u něhož se dílčí částka ve smyslu § 30 odst. 2 bodu 1 považuje za použitou;

7. výše plnění, u něhož se dílčí částka ve smyslu § 30 odst. 2 bodu 4 považuje za použitou.“

18 Ustanovení § 50 odst. 1 bodu 2 KStG 1996 zejména stanoví, že splatná korporační daň z příjmů, které podléhají srážkové dani, je vybírána srážkovou daní, pokud je daňová povinnost toho, komu plynou příjmy, omezená a jeho příjmy neplynou z tuzemské podnikatelské, zemědělské nebo lesohospodářské činnosti.

19 Ustanovení § 51 KStG 1996 stanoví, že „nepodléhá-li společník nebo akcionář povinnosti k dani z příjmů ve smyslu § 20 odst. 1 bodů 1 až 3 nebo odst. 2 bodu 2 písm. a) zákona o dani z příjmů nebo nejsou-li tyto příjmy zahrnuty do daňového základu

podle § 50 odst. 1 bodu 1 nebo 2, je vyloučeno započtení nebo vrácení korporační daně započitatelné podle § 36 odst. 2 bodu 3 zákona o dani z příjmů.“

20 Ustanovení § 52 odst. 1 KStG 1996 zní:

„Korporační daň, kterou podle § 51 nelze započíst, se na žádost vrátí společníkům nebo akcionářům, kteří mají neomezenou povinnost ke korporační dani, ale jsou od ní osvobozeni, veřejnoprávním právnickým osobám a společníkům nebo akcionářům, jejichž povinnost ke korporační dani je omezena podle § 2 bodu 1 [KStG 1996], v rozsahu, v němž se tato daň zvýší v souladu s § 27 z důvodu, že se vlastní kapitál ve smyslu § 30 odst. 2 bodu 3 považuje za použitý na rozdělení zisku nebo obdobné plnění.“

EStG 1990

21 Ustanovení § 20 zákona o dani z příjmů (Einkommensteuergesetz 1990, BGBl. 1990 I, s. 1898, dále jen „EStG 1990“) stanoví:

„Příjmy z kapitálového majetku tvoří:

1. podíly na zisku (dividendy);

2. […]

3. částka korporační daně započitatelná podle § 36 odst. 2 bodu 3.“

22 Ustanovení § 36 odst. 2 bodu 3 EStG 1990 stanoví:

„[…]

Na daň z příjmů se započítají tyto částky:

[…]

3. korporační daň zaplacená společností (korporací) nebo sdružením osob, které mají neomezenou povinnost ke korporační dani, ve výši tří sedmin příjmů ve smyslu § 20 odst. 1 bodu 1 (dividendy) nebo 2, pokud tyto příjmy nepochází z rozdělení zisků, k němuž byl použit vlastní kapitál ve smyslu § 30 odst. 2 bodu 1 zákona o korporační dani.“

23 Ustanovení § 43 odst. 1 EStG 1990 zní:

„Následující tuzemské kapitálové výnosy podléhají dani z příjmů vybírané srážkou z kapitálového výnosu (daň z kapitálového výnosu):

1. kapitálové výnosy ve smyslu čl. 20 odst. 1 bodu 1 a 2 […]“

Skutkový základ sporu v původním řízení, předběžné otázky a řízení před Soudním dvorem

24 Jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, Burda je společnost s ručením omezeným podle německého práva se sídlem a vedením v Německu. V letech, která jsou rozhodná pro věc v původním řízení, na ní měly stejně velké obchodní podíly kapitálová společnost RCS, usazená v Nizozemsku, a kapitálová společnost Burda International Holding GmbH (dále jen „Burda International“), usazená v Německu.

25 V roce 1998 Burda rozhodla o rozdělení zisků za hospodářské roky 1996 a 1997 rovným dílem mezi RCS a Burda International. Rozdělení zisků bylo zdaněno podle § 27 odst. 1 KstG 1996 sazbou ve výši 30 %.

26 Z překládacího rozhodnutí vyplývá, že podle § 44 KstG dostala osvědčení o odpočitatelnosti korporační daně za rozdělení zisků provedené společností Burda pouze Burda International.

27 Z uvedeného rozhodnutí rovněž vyplývá, že na základě daňové kontroly bylo zjištěno, že Burda rozdělila zisky ve výši překračující výši zdanitelných příjmů. Finanzamt proto snížil jednotlivé části vlastního rozdělitelného kapitálu podléhající korporační dani s plnou sazbou (EK 45) z 6 049 925 DEM na 4 915 490 DEM a na základě § 28 odst. 4 KStG 1996 započetl rozdělené zisky, které po snížení již nebyly kryty zdaňovaným vlastním rozdělitelným kapitálem, na vlastní kapitál ve smyslu § 30 odst. 2 bodu 2 KStG (EK 02).

28 Tento započet měl za následek zvýšení korporační daně za oba předmětné kalendářní roky. Z tohoto důvodu byly vydány dva dodatečné daňové výměry.

29 Burda tyto výměry napadla žalobou u Finanzgericht Hamburg, v níž zpochybnila použití § 28 odst. 4 KStG 1996 z důvodu, že zápočet zisků vyplacených RCS na EK 02 byl chybný.

30 Burda tvrdila, že disponovala peněžitými vklady kategorie EK 04, které podle ní postačovaly k financování rozdělení zisků, a že v žádném případě nedisponovala přírůstky obchodního majetku z kategorie EK 02.

31 Finanzgericht Hamburg rozsudkem ze dne 29. dubna 2005 žalobě společnosti Burda vyhověl. Měl v podstatě za to, že ustanovení § 28 odst. 3 KStG 1996 mělo být použito v tom smyslu, že ta část zisku, která byla vyplacena RCS, měla být započtena na EK04.

32 Finanzamt proti tomuto rozsudku podal opravný prostředek „Revision“ k Bundesfinanzhof.

33 Bundesfinanzhof měl za to, že je třeba odmítnout výklad § 28 odst. 4 KStG 1996, ke kterému se přiklonil Finanzgericht Hamburg. Bundesfinanzhof byl toho názoru, že rozsah působnosti tohoto ustanovení nemůže být omezen na akcionáře, kteří mají nárok na započtení, a tedy nemůže vyloučit takové akcionáře, jakým je RCS, kteří nárok na zápočet daně nemají.

34 Bundesfinanzhof nicméně vyjádřil pochybnosti ohledně otázky, zda zdanění rozdělení zisků kategorie EK 02 je slučitelné se směrnicí 90/435 vzhledem k tomu, že by mohlo být považováno za srážkovou daň, případně s ustanoveními Smlouvy o ES, která upravují volný pohyb kapitálu a svobodu usazování.

35 Za těchto podmínek Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Jedná se o srážkovou daň ve smyslu čl. 5 odst. 1 směrnice […] 90/435 […], nyní článek 5 ve znění směrnice 2003/123/ES ze dne 22. prosince 2003 (Úř. věst. 2004, L 7, s. 41; Zvl. vyd. 09/02, s. 3), stanoví-li vnitrostátní právo, že při vyplácení zisku dceřinou společností její mateřské společnosti se zdaňují příjmy a přírůstky obchodního majetku kapitálové společnosti, které by se podle vnitrostátního práva nezdaňovaly, pokud by zůstaly dceřiné společnosti a nebyly vyplaceny mateřské společnosti?

2) Je v případě záporné odpovědi na první otázku slučitelná s [články 52, 73b a 73d Smlouvy o ES] vnitrostátní úprava, která stanoví odchylné započtení rozdělování zisků kapitálové společnosti na podíly vlastního kapitálu této společnosti s tím důsledkem, že dojde k daňovému zatížení také v případech, kdy kapitálová společnost doloží, že vyplácela dividendy společníkům nebo akcionářům-nerezidentům, ačkoli takový společník nebo akcionář podle vnitrostátního práva není na rozdíl od společníka-rezidenta či akcionáře-rezidenta oprávněn stanovenou korporační daň odečíst od své vlastní daně?“

36 Podáním došlým kanceláři Soudního dvora dne 18. února 2008 společnost Burda navrhla, aby Soudní dvůr nařídil znovuotevření ústní části řízení podle článku 61 jednacího řádu za účelem přijetí „organizačních procesních opatřeních“.

K návrhu na znovuotevření ústní části řízení a přijetí organizačních procesních opatření

37 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že Soudní dvůr může podle článku 61 svého jednacího řádu bez návrhu nebo na návrh generálního advokáta nebo na návrh účastníků řízení nařídit znovuotevření ústní části řízení, pokud má za to, že věc není dostatečně objasněna nebo že musí být rozhodnuta na základě argumentu, který nebyl mezi účastníky řízení projednán (viz rozsudky ze dne 14. prosince 2004, Swedish Match, C-210/03, Sb. rozh. s. I-11893, bod 25; ze dne 7. prosince 2006, SGAE, C-306/05, Sb. rozh. s. I-11519, bod 27, a ze dne 28. června 2007, Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, C-466/03, Sb. rozh. s. I-5357, bod 29).

38 Pro účely svého návrhu Burda zaprvé uvádí, že generální advokát ve svém stanovisku nebere v úvahu ustanovení § 78 odst. 5 německého oběžníku o korporační dani („Körperschaftsteuerrichtlinien“, dále jen „KStR“).

39 K tomu je třeba uvést, že Soudnímu dvoru v rámci řízení podle článku 234 ES nepřísluší určovat relevantní ustanovení, která jsou použitelná na věc v původním řízení. Tato výsada náleží jedině předkládajícímu soudu, který vymezí vnitrostátní právní rámec, přičemž ponechává Soudnímu dvoru možnost poskytnout vnitrostátnímu soudu veškeré poznatky k výkladu práva Společenství, které mu umožní posoudit slučitelnost vnitrostátní právní úpravy s právní úpravou Společenství.

40 Je přitom nesporné, že předkládající soud ve svém předkládacím rozhodnutí ustanovení § 78 odst. 5 KStR nezmiňuje.

41 Burda ve svých tvrzeních ve skutečnosti kritizuje stanovisko, které zaujal generální advokát ohledně výkladu § 28 odst. 4 a § 30 KStG 1996, a skutečnost, že se generální advokát neztotožnil s její analýzou.

42 Z judikatury Soudního dvora však vyplývá, že statut Soudního dvora ani jeho jednací řád nedávají účastníkům řízení možnost podat vyjádření v reakci na stanovisko přednesené generálním advokátem (viz zejména výše uvedený rozsudek SGAE, bod 26 a citovaná judikatura).

43 Burda zadruhé tvrdí, že na rozdíl od toho, co tvrdí generální advokát, nedisponovala rozdělitelným ziskem, který by mohl být zdaněn sazbou 30 %, a že dividenda nebyla ničím jiným než vrácením peněžitých vkladů učiněných společníky, jež je osvobozeno od daně.

44 Společnost Burda v podstatě tvrdí, že některá skutková východiska, o něž se opírá analýza generálního advokáta, jsou nesprávná či neúplná.

45 K tomu je třeba uvést, že je na předkládajícím soudu, aby vymezil skutkový rámec, ze kterého vychází otázky, které pokládá, nebo aby alespoň vysvětlil skutkové předpoklady, na kterých jsou tyto otázky založeny.

46 Z předběžné otázky však vyplývá, že skutkové okolnosti, na které poukazuje Burda, nebyly předkládajícím soudem v rámci jeho žádosti předestřeny.

47 V důsledku toho nemohou ani tvrzení uvedená v bodě 43 tohoto rozsudku odůvodnit, za podmínek stanovených článkem 61 jednacího řádu Soudního dvora, znovuotevření ústní části řízení.

48 Za těchto okolností Soudní dvůr po vyslechnutí generálního advokáta dospěl k závěru, že v projednávané věci disponuje všemi poznatky nezbytnými pro zodpovězení otázek položených předkládajícím soudem.

49 Není proto namístě nařídit znovuotevření ústní části řízení. Je tedy třeba rovněž zamítnout související návrh na přijetí organizačních procesních opatření.

K předběžným otázkám

K první otázce

50 Podstatou první otázky položené předkládajícím soudem Soudnímu dvoru je, zda ustanovení vnitrostátního práva, které stanoví, že v případě vyplacení zisku dceřinou společností její mateřské společnosti se zdaňují příjmy a přírůstky obchodního majetku dceřiné společnosti, které by nebyly zdaněny, kdyby si je posledně uvedená namísto jejich vyplacení mateřské společnosti ponechala, představuje srážkovou daň ve smyslu čl. 5 odst. 1 směrnice 90/435.

51 Podle ustálené judikatury je cílem uvedené směrnice, která, jak vyplývá z bodů 5 a 24 tohoto rozsudku, se použije na věc v původním řízení, zamezit jakémukoli

znevýhodnění spolupráce mezi společnostmi různých členských států oproti spolupráci mezi společnostmi jednoho a téhož členského státu tím, že se zavede společný daňový systém, a usnadnit tak přeshraniční spolupráci. Článek 5 odst. 1 směrnice 90/435 v zájmu vyloučení dvojího zdanění stanoví, že ve státě dceřiné společnosti je rozdělování zisku osvobozeno od srážkové daně (viz rozsudek ze dne 17. října 1996 Denkavit a další, C-283/94, C-291/94 a C-292/94, Recueil, s. I-5063, bod 22; rozsudky ze dne 8. června 2000, Epson Europe, C-375/98, Recueil, s. I-4243, bod 20; ze dne 4. října 2001, Athinaïki Zythopoïia, C-294/99, Recueil, s. I-6797, bod 25; ze dne 25. září 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, Recueil, s. I-9809, bod 45, a ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753, bod 103).

52 Pokud jde konkrétně o zákaz, uložený členským státům v článku 5 směrnice 90/435, vybírat srážkovou daň ze zisků vyplácených dceřinou společností-rezidentem její mateřské společnosti, která je rezidentem v jiném členském státě, Soudní dvůr již rozhodl, že srážkovou daň tvoří jakékoli zdanění příjmů obdržených ve státě, ve kterém jsou dividendy rozdělovány, ke kterému dochází na základě výplaty dividend nebo jakéhokoli jiného výnosu z cenných papírů, je-li základem této daně výnos z uvedených cenných papírů a je-li osoba povinná k dani držitelem týchž cenných papírů (výše uvedené rozsudky Epson Europe, bod 23; Athinaïki Zythopoïia, body 28 a 29, Océ van der Grinten, bod 47, a Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 108).

53 Z této judikatury vyplývá, že čl. 5 odst. 1 směrnice 90/435 může být použit, jsou-li kumulativně splněny tři podmínky.

54 Německá vláda v tomto ohledu tvrdila, že třetí z podmínek, na něž je poukázáno v bodě 52 tohoto rozsudku, tj. že osoba povinná k dani musí být „držitelem cenných papírů“, není ve věci v původním řízení splněna.

55 Nelze než konstatovat, že Burda je v případě rozdělování zisků povinná ke korporační dani, zatímco držiteli cenných papírů jsou Burda International a RCS.

56 Třetí podmínka týkající se existence srážkové daně ve smyslu čl. 5 odst. 1 směrnice 90/435 tedy není v původní věci naplněna.

57 Tento závěr nemůže být zpochybněn argumenty, které Burda a Komise Evropských společenství čerpají z výše uvedeného rozsudku Athinaïki Zythopoïia a kterými odůvodňují tvrzení, že Soudní dvůr ve skutečnosti uvedenou podmínku neuplatňuje a dává přednost přístupu založenému na posouzení ekonomických hledisek.

58 Komise v tomto případě zastává názor, že při výkladu podmínek, za jakých se použije čl. 5 odst. 1 směrnice 90/435, musí být zohledněna zvláštní ekonomická funkce mechanismu srážkové daně, se kterou počítá tato směrnice. V opačném případě by byla ohrožena použitelnost tohoto ustanovení v těch nejčastějších případech, a sice pokaždé, když by dceřiná společnost vyplácela dividendy svým mateřským společnostem, jsou-li tyto mateřské společnosti rezidenty v jiném členském státě, než je stát dceřiné společnosti.

59 Komise k tomu dodává, že ekonomický účinek zdanění dceřiné společnosti odpovídá zdanění mateřské společnosti, neboť daň je sražena společností rozdělující zisky a je přímo uhrazena orgánům daňové správy.

60 Výše uvedeným tvrzením nelze přisvědčit.

61 Předně je třeba poznamenat, že z judikatury, která je pozdější než výše citovaný rozsudek Athinaïki Zythopoïia, vyplývá, že Soudní dvůr trvá, pokud jde o pojem „srážková daň“ ve smyslu čl. 5 odst. 1 směrnice 90/453, na podmínce, že osoba povinná k dani musí být držitelem cenných papírů (viz výše uvedené rozsudky Océ van der Grinten, bod 47, a Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 108).

62 Tento závěr nemůže být ostatně vyvrácen ani na základě údajných ekonomických aspektů, které jsou vlastní mechanismu srážkové daně, na něž poukazovala Komise. Takovéto aspekty, i kdyby byly relevantní, totiž odůvodňují použití čl. 5 odst. 1 směrnice 90/435, pouze pokud jsou splněny všechny podmínky uvedené judikaturou citovanou v bodě 81 tohoto rozsudku.

63 Vzhledem k tomu, že třetí podmínka, na niž je vázána existence srážkové daně ve smyslu čl. 5 odst. 1 směrnice 90/435, není v původní věci splněna, nebrání toto ustanovení mechanismu účetní opravy, který upravuje § 28 odst. 4 KStG 1996.

64 Na první otázku je tedy třeba odpovědět tak, že ustanovení vnitrostátního práva, které stanoví, že v případě vyplacení zisku dceřinou společností její mateřské společnosti se zdaňují příjmy a přírůstky obchodního majetku dceřiné společnosti, které by nebyly zdaněny, kdyby si je tato společnost namísto jejich vyplacení mateřské společnosti ponechala, nepředstavuje srážkovou daň ve smyslu čl. 5 odst. 1 směrnice 90/435.

Ke druhé otázce

65 Podstatou druhé otázky položené předkládajícím soudem Soudnímu dvoru je, zda články 52, 73b a 73d Smlouvy musí být vykládány tak, že brání použití takového ustanovení vnitrostátního práva, jakým je § 28 odst. 4 KStG, na jehož základě se na zdanění zisků vyplacených dceřinou společností, která je rezidentem v členském státě, její mateřské společnosti uplatní tentýž opravný mechanismus bez ohledu na to, zda je mateřská společnost rezidentem v témže, či jiném členském státě, ačkoli na rozdíl od případu mateřské společnosti-rezidenta nepřiznává členský stát, v němž je dceřiná společnost rezidentem, mateřské společnosti-nerezidentovi nárok na daňový zápočet.

66 Úvodem je třeba připomenou, že z ustálené judikatury vyplývá, že i když přímé daně spadají do pravomoci členských států, musejí nicméně tyto členské státy při výkonu této pravomoci dodržovat právo Společenství (viz zejména rozsudky ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, bod 40; ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673, bod 36, a ze dne 18. července 2007, Oy AA, C-231/05, Sb. rozh. s. I-6373, bod 20).

67 Vzhledem ke skutkovým okolnostem věci v původním řízení je třeba nejprve určit, zda a v jaké míře taková vnitrostátní právní úprava, jaká je předmětem věci v původním řízení, může omezit svobody zakotvené v článcích 52, 73b a 73d Smlouvy.

Použitelná svoboda

68 Z ustálené judikatury vyplývá, že pokud vnitrostátní právní úprava dopadá pouze na vztahy v rámci skupiny společností, dotýká se převážně svobody usazování (viz v tomto smyslu zejména výše uvedené rozsudky Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 118; Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, bod 33, et Oy AA, bod 23).

69 Dále je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury platí, že pokud má společnost takovou účast na základním kapitálu jiné společnosti, která jí umožňuje vykonávat nepochybný vliv na rozhodování této společnosti a určovat její činnost, použijí se ustanovení o svobodě usazování (viz zejména výše uvedené rozsudky Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, bod 31; Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, bod 39; rozsudek ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 27; výše uvedený rozsudek Oy AA, bod 20; rozsudek ze dne 23. října 2007, Komise v. Německo,

C-112/05, Sb. rozh. s. I-8995, bod 13, jakož i ze dne 6. prosince 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Sb. rozh. s. I-8695, bod 29).

70 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že ve společnosti Burda, která je rezidentem na německém území, má 50% obchodní podíl společnost-nerezident, v daném případě RCS. Podíl na základním kapitálu společnosti Burda dosahující takovéto výše RCS v zásadě dává právo vykonávat nepochybný a rozhodující vliv na činnost své dceřiné společnosti ve smyslu judikatury uvedené v předcházejícím bodě tohoto rozsudku.

71 Je rovněž třeba poukázat na to, že na takovou vnitrostátní právní úpravu, jaká je předmětem původního řízení, která se použije nezávisle na výši účasti společnosti, které jsou vypláceny dividendy, na společnosti, která je vyplácí, může být použit jak článek 43 ES o svobodě usazování, tak článek 56 ES o volném pohybu kapitálu (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek, Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 36).

72 K tomu je však třeba poznamenat, že spor v původním řízení se týká výlučně dopadu vnitrostátní právní úpravy, která je dotčena v původním řízení, na situaci společnosti-rezidenta, která vyplatila dividendy akcionářům s takovou účastí na základním kapitálu, jež jim přiznává nepochybný vliv na rozhodování uvedené společnosti a umožňuje jim určovat její činnost. (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 38).

73 V tomto kontextu se na takovou věc, jako je věc v původním řízení, použijí ustanovení Smlouvy o svobodě usazování.

74 Každopádně i za předpokladu, že by ustanovení KStG 1996 měla omezující účinky na volný pohyb kapitálu, z judikatury vyplývá, že takové účinky jsou nevyhnutelným důsledkem případné překážky svobody usazování, a neodůvodňují proto samostatný

přezkum uvedených právních předpisů z hlediska článku 73b Smlouvy (výše uvedený rozsudek Oy AA, bod 24 a citovaná judikatura).

75 Z výše uvedeného vyplývá, že je na zkoumanou otázku třeba odpovědět pouze s ohledem na ustanovení Smlouvy, jimiž se řídí svoboda usazování.

K existenci omezení svobody usazování

76 Svoboda usazování, kterou článek 52 Smlouvy 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 58 Smlouvy o ES (nyní článek 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 výše uvedené rozsudky Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, bod 41, a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, bod 42).

77 Pokud jde o společnosti, je třeba uvést, že jejich sídlo ve smyslu článku 58 Smlouvy slouží k určení, podobně jako státní příslušnost fyzických osob, jejich vazby s právním řádem některého státu. Připuštění toho, že by členský stát usazení mohl volně uplatňovat rozdílné zacházení z pouhého důvodu, že se sídlo společnosti nachází v jiném členském státě, by zbavilo článek 52 Smlouvy jeho smyslu. 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 uvedený rozsudek Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, bod 43 a citovaná judikatura).

78 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že cílem opravného mechanismu, který je předmětem věci v původním řízení, je zaručit, že výše daně zaplacené společností rozdělující zisky bude po provedení opravy odpovídat výši daňového zápočtu, který byl akcionáři chybně přiznán. K tomuto účelu opravný mechanismus počítá s tím, že vlastní kapitál, který náleží do kategorie EK 02, bude zohledněn pro účely zdanění tak, aby bylo zaručeno, že daň a daňový zápočet odpovídají daňovým potvrzením, která byla akcionářům vystavena.

79 Je třeba uvést, že na základě tohoto opravného mechanismu, jehož cílem je předejít tomu, aby byl daňový zápočet přiznán za neodvedenou daň, se oprava nevztahuje na výši daňového zápočtu, ale na výši daně placené společností rozdělující zisky.

80 Navíc je nesporné, že opravný mechanismus upravený v § 28 odst. 4 KStG 1996 se použije na společnost, která je rezidentem v Německu, bez ohledu na to, zda je tato společnost dceřinou společností mateřské společnosti, která je rovněž rezidentem v Německu, nebo mateřské společnosti, která je rezidentem v jiném členském státě.

81 V tomto kontextu má Burda za to, že diskriminační zacházení ve věci v původním řízení spočívá právě v použití stejného opravného mechanismu na rozdílné situace, neboť na rozdíl od mateřských společností-rezidentů mateřské společnosti-nerezidenti nemají nárok na daňový zápočet, který by jim umožňoval započíst korporační daň zaplacenou společností rozdělující zisky.

82 Vzhledem k tomu, že diskriminace může spočívat v použití téhož pravidla na rozdílné situace, je třeba – za účelem prokázání existence diskriminačního daňového zacházení, které je v zásadě zakázáno článkem 52 Smlouvy, ve věci v původním řízení – zkoumat, zda se dceřiné společnosti-rezidenti s ohledem na předmětné vnitrostátní ustanovení nacházejí v rozdílné situaci podle toho, zda jejich mateřská společnost je, či není rezidentem, a zda jí je tedy přiznán daňový zápočet, či nikoliv.

83 V tomto ohledu je třeba připomenout, že z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že uplatnění účetního opravného mechanismu, který je upraven v čl. 28 odst. 4 KStG 1996, nemůže změnit daňovou zátěž společnosti Burda v závislosti na tom, zda je její mateřská společnost rezidentem v Německu, nebo jiném členském státě.

84 Nelze proto přisvědčit tvrzení, že čl. 28 odst. 4 KStG 1996 vede u dceřiné společnosti k tomu, že je s různými situacemi zacházeno stejným způsobem, neboť dceřiná společnost se nenachází v rozdílné situaci ve vztahu k právní úpravě svého členského státu, tedy v daném případě Spolkové republiky Německo, podle toho, zda vyplácí své zisky mateřské společnosti-nerezidentovi, nebo mateřské společnosti-rezidentovi.

85 Tento závěr nemůže být zpochybněn skutečností, kterou zdůraznil předkládající soud, že zdanění podniku rozdělujícího zisk se stává v případě akcionářů-nerezidentů konečným v tom smyslu, že zvýšení daňové povinnosti společnosti rozdělující zisk není kompenzováno přiznáním odpovídajícího daňového zápočtu.

86 V tomto ohledu je třeba poznamenat, že z judikatury vyplývá, že je na každém členském státě, aby v souladu s právem Společenství uspořádal svůj systém zdanění rozdělovaných zisků a v tomto rámci vymezil základ daně, jakož i daňovou sazbu, které se použijí u rozdělující společnosti nebo u akcionáře-příjemce, jsou-li povinni k dani v tomto státě (výše uvedený rozsudek Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, bod 50).

87 Podle téže judikatury platí, že neexistují-li sjednocující nebo harmonizační opatření v rámci Společenství, zachovávají si členské státy i nadále pravomoc vymezit prostřednictvím dohod nebo jednostranně kritéria dělby své daňové pravomoci zejména za účelem odstranění dvojího zdanění (výše uvedený rozsudek Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, bod 52).

88 V tomto ohledu je účelem daňového zápočtu, přiznaného na základě vnitrostátní právní úpravy použitelné na věc v původním řízení mateřské společnosti-rezidentovi, zamezit dvojímu ekonomickému zdanění zisků rozdělovaných dceřinou společností-rezidentem, které posledně uvedená společnost zdaňuje jako první.

89 Avšak ve věci v původním řízení, která se týká přeshraniční výplaty zisků, v zásadě nepřísluší členskému státu, v němž je rezidentem dceřiná společnost, aby právě on zamezoval dvojímu ekonomickému zdanění, neboť toto přísluší členskému státu, na jehož území je rezidentem mateřská společnost.

90 Podle článku 4 směrnice 90/435 totiž členský stát, v němž je mateřská společnost rezidentem, musí buď osvobodit zisky, které obdržela od dceřiné společnosti-rezidenta v jiném členském státě, od daně, nebo jí umožnit odečíst od daně příslušnou část daně splatné dceřinou společností, která se vztahuje k těmto ziskům.

91 V obou těchto případech je tedy členský stát, v němž je mateřská společnost rezidentem, povinen přiznat daňový režim, který sleduje tentýž cíl jako daňový zápočet přiznaný členským státem, v němž je rezidentem dceřiná společnost, mateřským společnostem, které jsou v něm rezidenty, aby tak bylo rovněž zamezeno dvojímu ekonomickému zdanění zisků vyplácených ve formě dividend.

92 Stejně jako je mateřské společnosti-rezidentovi dceřiné společnosti-rezidenta přiznán státem, v němž je rezidentem, který rovněž vystupuje jako stát, v němž je rezidentem dceřiná společnost, daňový zápočet, tak i mateřská společnost-nerezident dceřiné společnosti-rezidenta je chráněna proti riziku dvojího ekonomického zdanění zisků vyplácených ve formě dividend, chrání ji však členský stát, v němž je rezidentem.

93 Zdanění zisků rozdělovaných jako zisky z kategorie EK 02 za podmínek věci v původním řízení je tedy v každém případě kompenzováno členským státem, v němž je mateřská společnost rezidentem.

94 Skutečnost, že mateřské společnosti-nerezidentovi není členským státem dceřiné společnosti přiznán daňový zápočet tedy nemůže odlišit situaci dceřiné společnosti-rezidenta mateřské společnosti-rezidenta od situace dceřiné společnosti-rezidenta mateřské společnosti-nerezidenta.

95 Z toho vyplývá, že situace dceřiné společnosti-rezidenta mateřské společnosti-rezidenta není pro účely použití právní úpravy dotčené v původním řízení rozdílná od situace dceřiné společnosti-rezidenta mateřské společnosti-nerezidenta, takže v tomto ohledu nelze prokázat žádné diskriminační zacházení s dceřinou společností-rezidentem.

96 Z výše uvedeného vyplývá, že na druhou otázku je třeba odpovědět tak, že článek 52 Smlouvy musí být vykládán tak, že nebrání použití takového vnitrostátního ustanovení, jako je § 28 odst. 4 KStG 1996, na jehož základě se na zdanění zisků vyplacených dceřinou společností, která je rezidentem v členském státě, ve prospěch její mateřské společnosti uplatní tentýž opravný mechanismus bez ohledu na to, zda je mateřská společnost rezidentem v témže, či jiném členském státě, ačkoli, na rozdíl od případu mateřské společnosti-rezidenta, nepřiznává členský stát, v němž je dceřiná společnost rezidentem, mateřské společnosti-nerezidentovi nárok na daňový zápočet.

K nákladům řízení

97 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:

1) **Ustanovení vnitrostátního práva, které stanoví, že v případě vyplacení zisku dceřinou společností její mateřské společnosti se zdaňují příjmy a přírůstky obchodního majetku dceřiné společnosti, které by nebyly zdaněny, kdyby si je tato společnost, namísto jejich vyplacení mateřské společnosti, ponechala, nepředstavuje srážkovou daň ve smyslu čl. 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.**

2) **Článek 52 Smlouvy o ES (nyní, po změně, článek 43 ES) musí být vykládán tak, že nebrání použití takového vnitrostátního ustanovení, jako je § 28 odst. 4 zákona z roku 1996 o korporační dani (Körperschaftsteuergesetz 1996), ve znění rozhodném pro spor v původním řízení, na jehož základě se na zdanění zisků vyplacených dceřinou společností, která je rezidentem v členském státě, ve prospěch její mateřské společnosti uplatní tentýž opravný mechanismus bez ohledu na to, zda je mateřská společnost rezidentem v témže, či jiném členském státě, ačkoli, na rozdíl od případu mateřské společnosti-rezidenta, nepřiznává členský stát, v němž je dceřiná společnost rezidentem, mateřské společnosti-nerezidentovi nárok na daňový zápočet.**

Podpisy.