

Vec C-170/05

Denkavit Internationaal BV

a

Denkavit France SARL

proti

Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný
Conseil d'État (Francúzsko)]

„Sloboda usadiť sa – Dať z príjmov právnických osôb – Rozdelenie dividend – Oslobodenie dividend vyplatených spoločnosťami rezidentom – Zrážková daň vyberaná z dividend vyplatených spoločnosťami nerezidentom – Dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia – Možnosť zápočtu zrazenej sumy na daň splatnú v inom členskom štáte“

Abstrakt rozsudku

1. *Voľný pohyb osôb – Sloboda usadiť sa – Daňová právna úprava*

(články 43 ES a 48 ES)

2. *Voľný pohyb osôb – Sloboda usadiť sa – Daňová právna úprava*

(články 43 ES a 48 ES)

1. Článkom 43 ES a 48 ES odporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá tým, že materskú spoločnosť nerezidenta zaťažuje zdanením dividend, pričom od takého zdanenia takmer úplne oslobodzuje materské spoločnosti rezidentov, predstavuje diskriminačné obmedzenie slobody usadiť sa.

Takéto rozdielne daňové zaobchádzanie s dividendami materských spoločností podľa miesta ich sídla predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa, ktoré články 43 ES a 48 ES v zásade zakazujú, pretože predmetné daňové opatrenie robí pre spoločnosti usadené v iných členských štátoch výkon ich slobody usadiť sa menej atraktívnym, v dôsledku čoho môžu upustiť od nadobudnutia, založenia alebo ponechania dcérskej spoločnosti v členskom štáte, ktorý takéto opatrenie prijal.

Je pravda, že z hľadiska opatrení prijatých členskými štátmi s cieľom zamedziť alebo zmierniť reťazové zdanenie alebo dvojité zdanenie ziskov vyplácaných spoločnosťou rezidentom sa akcionári rezidenti nenachádzajú nevyhnutne v porovnateľnej situácii ako akcionári rezidenti iného členského štátu. Akonáhle však členský štát jednostranne alebo prostredníctvom zmluvy podriadi dani z príjmu nielen akcionárov rezidentov, ale aj akcionárov nerezidentov z dôvodu dividend, ktoré prijímajú od spoločnosti rezidenta, priblíži sa situácia akcionárov nerezidentov situácii akcionárov rezidentov.

Keď oslobodením dividend v prospech materských spoločností rezidentov členský štát sleduje zamedzenie reťazového zdanenia ziskov dcérskych spoločností, ktoré sa ich materským

spoločnostiam vyplácajú vo forme dividend, musí tieto opatrenia uplatniť aj na nerezidentov, a to v rozsahu, v akom obdobné zdanenie týchto nerezidentov vyplýva z výkonu jeho daňovej právomoci nad nimi.

(pozri body 29, 30, 34, 35, 37, 41, bod 1 výroku)

2. Článkom 43 ES a 48 ES odporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá zdanenie dividend vyplácaných dcérskymi spoločnosťami rezidentmi prostredníctvom zrážkovej dane stanovuje len vo vzťahu k materským spoločnostiam nerezidentom, aj keď daňová dohoda medzi daným členským štátom a iným členským štátom, pod ktorou je takáto zrážková daň prípustná, upravuje možnosť zápočtu dane zaplatenej podľa uvedenej vnútroštátnej právnej úpravy na daň splatnú v tomto inom štáte, ak materská spoločnosť nemôže v tomto inom členskom štáte vykonať zápočet upravený v tejto dohode.

Rozdielne daňové zaobchádzanie vyplývajúce z uplatnenia tejto dohody a vnútroštátnej právnej úpravy predstavuje bez ohľadu na jeho rozsah diskrimináciu v neprospech materských spoločností založenú na mieste ich sídla, ktorá je nezlučiteľná so slobodou usadiť sa zaručenou Zmluvou.

(pozri body 49, 56, bod 2 výroku)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

zo 14. decembra 2006 (*)

„Sloboda usadiť sa – Daň z príjmov právnických osôb – Rozdelenie dividend – Oslobodenie dividend vyplatených spoločnosťami rezidentom – Zrážková daň vyberaná z dividend vyplatených spoločnosťami nerezidentom – Dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia – Možnosť zápočtu zrazenej sumy na daň splatnú v inom členskom štáte“

Vo veci C-170/05,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Conseil d'État (Francúzsko) z 15. decembra 2004 a doručený Súdnemu dvoru 8. februára 2005, ktorý súvisí s konaním:

Denkavit Internationaal BV,

Denkavit France SARL

proti

Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory P. Jann, sudcovia K. Lenaerts (spravodajca), E. Juhász, K.

Schiemann a E. Levits,

generálny advokát: L. A. Geelhoed,

tajomník: K. Sztranc?S?awiczek, referentka,

so zrete?om na písomnú ?as? konania a po pojednávaní z 19. januára 2006,

so zrete?om na pripomienky, ktoré predložili:

- Denkvit Internationaal BV a Denkvit France SARL, v zastúpení: B. Soubeille, avocat,
- francúzska vláda, v zastúpení: G. de Bergues, J. C. Gracia a C. Jurgensen, splnomocnení zástupcovia,
- holandská vláda, v zastúpení: H. G. Sevenster a D. J. M. de Grave, splnomocnení zástupcovia,
- vláda Spojeného krá?ovstva, v zastúpení: C. White, splnomocnená zástupky?a, za právnej pomoci J. Stratford, barrister,
- Komisia Európskych spolo?enstiev, v zastúpení: J.?P. Keppenne a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia,
- Dozorný orgán EZVO, v zastúpení: P. Bjørgan a N. Fenger, splnomocnení zástupcovia,

po vypo?utí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 27. apríla 2006,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na za?atie prejudiciálneho konania sa týka výkladu ?lánku 43 ES z h?adiska francúzskej da?ovej právnej úpravy, ktorá v ?ase skutkových okolností veci samej stanovovala zrážkovú da? v prípade, ak dcérska spolo?nos? rezident vyplácala dividendy materskej spolo?nosti nerezidentovi, zatiaľ ?o dividendy vyplácané dcérskou spolo?nos?ou rezidentom materskej spolo?nosti rezidentovi boli takmer úplne oslobodené od dane z príjmov právnických osôb.

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu prejednávaneho pred Conseil d'État a týkajúceho sa zda?ovania dividend, ktoré Denkvit France SARL (?alej len „Dekvit France“) a Agro Finances SARL (?alej len „Agro Finances“), usadené vo Francúzsku, vyplatili ich materskej spolo?nosti Denkvit Internationaal BV (?alej len „Dekvit Internationaal“), usadenej v Holandsku.

Právny rámec

Vnútroštátna právna úprava

3 Podľa článku 119 bis ods. 2 Code général des impôts (všeobecný daňový zákonník, ďalej len „CGI“) v jeho znení platnom v týchto skutkových okolnostiach veci samej sa z dividend vyplácaných spoločnosťou rezidentom fyzickej alebo právnickej osobe, ktorá nemá svoj daňový domicil alebo svoje sídlo vo Francúzsku, vyberala zrážková daň so sadzbou vo výške 25 %. Pre dividendy vyplácané spoločnosťou rezidentom akcionárovi rezidentovi nebola stanovená žiadna zrážková daň.

4 Podľa článkov 145 a 216 CGI mala materská spoločnosť, ktorá mala sídlo alebo stálu prevádzku vo Francúzsku, v rámci dane z príjmov právnických osôb za určitých podmienok nárok na takmer úplné oslobodenie dividend vyplácaných jej dcérskou spoločnosťou. S výnimkou 5 % podielu boli totiž tieto dividendy vyňaté z istého zdaniteľného zisku materskej spoločnosti, a tým u nej oslobodené od dane. Uvedený 5 % podiel zostal zahrnutý v istom zdaniteľnom zisku materskej spoločnosti a podliehal dani so sadzbou platnou pre daň z príjmov právnických osôb.

Francúzsko-holandská daňová dohoda

5 Článok 10 ods. 1 dohody medzi vládou Francúzskej republiky a vládou Holandského kráľovstva na zamedzenie dvojitého zdanenia a zabránenie daňovému úniku v oblasti daní z príjmov a majetku, podpísanej v Paríži 16. marca 1973 (ďalej len „francúzsko-holandská dohoda“), stanovuje, že dividendy vyplácané spoločnosťou rezidentom jedného zo zmluvných štátov rezidentovi iného štátu sú zdaňované v tomto inom štáte. Podľa článku 10 ods. 2 tejto dohody však v prípade, ak materská spoločnosť má prinajmenšom 25 % účasť na základnom imaní dcérskej spoločnosti, môžu byť tieto dividendy zdanené v štáte, ktorého rezidentom je spoločnosť rozdeľujúca zisk, v sadzbe najvyššej vo výške 5 %.

6 Podľa článku 24A ods. 1 a 3 francúzsko-holandskej dohody môže Holandské kráľovstvo zahrnúť do základu dane svojich rezidentov čiasti príjmu, ktoré sa podľa tejto dohody zdaňujú vo Francúzsku. Pokiaľ ide o čiasti príjmu, ktoré sa podľa článku 10 ods. 2 uvedenej dohody zdaňujú vo Francúzsku, pripúšťa Holandské kráľovstvo zníženie základu dane rovnajúce sa sume dane vybranej vo Francúzsku, pričom toto zníženie nemôže presiahnuť holandskú daň splatnú za tieto čiasti príjmu.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

7 V týchto skutkových okolnostiach veci samej mal Denkavit Internationaal 50 % účasť na základnom imaní Denkavit France a 99,9 % na základnom imaní Agro Finances, ktorá sama vlastnila 50 % účasť na základnom imaní Denkavit France.

8 V priebehu rokov 1987 až 1989 Denkavit France a Agro Finances, ktoré sa neskôr zlúčili, vyplatili Denkavit Internationaal dividendy v celkovej výške 14 500 000 FRF.

9 Podľa ustanovení článku 119 bis ods. 2 CGI v spojení s článkom 10 ods. 2 francúzsko-holandskej dohody bolo prostredníctvom zrážkovej dane vybraných 5 % sumy týchto dividend, t. j. 725 000 FRF.

10 V dôsledku podania žaloby na Tribunal administratif de Nantes bola spoločnosť Denkavit Internationaal vrátená suma zrážkovej dane. Rozsudkom z 13. marca 2001 však Cour administrative d'appel de Nantes zrušil rozhodnutie Tribunal administratif de Nantes a zaviazal Denkavit Internationaal, aby spätne vrátil sumu 725 000 FRF.

11 Denkavit Internationaal a Denkavit France podali proti tomuto rozsudku sťažnosť na Conseil d'État. V konaní pred týmto súdom okrem iného tvrdili, že predmetná francúzska daňová

právna úprava je v rozpore s článkom 43 ES.

12 Vzhľadom na to, že zrážková daň sa podľa predmetnej francúzskej právnej úpravy nevzťahuje na spoločnosť rezidenta, ktorá vypláca dividendy, ale na materskú spoločnosť nerezidenta, ktorej sú tieto dividendy vyplácané, zatiaľ čo materská spoločnosť rezident má v rámci dane z príjmov právnických osôb nárok na takmer úplné oslobodenie dividend vyplácaných jej dcérskymi spoločnosťami, sa vnútroštátny súd v súvislosti s týmto rozdielnym daňovým zaobchádzaním pýta, či materská spoločnosť rezident a materská spoločnosť nerezident sú v objektívne porovnateľnej situácii z hľadiska mechanizmu zrážkovej dane z dividend.

13 Vnútroštátny súd sa takisto zaoberá účinkami francúzsko-holandskej dohody z hľadiska posúdenia zlučiteľnosti zrážkovej dane so slobodou usadiť sa.

14 Na jednej strane vzhľadom na to, že podľa článku 24 uvedenej dohody si materská spoločnosť, ktorá je rezidentom Holandska a prijíma dividendy od spoločnosti rezidenta Francúzska, v zásade môže zaplatiť daň zaplatenú vo Francúzsku na úhradu dane splatnej v Holandsku, sa vnútroštátny súd pýta, či vyberanie zrážkovej dane, ktoré francúzsko-holandská dohoda pripúšťa prostredníctvom stanovenia hornej sadzby a zápočtu tejto zrážky na daň holandského akcionára prijímajúceho tieto dividendy, možno považovať len za spôsob rozdelenia zdaťovania dividend medzi Francúzsku republiku a Holandské kráľovstvo bez vplyvu na celkové daňové zaťaženie holandskej materskej spoločnosti, a teda na slobodu usadiť sa tejto spoločnosti.

15 Na druhej strane sa pýta, či sa má zohľadniť skutočnosť, že spoločnosť, ktorá je rezidentom Holandska, má nárok na takýto zápočet len vtedy, ak jej daň splatná v Holandsku je vyššia ako zníženie dane, na ktoré má nárok podľa článku 24 francúzsko-holandskej dohody.

16 Vzhľadom na to, že za týchto okolností je pre riešenie sporu nevyhnutný výklad práva Spoločenstva, Conseil d'État rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Možno vzhľadom na zásadu slobody usadiť sa namietať proti právnej úprave, ktorá materskú spoločnosť, ktorá nie je rezidentom Francúzska, zaťažuje pri výplate dividend daňou, zatiaľ čo materské spoločnosti, ktoré sú rezidentmi vo Francúzsku, od tejto dane oslobodzuje?

2. Možno vzhľadom na zásadu slobody usadiť sa namietať proti samotnej takejto právnej úprave zrážkovej dane alebo sa má pri posúdení zlučiteľnosti tejto právnej úpravy so zásadou slobody usadiť sa vziať do úvahy daňová dohoda medzi Francúzskom a iným členským štátom, ktorá pripúšťa túto zrážkovú daň a upravuje možnosť zápočtu dane zaplatenej na základe predmetnej právnej úpravy na daň splatnú v tomto inom členskom štáte?

3. V prípade potvrdenia druhej alternatívy uvedenej v druhej otázke, postačuje existencia danej dohody na to, aby bolo možné považovať spornú právnu úpravu len za mechanizmus rozdelenia zdaniteľných príjmov medzi dotknutými štátmi bez akéhokoľvek vplyvu na podniky alebo musí okolnosť, že pre materskú spoločnosť, ktorá nie je rezidentom Francúzska, môže byť nemožné vykonať zápočet upravený v dohode, viesť k tomu, že túto právnu úpravu je potrebné považovať za porušenie zásady slobody usadiť sa?“

O prejudiciálnych otázkach

17 Na úvod je vhodné pripomenúť, že konanie vo veci samej sa týka skutkových okolností predchádzajúcich prijatiu smernice Rady 90/435/ES z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaťovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných

Ľenských štátoch (Ú. v. ES L 225, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147). Odpovede na prejudiciálne otázky sa preto budú zakladať výlučne na relevantných ustanoveniach Zmluvy ES.

O prvej otázke

18 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v zásade pýta, či článok 43 ES odporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá podriaťuje dani dividendy vyplácané dcérskymi spoločnosťami rezidentmi ich materskej spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, zatiaľ čo materské spoločnosti rezidenti sú od tejto dane takmer úplne oslobodené. Prvú otázku je teda potrebné chápať tak, že sa vzťahuje aj na článok 48 ES.

19 Na úvod je potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry, aj keď priame dane patria do právomoci členských štátov, členské štáty ju musia uplatňovať v súlade s právom Spoločenstva (rozsudky z 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, Zb. s. I-225, bod 21; zo 16. júla 1998, ICI, C-264/96, Zb. s. I-4695, bod 19, a z 23. februára 2006, Keller Holding, C-471/04, Zb. s. I-2107, bod 28) a musia sa zdržať akejkoľvek diskriminácie na základe štátnej príslušnosti (rozsudok z 11. augusta 1995, Wielockx, C-80/94, Zb. s. I-2493, bod 16; z 29. apríla 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Zb. s. I-2651, bod 19, a z 8. marca 2001, Metallgesellschaft a i., C-397/98 a C-410/98, Zb. s. I-1727, bod 37).

20 Sloboda usadiť sa, ktorú článok 43 ES priznáva štátnym príslušníkom Spoločenstva a ktorá zahŕňa ich právo zaťať vykonávať samostatnú zárobkovú činnosť a pokračovať v nej, ako aj právo založiť a viesť podniky za rovnakých podmienok, ako sú podmienky stanovené pre vlastných štátnych príslušníkov právom členského štátu, v ktorom dochádza k usadeniu sa, zahŕňa v súlade s článkom 48 ES aj právo spoločností, ktoré sú založené podľa zákonov členského štátu a ktoré majú svoje štatutárne sídlo, ústredie alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti v Spoločenstve, vykonávať ich činnosť v dotknutom členskom štáte prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia (rozsudky z 21. septembra 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Zb. s. I-6161, bod 35, a Keller Holding, už citovaný, bod 29).

21 Odstránenie obmedzení slobody usadiť sa sa vzťahuje aj na obmedzenia zriadenia obchodných zastúpení či založenia organizačných zložiek alebo dcérskych spoločností štátnymi príslušníkmi členského štátu usadenými na území iného členského štátu (rozsudky z 28. januára 1986, Komisia/Francúzsko, 270/83, Zb. s. 273, bod 13, a Royal Bank of Scotland, už citovaný, bod 22).

22 Pokiaľ ide o spoločnosti, je potrebné zdôrazniť, že ich sídlo v zmysle článku 48 ES slúži – podobne ako národnosť fyzických osôb – na určenie ich spojitosti s právnym poriadkom štátu (pozri rozsudok Metallgesellschaft a i., už citovaný, bod 42, a tam citovanú judikatúru). Pripustenie, aby členský štát, ktorého je dcérska spoločnosť rezidentom, mohol voči tejto dcérskej spoločnosti voľne uplatňovať rozdielne zaobchádzanie len z dôvodu skutočnosti, že sídlo jej materskej spoločnosti sa nachádza v inom členskom štáte, by zbavilo článok 43 ES jeho podstaty (pozri v tomto zmysle rozsudky Komisia/Francúzsko, už citovaný, bod 18; z 13. júla 1993, Commerzbank, C-330/91, Zb. s. I-4017, bod 13; Metallgesellschaft a i., už citovaný, bod 42, a z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Zb. s. I-10837, bod 37). Sloboda usadiť sa teda sleduje zabezpečenie výhody vnútroštátneho zaobchádzania v hostiteľskom členskom štáte dcérskej spoločnosti, pričom zakazuje akúkoľvek diskrimináciu, aj keď len minimálnu, na základe miesta sídla spoločností (pozri v tomto zmysle rozsudky Komisia/Francúzsko, už citovaný, bod 14, a Saint-Gobain ZN, už citovaný, bod 35).

23 Je pravda, že Súdny dvor už v oblasti daňového práva rozhodol, že rezidencia daňovníkov môže predstavovať skutočnosť spôsobilú odôvodniť vnútroštátne pravidlá, ktoré stanovujú

rozdielne zaobchádzanie s daňovníkmi rezidentmi a daňovníkmi nerezidentmi (rozsudok Marks & Spencer, už citovaný, bod 37).

24 Rozdielne zaobchádzanie s daňovníkmi rezidentmi a daňovníkmi nerezidentmi teda nemožno samo osebe považovať za diskrimináciu v zmysle Zmluvy (pozri v tomto zmysle rozsudok Wielockx, už citovaný, bod 19).

25 Rozdielne zaobchádzanie s týmito dvoma kategóriami daňovníkov sa však musí považovať za diskrimináciu v zmysle Zmluvy, ak neexistuje žiaden objektívny rozdiel medzi ich situáciami, ktorý by takéto rozdielne zaobchádzanie mohol odôvodniť (pozri v tomto zmysle rozsudky Schumacker, už citovaný, body 36 až 38, a Royal Bank of Scotland, už citovaný, bod 27).

26 V tejto veci teda z predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy bez ohľadu na účinky francúzsko-holandskej dohody vyplýva rozdielne daňové zaobchádzanie s dividendami vyplácanými dcérskou spoločnosťou rezidentom svojej materskej spoločnosti podľa toho, či je daná materská spoločnosť rezidentom alebo nerezidentom.

27 Pretože zatiaľ čo materské spoločnosti rezidenti môžu mať nárok na takmer úplné oslobodenie prijatých dividend od dane, materské spoločnosti nerezidenti podliehajú zdaneniu prostredníctvom zrážkovej dane vo výške 25 % sumy vyplatených dividend.

28 Podľa francúzskej daňovej právnej úpravy sú teda dividendy vyplácané materským spoločnostiam nerezidentom na rozdiel od dividend vyplácaných materským spoločnostiam rezidentom predmetom reazového zdanenia, keďže, ako to zdôraznil aj generálny advokát v bodoch 16 až 18 svojich návrhov, sú tieto dividendy prvýkrát zdaňované daňou z príjmov právnických osôb zaťažujúcou dcérsku spoločnosť rezidenta rozdeľujúcu zisk a druhýkrát zrážkovou daňou, ktorej podlieha materská spoločnosť nerezident prijímajúca tieto dividendy.

29 Takéto rozdielne daňové zaobchádzanie s dividendami materských spoločností podľa miesta ich sídla predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa, ktoré články 43 ES a 48 ES v zásade zakazujú.

30 Predmetné daňové opatrenie totiž robí pre spoločnosti usadené v iných členských štátoch výkon ich slobody usadiť sa menej atraktívnym, v dôsledku čoho môžu upustiť od nadobudnutia, založenia alebo ponechania dcérskej spoločnosti v členskom štáte, ktorý takéto opatrenie prijal (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. decembra 2002, Lankhorst-Hohorst, C-324/00, Zb. s. I-11779, bod 32, a Keller Holding, už citovaný, bod 35).

31 Francúzska vláda však tvrdí, že možnosť takmer úplného oslobodenia dividend od dane je otvorená aj pre materské spoločnosti nerezidentov, ktoré majú vo Francúzsku stálu prevádzkareň. Z hľadiska právnej úpravy zrážkovej dane, akou je úprava vo veci samej, však situácia materských spoločností nerezidentov, ktoré vo Francúzsku nemajú stálu prevádzkareň, podľa nej nie je porovnateľná so situáciou materských spoločností rezidentov alebo materských spoločností nerezidentov, ktoré vo Francúzsku stálu prevádzkareň majú.

32 Francúzska vláda dodáva, že oslobodenie dividend vyplácaných dcérskymi spoločnosťami rezidentmi materským spoločnostiam nerezidentom, ktoré vo Francúzsku nemajú stálu prevádzkareň, by vzhľadom na zásadu teritoriality takýmto materským spoločnostiam umožnilo vyhnúť sa akémukoľvek zdaneniu týchto príjmov, či už vo Francúzsku, alebo v Holandsku, a spochybnilo by rozdelenie daňových právomocí medzi Francúzskou republikou a Holandským kráľovstvom.

33 S týmito tvrdeniami nemožno súhlasiť.

34 Je pravda, že z hľadiska opatrení prijatých holandským štátom s cieľom zamedziť alebo zmierniť reťazové zdanenie alebo dvojité zdanenie ziskov vyplácaných spoločnosťou rezidentom sa akcionári rezidenti nenachádzajú nevyhnutne v porovnateľnej situácii ako akcionári rezidenti iného holandského štátu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. decembra 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Zb. s. I-11673, body 57 až 65).

35 Akonáhle však holandský štát jednostranne alebo prostredníctvom zmluvy podriadi dani z príjmu nielen akcionárov rezidentov, ale aj akcionárov nerezidentov z dôvodu dividend, ktoré prijímajú od spoločnosti rezidenta, priblíži sa situácia akcionárov nerezidentov situácii akcionárov rezidentov (rozsudok *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, už citovaný, bod 68).

36 V tejto veci sú z hľadiska zdanenia dividend vyplácaných dcérskymi spoločnosťami rezidentmi vo Francúzsku materské spoločnosti prijímajúce dividendy v porovnateľnej situácii, či už prijímajú tieto dividendy ako materské spoločnosti rezidenti, alebo ako materské spoločnosti, ktoré sú nerezidentmi, ale majú vo Francúzsku stálu prevádzkareň, alebo ako materské spoločnosti, ktoré sú nerezidentmi a nemajú vo Francúzsku ani stálu prevádzkareň. Vo všetkých prípadoch totiž Francúzska republika zdaňuje dividendy prijaté od spoločnosti rezidenta.

37 V tejto súvislosti je potrebné zväziť, že oslobodením dividend v prospech materských spoločností rezidentov sa sleduje zamedzenie reťazového zdanenia ziskov dcérskych spoločností, ktoré sa ich materským spoločnostiam vyplácajú vo forme dividend. Ako to uviedol generálny advokát v bode 22 svojich návrhov, keďže sa Francúzska republika rozhodla svojich rezidentov ochrániť od takéhoto zdanenia, musí tieto opatrenia uplatniť aj na nerezidentov, a to v rozsahu, v akom obdobné zdanenie týchto nerezidentov vyplýva z výkonu jej daňovej právomoci nad nimi (pozri v tomto zmysle rozsudok *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, už citovaný, bod 70).

38 V tejto súvislosti mechanizmus zrážkovej dane vzťahujúci sa na len dividendy vyplácané dcérskymi spoločnosťami rezidentmi materským spoločnostiam nerezidentom, ktoré vo Francúzsku nemajú stálu prevádzkareň, nemožno odôvodniť potrebou zabrániť týmto spoločnostiam vyhnúť sa akémukoľvek zdaneniu týchto dividend vo Francúzsku a v Holandsku, pretože ani materské spoločnosti rezidenti nemajú povinnosť neskoršieho zdanenia týchto dividend.

39 Predmetná vnútroštátna právna úprava tým, že odmieta poskytnúť materským spoločnostiam nerezidentom výhodnejšie vnútroštátne daňové zaobchádzanie poskytované materským spoločnostiam rezidentom, predstavuje diskriminačné opatrenie nezlučiteľné so Zmluvou, pretože dividendy vyplácané dcérskymi spoločnosťami rezidentmi holandským materským spoločnostiam zaťažuje vyšším zdanením ako rovnaké dividendy vyplácané francúzskym materským spoločnostiam.

40 Keďže francúzska vláda neuviedla iné dôvody na odôvodnenie, je potrebné konštatovať, že predmetné vnútroštátne ustanovenia predstavujú diskriminačné opatrenia na základe miesta sídla materských spoločností vo Francúzsku alebo v inom holandskom štáte, ktoré sú v rozpore s článkami 43 ES a 48 ES.

41 Na prvú otázku je preto potrebné odpovedať, že články 43 ES a 48 ES sa majú vykladať v tom zmysle, že im odporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá tým, že materskú spoločnosť nerezidenta zaťažuje zdanením dividend, pričom od takého zdanenia takmer úplne oslobodzuje materské spoločnosti rezidentov, predstavuje diskriminačné obmedzenie slobody usadiť sa.

O druhej a tretej otázke

42 Druhou a treťou otázkou, ktoré je vhodné skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či môže byť odpoveď na prvú otázku iná, ak si podľa francúzsko-holandskej dohody materská spoločnosť rezident Holandska v zásade môže na svoju daň splatnú v tomto štáte započítať daň vybranú vo Francúzsku, takže zrážková daň je len prostriedkom rozdelenia daňových právomocí medzi danými členskými štátmi, ktoré nemožno napadnúť z hľadiska článkov 43 ES a 48 ES ani vtedy, ak by materská spoločnosť, ktorá je rezidentom Holandska, nemohla vykonať zápočet upravený v tejto dohode.

43 V tejto súvislosti je vhodné najskôr pripomenúť, že v prípade neexistencie harmonizačných opatrení na úrovni Spoločenstva alebo dohôd uzavretých medzi všetkými členskými štátmi podľa článku 293 druhej zarážky ES majú členské štáty naalej právomoc, aby – okrem iného napr. aj prostredníctvom zmluvy – stanovili kritériá zdanenia príjmov s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu. V tejto súvislosti členským štátom nič nebráni v tom, aby v rámci bilaterálnych zmlúv stanovili hraničné ukazovatele na účely rozdelenia daňovej právomoci (pozri v tomto zmysle rozsudky Saint-Gobain ZN, už citovaný, bod 57, a z 19. januára 2006, Bouanich, C-265/04, Zb. s. I-923, bod 49).

44 Aj napriek tomuto rozdeleniu daňovej právomoci sa však členské štáty vzhľadom na zásadu uvedenú v bode 19 tohto rozsudku nemôžu zbaviť povinnosti rešpektovať pravidlá Spoločenstva (rozsudok Saint-Gobain ZN, už citovaný, bod 58). Konkrétne toto rozdelenie daňovej právomoci členským štátom nedovoľuje zaviesť diskrimináciu v rozpore s pravidlami Spoločenstva (rozsudok Bouanich, už citovaný, bod 50).

45 Keže daňový režim vyplývajúci z francúzsko-holandskej dohody je v tejto veci podľa vyjadrení vnútroštátneho súdu súčasťou právneho rámca uplatniteľného na vec samu, musí ho Súdny dvor zohľadniť, aby mohol poskytnúť výklad práva Spoločenstva, ktorý bude pre vnútroštátneho sudcu užitočný (pozri v tomto zmysle rozsudky z 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 21; Bouanich, už citovaný, bod 51, a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citovaný, bod 71).

46 Pokiaľ ide o daňové zaobchádzanie vyplývajúce z francúzsko-holandskej dohody, je vhodné pripomenúť, že spoločnosť nerezident, akou je Denkvit Internationaal, je podľa tejto dohody v zásade oprávnená započítať na svoju daň splatnú v Holandsku zrážkovú daň vo výške 5 % vybranú z dividend z francúzskeho zdroja. Tento zápočet však nemôže prevýšiť sumu holandskej dane, ktorá by inak bola za tieto dividendy splatná. Je zrejmé, že Holandské kráľovstvo oslobodzuje holandské materské spoločnosti od dane z dividend zo zahraničného zdroja, a teda z francúzskeho zdroja, takže sa z dôvodu francúzskej zrážkovej dane neposkytuje nijaké zníženie dane.

47 Preto je potrebné konštatovať, že uplatnenie francúzsko-holandskej dohody v spojení s relevantnou holandskou právnou úpravou nedovoľuje odstrániť účinky obmedzenia slobody usadiť sa uvádzané v rámci odpovede na prvú otázku.

48 Podľa francúzsko-holandskej dohody v spojení s relevantnou holandskou právnou úpravou totiž materská spoločnosť usadená v Holandsku, ktorá prijíma dividendy od dcérskej spoločnosti

usadenej vo Francúzsku, podlieha dani vyberanej zrážkou, ktorej hornú hranicu táto dohoda obmedzuje na 5 % sumy daných dividend, zatiaľ čo materská spoločnosť usadená vo Francúzsku je, ako to bolo uvádzané v bode 4 tohto rozsudku, od dane takmer úplne oslobodená.

49 Rozdielne daňové zaobchádzanie vyplývajúce z uplatnenia tejto dohody a vnútroštátnej právnej úpravy predstavuje bez ohľadu na jeho rozsah diskrimináciu v neprospech materských spoločností založenú na mieste ich sídla, ktorá je nezlučiteľná so slobodou usadiť sa zaradenou Zmluvou.

50 Článkom 43 ES je totiž zakázané aj obmedzenie slobody usadiť sa menšieho rozsahu alebo malého významu (pozri v tomto zmysle rozsudky Komisia/Francúzsko, už citovaný, bod 21; z 15. februára 2000, Komisia/Francúzsko, C-34/98, Zb. s. I-995, bod 49, a z 11. marca 2004, De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Zb. s. I-2409, bod 43).

51 V tejto súvislosti francúzska vláda tvrdí, že podľa zásad medzinárodného daňového práva a takisto podľa francúzsko-holandskej dohody prináleží štátu, ktorého je daňovník rezidentom, a nie štátu zdroja zdaňovaných príjmov, aby napravil účinky dvojitého zdanenia.

52 S touto argumentáciou nemožno súhlasiť, pretože v prejednávacom kontexte nie je relevantná.

53 Francúzska republika sa totiž nemôže odvolávať na francúzsko-holandskú dohodu s cieľom vyhnúť sa povinnostiam, ktoré má podľa Zmluvy (pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. januára 1986, Komisia/Francúzsko, už citovaný, bod 26).

54 Francúzsko-holandská dohoda v spojení s predmetnou holandskou právnou úpravou totiž neumožňuje zamedziť reálnému zdaneniu, ktorému na rozdiel od materskej spoločnosti rezidenta podlieha materská spoločnosť nerezident, a teda odstrániť účinky obmedzenia slobody usadiť sa uvedené v rámci odpovede na prvú položenú otázku, ako to bolo konštatované v bodoch 46 až 48 tohto rozsudku.

55 Pretože zatiaľ čo pre materské spoločnosti rezidentov platí daňový režim, ktorý im umožňuje vyhnúť sa reálnému zdaneniu, ako to bolo rozoberané v bode 37 tohto rozsudku, materské spoločnosti nerezidenti naopak podliehajú takémuto zdaneniu dividend vyplácaných ich dcérskymi spoločnosťami usadenými vo Francúzsku.

56 Preto je na druhú a tretiu prejudiciálnu otázku potrebné odpovedať, že články 43 ES a 48 ES sa majú vykladať v tom zmysle, že im odporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá zdanenie dividend vyplácaných dcérskymi spoločnosťami rezidentmi prostredníctvom zrážkovej dane stanovuje len vo vzťahu k materským spoločnostiam nerezidentom, a to aj keď daňová dohoda medzi daným členským štátom a iným členským štátom, podľa ktorej je takáto zrážková daň prípustná, upravuje možnosť zápočtu dane zaplatenej podľa uvedenej vnútroštátnej právnej úpravy na daň splatnú v tomto inom štáte, ak materská spoločnosť nemôže v tomto inom členskom štáte vykonať zápočet upravený v tejto dohode.

O trovách

57 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

- 1. Článkom 43 ES a 48 ES odporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá tým, že materskú spoločnosť nerezidenta zaťažuje zdanením dividend, pričom od takého zdanenia takmer úplne oslobodzuje materské spoločnosti rezidentov, predstavuje diskriminačné obmedzenie slobody usadiť sa.**
- 2. Článkom 43 ES a 48 ES odporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá zdanenie dividend vyplácaných dcérskymi spoločnosťami rezidentmi prostredníctvom zrážkovej dane stanovuje len vo vzťahu k materským spoločnostiam nerezidentom, a to aj keď dohoda medzi daným členským štátom a iným členským štátom, podľa ktorej je takáto zrážková daň prípustná, upravuje možnosť zápočtu dane zaplatenej podľa uvedenej vnútroštátnej právnej úpravy na daň splatnú v tomto inom štáte, ak materská spoločnosť nemôže v tomto inom členskom štáte vykonať zápočet upravený v tejto dohode.**

Podpisy

* Jazyk konania: francúzština.