

V?c C-48/07

État belge – Service public fédéral Finances

v.

Les Vergers du Vieux Tauves SA

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná cour d'appel de Liège)

„Korpora?ní da? – Sm?rnice 90/435/EHS – Postavení mate?ské spole?nosti – Podíl na základním kapitálu – Poživací právo k podíl?m“

Shrnutí rozsudku

1. *P?edb?žné otázky – Pravomoc Soudního dvora – Meze – Výklad vyžadovaný z d?vodu použití ustanovení sm?rnice provedených do vnitrostátního práva na ?ist? vnitrostátní situace*

(?lánek 234 ES)

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 – Rozsah p?sobnosti – Mate?ská spole?nost – Pojem*

(Smlouva o ES; sm?rnice Rady 90/435, ?lánek 3)

1. Pravomoc Soudního dvora se v zásad? vztahuje na otázky týkající se ustanovení p?edpis? Spole?enství v situacích, v nichž skutkové okolnosti v p?vodním ?ízení spadají mimo rozsah p?sobnosti práva Spole?enství, ale na které se zmín?ná ustanovení vztahují na základ? vnitrostátního práva.

V tomto ohledu, a?koliv se v rámci ?ízení o p?edb?žné otázce p?edkládající soud výslovn? nevyjád?il, pokud jde o otázku, zda a do jaké míry by jej rozsudek Soudního dvora p?i ?ešení sporu v p?vodním ?ízení zavazoval, skute?nost, že se tento soud obrátil na Soudní dv?r, aby mu položil p?edb?žnou otázku, a že v této otázce založil vztah mezi dot?enou vnitrostátní právní úpravou a právní úpravou Spole?enství, vede k záv?ru, že zmín?ný rozsudek bude pro soud závazný. Vzhledem k tomu, že vysv?tlení poskytnutá v tomto ohledu Soudnímu dvoru neobsahují objektivní údaje výslovn? ukazující na to, že by tomu tak nebylo, argument, podle n?hož požadovaný výklad práva Spole?enství p?edstavuje pouze jeden z prvk?, který je t?eba za ú?elem výkladu vnitrostátního práva zohlednit, a tudíž že rozsudek Soudního dvora nebude p?edkládající soud zavazovat, nem?že zpochybnit pravomoc Soudního dvora.

Mimoto samotná okolnost, že výklad ustanovení vnitrostátního práva, které provádí sm?rnici, provedený p?edkládajícím soudem, nevyplyne výlu?n? z rozsudku, který Soudní dv?r vynese, není v rozporu s jeho pravomocí rozhodnout o položené otázce. V rámci rozd?lení soudních pravomocí mezi vnitrostátní soudy a Soudní dv?r podle ?lánku 234 ES totiž Soudní dv?r ve své odpov?di p?edkládajícímu soudu nem?že zohlednit obecnou systematiku ustanovení vnitrostátního práva, která zárove? s odkazem na právo Spole?enství stanoví rozsah tohoto odkazu. Zohledn?ní omezení, která vnitrostátní zákonodárce mohl zavést pro uplatn?ní práva Spole?enství na ?ist? vnit?ní situace, tak spadá do vnitrostátního práva, a tudíž do výlu?né pravomoci soud? dot?eného ?lenského státu. Naproti tomu, co se tý?e práva Spole?enství,

předkládající soud se nemůže odchýlit – v mezích odkazu vnitrostátního práva na právo Společenství – od výkladu Soudního dvora.

(viz body 21, 23, 25–27)

2. Pojem „podíl na základním kapitálu společnosti z jiného členského státu“ ve smyslu článku 3 směrnice 90/435 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států nezahrnuje požívací právo k podílu. Článek 3 odst. 1 písm. a) směrnice 90/435 totiž ukládá jako podmínku pro to, aby bylo určité společnosti přiznáno postavení mateřské společnosti, aby tato první uvedená společnost byla držitelem podílu na základním kapitálu jiné společnosti. Podle čl. 3 odst. 1 písm. b) uvedené směrnice se „dceřinou společností“ rozumí společnost, na jejímž základním kapitálu je držen uvedený podíl. Z toho plyne, že pojem „podíl na základním kapitálu“ ve smyslu uvedeného článku 3 odkazuje na právní vztah mezi mateřskou a dceřinou společností. Ze znění tohoto posledně uvedeného ustanovení tedy vyplývá, že se nezabývá situací, v níž mateřská společnost převede na třetí osobu, v tomto případě na oprávněného k požívacímu právu, právní vztah s dceřinou společností, na jehož základě by tato třetí osoba mohla být rovněž považována za mateřskou společnost.

Nicméně v souladu se svobodami pohybu zaručenými Smlouvou o ES, použitelnými na přeshraniční situace, pokud členský stát za účelem zabránění dvojímu zdanění obdržených dividend osvobodí od daní jak dividendy, které společnost-rezident obdržela od jiné společnosti-rezidenta, v níž je plnoprávným vlastníkem podílu, tak dividendy, které společnost-rezident obdržela od jiné společnosti-rezidenta, v níž je držitelkou požívacího práva k podílu, musí pro účely osvobození obdržených dividend od daní použít totéž daňové zacházení pro dividendy obdržené od společnosti usazené v jiném členském státě společností-rezidentem mající podíly v plném vlastnictví a pro takové dividendy obdržené společností-rezidentem, jež je držitelkou požívacího práva k podílu.

(viz body 38, 49 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

22. prosince 2008 (*)

„Korporační daň – Směrnice 90/435/EHS – Postavení mateřské společnosti – Podíl na základním kapitálu – Požívací právo k podílu“

Ve věci C-48/07,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím cour d'appel de Liège (Belgie) ze dne 31. ledna 2007, došlým Soudnímu dvoru dne 5. února 2007, v řízení

État belge – Service public fédéral Finances

proti

Les Vergers du Vieux Tauves SA,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, T. von Danwitz (zpravodaj), E. Juhász, G. Arestis a J. Malenovský, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: K. Sztranc-Szawiczek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 14. února 2008,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Les Vergers du Vieux Tauves SA L. Hervem a O. Robijnsem, avocats,
- za belgickou vládu L. Van den Broeck, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s G. Vandersandenem, avocat,
- za německou vládu M. Lummu a C. Blaschkem, jako zmocněnci,
- za řeckou vládu K. Georgiadisem, I. Pouli, Z. Chatzipavlou a S. Alexandridou, jako zmocněnci,
- za španělskou vládu M. Muñoz Pérezem, jako zmocněncem,
- za francouzskou vládu G. de Berguesem a J.-Ch. Graciou, jako zmocněnci,
- za italskou vládu I. M. Bragugliou, jako zmocněncem, ve spolupráci s P. Gentilim, avvocato dello Stato,
- za nizozemskou vládu H. G. Sevenster a D. J. M. de Gravem, jako zmocněnci,
- za vládu Spojeného království V. Jackson, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s K. Baconem, barrister,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a J.-P. Keppennem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 3. července 2008,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 3 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).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Vergers du Vieux Tauves SA (dále jen „VVT“) a État belge – Service public fédéral Finances (Belgický stát – federální daňová správa) ve věci daňového zacházení orgánů Belgického království s dividendami, jež VVT získala od společnosti NARDA SA (dále jen „NARDA“).

Právní rámec

Směrnice 90/435

3 Bod 3 odvodňovací směrnice 90/435 uvádí:

„vzhledem k tomu, že stávající daňové předpisy upravující vztahy mezi mateřskými a dceřinými společnostmi různých členských států se mezi jednotlivými členskými státy citelně liší a jsou obecně nepříznivější než ty, které se týkají vztahů mezi mateřskými a dceřinými společnostmi téhož členského státu; že spolupráce mezi společnostmi různých členských států je tím znevýhodňována oproti spolupráci společností téhož členského státu; že je vhodné zamezit tomuto znevýhodnění zavedením společného režimu, a tím i usnadnit seskupování na úrovni Společenství“.

4 Články 3 a 4 této směrnice stanoví:

„Článek 3

1. Pro účely použití této směrnice se

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

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

2. Odchylně od odstavce 1 mohou členské státy

– dvoustrannou dohodou nahradit podmínku podílu na základním kapitálu podmínkou disponování hlasovacími právy,

– nepoužít tuto směrnici na ty své společnosti, které nebudou držet bez přerušení po dobu nejméně dvou let podíl, který je opravuje k poznání postavení mateřské společnosti, ani na ty své společnosti, v nichž společnost jiného členského státu nedrží takový podíl bez přerušení po dobu nejméně dvou let.

Článek 4

1. Obdrží-li mateřská společnost z důvodu svého podílu na [obdrží-li mateřská společnost jakožto společník] dceřiné společnosti zisky rozdělené jinak než při likvidaci dceřiné společnosti, stát mateřské společnosti

– upustí od zdanění těchto zisků, nebo

[...]

2. Každý členský stát si nicméně ponechá možnost stanovit, že náklady vztahující se k držbou podílu na dceřiné společnosti a ztráty vyplývající z rozdělování jejich zisků nelze odečíst od zdanitelných příjmů mateřské společnosti. Jsou-li v takovém případě výdaje na řízení vztahující se k podílu pevně stanoveny paušální sazbou, nesmí stanovená částka přesáhnout 5 % ze zisku rozdělovaného dceřinou společností.

[...]"

Belgický právní rámec

5 §lánek 578 občanského zákoníku stanoví:

„Poživatí právo je právo požívat věci, jejichž vlastníkem je jiná osoba, jako samotný vlastník, avšak za podmínky zachování jejich podstaty.“

6 Dne 23. října 1991 byl vyhlášen zákon provádějící do belgického právního řádu směrnici Rady Evropských společenství ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností (*Moniteur belge* ze dne 15. listopadu 1991, s. 25619).

7 Tento zákon zrušil podmínku, uvedenou v tehdy účinné verzi zákona o daních z příjmů ze dne 26. února 1964 (*Moniteur belge* ze dne 10. dubna 1964, s. 3810), podle níž k tomu, aby společnost přijímající dividendy mohla dosáhnout jejich odpočtu od svých zdanitelných příjmů, musí mít podíl na společnosti popisující dividendy v plném vlastnictví.

8 §lánek 202 zákona o daních z příjmů z roku 1992 koordinovaného královskou vyhláškou ze dne 10. dubna 1992 (*Moniteur belge* ze dne 30. července 1992, s. 17120), ve svém znění použitelném na skutkové okolnosti ve věci v původním řízení (dále jen „CIR 1992“), zní takto:

„1. Ze zisku za daňové období se rovněž odečtou, v rozsahu, v němž jsou zahrnuty:

1° Dividendy, s výjimkou příjmů, které jsou získány postoupením svých vlastních akcií či podílů na jinou společnost nebo při zástežném či úplném dělení obchodního majetku společnosti;

[...]

2. Příjmy uvedené v odst. 1 prvním pododstavci [...] jsou odpočitatelné pouze tehdy, pokud společnost, ve prospěch které tak bylo učiněno, má ke dni jejich připsání nebo vyplacení podíl na základním kapitálu společnosti, která je vyplácí, ve výši alespoň 5 % nebo jehož investiční hodnota dosahuje přinejmenším 50 milionů franků.

[...]"

Spor v původním řízení a předěžná otázka

9 VVT, společnost usazená v Belgii, nabyla v průběhu roku 1999 na dobu deseti let poživatích práv k akciím společnosti NARDA. Tato společnost má své sídlo rovněž v Belgii, jak plyne z písemných vyjádření VVT a belgické vlády předložených během řízení u Soudního dvora. Holé vlastnictví těchto akcií bylo nabyto společností BEPA SA (dále jen „BEPA“).

10 Belgická vláda uvádí, s odkazem na §lánek 578 belgického občanského zákoníku, že poživatí právo opravňuje svého majitele požívat věci, jejichž vlastníkem je jiná osoba. Upřesňuje, že poživatel má právo pouze na rozdělovaný zisk, přičemž zisk převedený do rezervního fondu zůstává holému vlastníkovi.

11 Pro zdaňovací období v letech 2000 až 2002 byl společnosti VVT, která ve svém přiznání ke korporeční dani odečetla dividendy získané od společnosti NARDA jako již definitivně zdaněné příjmy (dále jen „DZP“), tento odpočet odmítnut správou příjmů daní, která vymáhala platbu daní odpovídající částce dividendám.

12 VVT podala proti tomuto dodatečnému výměru odvolání z důvodu, že sporné dividendy

musí být považovány za DZP, aťkoli měla k dotčeným akciím v okamžiku výplaty těchto dividend pouze poživací právo.

13 Toto odvolání bylo zamítnuto, přičemž správa přímých daní poukázala na to, že poživací právo k dotčeným podílům neumožňuje uplatnit nárok na odpočet stanovený v článku 202 CIR 1992, který může být přiznán pouze tomu, kdo má podíly v plném vlastnictví. VVT toto rozhodnutí napadla u tribunal de première instance de Namur, který jejím požadavkům vyhověl rozsudkem ze dne 23. listopadu 2005.

14 Cour d'appel de Liège, kterému byl předložen opravný prostředek État belge – Service public fédéral Finances proti tomuto rozsudku, se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je zákon ze dne 28. prosince 1992, kterým se mění článek 202 [CIR] 1992 odkazem na směrnici Rady č. [90/435], ukládající příjemci dividend povinnost mít podíl na základním kapitálu společnosti, která je vyplatila, tím, že doslovně nepřebírá nezbytnost plného vlastnictví, a implicitně tak, podle výkladu odpovědky, povoluje možnost mít pouze právo na požitky z držby cenných papírů představujících podíl na základním kapitálu k tomu, aby bylo možné využít režimu osvobození od daně z dividend, slučitelný s ustanoveními výše uvedené směrnice týkajícími se podílu na základním kapitálu, a konkrétněji s jejími články 3, 4 a 5?“

K pravomoci Soudního dvora a k přípustnosti žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

15 Zatím co VVT, česká vláda a Komise Evropských společenství tvrdí, že žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je přípustná, italská vláda ji považuje za nepřipustnou a vlády Německa, Francie, Nizozemí a Spojeného království vyjadřují ohledně její přípustnosti pochybnosti. Belgická vláda, poté co ve svém písemném vyjádření nevyslovila žádnou formální námitku ohledně pravomoci Soudního dvora, ji zpochybnila během jednání.

16 Úvodem je třeba poukázat na to, že v souladu s ustálenou judikaturou je v rámci spolupráce mezi Soudním dvorem a vnitrostátními soudy stanovené článkem 234 ES včítá pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, posoudit s ohledem na konkrétní okolnosti projednávané včítá jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání jeho rozsudku, tak i relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru (viz zejména rozsudky ze dne 15. prosince 1995, Bosman, C-415/93, Recueil, s. I-4921, bod 59; ze dne 17. července 1997, Leur-Bloem, C-28/95, Recueil, s. I-4161, bod 24; ze dne 7. ledna 2003, BIAO, C-306/99, Recueil, s. I-1, bod 88, a ze dne 14. prosince 2006, Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio, C-217/05, Sb. rozh. s. I-11987, bod 16).

17 Jestliže se otázky položené vnitrostátními soudy týkají výkladu ustanovení práva Společenství, je Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout, ledaže by bylo zjevné, že žádost o rozhodnutí o předběžné otázce ve skutečnosti směřuje k tomu, aby Soudní dvůr přiměla k rozhodnutí prostřednictvím fiktivního sporu, nebo k tomu, aby poskytl posouzení k obecným nebo hypotetickým otázkám, že žádaný výklad práva Společenství nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení nebo že Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (viz výše uvedené rozsudky BIAO, bod 89, a Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio, bod 17).

18 Tak tomu však v projednávané věci není.

19 Je třeba ihned konstatovat, že malé množství informací poskytnutých v předkládacím

rozhodnutí není způsobilé učinit tuto žádost o rozhodnutí o předběžné otázce nepřipustnou. Toto rozhodnutí totiž navzdory malému množství údajů, které obsahuje, pokud jde o skutkový a vnitrostátní právní rámec, umožňuje zjistit dosah položené otázky, jak to také potvrzuje obsah vyjádření předložených jinými zúčastněnými než účastníky v povodním řízení, kteří předložili Soudnímu dvoru taková vyjádření. Kromě toho písemná vyjádření předložená společností VVT a belgickou vládou poskytla Soudnímu dvoru dostatečné informace k tomu, aby mu umožnila vyložit pravidla práva Společenství vzhledem k situaci, která je předmětem sporu v povodním řízení, a podat užitečnou odpověď na položenou otázku.

20 Rovněž nemůže být přihlédnuto k námitce nepřipustnosti vznesené italskou vládou z důvodu, že předkládající soud podle ní neprokázal v tomto stadiu řízení, že odpověď Soudního dvora na položenou otázku je nezbytná pro rozhodnutí sporu v povodním řízení. V souladu s čl. 234 druhým pododstavcem ES totiž přísluší rozhodnout vnitrostátnímu soudu, v jakém stadiu řízení má Soudnímu dvoru předložit předběžnou otázku (viz rozsudky ze dne 10. března 1981, *Irish Creamery Milk Suppliers Association* a další, 36/80 a 71/80, Recueil, s. 735, bod 5; ze dne 30. března 2000, *JämO*, C-236/98, Recueil, s. I-2189, bod 30, jakož i ze dne 17. července 2008, *Coleman*, C-303/06, Sb. rozh. s. I-0000, bod 29).

21 A konečně, pokud se jedná o námitky vyslovené belgickou vládou, je třeba úvodem připomenout, že v souladu s ustálenou judikaturou se pravomoc Soudního dvora v zásadě vztahuje na otázku týkající se ustanovení předpisů Společenství v situacích, v nichž skutkové okolnosti v povodním řízení spadají mimo rozsah působnosti práva Společenství, ale na které se zmíněná ustanovení vztahují na základě vnitrostátního práva (viz zejména výše uvedený rozsudek *Leur-Bloem*, bod 27; rozsudky ze dne 17. července 1997, *Giloy*, C-130/95, Recueil, s. I-4291, bod 23; ze dne 3. prosince 1998, *Schoonbroodt*, C-247/97, Recueil, s. I-8095, bod 14, jakož i ze dne 17. března 2005, *Feron*, C-170/03, Sb. rozh. s. I-2299, bod 11).

22 Belgická vláda zaprvé během jednání vyjádřila pochybnosti, co se týče skutečnosti, že se čl. 202 odst. 2 CIR 1992 zaměřuje na provedení příslušného ustanovení směrnice 90/435 a že toto první uvedené ustanovení odkazuje pro vnitřní situace na řešení přijatá touto směrnicí. V tomto ohledu je třeba připomenout, že tato vláda ve svém písemném vyjádření tvrdila, že se belgický zákonodárce rozhodl rozšířit provedení této směrnice na vztahy mezi belgickou mateřskou a dceřinou společností, aby se tak vyhnul diskriminaci mezi belgickými společnostmi, pokud jde o daňové zacházení se ziskem vyplaceným mateřské společnosti společností dceřinou, na základě státní příslušnosti této poslední uvedené společnosti. Navíc zákon ze dne 23. října 1991 provádějící do belgického práva směrnici Rady Evropských společenství ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností uvádí výslovně, jak to dokazuje jeho název, že jeho cílem je provedení uvedené směrnice.

23 Zadruhé, tvrzení belgické vlády, podle něhož zde rozsudek Soudního dvora nebude zavazovat předkládající soud, protože požadovaný výklad práva Společenství představuje pouze jeden z prvků, který je třeba pro účely výkladu vnitrostátního práva zohlednit, nemůže zpochybnit pravomoc Soudního dvora.

24 V tomto ohledu je třeba poukázat na to, že se okolnosti této věci v povodním řízení liší od okolností věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 28. března 1995, *Kleinwort Benson* (C-346/93, Recueil, p. I-615), v němž se Soudní dvůr prohlásil za nepřipustný rozhodnout o předběžné otázce, neboť jeho rozsudek by nebyl pro předkládající soud závazný. Vnitrostátní právní úprava dotčená v rámci této poslední uvedené věci se totiž omezila na to, že Úmluvu ze dne 27. září 1968 o soudní příslušnosti a výkonu rozhodnutí v občanských a obchodních věcech (Úř. věst. 1972, L 299, s. 32) použila jako vzor a pouze částečně převzala ustanovení této úmluvy.

25 V rámci tohoto řízení se sice předkládající soud výslovně nevyjádřil, pokud jde o otázku,

zda a do jaké míry by jej rozsudek Soudního dvora při řešení sporu v předvodním řízení zavazoval. Skutečnost, že se tento soud obrátil na Soudní dvůr, aby mu položil předložnou otázku, a že v této otázce založil vztah mezi vnitrostátní právní úpravou a směrnicí 90/435, však vede k závěru, že zmíněný rozsudek bude pro uvedený soud závazný. Vysvětlení poskytnutá v tomto ohledu belgickou vládou během jednání neobsahují objektivní údaje výslovně ukazující na to, že by tomu tak nebylo.

26 Zatím, jak vyplývá z bodů 21 a 33 výše uvedeného rozsudku Leur-Bloem, samotná okolnost, že výklad podaný ohledně čl. 202 odst. 2 CIR 1992 nevyplývá z rozsudku, který Soudní dvůr vynese, není v rozporu s jeho působností rozhodnout o položené otázce.

27 V rámci rozdělení soudních pravomocí mezi vnitrostátní soudy a Soudní dvůr stanoveného v článku 234 ES totiž Soudní dvůr ve své odpovědi předkládajícímu soudu nemůže zohlednit obecnou systematiku ustanovení vnitrostátního práva, která zároveň s odkazem na právo Společenství stanoví rozsah tohoto odkazu (viz rozsudek ze dne 18. října 1990, Dzodzi, C-297/88 a C-197/89, Recueil, s. I-3763, bod 42). Zohlednění omezení, která vnitrostátní zákonodárce mohl zavést pro uplatnění práva Společenství na určité vnitřní situace, tak spadá do vnitřního práva, a tudíž do výlučné pravomoci soudů dotčeného členského státu (výše uvedený rozsudek Dzodzi, bod 42; rozsudek ze dne 12. listopadu 1992, Fournier, C-73/89, Recueil, s. I-5621, bod 23, a výše uvedený rozsudek Leur-Bloem, bod 33). Naproti tomu, co se týče práva Společenství, se předkládající soud nemůže odchýlit – v mezích odkazu vnitrostátního práva na právo Společenství – od výkladu Soudního dvora.

28 Argumentace rozvinutá belgickou vládou ke zpochybnění pravomoci Soudního dvora musí být tudíž odmítnuta.

29 Z výše uvedeného vyplývá, že na předložnou otázku je třeba odpovědět.

K předložné otázce

30 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda pojem „podíl na základním kapitálu společnosti jiného členského státu“ ve smyslu článku 3 směrnice 90/435 zahrnuje podíly držené na základě poživacího práva.

31 Pro účely odpovědi na tuto otázku je třeba především srovnat právní postavení vlastníka podílu ve společnosti s postavením držitele poživacího práva k těmto podílům.

32 Z vyjádření belgické vlády vyplývá, že podle článku 578 belgického občanského zákoníku poživací právo opravňuje svého držitele požívat věci, jejichž vlastníkem je jiná osoba. Z toho plyne, že poživací právo zakládá právní vztah mezi oprávněným z poživacího práva a vlastníkem, jehož vlastnictví je zmenšeno o požitky.

33 Ve věci v předvodním řízení tak právní vztah mezi společností VVT, jež nebyla vlastníkem podílu společnosti NARDA, a touto poslední uvedenou společností nevyplývá z postavení společníka, nýbrž se odvozuje od poživacího práva, jehož je VVT držitelem. Toto poživací právo umožňuje společnosti VVT vykonávat jistá práva obvykle příslušející BEPA, jakožto vlastníkově uvedených podílů.

34 Naproti tomu právní vztah společnosti BEPA ke společnosti NARDA je vztahem společníka ke společnosti, vyplývajícím ze samotné skutečnosti, že BEPA je majitelem podílu na základním kapitálu společnosti NARDA jakožto holý vlastník. Tato ústnost společnosti BEPA prokazatelně naplňuje kritéria pro „podíl na základním kapitálu“ ve smyslu článku 3 směrnice 90/435 a tato společnost, pokud splňuje rovněž ostatní kritéria stanovená touto směrnicí, musí být považována

za „mateřskou společnost“ ve smyslu uvedeného článku 3.

35 Proto je třeba zkoumat, zda držitel poživacího práva k podílem společnosti, jenž je společností zcela odlišnou od společnosti, jež je vlastníkem těchto podílů, může být rovněž považován za společnost s povahou mateřské společnosti, to znamená za společnost mající podíl na kapitálu společnosti ve smyslu článku 3 směrnice 90/435.

36 Jak vyplývá zejména z bodu 3 odvodnění směrnice 90/435, je cílem této směrnice zamezit jakémukoli znevýhodnění spolupráce mezi společnostmi různých členských států oproti spolupráci mezi společnostmi téhož členského státu zavedením společného systému, a usnadnit tak seskupování na úrovni Společenství (rozsudky ze dne 4. října 2001, Athinaiki Zythopoiia, C-294/99, Recueil, s. I-6797, bod 25; ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753, bod 103; ze dne 3. dubna 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, Sb. rozh. s. I-2067, bod 23, a v tomto smyslu rozsudek ze dne 26. března 2008, Burda, C-284/06, Sb. rozh. s. I-4571, bod 51).

37 Jestliže je cílem směrnice 90/435 vyloučit situace dvojího zdanění zisku rozdělovaného dceřinou společností její mateřské společnosti, zamýšlí tato směrnice obecně omezit znevýhodnění preferenční spolupráce mezi společnostmi, vyplývající, jak plyne rovněž z bodu 3 jejího odvodnění, ze skutečnosti, že daňová ustanovení upravující vztahy mezi mateřskými a dceřinými společnostmi různých členských států jsou obecně méně příznivá než ustanovení použitelná pro vztahy mezi mateřskými a dceřinými společnostmi téhož členského státu.

38 Článek 3 odst. 1 písm. a) směrnice 90/435 ukládá jako podmínku pro to, aby bylo určité společnosti přiznáno postavení mateřské společnosti, aby tato první uvedená společnost byla držitelem podílu na základním kapitálu jiné společnosti. Podle čl. 3 odst. 1 písm. b) uvedené směrnice se „dceřinou společností“ rozumí společnost, na jejímž základním kapitálu je držen uvedený podíl. Z toho plyne, že pojem „podíl na základním kapitálu“ ve smyslu uvedeného článku 3 odkazuje na právní vztah mezi mateřskou a dceřinou společností. Ze znění tohoto posledně uvedeného ustanovení tedy vyplývá, že se nezabývá situací, v níž mateřská společnost převede na třetí osobu, v tomto případě na oprávněného k poživacímu právu, právní vztah s dceřinou společností, na jehož základě by tato třetí osoba mohla být rovněž považována za mateřskou společnost.

39 Ze znění článku 3 směrnice 90/435 tudíž plyne, že pojem „podíl na základním kapitálu společnosti“ ve smyslu tohoto ustanovení nezahrnuje poživací právo, které společnost drží k podílem na základním kapitálu jiné společnosti.

40 Tuto analýzu podporuje systematika ustanovení směrnice 90/435.

41 Zaprvé se totiž čl. 4 odst. 1 této směrnice vztahuje na případ, kdy „mateřská společnost obdrží z důvodu svého podílu na [obdrží jakožto společník] dceřiné společnosti rozdělené zisky“. Přitom držitel poživacího práva k podílem společnosti obdrží dividendy rozdělované touto společností na základě svého poživacího práva. Jeho právní vztah vůči dceřiné společnosti není takové povahy, aby mu propůjčoval postavení společníka, protože tento vztah vyplývá výhradně z poživacího práva, jež na něj převedl vlastník podílu na základním kapitálu dceřiné společnosti, jak to uvedla generální advokátka v bodě 57 svého stanoviska.

42 Zadruhé, podle čl. 4 odst. 2 směrnice 90/435 si členské státy ponechávají možnost stanovit, že kapitálové ztráty vyplývající z rozdělování jejich zisků nelze odečíst od zdanitelných příjmů mateřské společnosti. Toto ustanovení dovoluje členským státům přijmout opatření, aby zabránily tomu, že mateřská společnost získá dvojí daňové zvýhodnění. Tato společnost by totiž jednak mohla na základě čl. 4 odst. 1 první odrážky této směrnice obdržet zisky, aniž by byly

zdan?ny, a jednak dosáhnout snížení dan? prost?ednictvím odpo?tu z d?vodu kapitálových ztrát na svém podílu vyplývajících z rozd?lení uvedeného zisku.

43 Jak p?itom vyplývá z písemného vyjád?ení belgické vlády, držitel poživacího práva má právo pouze na rozd?lovaný zisk, zatímco zisk p?evedený do rezervního fondu p?ipadne holému vlastníkovi. V p?ípadě rozd?lení zisku tak ani držitel poživacího práva, ani holý vlastník nemohou využít dvojího da?ového zvýhodn?ní, jelikož holý vlastník neobdrží zisk a držitel poživacího práva má právo pouze na rozd?lovaný zisk. Pokud rozd?lení zisku zp?sobí kapitálovou ztrátu na podílu, možnost otev?ená všem ?lenským stát?m stanovit, že tuto ztrátu nelze ode?íst od zdanitelných p?íjm? mate?ské spole?nosti, m?že být provedena pouze za p?edpokladu, že tatáž spole?nost obdrží rozd?lovaný zisk a utrpí kapitálovou ztrátu na svém podílu plynoucí z tohoto rozd?lení. To potvrzuje, že zákonodárce Spole?enství m?l za to, že „mate?ská spole?nost“ ve smyslu sm?rnice 90/435 je jedna a tatáž spole?nost.

44 Vzhledem k jasnému a jednozna?nému zn?ní ustanovení sm?rnice 90/435, které je potvrzeno jejich systematikou, tedy nelze pojem „podíl na základním kapitálu spole?nosti jiného ?lenského státu“ v ?lánku 3 uvedené sm?rnice vykládat v tom smyslu, že se vztahuje na podíly na kapitálu spole?nosti jiného ?lenského státu držené na základ? poživacího práva, a takto rozší?ovat i s tím související povinnosti ?lenských stát? (analogicky viz rozsudky ze dne 8. prosince 2005, BCE v. N?mecko, C?220/03, Sb. rozh. s. I?10595, bod 31, a ze dne 28. února 2008, Carboni e derivati, C?263/06, Sb. rozh. s. I?1077, point 48).

45 A?koli se v?c v p?vodním ?ízení týká ?ist? vnit?ní situace, je t?eba poukázat na to, že právo Spole?enství vyžaduje, pokud se jedná o p?eshrani?ní situace, aby ?lenský stát, jenž za ú?elem zamezení dvojího zdan?ní dividend osvobozuje od dan? jak dividendy rozd?lované spole?nosti, která je plnoprávným vlastníkem podíl? spole?nosti rozd?lující zisk, tak i dividendy rozd?lované spole?nosti, která má poživací právo k t?mto podíl?m, uplatnil totožné da?ové zacházení na dividendy obdržené spole?ností-rezidentem od spole?nosti, která je rovn?ž rezidentem, jako na dividendy obdržené spole?ností-rezidentem od spole?nosti se sídlem v jiném ?lenském stát?.

46 Jestliže totiž, pokud jde o podíly, na které se nevztahuje sm?rnice 90/435, skute?n? p?ísluší ?lenským stát?m ur?it, zda a v jakém rozsahu musí být zamezeno dvojímu zdan?ní rozd?lovaných zisk?, a za tímto ú?elem zavést jednostrann? nebo prost?ednictvím mezinárodních smluv uzav?ených s jinými ?lenskými státy mechanismy sm?ující k zamezení nebo zmírn?ní tohoto dvojího zdan?ní, tato samotná skute?nost jim nedovoluje uplat?ovat opat?ení, která jsou v rozporu se svobodami pohybu zaru?enými Smlouvou o ES (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C?374/04, Sb. rozh. s. I?11673, bod 54, a ze dne 8. listopadu 2007, Amurta, C?379/05, Sb. rozh. s. I?9569, bod 24).

47 Z judikatury Soudního dvora tak vyplývá, že bez ohledu na mechanismus p?ijatý pro zamezení nebo zmírn?ní ?et?zového zdan?ní nebo ekonomického dvojího zdan?ní brání volný pohyb zaru?ený Smlouvou tomu, aby n?který ?lenský stát zacházel s dividendami zahrani?ního p?vodu mén? výhodným zp?sobem než s dividendami tuzemského p?vodu, ledaže by se toto rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivn? srovnatelné, nebo bylo od?vodn?no naléhavými d?vody obecného zájmu (výše uvedený rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 46 a citovaná judikatura).

48 Krom toho výklad, podle n?hož ?lenský stát, který pro ú?ely osvobození obdržených dividend zachází totožným zp?sobem s p?íjímající spole?ností, která je držitelkou poživacího práva k podíl?m, a se spole?ností, která je plnoprávným vlastníkem podíl?, musí vztáhnout totéž da?ové zacházení i na dividendy obdržené od spole?nosti usazené v jiném ?lenském stát?, je v souladu s cíli sm?rnice 90/435 spo?ívajícími v zamezení znevýhodn?ní seskupování spole?ností na úrovni Spole?enství a zabrán?ní dvojímu zdan?ní dividend rozd?lovaných v rámci p?eshrani?ní

skupiny.

49 S ohledem na výše uvedené je na položenou otázku třeba odpovědět tak, že pojem „podíl na základním kapitálu společnosti jiného členského státu“ ve smyslu článku 3 směrnice 90/435 nezahrnuje podíly držené na základě poživacího práva. Nicméně v souladu se svobodami pohybu zaručenými Smlouvou o ES, použitelnými na přeshraniční situace, pokud členský stát za účelem zabránění dvojímu zdanění obdržených dividend osvobodí od daní jak dividendy, které společnost-rezident obdržela od jiné společnosti-rezidenta, v níž je plnoprávným vlastníkem podílu, tak dividendy, které společnost-rezident obdržela od jiné společnosti-rezidenta, v níž je držitelkou poživacího práva k podílu, musí pro účely osvobození obdržených dividend od daní použít totéž daňové zacházení ve vztahu k dividendám obdrženým od společnosti usazené v jiném členském státě společností-rezidentem mající podíly v plném vlastnictví a ve vztahu k takovým dividendám obdrženým společností-rezidentem, jež je držitelkou poživacího práva k podílu.

K nákladům řízení

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

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

Pojem „podíl na základním kapitálu společnosti jiného členského státu“ ve smyslu článku 3 směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států nezahrnuje podíly držené na základě poživacího práva.

Nicméně v souladu se svobodami pohybu zaručenými Smlouvou o ES, použitelnými na přeshraniční situace, pokud členský stát za účelem zabránění dvojímu zdanění obdržených dividend osvobodí od daní jak dividendy, které společnost-rezident obdržela od jiné společnosti-rezidenta, v níž je plnoprávným vlastníkem podílu, tak dividendy, které společnost-rezident obdržela od jiné společnosti-rezidenta, v níž je držitelkou poživacího práva k podílu, musí pro účely osvobození obdržených dividend od daní použít totéž daňové zacházení ve vztahu k dividendám obdrženým od společnosti usazené v jiném členském státě společností-rezidentem mající podíly v plném vlastnictví a ve vztahu k takovým dividendám obdrženým společností-rezidentem, jež je držitelkou poživacího práva k podílu.

Podpisy.

* Jednací jazyk: francouzština.