

V?c C-284/06

Finanzamt Hamburg-Am Tierpark

v.

Burda GmbH, d?íve Burda Verlagsbeteiligungen GmbH

(?ádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Bundesfinanzhof)

„Da?ové právní p?edpisy – Svoboda usazování – Sm?rnice 90/435/EHS – Korpora?ní da? – Spole?ný systém zdan?ní mate?ských a dce?iných spole?ností z r?zných ?lenských stát? – Kapitálová spole?nost – Rozd?lování p?íjm? a p?ír?stk? obchodního majetku – Srážková da? – Da?ový zápo?et – Zacházení s akcioná?i-rezidenty a akcioná?i-nerezidenty“

Shrnutí rozsudku

1. *?ízení – Ústní ?ást ?ízení – Znovuotev?ení*

(?lánek 234 ES; Jednací ?ád Soudního dvora, ?lánek 61)

2. *Sbližování právních p?edpis? – Spole?ný systém zdan?ní mate?ských a dce?iných spole?ností z r?zných ?lenských stát? – Sm?rnice 90/435*

(Sm?rnice Rady 90/435, ?l. 5 odst. 1)

3. *Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Da?ové právní p?edpisy – Korpora?ní da?*

(Smlouva o ES, ?lánek 52 (nyní po zm?n? ?lánek 43 ES); sm?rnice Rady 90/435, ?lánek 4)

1. Soudní dv?r m?že podle ?lánku 61 svého jednacího ?ádu bez návrhu nebo na návrh generálního advokáta nebo na návrh ú?astník? ?ízení na?ídit znovuotev?ení ústní ?ásti ?ízení, pokud má za to, že v?c není dostate?n? objasn?na nebo že musí být rozhodnuta na základ? argumentu, který nebyl mezi ú?astníky ?ízení projednán. Avšak tvrzení, že generální advokát nep?ihlédl ve svém stanovisku k n?kterým ustanovením vnitrostátního práva, která nebyla zmín?na p?edkládajícím soudem v jeho p?edkládacím rozhodnutí, nem?že, za podmínek stanovených uvedeným ?lánkem, od?vodnit znovuotev?ení ústní ?ásti ?ízení.

V rámci ?ízení podle ?lánku 234 ES totiž Soudnímu dvoru nep?ísluší ur?ovat relevantní ustanovení, která jsou použitelná na v?c v p?vodním ?ízení. Tato výsada náleží jedin? p?edkládajícímu soudu, který vymezí vnitrostátní právní rámec, p?i?emž ponechává Soudnímu dvoru možnost poskytnout vnitrostátnímu soudu veškeré poznatky k výkladu práva Spole?enství, které mu umožní posoudit slu?itelnost vnitrostátní právní úpravy s právní úpravou Spole?enství. Navíc, statut Soudního dvora a jednací ?ád nedávají ú?astník?m ?ízení možnost podat vyjád?ení v reakci na stanovisko p?ednesené generálním advokátem.

Stejn? tak je v?cí p?edkládajícího soudu, aby vymezil skutkový rámec, ze kterého vychází otázky, které pokládá, nebo aby alespo? vysv?tlil skutkové p?edpoklady, na kterých jsou tyto otázky založeny. Proto když p?edkládající soud ve svém p?edkládacím rozhodnutí n?které skutkové okolnosti neuvede, nem?že se ú?astník ?ízení dovolávat toho, že n?která skutková východiska, o n?ž se opírá analýza generálního advokáta, jsou nesprávná ?i neúplná, aby od?vodnil, za

podmínek stanovených článkem 61 jednacího řádu Soudního dvora, znovuotevření ústní části řízení.

(viz body 37–40, 42, 44–47)

2. Ustanovení vnitrostátního práva, které stanoví, že v případě vyplacení zisku dceřinou společností její mateřské společnosti se zdaří 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 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států.

Srážkovou daní je totiž jakékoli zdanění příjmů obdržovaných 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 těchto cenných papírů. Pro použití uvedeného ustanovení proto musí být kumulativně splněny tři podmínky. Vzhledem k tomu, že třetí podmínka spočívající v tom, že osoba povinná k dani musí být držitelem cenných papírů, není splněna, nebrání čl. 5 odst. 1 směrnice 90/435 mechanismu účelní opravy, jak jej upravuje výše uvedené ustanovení vnitrostátního práva.

(viz body 52–53, 61, 63–64, výrok 1)

3. Článek 52 Smlouvy (nyní, po změně, článek 43 ES) musí být vykládán tak, že nebrání použití takového vnitrostátního ustanovení, 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 téže, či jiném členském státě, aťkoli, na rozdíl od případu mateřské společnosti-rezidenta, nepříznává členský stát, v němž je dceřiná společnost rezidentem, mateřské společnosti-nerezidentovi nárok na daňový zápočet.

Pokud totiž uplatnění předemtného účelního opravného mechanismu nemůže změnit daňovou zátěž dceřiné společnosti-rezidenta v závislosti na tom, zda je její mateřská společnost rezidentem ve stejném členském státě nebo jiném členském státě, takže se uvedená dceřiná společnost nenachází v rozdílném postavení ve vztahu k právní úpravě svého členského státu, podle toho, zda vyplácí své zisky mateřské společnosti-nerezidentovi, nebo mateřské společnosti-rezidentovi, pak uplatnění uvedeného mechanismu nevede u dceřiné společnosti k tomu, že je s různými situacemi zacházeno stejným způsobem, což by představovalo diskriminační daňové zacházení, které je v zásadě zakázáno článkem 52 Smlouvy.

Tento závěr nemůže být zpochybněn skutečností, že zdanění podniku rozdělovacího zisk se stává v případě akcionářů-nerezidentů konečným v tom smyslu, že zvýšení daňové povinnosti společnosti rozdělovací zisk není kompenzováno přiznáním odpovídajícího daňového zápočtu. Neexistují-li sjednocující nebo harmonizační opatření v rámci Společenství, zachovávají si členské státy i nadále pravomoc vymezit prostřednictvím dohod nebo jednostranných kritérií dle své daňové pravomoci zejména za účelem odstranění dvojího zdanění. V tomto ohledu je účelem daňového zápočtu, přiznaného na základě takovéto vnitrostátní právní úpravy mateřské společnosti-rezidentovi, zamezit dvojímu ekonomickému zdanění zisků rozdělovaných dceřinou společností-rezidentem, které poslední uvedená společnost zdaňuje jako první. Avšak v rámci 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, jak to vyplývá z článku 4 směrnice 90/435, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých

členských států. členský stát, v němž je mateřská společnost rezidentem, je tedy povinen přiznat daňový režim, který sleduje tentýž cíl jako daňový zápočet přiznaný členským státem, v němž je rezidentem dceřiná společnost, mateřským společenstvem, které jsou v něm rezidenty, aby tak bylo rovněž zamezeno dvojímu ekonomickému zdanění zisků vyplácených ve formě dividend. Stejně jako je mateřské společnosti-rezidentovi dceřiné společnosti-rezidenta přiznan 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. Skutečnost, že mateřské společnosti-nerezidentovi není členským státem dceřiné společnosti přiznan daňový zápočet, tedy nemůže odlišit situaci dceřiné společnosti-rezidenta mateřské společnosti-rezidenta od situace dceřiné společnosti-rezidenta mateřské společnosti-nerezidenta.

(viz body 82–85, 87–92, 94–96, výrok 2)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

26. června 2008 (*)

„Daňové právní předpisy – Svoboda usazování – Směrnice 90/435/EHS – Korporační daň – Společný systém zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států – Kapitálová společnost – Rozdělování příjmů a přírůstek obchodního majetku – Srážková daň – Daňový zápočet – Zacházení s akcionáři rezidenty a akcionáři nerezidenty“

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,

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. Lüdicke, 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. v. st. L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147), ve znění rozhodném pro spor v původním řízení (dále jen „směrnice 90/435“), a články 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 odvodnění stanovit „dávová 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 odvodnění 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 společně s ostatními členskými státy, jichž jsou dceřinými společnostmi.

[...]

§lánek 2

Pro ú?ely této sm?rnice se ‚spole?ností ?lenského státu‘ rozumí každá spole?nost, která

- a) má n?kterou z forem uvedených v p?íloze této sm?rnice;
- b) je podle da?ového práva n?kterého ?lenského státu pro da?ové ú?ely považována za da?ového rezidenta tohoto státu a podle smlouvy o zamezení dvojího zdan?ní uzav?ené s t?etí zemí není pro da?ové ú?ely považována za da?ového rezidenta mimo Spole?enství;
- c) podléhá navíc bez možnosti volby nebo osvobození jedné z následujících daní:

[...]

- Körperschaftsteuer ve Spolkové republice N?mecko,

[...]

nebo jakékoli jiné dani, která n?kterou z t?chto daní v budoucnu nahradí.

§lánek 3

1. Pro ú?ely použití této sm?rnice se

a) postavení mate?ské spole?nosti p?iznává p?inejmenším každé spole?nosti ?lenského státu, která spl?uje podmínky stanovené v §látku 2 a která drží na základním kapitálu n?které spole?nosti jiného ?lenského státu spl?ující stejné podmínky podíl nejmén? 25 %;

b) ‚dce?inou spole?ností‘ rozumí spole?nost, na jejímž základním kapitálu je držen podíl uvedený v písmenu a).

[...]

§lánek 4

1. Obdrží-li mate?ská spole?nost z d?vodu svého podílu na dce?iné spole?nosti zisky rozd?lené jinak než p?i likvidaci dce?iné spole?nosti, stát mate?ské spole?nosti:

- upustí od zdan?ní t?chto zisk?, nebo
- zdaní tyto zisky, p?i?emž umožní mate?ské spole?nosti ode?íst od dan? p?íslušnou ?ást dan? splatné dce?inou spole?ností, která se vztahuje k t?mtu zisk?m, pop?ípad? da? sraženou státem, jehož da?ovým rezidentem je dce?iná spole?nost, podle odchylek stanovených v §látku 5 a maximáln? do výše odpovídající vnitrostátní dani.

2. Každý ?lenský stát si nicmén? ponechá možnost stanovit, že náklady vztahující se k držb? podílu na dce?iné spole?nosti a ztráty vyplývající z rozd?lování jejich zisk? nelze ode?íst od zdanitelných p?íjm? mate?ské spole?nosti. [...]

§lánek 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 korporátní 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.

[...]

Paragraf 6

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

Paragraf 7

1. Výrazem „srážková daň“ použitým v této směrnici se nerozumí záloha ani předčasná platba na korporátní 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 korporátní dani (Körperschaftsteuergesetz 1996), ve znění rozhodném pro skutkový stav původního sporu (dále jen „KStG 1996“), mimo jiné stanoví, že neomezenou povinnost ke korporátní dani mají kapitálové společnosti s vedením nebo se sídlem v Německu.

8 Ustanovení § 2 KStG 1996 stanoví, že povinnost ke korporátní 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 korporátní daně 45 % ze zdanitelného zisku.

10 Ustanovení § 27 odst. 1 KStG stanoví, že „rozděluje-li kapitálová společnost s neomezenou povinností ke korporátní dani zisk, její korporátní 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 korporátní 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 této vety bodu 1 nebo 2, které byly převodně považovány za použité ve smyslu odstavce 3, následně nepostaří ke krytí rozdělení zisku, 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 rozdělen v závislosti na zdanění nerozděleného kapitálu. Jednotlivé dílčí částky jsou odvozeny od rozdělení v předchozím hospodářském roce. Pro účely členění je třeba uvést oddělené 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 nespádají 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 tyto 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 obsahující 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 akci, jednomu podílu nebo jedinému poživacímu 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 třetí sedmin příjmů ve smyslu § 20 odst. 1 bodu 1 (dividendy) nebo 2, pokud tyto příjmy nepocházejí z rozdělení zisku, 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 § 20 odst. 1 bodu 1 a 2 [...]“

Skutkový základ sporu v prvodním řízení, předěžné otázky a řízení před Soudním dvorem

24 Jak vyplývá z prvodního rozhodnutí, Burda je společnost s ručením omezeným podle německého práva se sídlem a vedením v Německu. V letech, která jsou rozhodná pro věc v prvodním řízení, na ní měly stejná velká 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 zisku za hospodářské roky 1996 a 1997 rovným dílem mezi RCS a Burda International. Rozdělení zisku bylo zdaněno podle § 27 odst. 1 KStG 1996 sazbou ve výši 30 %.

26 Z prvodního rozhodnutí vyplývá, že podle § 44 KStG dostala osvobození o odpovídatelnosti korporační daně za rozdělení zisku 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 započítal 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 zápočet měl za následek zvýšení korporační daně za oba předmetné 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 peněžními vklady kategorie EK 04, které podle ní postávaly 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 žalobu 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 daní 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. v. st. 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, aťkoli takový společník nebo akcionář podle vnitrostátního práva není na rozdíl od společníka-rezidenta či akcionáře-rezidenta oprávněně stanovenou korporátní 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 opatření“.

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 nařídít znovuotevření ústní části řízení, pokud má za to, že věci 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. března 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 korporátní 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 věci 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 rozdílným ziskem, který by mohl být zdaněn sazbou 30 %, a že dividenda nebyla ničím jiným než vrácením peněžitých vkladů investičních společností, 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 odvodnit, 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 nařídít 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 zdaťují příjmy a přírůstky obchodního majetku dceřiné společnosti, které by nebyly zdaněny, kdyby si je poslední 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 účel v povodním 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 státem 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 obdržovaných 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 těchto 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 povodním řízení splněna.

55 Nelze než konstatovat, že Burda je v případě rozdělování zisků povinná ke korporační dani, zatímco držitelé 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 povodní věci naplněna.

57 Tento závěr nemůže být zpochybněn argumenty, které Burda a Komise Evropských společností řerpají z výše uvedeného rozsudku Athinaïki Zythopoïia a kterými odvoděují 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

dan?, se kterou po?ítá tato sm?rnice. V opa?ném p?ípád? by byla ohrožena použitelnost tohoto ustanovení v t?ch nej?ast?jších p?ípadech, a sice pokaždé, když by dce?iná spole?nost vyplácela dividendy svým mate?ským spole?nostem, jsou-li tyto mate?ské spole?nosti rezidenty v jiném ?lenském stát?, než je stát dce?iné spole?nosti.

59 Komise k tomu dodává, že ekonomický ú?inek zdan?ní dce?iné spole?nosti odpovídá zdan?ní mate?ské spole?nosti, nebo? da? je sražena spole?ností rozd?lující zisky a je p?ímo uhrazena orgán?m da?ové správy.

60 Výše uvedeným tvrzením nelze p?isv?dit.

61 P?edn? je t?eba poznamenat, že z judikatury, která je pozd?jší než výše citovaný rozsudek Athinaiki Zythoioia, vyplývá, že Soudní dv?r trvá, pokud jde o pojem „srážková da?“ ve smyslu ?l. 5 odst. 1 sm?rnice 90/453, na podmínce, že osoba povinná k dani musí být držitelem cenných papír? (viz výše uvedené rozsudky Océ van der Grinten, bod 47, a Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 108).

62 Tento záv?r nem?že být ostatn? vyvrácen ani na základ? údajných ekonomických aspekt?, které jsou vlastní mechanismu srážkové dan?, na n?ž poukazovala Komise. Takovéto aspekty, i kdyby byly relevantní, totiž od?vod?ují použití ?l. 5 odst. 1 sm?rnice 90/435, pouze pokud jsou spln?ny všechny podmínky uvedené judikaturou citovanou v bod? 81 tohoto rozsudku.

63 Vzhledem k tomu, že t?etí podmínka, na niž je vázána existence srážkové dan? ve smyslu ?l. 5 odst. 1 sm?rnice 90/435, není v p?vodní v?ci spln?na, nebrání toto ustanovení mechanismu ú?etní opravy, který upravuje § 28 odst. 4 KStG 1996.

64 Na první otázku je tedy t?eba odpov?d?t tak, že ustanovení vnitrostátního práva, které stanoví, že v p?ípád? vyplacení zisku dce?inou spole?ností její mate?ské spole?nosti se zda?ují p?íjmy a p?ír?stky obchodního majetku dce?iné spole?nosti, které by nebyly zdan?ny, kdyby si je tato spole?nost namísto jejich vyplacení mate?ské spole?nosti ponechala, nep?edstavuje srážkovou da? ve smyslu ?l. 5 odst. 1 sm?rnice 90/435.

Ke druhé otázce

65 Podstatou druhé otázky položené p?edkládajícím soudem Soudnímu dvoru je, zda ?lánky 52, 73b a 73d Smlouvy musí být vykládány tak, že brání použití takového ustanovení vnitrostátního práva, jakým je § 28 odst. 4 KStG, na jehož základ? se na zdan?ní zisk? vyplacených dce?inou spole?ností, která je rezidentem v ?lenském stát?, její mate?ské spole?nosti uplatní tentýž opravný mechanismus bez ohledu na to, zda je mate?ská spole?nost rezidentem v témže, ?i jiném ?lenském stát?, a?koli na rozdíl od p?ípadu mate?ské spole?nosti-rezidenta nep?iznává ?lenský stát, v n?mž je dce?iná spole?nost rezidentem, mate?ské spole?nosti-nerezidentovi nárok na da?ový zápo?et.

66 Úvodem je t?eba p?ipomenou, že z ustálené judikatury vyplývá, že i když p?ímé dan? spadají do pravomoci ?lenských stát?, musejí nicmén? tyto ?lenské státy p?i výkonu této pravomoci dodržovat právo Spole?enství (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. ?ervence 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 úřast 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 úřasti společnosti, které jsou vypláceny dividendy, na společnost, 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 úřastí 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 neodvodují 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 čl. 52 Smlouvy uznává příslušníkům Společenství a která pro ně zahrnuje přístup k samostatným výdělečným činnostem a jejich výkon, jakož i zřízení a řízení podniků za stejných podmínek, jako jsou podmínky stanovené právními předpisy členského státu usazení pro jeho vlastní státní příslušníky, zahrnuje v souladu s čl. 58 Smlouvy o ES (nyní čl. 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 čl. 58 Smlouvy slouží k určení, podobně jako státní příslušnost fyzických osob, jejich vazby s právním řádem některého státu. Připouští 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 čl. 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 předmetem věci v původním řízení, je zaručit, že výše daně zaplacené společností rozdávající 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 akcionáři 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 rozdávající 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 započítat korporační daň zaplacenou společností rozdávající 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 čl. 52 Smlouvy, ve věci v původním řízení – zkoumat, zda se dceřiné společnosti-rezidenti s ohledem na předem stanovené 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 § 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 § 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-nerезidentovi, nebo mateřské společnosti-резидентovi.

85 Tento závěr nemůže být zpochybněn skutečností, kterou zdůraznil předkládající soud, že zdanění podniku rozdělujícího zisk se stává v případě akcionářů-nerезidentů 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 důlby 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-резидентovi, zamezit dvojímu ekonomickému zdanění zisků rozdělovaných dceřinou společností-резидентem, které poslední 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-резidenta v jiném členském státě, od daně, nebo jí umožnit odejít 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 společností, které jsou v něm rezidenty, aby tak bylo rovněž zamezeno dvojímu ekonomickému zdanění zisků vyplácených ve formě dividend.

92 Stejně jako je mateřské společnosti-резидентovi dceřiné společnosti-резidenta přiznán státem, v němž je rezidentem, který rovněž vystupuje jako stát, v němž je rezidentem dceřiná společnost, daňový zápočet, tak i mateřská společnost-nerезидент dceřiné společnosti-резidenta 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 včci v p?vodním řízení je tedy v každém p?ípad? kompenzováno ?lenským státem, v n?mž je mate?ská spole?nost rezidentem.

94 Skute?nost, že mate?ské spole?nosti-nerezidentovi není ?lenským státem dce?iné spole?nosti p?iznán da?ový zápo?et tedy nem?že odlišit situaci dce?iné spole?nosti-rezidenta mate?ské spole?nosti-rezidenta od situace dce?iné spole?nosti-rezidenta mate?ské spole?nosti-nerezidenta.

95 Z toho vyplývá, že situace dce?iné spole?nosti-rezidenta mate?ské spole?nosti-rezidenta není pro ú?ely použití právní úpravy dot?ené v p?vodním řízení rozdílná od situace dce?iné spole?nosti-rezidenta mate?ské spole?nosti-nerezidenta, takže v tomto ohledu nelze prokázat žádné diskrimina?ní zacházení s dce?inou spole?ností-rezidentem.

96 Z výše uvedeného vyplývá, že na druhou otázku je t?eba odpov?d?t tak, že ?lánek 52 Smlouvy musí být vykládán tak, že nebrání použití takového vnitrostátního ustanovení, jako je § 28 odst. 4 KStG 1996, na jehož základ? se na zdanění zisků vyplacených dce?inou spole?ností, která je rezidentem v ?lenském stát?, ve prosp?ch její mate?ské spole?nosti uplatní tentýž opravný mechanismus bez ohledu na to, zda je mate?ská spole?nost rezidentem v témže, ?i jiném ?lenském stát?, a?koli, na rozdíl od p?ípadu mate?ské spole?nosti-rezidenta, nep?iznává ?lenský stát, v n?mž je dce?iná spole?nost rezidentem, mate?ské spole?nosti-nerezidentovi nárok na da?ový zápo?et.

K náklad?m řízení

97 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního řízení, povahu inciden?ního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astníků řízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (?tvrtý senát) rozhodl takto:

1) **Ustanovení vnitrostátního práva, které stanoví, že v p?ípad? vyplacení zisku dce?inou spole?ností její mate?ské spole?nosti se zda?ují p?íjmy a p?ír?stky obchodního majetku dce?iné spole?nosti, které by nebyly zdan?ny, kdyby si je tato spole?nost, namísto jejich vyplacení mate?ské spole?nosti, ponechala, nep?edstavuje srážkovou da? ve smyslu ?l. 5 odst. 1 sm?rnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. ?ervence 1990 o spole?ném systému zdanění mate?ských a dce?iných spole?ností z r?zných ?lenských stát?.**

2) **?lánek 52 Smlouvy o ES (nyní, po zm?n?, ?lánek 43 ES) musí být vykládán tak, že nebrání použití takového vnitrostátního ustanovení, jako je § 28 odst. 4 zákona z roku 1996 o korporna?ní dani (Körperschaftsteuergesetz 1996), ve zn?ní rozhodném pro spor v p?vodním řízení, na jehož základ? se na zdanění zisků vyplacených dce?inou spole?ností, která je rezidentem v ?lenském stát?, ve prosp?ch její mate?ské spole?nosti uplatní tentýž opravný mechanismus bez ohledu na to, zda je mate?ská spole?nost rezidentem v témže, ?i jiném ?lenském stát?, a?koli, na rozdíl od p?ípadu mate?ské spole?nosti-rezidenta, nep?iznává ?lenský stát, v n?mž je dce?iná spole?nost rezidentem, mate?ské spole?nosti-nerezidentovi nárok na da?ový zápo?et.**

Podpisy.

*Jednací jazyk: n?m?ina.