ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

19. ledna 2006 *

Ve věci C-265/04,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Kammarrätten i Sundsvall (Švédsko) ze dne 17. června 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 24. června 2004, v řízení

Margaretha Bouanich

proti

Skatteverket,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet a U. Lõhmus (zpravodaj), soudci,

* Jednací jazyk: švédština.

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

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za M. Bouanich J. Grönlundem, skattejurist,

— za švédskou vládu A. Krusem, jako zmocněncem,

— za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a L. Ström van Lier, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 14. července 2005,

vydává tento

Rozsudek

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

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi M. Bouanich, francouzskou státní příslušnicí a akcionářkou švédské akciové společnosti Förvaltnings AB Ratos (dále jen „Ratos"), a Skatteverket (švédská daňová správa) ve věci odmítnutí posledně uvedené vrátit jí v plném rozsahu daň vybranou při zpětném nákupu jejích akcií uvedenou společností v rámci snížení základního kapitálu.

Vnitrostátní právní rámec

Zákon o dani z dividend

3 Švédská právní úprava činí rozdíl mezi akcionáři-rezidenty a akcionáři-nerezidenty, pokud jde o zdanění plateb akcionáři při zpětném nákupu akcií za účelem jejich zrušení. Pro akcionáře-rezidenty je zpětný nákup akcií zdaněn jako kapitálový zisk s nárokem na odpočet pořizovacích nákladů akcií, které jsou zpětně nakupovány. Zůstatek je zdaňován sazbou ve výši 30 %. Nicméně pro akcionáře, kteří nejsou rezidenty ve Švédsku, je zpětný nákup považován za rozdělení dividend, které nezakládá nárok na uvedený odpočet.

4 Režim rozdělení dividend je upraven zákonem o dani z dividend [lag (1970:624) om kupongskatt, dále jen „zákon z roku 1970"], který je použitelný pouze na fyzické nebo právnické osoby, které nejsou rezidenty ve Švédsku (dále jen „akcionáři-nerezidenti").

5 Článek 1 zákona z roku 1970 stanoví, že daň musí být odvedena ve prospěch státu z každé dividendy z akcií emitovaných švédskou společností. Článek 2 druhý pododstavec tohoto zákona upřesňuje, že „dividendou" je třeba rozumět jakoukoliv platbu akcionáři, zejména v případě snížení základního kapitálu.

6 Článek 5 téhož zákona stanoví sazbu daně z dividend na 30 %, která je často snížena na základě dohod o zamezení dvojího zdanění. V případě, kdy bylo zdanění provedeno sazbou vyšší než stanoví taková dohoda, článek 27 zákona z roku 1970 stanoví nárok na vrácení.

7 Uvedený zákon nepovoluje odpočet pořizovacích nákladů akcií, které jsou zpětně nakupovány. Akcionář, na kterého se vztahuje působnost téhož zákona, tedy podléhá zdanění ve výši 30 % ze všech částek, které nabyl z titulu zpětného nákupu. Nicméně ustanovení platných dohod o zamezení dvojího zdanění mohou vést k jinému řešení.

Francouzsko-švédská dohoda o zamezení dvojího zdanění

8 Dohoda mezi vládou Francouzské republiky a vládou Švédského království o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovým únikům v oblasti daní z příjmu a majetku byla podepsána dne 27. listopadu 1990 a vstoupila v platnost dne 1. dubna 1992 (dále jen „francouzsko-švédská dohoda").

9 Článek 10 odst. 1 této dohody stanoví:

„Dividendy vyplácené společností, která je rezidentem v jednom smluvním státě, osobě, která je rezidentem ve druhém smluvním státě, se zdaňují v tomto druhém státě."

10 Podle druhého odstavce uvedeného článku:

„Tyto dividendy mohou být zdaněny také ve smluvním státě, v němž je společnost, která je vyplácí, rezidentem, a podle právních předpisů tohoto státu, ale pokud osoba, která dividendy přijímá, je jejich skutečným příjemcem, nesmí takto stanovená daň překročit 15 % hrubé částky dividend."

11 V souladu s čl. 10 odst. 5 francouzsko-švédské dohody se výrazem „dividendy" použitým v tomto článku rozumí mimo jiné příjmy pocházející z akcií, jakož i příjmy zdaňované jako dividendy podle použitelných právních předpisů, ke dni vstupu této dohody v platnost, ve smluvním státě, jehož je rozdělující společnost rezidentem.

12 Z článku 13 odst. 6 uvedené dohody vyplývá, že kapitálový zisk ze zcizení akcií, o který se jedná ve věci v původním řízení, je zdanitelný pouze ve smluvním státě, ve kterém je převodce rezidentem.

13 Tato dohoda je založena na vzorové dohodě o zamezení dvojího zdanění vypracované Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD), ohledně které posledně uvedená rovněž vypracovala komentář.

14 Bod 28 komentáře k článku 10 vzorové dohody OECD uvádí, že za dividendy se považuje nejen rozdělení zisku, o kterém rozhodla roční valná hromada akcionářů, nýbrž rovněž ostatní výhody ocenitelné v penězích, jako jsou bezplatné akcie, bonusy, zisk z likvidace a skryté rozdělení zisku. Úlevy stanovené v tomto článku se použijí tehdy, pokud stát, jehož je dlužnická společnost rezidentem, tato plnění zdaňuje jako dividendy.

15 Bod 31 komentáře k článku 13 vzorové dohody OECD upřesňuje, že pokud jsou akcie prodány akcionářem společnosti, která je emitovala, při likvidaci této společnosti nebo snížení jejího upsaného základního kapitálu, může být s rozdílem mezi kupní cenou a jmenovitou hodnotou akcií ve státě, ve kterém je společnost rezidentem, zacházeno jako s rozdělením zisku převedeného do rezervního fondu, a nikoliv jako s kapitálovým ziskem. Uvedený článek nebrání tomu, aby stát, jehož je společnost rezidentem, zdaňoval taková rozdělení zisku sazbami daně stanovenými v článku 10 vzorové dohody OECD. Takové zdanění je dovolené, protože tento rozdíl je zahrnut do definice pojmu „dividendy" poskytnuté v odstavci 3 uvedeného článku 10, tak jak je vyložen v bodě 28 komentáře, který se k němu vztahuje.

16 Podle předkládajícího soudu ustanovení francouzsko-švédské dohody vykládaná ve světle vzorové dohody OECD a komentáře k ní vedla ke změně daňového režimu stanoveného zákonem z roku 1970 v tom, že pro nerezidenty stanoví sazbu zdanění

na 15 % a stanoví nárok na odpočet odpovídající jmenovité hodnotě akcií, které jsou zpětně nakupovány.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

17 V rámci snížení svého základního kapitálu Ratos dne 2. prosince 1998 odkoupila akcie kategorie B vlastněné M. Bouanich, s bydlištěm ve Francii, za částku přibližně 8 640 000 SEK (917 000 eur). Při platbě byla z celé částky vybrána daň o 15 % sazbě, tedy téměř 1 300 000 SEK (138 000 eur) na základě zákona z roku 1970 ve spojení s francouzsko-švédskou dohodou.

18 Margaretha Bouanich požádala příslušnou daňovou správu primárně o vrácení vybrané daně v plném rozsahu a podpůrně části daně vybrané na základě jmenovité hodnoty akcií, které byly zpětně nakoupeny.

19 Uvedená daňová správa dne 28. září 1999 vyhověla její žádosti uplatněné podpůrně a vrátila jí částku přibližně 167 000 SEK (18 000 eur).

20 Margaretha Bouanich podala proti tomuto rozhodnutí žalobu k länsrätten i Dalarnas län (Švédsko), domáhajíc se vrácení zůstatku daně vybrané u zdroje. Jelikož tato žaloba byla zamítnuta rozsudkem ze dne 29. března 2001, žalobkyně v původním řízení podala odvolání k předkládajícímu soudu.

21 Maje za to, že Smlouva o ES a judikatura Soudního dvora nepřinášejí jasnou odpověď na otázky, které ve sporu, který mu byl předložen, vyvstaly, Kammarrätten i Sundsvall se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Umožňují články 56 ES a 58 ES členskému státu, aby zdaňoval platby získané ze zpětného nákupu akcií za účelem jejich zrušení, vyplacené akciovou společností mající v něm sídlo, jako dividendy, bez vzniku nároku na odpočet pořizovacích nákladů takto zpětně nakupovaných cenných papírů, pokud jsou vypláceny akcionáři, který v něm nemá ani bydliště, ani trvalý pobyt, ačkoliv platby vyplacené akcionáři s bydlištěm nebo trvalým pobytem v tomto členském státě za zpětný nákup akcií za účelem jejich zrušení jsou zdaňovány jako kapitálový zisk zakládající nárok na odpočet pořizovacích nákladů uvedených akcií?

2) V případě záporné odpovědi, pokud dohoda o zamezení dvojího zdanění uzavřená mezi členským státem sídla akciové společnosti a členským státem bydliště akcionáře stanoví sazbu daně nižší, nežli je ta, která se použije na částky vyplacené akcionáři z prvního členského státu a akcionáři z druhého členského státu v případě zpětného nákupu akcií za účelem jejich zrušení, odkazující na komentář ke vzorové daňové dohodě OECD, která mimoto umožňuje odpočet částky odpovídající jmenovité hodnotě akcií, které jsou zpětně nakupovány, umožňují tak výše uvedené články členskému státu použití takové právní úpravy, jako je právní úprava popsaná výše?

3) Umožňují články 43 ES a 48 ES, aby členský stát použil takovou právní úpravu, jako je právní úprava popsaná výše?“

K předběžným otázkám

K první otázce

22 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda články 56 ES a 58 ES musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, která stanoví, že v případě snížení základního kapitálu je částka zpětného nákupu akcií vyplacená akcionáři-nerezidentovi zdaněna jako rozdělení dividend bez nároku na odpočet pořizovacích nákladů uvedených akcií, ačkoliv stejná částka vyplacená akcionáři-rezidentovi je zdaněna jako kapitálový zisk s nárokem na odpočet pořizovacích nákladů.

23 Margaretha Bouanich tvrdí, že zákon z roku 1970 představuje omezení investování do švédských společností zahraničními investory a diskriminaci v rozporu s článkem 56 ES, která nemůže být odůvodněna ani s ohledem na ustanovení článku 58 ES.

24 Švédská vláda nezpochybňuje existenci tvrzené neslučitelnosti mezi zákonem z roku 1970 a právem Společenství. Připouští, že účinkem švédské právní úpravy zdanění plateb ze zpětného nákupu akcií je, že s akcionáři-daňovými poplatníky je zacházeno odlišně, podle toho, zda mají ve Švédsku omezenou či neomezenou daňovou povinnost. V důsledku toho tento režim může vést k tomu, že akcionář, jehož daňová povinnost je omezená, je více daňově zatížen nežli ten, jehož daňová povinnost je neomezená.

25 Tato vláda dodává, že zamýšlí změnit tuto právní úpravu tak, aby akcionáři, který má omezenou daňovou povinnost, bylo povoleno odpočíst si z částky ze zpětného nákupu akcií náklady na jejich pořízení.

26 Komise Evropských společenství považuje za zřejmé, že švédská právní úprava týkající se zdanění ceny zpětného nákupu v případě snížení kapitálu, vytváří rozdíl mezi akcionáři-rezidenty a nerezidenty. Nárok na odpočet pořizovacích nákladů akcií, které jsou zpětně nakupovány, představuje daňovou výhodu, která je upřena akcionářům-nerezidentům. Toto rozdílné zacházení s akcionáři způsobuje diskriminaci v tom, že s obdobnými situacemi je zacházeno odlišně, ačkoliv neexistuje žádný rozdíl v objektivní situaci, který by v tomto ohledu mohl odůvodňovat rozdílné zacházení mezi dvěma kategoriemi daňových poplatníků.

27 V důsledku toho je Komise toho názoru, že diskriminace, kterou zákon z roku 1970 přináší, vytváří omezení volného pohybu kapitálu, které je v rozporu s článkem 56 ES. Žádná okolnost, která by mohla odůvodnit takové omezení na základě článku 58 ES, z předkládacího usnesení nevyplývá.

28 Úvodem je namístě připomenout ustálenou judikaturu Soudního dvora, podle níž jestliže přímé daně spadají do pravomoci členských států, posledně uvedené nicméně musejí při výkonu této pravomoci dodržovat právo Společenství (viz zejména rozsudky ze dne 11. srpna 1995, Wielockx, C-80/94, Recueil, s. I-2493, bod 16, a ze dne 7. září 2004, Manninen, C-319/02, Recueil, s. I-7477, bod 19).

29 Takový odprodej akcií emitující společnosti, jaký byl uskutečněn M. Bouanich, představuje pohyb kapitálu ve smyslu článku 1 směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy [článek byl zrušen Amsterodamskou smlouvou] (Úř. věst. L 187, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10)

a klasifikace pohybu kapitálu uvedené v příloze I této směrnice. Uvedená klasifikace si zachovala informativní hodnotu pro účely definování pojmu pohybu kapitálu (viz rozsudky ze dne 23. září 2003, Ospelt a Schlössle Weissenberg, C-452/01, Recueil, s. I-9743, bod 7, a ze dne 5. července 2005, D., C-376/03, Sb. rozh. s. I-5821, bod 24). Proto taková operace náleží do působnosti pravidel Společenství týkajících se volného pohybu kapitálu.

30 Článek 56 ES zakazuje veškerá omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy s výhradou důvodů uvedených v článku 58 ES.

31 Pro odpověď na první otázku je nejprve třeba ověřit, zda skutečnost, že členský stát při zpětném nákupu akcií upírá akcionářům-nerezidentům odpočet nákladů jejich pořízení, představuje omezení pohybu kapitálu.

32 V tomto ohledu je namístě uvést, že zákon z roku 1970 podřizuje akcionáře, kteří nabyli akcie švédské společnosti, odlišným pravidlům podle toho, zda jsou ve Švédsku rezidenty, či nikoliv. Akcionáři-rezidentovi ve Švédsku je tak při zpětném nákupu akcií v případě snížení základního kapitálu povoleno odečíst pořizovací náklady uvedených akcií, což přitom není dovoleno akcionáři-nerezidentovi. Nárok na odpočet proto představuje daňové zvýhodnění vyhrazené výlučně pro akcionáře-rezidenty.

33 Není zpochybňováno, že takové daňové zvýhodnění pro jeho příjemce představuje ulehčení jejich daňové zátěže, takže akcionáři-nerezidenti, kteří ho nemohou využít, jsou zdaněni více, a nacházejí se proto v méně příznivé situaci nežli akcionáři-rezidenti.

34 Je třeba konstatovat, jak uvedla generální advokátka v bodech 33 a 34 svého stanoviska, že účinkem takové právní úpravy je, že činí převody kapitálu přes hranice méně zajímavými, když zároveň odrazuje investory, kteří jsou ve Švédsku rezidenty, od nákupu akcií společností-rezidentů ve Švédsku, a omezuje v důsledku toho možnosti švédských společností získávat kapitál od investorů, kteří nejsou ve Švédsku rezidenty.

35 Za těchto podmínek je namístě konstatovat, že skutečnost, že akcionářům-nerezidentům je při zpětném nákupu akcií upřen odpočet nákladů na jejich pořízení, představuje omezení pohybu kapitálu ve smyslu článku 56 ES.

36 Dále je třeba zkoumat, zda toto omezení může být odůvodněno důvody uvedenými v čl. 58 odst. 1 ES. Z posledně uvedeného ustanovení ve spojení s odstavcem 3 téhož článku vyplývá, že členské státy mohou ve svých vnitrostátních právních úpravách zavést rozdíl mezi daňovými poplatníky-rezidenty a daňovými poplatníky-nerezidenty, pokud takový rozdíl nepředstavuje prostředek svévolné diskriminace ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu.

37 Jak již bylo konstatováno v bodě 34 tohoto rozsudku, zákon z roku 1970 zavedl rozdíl mezi akcionáři-rezidenty a nerezidenty tím, že odlišně zdaňuje částku, kterou získají při zpětném nákupu akcií.

38 Nicméně je namístě odlišovat nerovné zacházení dovolené na základě čl. 58 odst. 1 písm. a) ES od svévolné diskriminace, která je odstavcem 3 téhož článku zakázána. Z judikatury přitom vyplývá, že proto, aby taková daňová právní úprava, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, mohla být považována za slučitelnou s ustanoveními Smlouvy, která se týkají volného pohybu kapitálu, je třeba, aby se

rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo bylo odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu (viz rozsudky ze dne 6. června 2000, Verkooijen, C-35/98, Recueil, s. I-4071, bod 43; Manninen, uvedený výše, body 28 a 29, a ze dne 8. září 2005, Blanckaert, C-512/03, Sb. rozh. s. I-7685, bod 42).

39 V tomto ohledu je třeba zkoumat, zda se rozdílné zdanění příjmů získaných při zpětném nákupu akcií od akcionářů-rezidentů a od akcionářů-nerezidentů vztahuje k situacím, které nejsou objektivně srovnatelné.

40 V tomto ohledu je namístě konstatovat, že pořizovací náklady jsou přímo spojeny s částkou vyplacenou při zpětném nákupu akcií, takže rezidenti a nerezidenti se v tomto ohledu nacházejí ve srovnatelné situaci. Neexistuje žádný rozdíl v objektivní situaci, který v tomto ohledu může odůvodňovat rozdílné zacházení mezi dvěmi kategoriemi daňových poplatníků.

41 Za těchto podmínek taková vnitrostátní právní úprava, jako je zákon z roku 1970, představuje svévolnou diskriminaci vůči akcionářům-nerezidentům v rozsahu, v němž je zdaňuje více než akcionáře-rezidenty v objektivně srovnatelné situaci.

42 Pokud jde v poslední řadě o ostatní důvody uvedené v článku 58 ES nebo v judikatuře Soudního dvora, je namístě uvést, že nebyly uplatňovány.

43 Je tedy třeba odpovědět na první otázku tak, že články 56 a 58 ES musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava

dotčená v původním řízení, která stanoví, že v případě snížení základního kapitálu je částka ze zpětného nákupu akcií vyplacená akcionáři-nerezidentovi zdaněna jako rozdělení dividend bez nároku na odpočet pořizovacích nákladů uvedených akcií, ačkoliv stejná částka vyplacená akcionáři-rezidentovi je zdaněna jako kapitálový zisk s nárokem na odpočet pořizovacích nákladů.

Ke druhé otázce

44 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda by odpověď poskytnutá na první otázku byla odlišná v případě, že použitelný daňový režim vyplývá z takové dohody o zamezení dvojího zdanění, jako je francouzsko-švédská dohoda, která pro akcionáře-nerezidenty stanoví maximální míru zdanění nižší, nežli je ta, která je použitelná na akcionáře-rezidenty a povoluje, tím, že tuto dohodu vykládá ve světle komentáře OEDC k její použitelné vzorové dohodě, odpočet jmenovité hodnoty těchto akcií z částky ze zpětného nákupu akcií.

45 Margaretha Bouanich zdůrazňuje, že podle francouzsko-švédské dohody má Francouzská republika výlučné právo zdaňovat zisk uskutečněný při zpětném nákupu akcií. Daň nesprávně vybraná podle režimu dividend jí tedy musí být v plném rozsahu vrácena.

46 Komise se dovolává judikatury týkající se daňového dobropisu (rozsudek ze dne 28. ledna 1986, Komise v. Francie, C-270/83, Recueil, s. 273) a daňových zvýhodnění (rozsudek ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, s. I-6161) na podporu tvrzení, že dodržování práva Společenství nemůže záviset na obsahu dohody o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi dvěma členskými státy.

47 Komise má za to, že takový režim, jako je režim popsaný ve věci v původním řízení, použitelný na základě daňové dohody a vyložený ve světle komentáře ke vzorové dohodě OECD, je v rozporu s články 56 a 58 ES.

48 V tomto ohledu je třeba přezkoumat, zda je na místě vzít v úvahu francouzsko-švédskou dohodu za účelem posouzení souladu daňové právní úpravy s pravidly Společenství o volném pohybu kapitálu. V případě kladné odpovědi je třeba dále ověřit, zda tato dohoda odstraňuje omezení zavedené základní svobodě.

49 Musí být konstatováno, že zamezení dvojího zdanění je jedním z cílů Společenství, jehož dosažení závisí, podle čl. 293 druhé odrážky Smlouvy o ES, na členských státech. Při neexistenci sjednocujících nebo harmonizačních opatření Společenství směřujících k zamezení dvojího zdanění zůstávají členské státy příslušné pro stanovení kritérií zdanění příjmů a majetku za účelem zamezení, případně prostřednictvím dohody, dvojímu zdanění. V této souvislosti mají členské státy volnost upravit v rámci těchto dvoustranných dohod hraniční určovatele za účelem rozdělení daňových pravomocí (viz rozsudky ze dne 12. května 1998, Gilly, C-336/96, Recueil, s. I-2793, body 24 a 30; výše uvedený Saint-Gobain ZN, bod 57, a výše uvedený D., bod 52).

50 Nicméně toto rozdělení daňových pravomocí neumožňuje členským státům, aby zavedly diskriminaci v rozporu s pravidly Společenství.

51 Vzhledem k tomu, že daňový režim, který vyplývá z francouzsko-švédské dohody, vykládané ve světle komentáře ke vzorové dohodě OECD, je součástí právního rámce použitelného ve věci v původním řízení a že byl jako takový uveden předkládajícím soudem, Soudní dvůr jej musí vzít v úvahu za účelem poskytnutí

výkladu práva Společenství, který bude užitečný pro předkládající soud. Soudnímu dvoru nepřísluší vykládat vnitrostátní právo, ani zkoumat jeho použití na projednávanou věc (viz zejména rozsudky ze dne 24. října 1996, Dietz, C-435/93, Recueil, s. I-5223, bod 39, a ze dne 30. dubna 1998, Thibault, C-136/95, Recueil, s. I-2011, bod 21).

52 Pokud se jedná o daňové zacházení, které vyplývá z francouzsko-švédské dohody, je třeba připomenout, že takové akcionářce-nerezidentce, jako je M. Bouanich, je povoleno, podle této dohody vykládané ve světle komentáře ke vzorové dohodě OECD, odpočíst si jmenovitou hodnotu akcií od zdanitelné částky při jejich zpětném nákupu. Je tedy zdaněna sazbou ve výši 15 % ze zbývajícího zůstatku.

53 Vzhledem k tomu, že akcionáři-rezidenti jsou zdaňováni sazbou ve výši 30 % z částky ze zpětného nákupu akcií po odpočtu pořizovacích nákladů, je namístě ověřit, zda je s těmito akcionáři zacházeno příznivěji nežli s akcionáři-nerezidenty. Za účelem provedení takového ověření je nezbytné znát částku pořizovacích nákladů akcií, jakož i jejich jmenovitou hodnotu.

54 V tomto ohledu musí být připomenuto, že ke zjištění a posouzení skutkového stavu není příslušný Soudní dvůr, nýbrž vnitrostátní soud (rozsudky ze dne 15. listopadu 1979, Denkavit, C-36/79, Recueil, s. 3439, bod 12; ze dne 5. října 1999, Lirussi a Bizzaro, C-175/98 a C-177/98, Recueil, s. I-6881, bod 37, a ze dne 22. června 2000, Fornasar a další, C-318/98, Recueil, s. I-4785, bod 31).

55 Proto předkládajícímu soudu přísluší, aby v rámci sporu, který mu byl předložen, ověřil, zda odpočet jmenovité hodnoty a použití maximální míry zdanění ve výši 15 % pro akcionáře-nerezidenty vede k takovému zacházení s posledně uvedenými, které není méně příznivé než zacházení s rezidenty, kteří mají nárok na odpočet pořizovacích nákladů a na použití sazby ve výši 30 %.

56 Je tedy namístě odpovědět na druhou otázku tak, že články 56 ES a 58 ES musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která vyplývá z takové dohody o zamezení dvojího zdanění, jako je francouzsko-švédská dohoda, která stanoví maximální míru zdanění dividend pro akcionáře-nerezidenty, která je nižší než ta, která je použitelná na akcionáře-rezidenty, a povoluje, vykládajíc tuto dohodu ve světle komentáře OECD k její vzorové dohodě, odpočet jmenovité hodnoty těchto akcií od částky zpětného nákupu, s výjimkou případů, kdy za použití uvedené vnitrostátní právní úpravy není s akcionáři-nerezidenty zacházeno méně příznivě nežli s akcionáři-rezidenty. Předkládajícímu soudu přísluší určit, zda tomu tak je v konkrétním případě věci v původním řízení.

Ke třetí otázce

57 Vzhledem k odpovědím poskytnutým na první a druhou otázku není namístě odpovídat na třetí otázku.

K nákladům řízení

58 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 (třetí senát) rozhodl takto:

1) **Články 56 ES a 58 ES musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, která stanoví, že v případě snížení základního kapitálu je částka ze zpětného nákupu akcií vyplacená akcionáři-nerezidentovi zdaněna jako rozdělení dividend bez nároku na odpočet pořizovacích nákladů uvedených akcií, ačkoliv stejná částka vyplacená akcionáři-rezidentovi je zdaněna jako kapitálový zisk s nárokem na odpočet pořizovacích nákladů.**

2) **Články 56 ES a 58 ES musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která vyplývá z takové dohody o zamezení dvojího zdanění, jako je dohoda mezi vládou Francouzské republiky a vládou Švédského království o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovým únikům v oblasti daní z příjmu a majetku, podepsaná dne 27. listopadu 1990, která stanoví maximální míru zdanění dividend pro akcionáře-nerezidenty, která je nižší než ta, která je použitelná na akcionáře-rezidenty, a povoluje, vykládajíc tuto dohodu ve světle komentáře Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj k její vzorové dohodě, odpočet jmenovité hodnoty těchto akcií od částky zpětného nákupu, s výjimkou případů, kdy za použití uvedené vnitrostátní právní úpravy není s akcionáři-nerezidenty zacházeno méně příznivě nežli s akcionáři-rezidenty. Předkládajícímu soudu přísluší určit, zda tomu tak je v konkrétním případě věci v původním řízení.**

Podpisy.