

V?c C-170/05

Denkavit Internationaal BV

a

Denkavit France SARL

v.

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

[žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Conseil d'État (Francie)]

„Svoboda usazování – Korporační da? – Výplata dividend – Osvobození dividend vyplacených společnostem-rezidentem – Srážková da? vybíraná z dividend vyplacených společnostem-nerezidentem – Smlouva o zamezení dvojího zdanění – Možnost započtení sražené částky na da? dlužnou v jiném členském stát?“

Shrnutí rozsudku

1. *Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Da?ové právní p?edpisy*

(článek 43 ES a 48 ES)

2. *Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Da?ové právní p?edpisy*

(článek 43 ES a 48 ES)

1. Články 43 ES a 48 ES brání vnitrostátním právním p?edpisem, které tím, že mateřskou společnost-nerezidenta zat?žují zdaněním dividend, ale p?itom těmto zcela osvobozují od takového zdanění mateřské společnosti-rezidenty, p?edstavují diskriminační omezení svobody usazování.

Takové rozdílné da?ové zacházení s dividendami mezi mateřskými společnostmi na základě místa jejich sídla totiž činí výkon svobody usazování pro společnosti usazené v jiných členských státech méně atraktivní, a proto by tyto společnosti mohly upustit od nabytí, založení nebo zachování dceřiné společnosti v členském státě, který přijímá toto opatření, a p?edstavuje omezení svobody usazování, které je v zásadě zakázáno články 43 ES a 48 ES.

Je pravda, že s ohledem na opatření stanovená členským státem za účelem zamezení nebo zmírnění čet?zového nebo dvojího zdanění zisk? rozdělovaných společností-rezidentem, se akcionáři-rezidenti, kteří jsou příjemci dividend, nenacházejí nezbytně v situaci srovnatelné se situací akcionářů, kteří jsou příjemci dividend a kteří jsou da?ovými rezidenty jiného členského státu. Avšak jakmile členský stát jednostranně nebo prostřednictvím smluv podrobí dani z příjmu nejen pouze akcionáře-rezidenty, ale rovněž akcionáře-nerezidenty, pokud jde o dividendy, které obdrží od společnosti-rezidenta, situace uvedených akcionářů-nerezidentů se blíží situaci akcionářů-rezidentů.

Jestliže se členský stát rozhodl uchránit své da?ové rezidenty od čet?zového zdanění zisk? dceřiných společností, jež jsou vypláceny ve formě dividend mateřským společnostem posledně

uvedených, osvobozením těchto dividend, musí rozšířit toto opatření na daňové nerezidenty, jelikož obdobné zdanění, jež zatěžuje tyto nerezidenty, vyplývá z výkonu jeho daňové pravomoci nad těmito nerezidenty.

(viz body 29–30, 34–35, 37, 41, výrok 1)

2. Články 43 ES a 48 ES brání vnitrostátním právním předpisům, které stanoví pouze pro mateřské společnosti-nerezidenty zdanění dividend vyplacených dceřinými společnostmi-rezidenty prostřednictvím srážkové daně, i když daňová smlouva mezi dotčeným členským státem a jiným členským státem, jež tuto srážkovou daň připouští, upravuje možnost započíst na daň dlužnou v tomto jiném členském státě daň odvedenou na základě uvedených vnitrostátních právních předpisů, pokud mateřská společnost nemá možnost v tomto jiném členském státě provést započtení stanovené uvedenou smlouvou.

Bez ohledu na svůj dosah představuje rozdílné daňové zacházení, vyplývající z použití takové smlouvy a takových právních předpisů, diskriminaci k újmě mateřských společností z důvodu místa jejich sídla, jež je neslučitelná se svobodou usazování zaručenou Smlouvou.

(viz body 49, 56, výrok 2)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

14. prosince 2006 (*)

„Svoboda usazování – Korporační daň – Výplata dividend – Osvobození dividend vyplacených společnostem-rezidentem – Srážková daň vybíraná z dividend vyplacených společnostem-nerezidentem – Smlouva o zamezení dvojího zdanění – Možnost započtení sražené částky na daň dlužnou v jiném členském státě“

Ve věci C-170/05,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Conseil d'État (Francie) ze dne 15. prosince 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 8. února 2005, v řízení

Denkavit Internationaal BV,

Denkavit France SARL

proti

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

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, K. Lenaerts (zpravodaj), E. Juhász, K. Schiemann a E. Levits, soudci,

generální advokát: L. A. Geelhoed,

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

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 19. ledna 2006,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Denkavit Internationaal BV a Denkavit France SARL B. Soubeillem, avocat,
- za francouzskou vládu G. de Berguesem, J. C. Gracieu a C. Jurgensen, jako zmocněnci,
- za nizozemskou vládu H. G. Sevenster a D. J. M. de Gravem, jako zmocněnci,
- za vládu Spojeného království C. White, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s J. Stratford, barrister,
- za Komisi Evropských společenství J.-P. Keppennem a R. Lyalem, jako zmocněnci,
- za Kontrolní úřad ESVO P. Bjørganem a N. Fengerem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 27. dubna 2006,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 43 ES s ohledem na francouzské daňové právní předpisy, které v rozhodné době stanovily srážkovou daň v případě výplaty dividend dceřinou společností-rezidentem mateřské společnosti-nerezidentovi, zatímco dividendy vyplacené dceřinou společností-rezidentem mateřské společnosti-rezidentovi byly od korporační daně téměř zcela osvobozeny.

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu projednávaného Conseil d'État, týkajícího se zdanění dividend vyplacených Denkavit France SARL (dále jen „Denkavit France“) a Agro Finances SARL (dále jen „Agro Finances“), usazenými ve Francii, jejich mateřské společnosti Denkavit Internationaal BV (dále jen „Denkavit Internationaal“), usazené v Nizozemsku.

Právní rámec

Vnitrostátní právní předpisy

3 Na základě čl. 119 bis odst. 2 Code général des impôts (všeobecný daňový zákoník) (dále jen „CGI“) ve znění platném v rozhodné době se na dividendy vyplacené společností-rezidentem fyzické nebo právnické osobě, která nemá svůj daňový domicil nebo sídlo ve Francii, uplatňovala srážková daň se sazbou 25 %. Pro dividendy vyplacené společností-rezidentem akcionáři-rezidentovi nebyla stanovena žádná srážková daň.

4 Na základě článků 145 a 216 CGI mohla mateřská společnost, která má své sídlo nebo stálou provozovnu ve Francii, v rámci zdanění příjmu právnických osob za určitých podmínek využít téměř úplného osvobození dividend vyplacených její dceřinou společností. S výjimkou 5%

části byly totiž tyto dividendy odečteny ze zdanitelného čistého zisku mateřské společnosti, a tedy u této společnosti od daní osvobozeny. Uvedená 5% část zůstala zahrnuta ve zdanitelném čistém zisku mateřské společnosti a zdaněna korporační daní.

Francouzsko-nizozemská daňová smlouva

5 Paragraf 10 odst. 1 smlouvy mezi vládou Francouzské republiky a vládou Nizozemského království o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovým únikům v oblasti daní z příjmu a majetku, podepsané v Paříži dne 16. března 1973 (dále jen „francouzsko-nizozemská smlouva“), stanoví, že dividendy vyplacené společností-rezidentem v jednom smluvním státě osobě, která je rezidentem ve druhém smluvním státě, se zdaňují v tomto druhém státě. Na základě čl. 10 odst. 2 této smlouvy mohou být tyto dividendy nicméně v případě mateřské společnosti mající alespoň 25% podíl na základním kapitálu dceřiné společnosti zdaněny ve státě, jehož rezidentem je společnost vyplácející dividendy, a to maximálně 5% sazbou.

6 Na základě čl. 24 A odst. 1 a 3 francouzsko-nizozemské smlouvy může Nizozemské království zahrnout do daňového základu svých rezidentů část příjmu, jež jsou v souladu s touto smlouvou zdanitelné ve Francii. Co se týče částí příjmu zdanitelných ve Francii na základě čl. 10 odst. 2 uvedené smlouvy, poskytne uvedenému království slevu na dani rovnající se částce daní odvedené ve Francii, aniž by tato sleva mohla převýšit nizozemskou daň dlužnou z těchto částí příjmu.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

7 Denkavit Internationaal měla v rozhodné době 50% podíl na základním kapitálu Denkavit France a 99,9% podíl na základním kapitálu Agro Finances, jež měla sama 50% podíl na základním kapitálu Denkavit France.

8 Během let 1987 až 1989 vyplatily Denkavit France a Agro Finances, které se později sloučily, Denkavit Internationaal dividendy v celkové výši 14 500 000 FRF.

9 Na základě čl. 119 bis odst. 2 CGI ve spojení s čl. 10 odst. 2 francouzsko-nizozemské smlouvy bylo prostřednictvím srážkové daně odvedeno 5 % částky těchto dividend, což je 725 000 FRF.

10 Na základě žaloby podané před Tribunal administratif de Nantes obdržela Denkavit Internationaal refundaci částky srážkové daně. Cour administrative d'appel de Nantes však rozsudkem ze dne 13. března 2001 zrušil rozsudek Tribunal administratif de Nantes a uložil Denkavit Internationaal zaplacení částky 725 000 FRF.

11 Denkavit Internationaal a Denkavit France podaly u Conseil d'État proti tomuto poslednímu rozsudku kasační stížnost. Před tímto soudem zejména tvrdí, že dotčené francouzské daňové právní předpisy jsou v rozporu s článkem 43 ES.

12 Maje za to, že srážková daň, kterou stanoví dotčené francouzské právní předpisy, nezatěžuje společnost-rezidenta, jež vyplácí dividendy, ale mateřskou společnost-nerezidenta, které jsou vyplaceny dividendy, zatímco mateřská společnost-rezident může v rámci zdanění příjmu společností využít téměř plného osvobození dividend vyplacených svými dceřinými společnostmi, se předkládající soud s ohledem na toto rozdílné daňové zacházení táže, zda se mateřská společnost-rezident a mateřská společnost-nerezident nacházejí s ohledem na mechanismus výberu srážkové daně z dividend v objektivně srovnatelné situaci.

13 Předkládající soud si rovněž klade otázku dopadu francouzsko-nizozemské smlouvy na

posouzení služitelnosti srážkové daně se svobodou usazování.

14 Předkládající soud se jednak táže, zda srážková daň, kterou francouzsko-nizozemská smlouva připouští pod podmínkou stanovení její maximální sazby a započtení této srážky na daňovou povinnost nizozemského akcionáře pobírajícího tyto dividendy, může být analyzována jako pouhý způsob rozdělení zdanění dividend mezi Francouzskou republiku a Nizozemské království, bez dopadu na celkovou daňovou zátěž nizozemské mateřské společnosti, a tedy na svobodu usazování této společnosti, nebo na základě článku 24 uvedené smlouvy může mateřská společnost, která je rezidentem v Nizozemsku a která pobírá dividendy od společnosti, jež je rezidentem ve Francii, v zásadě provést zápočet daně zaplacené ve Francii na částku daně, kterou má uhradit v Nizozemsku.

15 Mimoto předkládající soud vznáší otázku nezbytnosti zohlednění skutečnosti, že společnost, která je rezidentem v Nizozemsku, může takové započtení provést pouze tehdy, je-li daň, kterou dluží v Nizozemsku, vyšší než sleva na dani, na niž má nárok na základě článku 24 francouzsko-nizozemské smlouvy.

16 Maje za to, že za těchto podmínek je pro rozhodnutí sporu v původním řízení nutný výklad práva Společenství, rozhodl Conseil d'État přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Lze s ohledem na zásadu svobody usazování kritizovat ustanovení, jež daňově zatěžuje mateřskou společnost, která je příjemcem výplaty dividend a která není daňovým rezidentem ve Francii, ale přitom osvobozuje od takového daňového zatížení mateřské společnosti, které jsou daňovými rezidenty ve Francii?

2) Lze takové ustanovení o srážkové dani samo o sobě kritizovat s ohledem na zásadu svobody usazování, nebo je na místě, pokud daňová smlouva mezi Francií a jiným členským státem, připouštějící tuto srážkovou daň, upravuje možnost započíst na daň dlužnou v tomto jiném členském státě daň odvedenou podle kritizovaného ustanovení, zohlednit tuto smlouvu pro posouzení služitelnosti tohoto ustanovení se zásadou svobody usazování?

3) Pokud je přijata druhá alternativa uvedená v druhé předběžné otázce, postačuje existence výše zmíněné smlouvy k tomu, aby bylo kritizované ustanovení považováno za pouhý mechanismus rozdělení zdanitelné částky mezi dva dotyčné státy bez dopadu na podniky, nebo musí okolnost, že pro mateřskou společnost, která není daňovým rezidentem ve Francii, může být nemožné provést započtení stanovené smlouvou, vést k tomu, že toto ustanovení bude považováno za porušení zásady svobody usazování?“

K předběžným otázkám

17 Na úvod je třeba připomenout, že spor v původním řízení se týká skutečností, jež nastaly před přijetím 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). Odpovědi na předběžné otázky budou tedy výhradně spočívat na příslušných ustanoveních Smlouvy o ES.

K první otázce

18 Podstatou první předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda článek 43 ES brání tomu, aby vnitrostátní právní předpisy podrobovaly dani dividendy vyplacené dceřinými společnostmi-rezidenty jejich mateřské společnosti usazené v jiném členském státě, zatímco mateřské společnosti-rezidenti jsou od ní téměř zcela osvobozeny. První otázka musí být tedy chápána tak,

že se týká rovněž článku 48 ES.

19 Úvodem je třeba připomenout, že i když přímé daně na základě ustálené judikatury spadají do pravomoci členských států, členské státy musejí nicméně při jejím výkonu dodržovat právo Společenství (rozsudky ze dne 14. února 1995, Schumacker, C-279/93, Recueil, s. I-225, bod 21; ze dne 16. července 1998, ICI, C-264/96, Recueil, s. I-4695, bod 19, a ze dne 23. února 2006, Keller Holding, C-471/04, C-471/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 28) a zdržet se jakékoliv diskriminace založené na státní příslušnosti (rozsudek ze dne 11. srpna 1995, Wielockx, C-80/94, Recueil, s. I-2493, bod 16; ze dne 29. dubna 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Recueil, s. I-2651, bod 19, a ze dne 8. března 2001, Metallgesellschaft a další, C-397/98 a C-410/98, Recueil, s. I-1727, bod 37).

20 Svoboda usazování, kterou článek 43 ES признаává státním příslušníkům Společenství a která pro ně zahrnuje přístup k samostatné výdělečné činnosti a jejich výkon, jakož i zřizování a řízení podniků za stejných podmínek, jako jsou podmínky stanovené právními předpisy členského státu usazení pro jeho vlastní státní příslušníky, přitom zahrnuje v souladu s článkem 48 ES pro společnosti založené podle právních předpisů některého členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Společenství, právo vykonávat své činnosti v dotyčném členském státě prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení (viz rozsudek ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, s. I-6161, bod 35, a výše uvedený rozsudek Keller Holding, bod 29).

21 Odstranění omezení svobody usazování se vztahuje na omezení zřizování zastoupení, poboček a dceřiných společností státními příslušníky jednoho členského státu usazenými na území druhého členského státu (rozsudek ze dne 28. ledna 1986, Komise v. Francie, 270/83, Recueil, s. 273, bod 13, a výše uvedený rozsudek Royal Bank of Scotland, bod 22).

22 Co se týče společností, je nutné uvést, že jejich sídlo ve smyslu článku 48 ES slouží stejně jako státní příslušnost fyzických osob k určení příslušnosti k právnímu řádu státu (viz výše uvedený rozsudek Metallgesellschaft a další, bod 42, a uvedená judikatura). Připuštění toho, že by členský stát, v němž je usazena dceřiná společnost-rezident, mohl volně uplatňovat rozdílné zacházení z toho pouhého důvodu, že se sídlo její mateřské společnosti nachází v jiném členském státě, by totiž zbavilo článek 43 ES jeho smyslu (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Komise v. Francie, bod 18; rozsudek ze dne 13. července 1993, Commerzbank, C-330/91, Recueil, s. I-4017, bod 13; výše uvedený rozsudek Metallgesellschaft a další, bod 42, a rozsudek ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 37). Svoboda usazování tak směřuje k zajištění nároku dceřiné společnosti na tuzemské zacházení v hostitelském členském státě, zakazující veškerou diskriminaci, i nepatrnou, založenou na místě sídla společností (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Komise v. Francie, bod 14, a Saint-Gobain ZN, bod 35).

23 Soudní dvůr již jistě rozhodl, že v daňovém právu může bydliště, sídlo či místo podnikání poplatníka představovat faktor, který může odvodnit vnitrostátní pravidla, která zakládají rozdílné zacházení mezi poplatníky-rezidenty a poplatníky-nerezidenty (výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 37).

24 Rozdílné zacházení mezi poplatníky-rezidenty a poplatníky-nerezidenty jako takové nemůže být tedy kvalifikováno jako diskriminace ve smyslu Smlouvy (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Wielockx, bod 19).

25 Nicméně rozdílné zacházení mezi těmito dvěma kategoriemi poplatníků musí být kvalifikováno jako diskriminace ve smyslu Smlouvy tehdy, když neexistuje žádný objektivní rozdíl v situaci, která by mohla být základem pro uvedené rozdílné zacházení (viz v tomto smyslu výše

uvedené rozsudky Schumacker, body 36 až 38, a Royal Bank of Scotland, bod 27).

26 V projednávaném případě z vnitrostátní úpravy dotčené v povodním řízení vyplývá, nezávisle na dopadu francouzsko-nizozemské smlouvy, rozdílné daňové zacházení s dividendami vyplacenými dceřinou společností-rezidentem její mateřské společnosti podle toho, zda poslední jmenovaná je rezidentem, či nerezidentem.

27 Zatímco mateřské společnosti-rezidenti mají možnost využít téměř úplného osvobození dividend, které obdržely, jsou totiž mateřské společnosti-nerezidenti naopak zdaňovány prostřednictvím srážkové daně, která dosahuje 25 % částky vyplacených dividend.

28 Dividendy vyplacené mateřským společenstvem-nerezidentem jsou tedy na rozdíl od dividend vyplacených mateřským společenstvem-rezidentem na základě francouzských daňových právních předpisů předmetem stejného zdanění, neboť, jak uvedl generální advokát v bodech 16 až 18 svého stanoviska, jsou tyto dividendy zdaněny poprvé na základě korporační daně, kterou musí uhradit dceřiná společnost-rezident před jejich výplatou, a podruhé na základě srážkové daně, jíž podléhá mateřská společnost-nerezident, která je příjemcem uvedených dividend.

29 Takové rozdílné daňové zacházení s dividendami mezi mateřskými společnostmi na základě místa jejich sídla představuje omezení svobody usazování, které je v zásadě zakázáno články 43 ES a 48 ES.

30 Daňové opatření, které je předmetem povodního řízení, činí totiž výkon svobody usazování pro společnosti usazené v jiných členských státech méně atraktivní, a proto by tyto společnosti mohly upustit od nabytí, založení nebo zachování dceřiné společnosti v členském státě, který přijímá toto opatření (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 12. prosince 2002, Lankhorst-Hohorst, C-324/00, Recueil, s. I-11779, bod 32, a výše uvedený rozsudek Keller Holding, bod 35).

31 Francouzská vláda nicméně uplatňuje, že možnost využít téměř úplného osvobození dividend mají rovněž mateřské společnosti-nerezidenti, které mají stálou provozovnu ve Francii. Postavení mateřských společností-nerezidentů, které nemají ve Francii stálou provozovnu, není přitom s ohledem na takové ustanovení o srážkové dani, jaké je předmetem povodního řízení, srovnatelné s postavením mateřských společností-rezidentů nebo mateřských společností-nerezidentů, které ve Francii stálou provozovnu mají.

32 Francouzská vláda dodává, že osvobození dividend vyplacených dceřinými společnostmi-rezidenty mateřským společenstvem-nerezidentem, které nemají ve Francii stálou provozovnu, by naposledy uvedeným společenstvem umožňovalo se v souladu zásadou teritoriality vyhnout jakémukoliv zdanění těchto příjmů, ať ve Francii nebo Nizozemsku, a zpochybnilo by rozdělení daňových pravomocí mezi Francouzskou republikou a Nizozemským královstvím.

33 S těmito argumenty nelze souhlasit.

34 Je pravda, že s ohledem na opatření stanovená členským státem za účelem zamezení nebo zmírnění stejného nebo dvojího zdanění zisků rozdělovaných společností-rezidentem, se akcionáři-rezidenti, kteří jsou příjemci dividend, nenacházejí nezbytně v situaci srovnatelné se situací akcionářů, kteří jsou příjemci dividend a kteří jsou daňovými rezidenty jiného členského státu (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in Class IV of the Act Group Litigation, C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673, body 57 až 65).

35 Avšak jakmile členský stát jednostranně nebo prostřednictvím smluv podrobí dani z příjmu

nejen pouze akcionáři rezidenty, ale rovněž akcionáři nerezidenty, pokud jde o dividendy, které obdrží od společnosti-rezidenta, situace uvedených akcionářů nerezidentů se blíží situaci akcionářů rezidentů (výše uvedený rozsudek *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, bod 68).

36 V daném případě se mateřské společnosti, které jsou příjemci dividend, nacházejí, co se týče zdanění dividend vyplacených dceřinými společnostmi-rezidenty prováděného ve Francii, v srovnatelné situaci, ať již pobírají tyto dividendy jako mateřské společnosti-rezidenti, nebo jako mateřské společnosti-nerezidenti, jež ale mají ve Francii stálou provozovnu, či také jako mateřské společnosti-nerezidenti, které ve Francii stálou provozovnu nemají. Ve všech těchto případech totiž Francouzská republika zdaňuje dividendy obdržené od společnosti-rezidenta.

37 V tomto ohledu je nutné mít za to, že osvobození dividend ve prospěch mateřských společností-rezidentů má za cíl zamezit četnému zdanění zisků dceřiných společností, jež jsou vypláceny ve formě dividend jejich mateřským společnostem. Vzhledem k tomu, že Francouzská republika se rozhodla uchránit své daňové rezidenty od takového zdanění, musí přitom, jak uvedl generální advokát v bodě 22 svého stanoviska, rozšířit toto opatření na daňové nerezidenty, jelikož obdobné zdanění, jež zatěžuje tyto nerezidenty, vyplývá z výkonu její daňové pravomoci nad těmito nerezidenty (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, bod 70).

38 V tomto kontextu nemůže být mechanismus srážkové daně použitelný pouze na dividendy vyplacené dceřinými společnostmi-rezidenty mateřským společnostem-nerezidentům, které nemají ve Francii stálou provozovnu, odvodněn nezbytností zabránit společnostem, aby se vyhnuly jakémukoliv zdanění těchto dividend ve Francii a Nizozemsku, protože ani mateřské společnosti-rezidenti nejsou podrobeny následnému zdanění těchto dividend.

39 Vnitrostátní právní předpisy, které jsou předmětem povodního řízení a jež odmítají poskytnout mateřským společnostem-nerezidentům výhodnější tuzemské daňové zacházení, přiznané mateřským společnostem-rezidentům, představují diskriminační opatření, jež je neslučitelné se Smlouvou proto, že stanoví vyšší zdanění dividend vyplacených dceřinými společnostmi-rezidenty nizozemským mateřským společnostem, než je zdanění těchto dividend vyplacených francouzským mateřským společnostem.

40 Jelikož francouzská vláda neuplatnila jiné důvody pro odvodnění, je třeba mít za to, že vnitrostátní ustanovení, která jsou předmětem povodního řízení, představují diskriminační opatření z důvodu místa sídla mateřských společností ve Francii nebo jiném členské státě, jež jsou v rozporu s články 43 ES a 48 ES.

41 Na první otázku je tudíž namístě odpovědět tak, že články 43 ES a 48 ES musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, které tím, že mateřskou společnost-nerezidenta zatěžují zdaněním dividend, ale přitom těmto zcela osvobozují od takového zdanění mateřské společnosti-rezidenty, představují diskriminační omezení svobody usazování.

K druhé a třetí otázce

42 Podstatou druhé a třetí otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda se odpověď na první předběžnou otázku může lišit, jestliže si mateřská společnost, která je daňovým rezidentem Nizozemska, může na základě francouzsko-nizozemské smlouvy v zásadě započíst na svou daň dlužnou v tomto státě daň vybranou ve Francii, a srážková daň je tudíž pouze vyjádřením rozdělení daňových pravomocí mezi dotčenými členskými státy, jež nelze kritizovat z hlediska článků 43 ES a 48 ES, a to i pokud by mateřská společnost, která je

daťovým rezidentem Nizozemska, neměla možnost zápočet stanovený uvedenou smlouvou provést.

43 V tomto ohledu je třeba nejprve připomenout, že při neexistenci harmonizačních opatření Společenství nebo úmluv uzavřených mezi všemi členskými státy na základě čl. 293 druhé odrážky ES zůstávají členské státy příslušné pro stanovení kritérií zdanění příjmů za účelem zamezení, případně prostřednictvím smlouvy, dvojímu zdanění. V této souvislosti mají členské státy volnost upravit v rámci těchto dvoustranných smluv k zamezení dvojímu zdanění hraniční určovatele za účelem rozdělení daňových pravomocí (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Saint-Gobain ZN, bod 57, a rozsudek ze dne 19. ledna 2006, Bouanich, C-265/04, Sb. rozh. s. I-923, bod 49).

44 Co se týče výkonu takto rozdělené daňové pravomoci, nic to nemění na tom, že členské státy se nemohou vymanit z povinnosti respektovat pravidla Společenství s ohledem na zásadu připomínanou v bodě 19 tohoto rozsudku (výše uvedený rozsudek Saint-Gobain ZN, bod 58). Zejména toto rozdělení daňových pravomocí neumožňuje členským státům, aby zavedly diskriminaci v rozporu s pravidly Společenství (výše uvedený rozsudek Bouanich, bod 50).

45 Vzhledem k tomu, že v projednávaném případě je daňový režim, vyplývající z francouzsko-nizozemské smlouvy, součástí právního rámce použitelného ve věci v původním řízení a že byl jako takový uveden předkládajícím soudem, Soudní dvůr jej musí vzít v úvahu za účelem poskytnutí výkladu práva Společenství, který bude užitečný pro předkládající soud (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 7. září 2004, Manninen, C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 21; výše uvedený rozsudek Bouanich, bod 51, a výše uvedený rozsudek Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, bod 71).

46 Co se týče daňového zacházení vyplývajícího z francouzsko-nizozemské smlouvy, je třeba připomenout, že taková společnost-nerezident jako Denkavit Internationaal je v podstatě oprávněna si na základě této smlouvy započíst na svou daň dlužnou v Nizozemsku srážkovou daň ve výši 5 % odvedenou z dividend plynoucích ze zdrojů ve Francii. Toto započtení však nemůže převýšit částku nizozemské daně běžně vybírané z těchto dividend. Je přitom nesporné, že nizozemské mateřské společnosti jsou Nizozemským královstvím osvobozeny od zdanění dividend ze zdroje v zahraničí, tedy i ze zdroje ve Francii, takže se žádná sleva na základě francouzské srážkové daně neposkytne.

47 Je tedy nutné konstatovat, že společné použití francouzsko-nizozemské smlouvy a příslušných nizozemských právních předpisů nemůže neutralizovat účinky omezení svobody usazování zjištěného v rámci odpovědi na první otázku.

48 Na základě francouzsko-nizozemské smlouvy a příslušných nizozemských právních předpisů je totiž mateřská společnost usazená v Nizozemsku, která pobírá dividendy od dceřiné společnosti usazené ve Francii, podrobena zdanění srážkovou daní, jejíž výše je ovšem touto smlouvou omezena na 5 % z částky dotčených dividend, zatímco mateřská společnost usazená ve Francii je od této daně, jak bylo uvedeno v bodě 4 tohoto rozsudku, téměř zcela osvobozena.

49 Bez ohledu na svůj dosah představuje rozdílné daňové zacházení, vyplývající z použití této smlouvy a těchto právních předpisů, diskriminaci k újmě mateřských společností z důvodu místa jejich sídla, jež je neslučitelná se svobodou usazování zaručenou Smlouvou.

50 I omezení svobody usazování malého rozsahu nebo menšího významu je totiž zakázáno článkem 43 ES (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Komise v. Francie, bod 21; rozsudek ze dne 15. února 2000, Komise v. Francie, C-34/98, Recueil, s. I-995, bod 49, a ze dne 11. března 2004, De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Recueil, s. I-2409, bod 43).

51 Francouzská vláda v tomto ohledu uplatňuje, že podle zásad zakotvených v mezinárodním daňovém právu a jak vyplývá i z francouzsko-nizozemské smlouvy, je to stát bydliště či sídla poplatníka, a nikoliv stát původu zdaňovaných příjmů, jemuž přísluší zmírňovat úinky dvojího zdanění.

52 Tuto argumentaci nelze přijmout, neboť je v dané souvislosti nerelevantní.

53 Francouzská republika totiž nemůže namítat francouzsko-nizozemskou dohodu, aby unikla povinností, které jí přísluší na základě Smlouvy (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek ze dne 28. ledna 1986, Komise v. Francie, bod 26).

54 Společné použití francouzsko-nizozemské smlouvy a příslušných nizozemských právních předpisů přitom neumožňuje vyloučit četné zdanění, kterému je na rozdíl od mateřské společnosti-rezidenta podrobena mateřská společnost-nerezident, a tedy neutralizovat úinky omezení svobody usazování, na které bylo poukázáno v rámci odpovědi na první položenou otázku, jak bylo stanoveno v bodech 46 a 48 tohoto rozsudku.

55 Zatímco mateřské společnosti-rezidenti využívají daňového režimu, jenž jim umožňuje, jak bylo připomenuto v bodě 37 tohoto rozsudku, vyhnout se četnému zdanění, mateřské společnosti-nerezidenti takovému zdanění dividend vyplacených svými dceřinými společnostmi usazenými ve Francii totiž naopak podléhají.

56 Na druhou a třetí otázku je tedy namísto odpovědi tak, že články 43 ES a 48 ES musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, které stanoví pouze pro mateřské společnosti-nerezidenty zdanění dividend vyplacených dceřinými společnostmi-rezidenty prostřednictvím srážkové daně, i když daňová smlouva mezi dotčeným členským státem a jiným členským státem, jež tuto srážkovou daň připouští, upravuje možnost započíst na daň dlužnou v tomto jiném členském státě daň odvedenou na základě uvedených vnitrostátních právních předpisů, pokud mateřská společnost nemá možnost v tomto jiném členském státě provést započtení stanovené uvedenou smlouvou.

K nákladům řízení

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

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

1) **Články 43 ES a 48 ES brání vnitrostátním právním předpisům, které tím, že mateřskou společnost-nerezidenta zatěžují zdaněním dividend, ale přitom těmto zcela osvobozují od takového zdanění mateřské společnosti-rezidenty, představují diskriminační omezení svobody usazování.**

2) **Články 43 ES a 48 ES brání vnitrostátním právním předpisům, které stanoví pouze pro mateřské společnosti-nerezidenty zdanění dividend vyplacených dceřinými společnostmi-rezidenty prostřednictvím srážkové daně, i když daňová smlouva mezi dotčeným členským státem a jiným členským státem, jež tuto srážkovou daň připouští, upravuje možnost započíst na daň dlužnou v tomto jiném členském státě daň odvedenou na základě**

uvedených vnitrostátních právních předpisů, pokud mateřská společnost nemá možnost v tomto jiném členském státě provést započtení stanovené uvedenou smlouvou.

Podpisy.

* Jednací jazyk: francouzština.