

V?c C-284/09

Evropská komise

v.

Spolková republika N?mecko

„Nespln?ní povinnosti státem – Volný pohyb kapitálu – ?lánky 56 ES a 40 Dohody o Evropském hospodá?ském prostoru – Zdan?ní dividend – Dividendy vyplácené spole?nostem se sídlem v tuzemsku a spole?nostem usazeným v jiném ?lenském stát? nebo stát? Evropského hospodá?ského prostoru – Rozdílné zacházení“

Shrnutí rozsudku

1. *Volný pohyb kapitálu – Omezení – Da?ové právní p?edpisy – Korpora?ní da? – Zdan?ní dividend – Ú?ast spole?nosti p?íjemce na kapitálu spole?nosti vyplácející dividendy nep?esahující hranici stanovenou sm?rnicí 90/435*

[?l. 56 odst. 1 ES; sm?rnice Rady 90/435, ?l. 3 odst. 1 písm. a)]

2. *Mezinárodní dohody – Dohoda o Evropském hospodá?ském prostoru – Volný pohyb kapitálu – Vnitrostátní právní úprava podrobuující dividendy vyplácené spole?nosti nerezidentovi vyššímu zdan?ní než dividendy vyplácené spole?nosti rezidentovi – Nep?ípustnost*

(Dohoda o EHP, ?lánek 40)

1. ?lenský stát, který v p?ípadech, kdy nebyla dosažena míra podílu mate?ské spole?nosti na kapitálu své dce?iné spole?nosti, jakou stanoví ?l. 3 odst. 1 písm. a) sm?rnice 90/435 o spole?ném systému zdan?ní mate?ských a dce?iných spole?ností z r?zných ?lenských stát? ve zn?ní sm?rnice 2003/123, zda?uje ekonomicky více dividendy vyplácené spole?nostem usazeným v jiných ?lenských státech než dividendy vyplácené spole?nostem se sídlem na jeho území, porušuje povinnosti, které pro n?j vyplývají z ?l. 56 odst. 1 ES.

U podíl?, na které se nevztahuje sm?rnice 90/435, ?lenské státy ur?ují, zda a v jakém rozsahu musí být zamezeno ekonomickému dvojímu zdan?ní nebo ?et?zovému 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 zabrán?ní nebo zmírn?ní tohoto ekonomického dvojího zdan?ní nebo ?et?zového zdan?ní. Tato samotná skute?nost jim však nedovoluje uplat?ovat opat?ení, která jsou v rozporu se svobodami pohybu zaru?enými Smlouvou ES.

Jakmile ?lenský stát jednostrann? nebo prost?ednictvím mezinárodních smluv podrobí dani z p?íjmu nejen tuzemské spole?nosti, ale rovnž zahrani?ní spole?nosti, pokud jde o dividendy, které obdrží od tuzemské spole?nosti, blíží se situace uvedených zahrani?ních spole?ností situaci tuzemských spole?ností. V takovém p?ípad? k tomu, aby zahrani?ní spole?nosti, které jsou p?íjemkyn?mi dividend, nebyly vystaveny omezení volného pohybu kapitálu, které je v zásad? zakázáno ?lánkem 56 ES, musí stát, jehož je rozd?lující spole?nost rezidentem, dbát na to, aby se v souvislosti s mechanismem upraveným jeho vnitrostátním právem za ú?elem zabrán?ní ?et?zovému zdan?ní nebo ekonomickému dvojímu zdan?ní nebo jeho zmírn?ní ve vztahu k

zahraničním společenstvem uplatňovalo rovnocenné zacházení jako ve vztahu k tuzemským společenstvem-příjemkyním. Takové omezení není odvodeno z naléhavých důvodů obecného zájmu. Odvodění vycházející z nutnosti ochrany vyváženého rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy sice může být uznáno, zejména pokud má dotčený systém za cíl předcházet jednáním, která mohou ohrozit právo členského státu uplatňovat svou daňovou pravomoc ve vztahu k činnostem vykonávaným na jeho území. Pokud se však členský stát v souvislosti s tímto druhem příjmů rozhodl nezdařovat společnosti-příjemkyni usazené na jeho území, nemůže se dovolávat nutnosti zajistit vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy, aby odvodnil zdanění společností-příjemky usazených v jiném členském státě. Snížení daňových příjmů nelze považovat za naléhavý důvod obecného zájmu, kterého by se bylo možné dovolávat za účelem odvodnění opatření v zásadě odporujícího základní svobodě. Takové opatření není odvodeno ani z hlediska soudržnosti daňového režimu. Argument, že dotčená daňová výhoda je kompenzována daňovou nevýhodou, neobstojí, jelikož mezi osvobozením dividend vyplacených společenstvem-příjemkyním, které jsou rezidenty, od srážkové daně a zdaněním uvedených dividend jakožto příjmů akcionářů těchto společností či jejich zdaněním v okamžiku případné budoucí zdanitelné transakce není bezprostřední souvislost.

(viz body 48, 56–57, 77–78, 83, 86, 92, 94, výrok 1)

2. členský stát, který dividendy vyplácené společenstvem usazeným na Islandu a v Norsku daňuje ekonomicky více než dividendy vyplácené společenstvem se sídlem na jeho území, porušuje povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru (EHP).

Jestliže omezení volného pohybu kapitálu mezi příslušnými státy smluvních stran Dohody o EHP musí být posuzována s ohledem na článek 40 a přílohu XII uvedené dohody, pak její ustanovení mají stejný právní dosah jako v podstatě totožná ustanovení článku 56 ES.

(viz body 96, 99, výrok 2)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

20. října 2011(*)

„Nesplnění povinnosti státem – Volný pohyb kapitálu – články 56 ES a 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru – Zdanění dividend – Dividendy vyplácené společenstvem se sídlem v tuzemsku a společenstvem usazeným v jiném členském státě nebo státě Evropského hospodářského prostoru – Rozdílné zacházení“

Ve věci C-284/09,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 226 ES, podaná dne 23. července 2009,

Evropská komise, zastoupená R. Lyalem a B.-R. Killmannem, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucembursku,

žalobkyn?,

proti

Spolkové republiky Německo, zastoupené M. Lummou a C. Blaschkem, jako zmocněnci, ve spolupráci s H. Kubem, profesorem,

žalované,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits (zpravodaj) a J.-J. Kasel, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: B. Fülöp, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 9. prosince 2010,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Svou žalobou se Komise Evropských společenství domáhá, aby bylo určeno, že Spolková republika Německo tím, že v případech, kdy nebyla dosažena míra podílu mateřské společnosti na kapitálu její dceřiné společnosti stanovená směrnicí Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147) ve znění směrnice Rady 2003/123/EHS ze dne 22. prosince 2003 (Úř. věst. 2004, L 7, s. 41; Zvl. vyd. 09/02, s. 3, dále jen „směrnice 90/435“), zdaovala ekonomicky více dividendy rozdělované obchodní společnosti se sídlem v jiném členském státě nebo ve státě Evropského hospodářského prostoru (dále jen EHP) než dividendy rozdělované společnosti se sídlem na jejím území, porušila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 56 ES a článku 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 (Úř. věst. 1994, L 1, s. 3; Zvl. vyd. 11/52, s. 3, dále jen „Dohoda o EHP“) ve vztahu k Islandské republice a Norskému království.

Právní rámec

Dohoda o EHP

2 Článek 40 Dohody o EHP stanoví :

„V rámci této dohody jsou mezi smluvními stranami zakázána všechna omezení pohybu kapitálu patřícího osobám s bydlištěm v členských státech [Evropské unie] nebo státech [Evropského sdružení volného obchodu (ESVO)], jakož i diskriminace na základě státní příslušnosti nebo místa bydliště stran nebo místa, kde je tento kapitál investován. Ustanovení nezbytná pro provádění tohoto článku jsou obsažena v příloze XII.“

Právo Unie

3 §lánek 3 odst. 1 sm?rnice 90/435 stanoví:

„Pro účely 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? 20 %.

[...]

Od 1. ledna 2007 ?íní tento minimální podíl 15 %.

Od 1. ledna 2009 ?íní tento minimální podíl 10 %

[...]“

4 V souladu s ?l. 5 odst. 1 sm?rnice 90/435 je zisk rozd?lovaný dce?inou spole?ností její mate?ské spole?nosti osvobozen od srážkové dan?.

Vnitrostátní právní úprava

Zda?ování dividend obecn?

5 N?mecký režim zda?ování p?íjm? z kapitálového majetku je upraven v ustanoveních zákona o dani z p?íjmu (Einkommensteuergesetz, BGBl. 2002 I, s. 4210, ve zn?ní BGBl. 2003, s. 179, dále jen „EStG“) ve spojení, pokud jde o zda?ování právnických osob, s ustanoveními zákona o korpora?ní dani (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 2002 I, s. 4144, dále jen „KStG“). P?íslušná ustanovení ve zn?ní použitelném na projednávaný spor jsou uvedena v bodech 6 až 15 tohoto rozsudku.

6 Ustanovení § 20 odst. 1 bod 1 EStG stanoví :

„P?íjmy z kapitálového majetku jsou:

1. podíly na zisku (dividendy) [...] akciové spole?nosti, z podílu na spole?nosti s ru?ením omezeným, na n?meckých spole?nostech tzv. ‚Erwerbs-und-Wirtschaftsgenossenschaften‘ a na sdruženích d?lních šachet, kterým je p?iznáno postavení právnické osoby. Dalšími p?íjmy jsou rovnž skryté výplaty podíl? na zisku. Mezi tyto p?íjmy nepatří p?íjmy vyplácené právnickou osobou v p?ípad?, kdy se ?ástky na ‚vkladovém ú?tu pro da?ové účely‘ (‚steuerliches Einlagenkonto‘) ve smyslu § 27 [KStG] považují za použité.“

7 Ustanovení § 43 EStG, nazvané „P?íjmy z kapitálového majetku podléhající zdan?ní“, stanoví v odst. 1 první v?t? bod 1 a t?etí v?t? následující:

„Da? z p?íjmu je odvád?na prost?ednictvím srážky z p?íjm? z kapitálového majetku (da? z p?íjm? z kapitálového majetku) z tuzemských p?íjm? z kapitálového majetku [...] a v p?ípadech uvedených v bod? 7 písm. a), v bod? 8 a ve druhé v?t? i z následujících zahrani?ních p?íjm? z kapitálového majetku:

1. p?íjmy z kapitálového majetku ve smyslu § 20 odst. 1 bod? 1 a 2.

[...]

Srážka daně se provede bez ohledu na ustanovení § 3 bod 40 a § 8b [KStG].“

8 Ustanovení § 44 odst. 1 první a třetí vety EStG týkající se úhrady daně z příjmů z kapitálového majetku stanoví:

„V případech uvedených v § 43 odst. 1 první větě [bod 1] [...] je větitel z příjmů z kapitálového majetku povinný k dani z příjmů z kapitálového majetku. Povinnost k dani z příjmů z kapitálového majetku vzniká vyplacením příjmů z kapitálového majetku věteli. K tomuto okamžiku v případech uvedených v § 43 odst. 1 první větě bod 1 až 4 [...] provede dlužník z příjmů z kapitálového majetku srážku daně z příjmů z kapitálového majetku na účet věitele.

9 Výpočet daně z příjmu z kapitálového majetku je upraven v ustanovení § 43a odst. 1 bodu 1 EStG, které zní následovně:

„Daň z příjmu z kapitálového majetku činí:

1. v případech uvedených v § 43 odst. 1 větě první [bod 1] [...]

– 25 % z příjmu z kapitálového majetku [...]“

10 Ustanovení § 8 b odst. 1 první vety KStG ohledně dividend vyplácených dceřinou společností stanoví, že tyto dividendy se nezahrnují do výpočtu příjmu mateřské společnosti.

Zdaování dividend vyplácených společností se sídlem v Německu

11 V otázce zdaování dividend vyplácených společností se sídlem v Německu odkazuje ustanovení § 31 odst. první vety KStG na příslušná ustanovení EStG.

12 Ustanovení § 36 odst. 2 bod 2 a odst. 4 druhá věta EStG, které upravuje okamžik vzniku povinnosti k dani z příjmu a její úhradu, zní následovně:

„(2) Na daň z příjmu se započítává:

[...]

2. daň z příjmu vybraná formou srážkové daně, jestliže dopadá [...] na příjmy, které v souladu s [...] § 8 b odst. 1 a 6 druhá věta KStG nejsou zahrnuty do výpočtu příjmu a jestliže nebylo žádáno o vrácení daně, ani k němu nedošlo. Započtení daně z příjmu vybrané formou srážkové daně se neprovede, pokud nebylo předloženo potvrzení podle § 45 a odst. 2 nebo 3. [...]

[...]

(4) [...] Případný přebytek ve prospěch osoby povinné k dani po srážce daně z příjmů z kapitálového majetku jí bude vyplacen po oznámení daňového úřadu.“

Zdaování dividend vyplácených společností, která nemá sídlo v Německu

13 O společnostech, jejichž ředitelství má sídlo se nenachází v Německu, nebo společnostech, které mají v tomto členském státě omezenou povinnost k dani, se má na základě § 2 KStG za to, že mají omezenou povinnost k dani z titulu příjmů získaných v tuzemsku.

14 Má-li oprávněný z příjmu v souladu s § 32 odst. 1 bodem 2 KStG v Německu omezenou daňovou povinnost, je korporační daň z titulu příjmu podléhajících srážkové dani s konečnou platností uhrazena tímto sražením daní.

15 Podle ustanovení § 43b EStG se daň z příjmu z kapitálového majetku na žádost osoby povinné k dani nevybírá, jestliže podíl mateřské společnosti usazené v jiném členském státě, než je Spolková republika Německo, na kapitálu její dceřiné společnosti dosahuje míry stanovené v § 1. 3 odst. 1 písm. a) směrnice 90/435.

Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění

16 Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které Spolková republika Německo uzavřela se všemi členskými státy a s Islandskou republikou a Norským královstvím, obsahují ustanovení týkající se započtení srážkových daní vybraných v Německu na daň splatnou ve členském státě, kde je usazena mateřská společnost. Výše daňového zápočtu nemůže přesáhnout část daní z příjmu pocházejících z Německa vypočtenou před započtením a tyto mezinárodní smlouvy neupravují vrácení případné slevy na dani vyplývající z rozdílu mezi daňovou zátěží v příslušném členském státě a srážkovou daní v Německu.

Postup před zahájením soudního řízení

17 Výzvou dopisem ze dne 12. října 2005 upozornila Komise Spolkovou republiku Německo na pochybnosti, které měla ohledně slučitelnosti německého režimu zdaňování dividend s články 56 ES a 40 Dohody o EHP, jelikož tento režim daňově zvýhodňoval společnosti-příjemkyní dividend, které jsou tuzemskými rezidenty oproti společnostem-příjemkyním usazeným v jiném členském státě nebo ve státě Dohody o EHP.

18 Německá vláda na výzvu odpověděla dopisem ze dne 21. prosince 2005.

19 Dne 27. června 2007 zaslala Komise Spolkové republice Německo odvodné stanovisko, v němž tvrdila, že vnitrostátní srážková daň v kombinaci s vnitrostátní daní z příjmu u tuzemských dividend vede k nižšímu zdanění než srážková daň vybíraná z dividend vyplácených do zahraničí, což je podle ní v rozporu se článkem 56 ES.

20 Německá vláda v oznámení ze dne 28. srpna 2007 poukazuje na rozpor mezi výzvou dopisem, která se zakládala na popisu německého daňového práva, který byl nesprávný v tom, že mateřské společnosti-rezidenti podle ní nebyly povinny hradit srážkovou daň z dividend, a odvodným stanoviskem, které správně uvádělo, že němeští akcionáři musí též uhradit srážkovou daň, z čehož však na rozdíl od výzvy dovozovalo, že ohrožení volného pohybu kapitálu spočívalo v liberálních úincích srážkové daní pro mateřské společnosti usazené v jiných členských státech než Spolková republika Německo nebo ve státech Dohody o EHP od srážkové daní.

21 V odpověď na toto oznámení zaslala Komise dne 28. listopadu 2007 uvedenému členskému státu dopisem doplňující výzvu, v níž upřesnila, že nesprávný popis německého daňového práva podle ní nemohl na věcný obsah postupu před zahájením soudního řízení vliv. Uvedla, že jelikož mohou němeští akcionáři srážkové daní započíst na korporační daň, zatímco pro společnosti usazené v jiných členských státech nebo státech Dohody o EHP mají tytéž srážkové daní liberální úinky, podléhají dividendy těchto společností většímu zdanění.

22 Jelikož Komise nevyhověla žádosti německé vlády o prodloužení lhůty pro odpověď na uvedenou doplňující výzvu, vydala dne 28. února 2008 doplňující odvodné stanovisko.

23 Spolková republika Německo na uvedené doplňující odvodné stanovisko odpověděla dopisem ze dne 30. dubna 2008, v němž Komisi informovala o svém záměru přijmout veškerá nezbytná opatření k dosažení souladu s tímto doplňujícím odvodným stanoviskem.

24 Komise konstatovala, že Spolková republika Německo ve dvouměsíční lhůtě uložené v odvodném stanovisku neprovedla změny v daňových předpisech, aby dosáhla souladu s tímto stanoviskem a zajistila rovné zacházení mezi společnostmi-rezidenty a společnostmi-nerezidenty, a podala projednávanou žalobu.

K žalobě

Argumentace účastníků řízení

25 Komise tvrdí, že Spolková republika Německo tím, že odstranila ekonomickou zátěž spojenou se srážkovou daní z příjmů z kapitálového majetku z vyplacených dividend pouze ve vztahu k mateřským společnostem se sídlem či vedením na jejím území, kterým umožnila zaplacení této daně a její vrácení, avšak takovou daňovou výhodu ve vnitrostátních opatřeních či na základě mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených s jinými členskými státy Unie nebo s Islandskou republikou či Norským královstvím neposkytla mateřským společnostem usazeným v těchto státech, ohrozila volný pohyb kapitálu zakotvený články 56 ES a 40 Dohody o EHP.

26 Mateřské společnosti usazené v Německu a mateřské společnosti se sídlem v jiných členských státech či státech Dohody o EHP se podle Komise nacházejí v objektivně srovnatelné situaci. Spolková republika Německo se rozhodla zabránit četnému ekonomickému zdanění vyplacených zisků, ale ekonomické zátěži spojené s úhradou srážkové daně mohou nakonec uniknout pouze mateřské společnosti se sídlem či vedením na jejím území, jelikož ji mohou nejenom plně zaplácet na korporační daň, ale může jim být i vrácena, je-li daň z příjmu k úhradě nižší než odvedená srážková daň, takže z dividend, které jsou jim vyplaceny, ve skutečnosti neplatí žádnou daň. Mateřské společnosti usazené v jiných členských státech nebo státech Dohody o EHP naopak nemají možnost ze sebe ekonomickou zátěž spojenou se srážkovou daní zcela sejmout, jelikož po provedení srážky je daň považována za definitivně uhrazenou.

27 Komise v tomto ohledu upesňuje, že se její žaloba omezuje na výplaty dividend kapitálovým společnostem a že je irelevantní porovnávat celkovou daňovou zátěž dividend vyplacených fyzickým osobám a osobním společnostem v Německu a dividend vyplacených kapitálovým společnostem v zahraničí, jelikož se tyto situace liší.

28 Poskytne-li členský stát výhody v rámci zdaňování dividend, včetně výhod, jako je zaplacení nebo vrácení daně, jejichž ekonomickým důsledkem je neutralizace daně původně vybrané u zdroje, nelze tyto výhody podle Komise poskytnout pouze příjemcům dividend usazeným v tuzemsku a musí se vztahovat i na příjemce usazené v jiných členských státech a ve státech Dohody o EHP.

29 Pokud jde o případný dopad mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, Komise zprvu tvrdí, že pouhé snížení srážkové daně u výplat dividend mateřským společnostem usazeným v jiných členských státech nebo ve státech Dohody o EHP upravené takovými smlouvami samo o sobě z ekonomického hlediska nevede k úplné rovnému zacházení, poněvadž není rovnocenné plnému ekonomickému osvobození od srážkové daně, na které naopak mají

nárok mateřské společnosti usazené v Německu.

30 Podle Komise mechanismy zaplacení upravené v mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění, které Spolková republika Německo uzavřela, dále přispívají nanejvýše ke zmírnění dvojího zdanění ve prospěch mateřských společností neusazených v Německu a neumožňují podle ní naprosté ekonomické osvobození ve všech případech, poněvadž závazek poskytnout daňovou úlevu je omezen maximální výší zaplacené částky.

31 Komise dále uvádí, že skutečnost, že mateřské společnosti-nerezidenti nejsou povinny odvádět živnostenskou daň, není daňovou výhodou, protože i kdyby taková výhoda byla dána, nekompenzovala by podle ní vzhledem k její odlišné povaze nevýhodné daňové zacházení z důvodu, že daň z příjmů z kapitálového majetku sražená u zdroje právem od těchto mateřských společností je konečná. Důvod, proč podle Komise mateřská společnost usazená v jiném členském státě nebo ve státě Dohody o EHP není povinna odvést živnostenskou daň, vyplývá z toho, že taková společnost neprovozuje hospodářskou činnost v žádné z německých obcí a že zde není daňový substrát.

32 Komise konečně tvrdí, že dotčený daňový režim nelze odvodnit nezbytností zajistit vyvážené rozdělení daňových pravomocí mezi členskými státy ani důvody vážícími se k soudržnosti německého daňového systému.

33 Spolková republika Německo Komisi vytýká, že osvobození kapitálových společností, které fungují jako mezičlánky, posuzovala izolovaně, přestože tento stát od roku 2001 zavedl systém zdaňování příjmů po částech (Teileinkünftesystem), v jehož rámci probíhá zdanění dividend ve dvou etapách. V první etapě tohoto zdaňování po částech odvádí společnost, která dividendy vyplácí, konečnou neodpočitatelnou korporační daň, jejíž sazba činí od 1. ledna 2008 15 %, a ve druhé etapě odvádí daň poslední oprávněný z podílu, jemuž jsou dividendy vyplaceny, a to v takové výši, že s připočtením zdanění v první etapě dojde k úplnému zdanění vyplaceného zisku. Jedno úplné zdanění je tedy realizováno prostřednictvím dvou částkových zdanění a podílnické společnosti, které fungují jako mezičlánky, jsou od daně osvobozeny, aby se zabránilo nadměrnému zdanění. Nezdaňování dividend vyplacených podílnické společnosti-rezidentovi v souladu s § 8b KStG nelze podle Spolkové republiky Německo považovat za rozhodnutí vzdát se výkonu pravomoci zdaňovat dividendy, jelikož k výkonu této pravomoci dochází v rámci globálního systému o několika etapách.

34 Tento princip jediného úplného zdanění vyplaceného zisku vytvořeného v Německu se podle ní uplatní jak v případě, že tento zisk zůstává v tuzemsku, tak v přeshraničních případech. Aby však byla daňová zátěž dividend stanovená Spolkovou republikou Německo stejná ve vnitrostátní i v přeshraniční situaci, je podle tohoto státu v posledně uvedeném případě třeba přistoupit k druhé etapě zdanění, jelikož výplaty dividend zahraniční mateřskou společností zahraničnímu akcionáři nespadají do daňové pravomoci Spolkové republiky Německo. V souladu se zásadou rozdělení daňových pravomocí a zásadou teritoriality má přitom každý členský stát právo zdaňovat zisky vytvořené na jeho území.

35 Spolková republika Německo uznává, že s kapitálovými společnostmi-rezidenty a kapitálovými společnostmi-nerezidenty zachází rozdílně v situacích, kdy jim společnosti-rezidenti vyplácí dividendy, jelikož nárok na osvobození od daně podle § 8b KStG mají pouze posledně uvedené společnosti.

36 Toto rozdílné zacházení je však pouze formální a nevede podle ní k diskriminaci mateřských společností usazených v jiném členském státě nebo ve státě Dohody o EHP.

37 Společnosti usazené v Německu a společnosti, jejichž sídlo se nachází v jiných členských

státech nebo ve státech Dohody o EHP, se podle ní z hlediska cíle § 8b KStG, kterým je zamezit v rámci systému zdaování p?íjm? po ?ástech nadm?rnému zdan?ní dividend v N?mecku, nenacházejí ve srovnatelné situaci. V p?ípad? vyplácení dividend spole?nosti usazené v jiném ?lenském stát? nebo stát? Dohody o EHP podle ní takové riziko nenastává.

38 N?mecké da?ové právo tak podle ní zahrani?ní investory neodrazuje od investování do kapitálu podnik? usazených v N?mecku, pon?vadž s výjimkou snížení da?ové zát?že na základ? mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdan?ní je v N?mecku da?ové zatížení dividend vyplacených p?íjemc?m-nerezident?m v zásad? stejné jako u dividend vyplacených p?íjemc?m-rezident?m.

39 V p?ípad? p?eshrani?ní výplaty dividend podle ní k dodate?nému zdan?ní dojde pouze úkonem ze strany státu, jehož je p?íjemce rezidentem, což je d?sledek koexistence r?zných da?ových právních úprav.

40 Spolková republika N?mecko údajn? vybírá na základ? mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdan?ní v oblasti daní z p?íjm? a korporac?ních daní uzav?ených se všemi ?lenskými státy Unie a s Islandskou republikou a Norským královstvím pouze srážkovou da? z dividend, jejíž sazba ?iní obvykle 10 nebo 15 %. Tento ?lenský stát s ohledem na tyto mezinárodní smlouvy dokonce zda?uje dividendy vyplácené p?íjemc?m-nerezident?m mén? než dividendy vyplácené p?íjemc?m-rezident?m.

41 Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdan?ní navíc podle Spolkové republiky N?mecko stanoví, že riziku dvojího zdan?ní se zabrání zapo?tením srážkové dan? odvedené v N?mecku na da? ve stát?, kde je spole?nost-p?íjemkyn? dividend usazená.

42 Spolková republika N?mecko nakonec uvádí, že i když vyplácení dividend spole?nostem-rezident?m nepodléhá korporac?ní dani, tyto dividendy se zahrnují do výpo?tu živnostenské dan?, kterou tyto spole?nosti odvádí na základ? zákona o této dani. Dividendy vyplácené zahrani?ním spole?nostem naopak uvedené dani nepodléhají.

43 Spolková republika N?mecko podp?rn? tvrdí, že n?mecký systém zdaování dividend je podle ní v každém p?ípad? od?vodnitelný naléhavými d?vody obecného zájmu, zejména nutností zachovat vyvážené rozd?lení zdaovac? pravomoci ve spojení se zásadou teritoriality, jakož i nezbytností chránit soudržnost da?ového režimu.

Záv?ry Soudního dvora

K porušení ?l. 56 odst. 1 ES

– K existenci omezení volného pohybu kapitálu

44 Je t?eba p?ipomenout, že i když podle ustálené judikatury Soudního dvora p?ímé dan? spadají do pravomoci ?lenských stát?, musejí tyto nicmén? p?i výkonu této pravomoci dodržovat unijní právo (viz zejména rozsudek 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 8. listopadu 2007, *Amurta*, C?379/05, Sb. rozh. s. I?9569, bod 16; ze dne 19. listopadu 2009, *Komise v. Itálie*, C?540/07, Sb. rozh. s. I?10983, bod 28, a ze dne 3. ?ervna 2010, *Komise v. Špan?lsko*, C?487/08, dosud nezve?ejn?ný ve Sbírce rozhodnutí, bod 37).

45 Na každém ?lenském stát? je zejména to, aby p?i sou?asném dodržení unijního práva uspo?ádal sv?j systém zdan?ní rozd?lovaných zisk? a v rámci toho vymezil základ dan?, jakož i da?ovou sazbu, které se použijí u akcioná?e-p?íjemce (viz zejména výše uvedený rozsudek *Test*

Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, bod 50; rozsudek ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753, bod 47; ze dne 20. května 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, Sb. rozh. s. I-3747, bod 30, a ze dne 16. března 2009, Damseaux, C-12/08, Sb. rozh. s. I-6823).

46 Je rovněž třeba uvést, že neexistují-li sjednocující nebo harmonizační opatření v rámci Unie, zachovávají si členské státy i nadále pravomoc vymezit prostřednictvím smluv nebo i jednostranná kritéria důlby své daňové pravomoci zejména za účelem odstranění dvojího zdanění (rozsudek ze dne 12. května 1998, Gilly, C-336/96, Recueil, s. I-2793, body 24 a 30, a ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, s. I-6161, bod 57, jakož i výše uvedený rozsudek Amurta, bod 17; výše uvedený rozsudek Komise v. Itálie, bod 29, a Komise v. Španělsko, bod 38).

47 Jak vyplývá zejména z tohoto bodu odvození směrnice 90/435, je jejím cílem zamezit jakémukoli znevýhodnění spolupráce mezi společnostmi různých členských států oproti spolupráci mezi společnostmi jednoho a téhož členského státu tím, že zavádí společný daňový režim, a usnadnit tak seskupování společností na úrovni Unie (výše uvedený rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 103; výše uvedený rozsudek Amurta, bod 18, a Komise v. Španělsko, bod 39).

48 Pokud jde o podíly, na které se nevztahuje směrnice 90/435, přísluší členským státům určit, zda a v jakém rozsahu musí být omezeno ekonomickému dvojímu zdanění nebo četnému zdanění rozdělovaných zisků, a za tímto účelem zavést jednostranné nebo prostřednictvím mezinárodních smluv uzavřených s jinými členskými státy mechanismy směřující k zabránění nebo zmírnění tohoto ekonomického dvojího zdanění nebo četného zdanění. Tato samotná skutečnost jim však nedovoluje uplatňovat opatření, která jsou v rozporu se svobodami pohybu zaručenými Smlouvou ES (viz výše uvedené rozsudky Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, bod 54; Amurta, bod 24; Komise v. Itálie, bod 31, a Komise v. Španělsko, bod 40).

49 V dané věci je nesporné, že německá právní úprava srážkovou daní zdaňuje dividendy, které společnost usazená v Německu vyplácí jak společnostem, které jsou rezidenty v tomtéž členském státě, tak společnostem se sídlem v jiném členském státě. Pokud však jde o dividendy vyplacené společnostem usazeným v Německu, tyto na jedné straně nejsou na základě § 8b odst. 1 první věty KStG zahrnuty do výpočtu příjmu uvedené společnosti a na straně druhé lze započíst srážkovou daň odvedenou za tyto dividendy. V rozsahu, v němž daň z příjmu, která má být uhrazena, nedosahuje výše zápočtu, se navíc tento daňový zápočet v souladu s § 36 odst. 2 a 4 EStG vrací poplatníkovi. Z toho vyplývá, že společnosti-rezidenti nenesou daňovou zátěž plynoucí ze srážkové daně.

50 Naopak u dividend vyplácených společnostem usazeným v jiném členském státě se srážková daň v případě, že míra podílu mateřské společnosti na kapitálu její dceřiné společnosti podle čl. 3 odst. 1 písm. a) směrnice 90/435 není dosažena, podle německého daňového práva považuje za odvedenou s konečnou platností.

51 Není pochyb o tom, že německá daňová právní úprava tak zavádí rozdílné zacházení s dividendami v závislosti na tom, zda jsou vypláceny společnostem-příjemkyním, které jsou rezidenty, či společnostem-příjemkyním, které rezidenty nejsou.

52 V této souvislosti však Spolková republika Německo tvrdí, že společnosti, které jsou příjemkyní dividend se z hlediska cíle dotčené daňové právní úpravy nenacházejí ve srovnatelné situaci a že daňová zátěž dividend vyplácených společnostem usazeným v jiném členském státě není větší než daňová zátěž dividend vyplácených společnostem-rezidentům.

53 Nejprve je tedy třeba ověřit, zda se společnosti, které jsou příjemkyními dividend, s ohledem na cíl uvedené právní úpravy, kterým je podle Spolkové republiky Německo zabránit nadměrnému zdanění zisků vyplácených v Německu, nacházejí v závislosti na tom, zda jsou, či nejsou rezidenty v Německu, ve srovnatelné situaci, či nikoliv.

54 Z tohoto hlediska není možné konstatovat, že je cíle zabránit nadměrnému zdanění vyplácených zisků v Německu dosaženo zamezením etřezového zdanění dividend vyplácených společnostem-rezidentům zpřesobem popsáním v bodě 49 tohoto rozsudku.

55 Z judikatury sice vyplývá, že v souvislosti s opatřeními stanovenými členským státem za účelem zabránění etřezovému nebo ekonomickému dvojímu zdanění zisku rozdělovaného tuzemskou společností nebo jeho zmírnění se tuzemské společnosti, které jsou příjemkyními dividend, nutně nenacházejí v situaci srovnatelné se situací společností, které jsou příjemkyními dividend a mají sídlo v jiném členském státě (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 14. prosince 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France, C-170/05, Sb. rozh. s. I-11949, bod 34; jakož i výše uvedený rozsudek Amurta, bod 37; Komise v. Itálie, bod 51, a Komise v. Španělsko, bod 50).

56 Jakmile však členský stát jednostranně nebo prostřednictvím mezinárodních smluv podrobí dani z příjmu nejen tuzemské společnosti, ale rovněž zahraniční společnosti, pokud jde o dividendy, které obdrží od tuzemské společnosti, blíží se situace uvedených zahraničních společností situaci tuzemských společností (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, bod 68; Denkavit Internationaal a Denkavit France, bod 35; Amurta, bod 38; Komise v. Itálie, bod 52, jakož i Komise v. Španělsko, bod 51).

57 Nebezpečí etřezového zdanění nebo ekonomického dvojího zdanění je totiž nezávisle na jakémkoli zdanění v jiném členském státě zpřesobeně samotným výkonem daňové pravomoci tímto státem. V takovém případě k tomu, aby zahraniční společnosti, které jsou příjemkyními dividend, nebyly vystaveny omezení volného pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázáno článkem 56 ES, musí stát, jehož je rozdělující společnost rezidentem, dbát na to, aby se v souvislosti s mechanismem upraveným jeho vnitrostátním právem za účelem zabránění etřezovému zdanění nebo ekonomickému dvojímu zdanění nebo jeho zmírnění ve vztahu k zahraničním společnostem uplatňovalo rovnocenné zacházení jako ve vztahu k tuzemským společnostem-příjemkyním (viz výše uvedené rozsudky Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, bod 70; Amurta, bod 39; Komise v. Itálie, bod 53, a Komise v. Španělsko, bod 52).

58 V projednávané věci je nutno konstatovat, že Spolková republika Německo se rozhodla vykonávat svou daňovou pravomoc ve vztahu k dividendám rozdělovaným společnostem, které jsou rezidenty v jiných členských státech. Nerezidentské společnosti, které jsou příjemkyními těchto dividend, se tudíž stran rizika etřezového zdanění dividend rozdělovaných společnostmi-rezidenty, nacházejí v situaci srovnatelné se situací, ve které se nacházejí společnosti-rezidenti, takže se společnostmi-příjemkyními, které nejsou rezidenty, nemůže být zacházeno jinak než se společnostmi-příjemkyními, které rezidenty jsou (výše uvedený rozsudek Komise v. Španělsko, bod 53).

59 Toto konstatování nepotvrzuje argument Spolkové republiky Německo, že se rezidentské společnosti-příjemkyní dividend a nerezidentské společnosti-příjemkyní dividend nenacházejí ve srovnatelné situaci, jelikož k nadměrnému zdanění v Německu může dojít pouze u zisků rozdělovaných prvními uvedenými společnostmi, poněvadž tento členský stát může zdanovat pouze příjmy akcionářů uvedených společností, kteří jsou rezidenty v uvedeném členském státě.

60 Kromě toho, že nelze vyloučit, že společnost s rezidencí v jiném členském státě, než je

Spolková republika Německo, má akcionáře s rezidencí v Německu, srovnávat daňovou zátěž dividend vyplácených společnostem-nerezidentům s celkovou daňovou zátěží dividend v případě, kdy je rezidentská společnost-příjemkyní následně vyplácí svým akcionářům rezidentům, by znamenalo srovnávat nesrovnatelné režimy a situace, tj. na jedné straně fyzické osoby přijímající tuzemské dividendy a režim zdanění jejich příjmů a na straně druhé kapitálové společnosti přijímající dividendy vyplácené do zahraničí a srážkové daně vybírané uvedeným členským státem (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Komise v. Itálie, bod 43).

61 Spolková republika Německo zadruhé pro účely prokázání, že daňová zátěž dividend vyplácených společnostem usazeným v jiném členském státě není větší než zátěž dividend rozdělovaných společnostem-rezidentům, odkazuje na mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené se všemi členskými státy, jakož i na okolnost, že na rozdíl od společností-nerezidentů podléhají společnosti, které jsou v Německu rezidenty, živnostenské dani.

62 Pokud jde o dopad mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, je třeba připomenout, že Soudní dvůr rozhodl, že nelze vyloučit, že se členskému státu podaří zaručit dodržování povinností, které pro něj vyplývají ze Smlouvy, uzavřením smlouvy o zamezení dvojího zdanění s jiným členským státem (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, bod 71; *Amurta*, bod 79; *Komise v. Itálie*, bod 36, a *Komise v. Španělsko*, bod 58).

63 Pro tento účel je však nezbytné, aby uplatnění takové dohody umožňovalo vyvážit účinky rozdílného zacházení plynoucího z vnitrostátních právních předpisů (viz výše uvedený rozsudek *Komise v. Itálie*, bod 37, a *Komise v. Španělsko*, bod 59).

64 Podle informací poskytnutých Spolkovou republikou Německo tato na základě mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených s ostatními členskými státy vybírá pouze srážkovou daň z dividend, jejíž sazba činí obvykle 10 % nebo 15 %, a zároveň se srážková daň přesahující tuto hranici akcionáři na základě vnitrostátního práva vrací.

65 Jak nicméně správně tvrdí Komise, pouhé snížení sazby srážkové daně u výplat dividend společnostem usazeným v jiném členském státě samo o sobě nevyvažuje účinky rozdílného zacházení založeného vnitrostátní daňovou úpravou, jelikož není rovnocenné neutralizaci ekonomické zátěže srážkové daně dosažené způsobem popsaným v bodě 49 tohoto rozsudku, na kterou mají nárok společnosti usazené v Německu.

66 Spolková republika Německo navíc tvrdí, že mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění stanoví, že riziku dvojího zdanění se zabrání započetím srážkové daně na daň splatnou ve státě usazení. Podle informací Komise, které žalovaný členský stát nezpochybňuje, uvedené mezinárodní smlouvy stanoví, že započtení je omezeno maximální výší započitatelné částky.

67 V tomto ohledu je třeba uvést, že použití metody zápočtu by mělo umožnit, aby daň z dividend vybíraná v Německu byla plně započtena na daň splatnou ve státě usazení společnosti-příjemkyní, takže pokud by dividendy vyplácené této společností byly nakonec zatíženy více než dividendy vyplácené společnostem usazeným v Německu, nemohlo by ani toto vyšší daňové zatížení být přičítáno Spolkové republice Německu, ale státu, v němž je společnost-příjemkyní usazena a který vykonal svou daňovou pravomoc (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek *Komise v. Španělsko*, bod 60).

68 Rozdílné zacházení může být tudíž neutralizováno pomocí této metody zápočtu pouze tehdy, pokud jsou dividendy pocházející z Německa v jiném členském státě zdaněny v dostatečné výši. Pokud však tyto dividendy nejsou zdaněny nebo nejsou zdaněny v dostatečné výši, nemůže být daň vybraná v Německu nebo její část započtena (viz výše uvedený rozsudek *Komise v. Itálie*,

bod 38, Komise v. Španělsko, bod 62).

69 Je rovněž nutné upřesnit, že případné zdanění příjmů z Německa v jiném členském státě a jeho úroveň však nezávisí na Spolkové republice Německo, ale na podmínkách zdanění stanovených jiným členským státem (výše uvedený rozsudek Komise v. Španělsko, bod 64).

70 Spolková republika Německo proto není oprávněna tvrdit, že zaplacení daní zaplacené v Německu na daň splatnou v jiném členském státě na základě smluv o zamezení dvojího zdanění může ve všech případech neutralizovat rozdílné zacházení plynoucí z uplatnění ustanovení vnitrostátních daňových právních předpisů nebo z ustanovení těchto mezinárodních smluv, jejichž cílem je snížit sazbu srážkové daní (viz výše uvedené rozsudky Komise v. Itálie, bod 39, a Komise v. Španělsko, bod 64).

71 Pokud jde konečně o argument Spolkové republiky Německo vycházející ze skutečnosti, že společnosti-příjemkyně dividend, které jsou usazeny v jiném členském státě, nemají povinnost odvést živnostenskou daň, ke které jsou povinny společnosti-příjemkyně dividend usazené v Německu, postačí připomenout, že v souladu s judikaturou Soudního dvora nemůže být nepříznivé daňové zacházení, které porušuje základní svobodu, považováno za slučitelné s unijním právem z důvodu existence jiných výhod, a to i za předpokladu, že takové výhody existují (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 6. června 2000, Verkooijen, C-35/98, Recueil, s. I-4071, bod 61; výše uvedený rozsudek Amurta, bod 75, jakož i rozsudek ze dne 1. července 2010, Dijkman a Dijkman-Lavaleije, C-233/09, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 41).

72 S ohledem na výše uvedené je tudíž nutno dospět k závěru, že takové rozdílné zacházení s dividendami v závislosti na tom, zda jsou vypláceny společnostem, které jsou rezidenty, či společnostem, které jimi nejsou, jaké zakládá německá daňová právní úprava, je způsobilé odradit společnosti usazené v jiných členských státech od investování v Německu a být též pro společnosti, které jsou rezidenty, překážkou ve shromažďování kapitálu od společností usazených v jiných členských státech.

73 Uvedená právní úprava je tudíž omezením volného pohybu kapitálu, jež je v zásadě zakázáno čl. 56 odst. 1 ES.

– K odvodnění omezení volného pohybu kapitálu

74 Jak vyplývá z ustálené judikatury, vnitrostátní opatření omezující volný pohyb kapitálu mohou být odvodněna naléhavými důvody obecného zájmu za podmínky, že tato opatření jsou způsobilá zaručit skutečné cíle, který sledují, a nepřekračují meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (rozsudek ze dne 23. října 2007, Komise v. Německo, C-112/05, Sb. rozh. s. I-8995, body 72 a 73, jakož i výše uvedený rozsudek Dijkman a Dijkman-Lavaleije, bod 49).

75 Spolková republika Německo v tomto ohledu zaprvé tvrdí, že německé daňové právní předpisy týkající se zdaňování dividend, jejichž cílem je zavést jediné a úplné zdanění zisků ve vnitrostátních i přeshraničních situacích, je odvodněna nezbytností zajistit vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci vázané na zásadu teritoriality, podle níž je každý stát oprávněn zdaňovat zisky vytvořené na jeho území. Pouze uplatnění srážkové daní tomuto státu podle jeho názoru umožní dohlížet na to, aby dividendy vyplacené z příjmů vytvořených hospodářskou činností na jeho území byly německou daní zatíženy pouze jednou a v plném rozsahu.

76 Spolková republika Německo navíc uvádí, že z judikatury Soudního dvora, a zejména z bodu 59 výše uvedeného rozsudku *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, a z bodu 83 rozsudku ze dne 17. září 2009, *Glaxo Wellcome*, C-182/08, Sb. rozh. s. I-8591, podle níž vyplývá, že vyžadovat od státu, jehož rezidentem je rozdávající společnost, aby zajistil, že zisky

rozdělované akcionáři, který není rezidentem, nebudou podléhat četkovému zdanění nebo ekonomickému dvojímu zdanění, by ve skutečnosti znamenalo, že se tento stát musí vzdát svého práva zdaňovat příjmy vytvořené hospodářskou činností vykonávanou na jeho území.

77 V tomto ohledu je třeba připomenout, že odvodnění vycházející z nutnosti ochrany vyváženého rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy může být uznáno, zejména pokud má dotčený systém za cíl předcházet jednáním, která mohou ohrozit právo členského státu uplatňovat svou daňovou pravomoc ve vztahu k činnostem vykonávaným na jeho území (viz rozsudek ze dne 29. března 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Sb. rozh. s. I-2647, bod 42; rozsudek ze dne 18. července 2007, Oy AA, C-231/05, Sb. rozh. s. I-6373, bod 54; výše uvedený rozsudek Amurta, bod 58, jakož i rozsudek ze dne 18. června 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Sb. rozh. s. I-5145, bod 66).

78 Nicméně z judikatury Soudního dvora rovněž vyplývá, že pokud se členský stát v souvislosti s tímto druhem příjmu rozhodl nedanit společností-příjemkynů usazené na jeho území, nemůže se dovolávat nutnosti zajistit vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy, aby odvodnil zdanění společností-příjemkyň usazených v jiném členském státě (výše uvedené rozsudky Amurta, bod 59, a Aberdeen Property Fininvest Alpha, bod 67) .

79 Ačkoli Spolková republika Německo tvrdí, že § 8 b KStG nelze považovat za projev její vůle vzdát se výkonu pravomoci zdaňovat dividendy, je nesporné, že úinky srážkové daně z dividend vyplacených rozdělovacími společnostmi, které jsou rezidenty, jsou ve vztahu ke společnostem usazeným v Německu naprosto neutralizovány.

80 Soudní dvůr již sice rozhodl, že vyžadovat od státu, jehož je rozdělovací společnost rezidentem, aby zajistil, že zisky rozdělované akcionáři, který není rezidentem, nepodléhají četkovému zdanění nebo ekonomickému dvojímu zdanění, buť tím, že u rozdělovací společnosti osvobodí tyto zisky od daně, nebo tím, že poskytne uvedenému akcionáři daňové zvýhodnění odpovídající dani zaplacené z uvedených zisků rozdělovací společností, by ve skutečnosti znamenalo, že se tento stát musí vzdát svého práva na zdanění příjmu vytvořeného hospodářskou činností vykonávanou na jeho území (výše uvedený rozsudek Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, bod 59, a Glaxo Wellcome, bod 83).

81 Osvobození od srážkové daně nebo daňová výhoda odpovídající srážkové dani vybrané Spolkovou republikou Německo, které jsou poskytnuty společnostem usazeným v jiném členském státě, však tento stát nezavazují veškerého práva zdaňovat příjmy vytvořené hospodářskou činností vykonávanou na jeho území. Dividendy vyplácené společnostmi, které jsou rezidenty, jsou již totiž zdaňovány u vyplácejících společností jakožto jimi dosažené zisky.

82 Osvobození od srážkové daně nebo poskytnutí daňové výhody odpovídající srážkové dani vybrané Spolkovou republikou Německo zajisté vedou ke snížení daňových příjmů tohoto státu.

83 Z ustálené judikatury Soudního dvora však vyplývá, že snížení daňových příjmů nelze považovat za naléhavý důvod obecného zájmu, kterého by se bylo možné dovolávat za účelem odvodnění opatření v zásadě odporujícího základní svobodě (viz zejména rozsudek ze dne 7. září 2004, Manninen, C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 49 a citovaná judikatura).

84 Spolková republika Německo zadruhé tvrdí, že režim zdaňování dividend je odvodnitelný z hlediska soudržnosti daňového režimu. Daňová výhoda přiznaná §8b KStG je totiž podle ní kompenzována daňovou nevýhodou, tedy zdaněním akcionářů. I v případě, že zisky nejsou akcionářům vyplaceny, dojde v Německu ke druhé etapě zdanění.

85 V tomto ohledu je třeba připomenout, že Soudní dvůr již dříve připustil, že nezbytnost

ochrany soudržnosti daňového režimu může odvodnit omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou (rozsudky ze dne 28. ledna 1992, Bachmann, C-204/90, Recueil, s. I-249, bod 28; výše uvedený rozsudek Manninen, bod 42; rozsudek ze dne 27. listopadu 2008, Papillon, C-418/07, Sb. rozh. s. I-8974, bod 43, a výše uvedený rozsudek Glaxo Wellcome, bod 77).

86 Má-li však obstát argument založený na takovémto odvodnění, požaduje Soudní dvůr splnění podmínky bezprostřední souvislosti mezi dotčenou daňovou výhodou a kompenzací této výhody určitou daňovou zátěží, při níž bezprostřednost této souvislosti musí být posuzována se zřetelem na cíl dotčené daňové právní úpravy (výše uvedený rozsudek Papillon, bod 44, a Glaxo Wellcome, bod 78).

87 V dané věci je třeba konstatovat, že v rámci dotčené daňové právní úpravy není neutralizace účinků srážkové daně z dividend vyplacených společností, která je rezidentem, oněmi dvěma požadavky, aby dividendy byly touto společností následně vyplaceny a aby jejich zdanění u akcionářů této společnosti umožňovalo kompenzovat ekonomické osvobození od srážkové daně, podmíněna.

88 Jak vyplývá z popisu cíle dotčené daňové právní úpravy obsažené v republice Spolkové republiky Německo, jedním z cílů systému zdanění příjmů po částech je podpora způsobilého investování zisků z provozování podniku, a tedy zlepšení samofinancování podniků. Cílem takového systému zdanění po částech je zejména podpora udržení zisků ve společnosti a zabránění tomu, aby byly akcionářům vyplaceny ve formě dividend.

89 Druhá etapa zdanění totiž nastává pouze v případě, že byl zisk akcionářům vyplacen ve formě dividend, a systém proto daňově zvýhodňuje kumulaci zisků ve společnosti oproti jejich vyplacení akcionářům.

90 Lze-li skutečnost, že nedojde k druhé etapě zdanění, považovat za splnění cíle uvedeného daňového režimu, kterým je podpora kumulace zisků ve společnosti- příjemkyni oproti jejich vyplacení akcionářům ve formě dividend, nelze dospět k závěru, že výhoda spočívající v osvobození dividend vyplacených společností, která je rezidentem, od srážkové daně je ve všech případech kompenzována zdaněním těchto zisků jakožto příjmů akcionářů společnosti- příjemkyní.

91 Argument Spolkové republiky Německo, že i když nejsou zisky společnosti- příjemkyní vyplaceny akcionářům, druhá etapa zdanění se přesto uskuteční, jelikož v budoucnu se nutně uskuteční zdanitelná transakce, nelze přijmout. I kdyby tomu tak bylo, případně odložené zdanění není s to odvodnit bezprostřední osvobození dividend vyplacených společností- příjemkyním, které jsou rezidenty, od srážkové daně.

92 Mezi osvobozením dividend vyplacených společností- příjemkyním, které jsou rezidenty, od srážkové daně a zdaněním uvedených dividend jakožto příjmů akcionářů těchto společností či jejich zdaněním v okamžiku případně budoucí zdanitelné transakce tudíž není bezprostřední souvislost ve smyslu judikatury citované v bodě 86 tohoto rozsudku.

93 Z toho plyne, že omezení volného pohybu kapitálu vyplývající z dotčené daňové právní úpravy nelze důvody uplatněnými Spolkovou republikou Německo ospravedlnit.

94 Z výše uvedeného vyplývá, že Spolková republika Německo tím, že v případech, kdy nebyla dosažena míra podílu mateřské společnosti na kapitálu své dceřiné společnosti, jakou stanoví čl. 3 odst. 1 písm. a) směrnice 90/435, zdaovala ekonomicky více dividendy vyplácené společností usazeným v jiných členských státech než dividendy vyplácené společností se sídlem na jejím území, porušila povinnosti, které pro ni vyplývají z čl. 56 odst. 1 ES.

K porušení článku 40 Dohody o EHP

95 Jedním z hlavních cílů Dohody o EHP je co možná nejúplnější realizace volného pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu v celém EHP tak, aby vnitřní trh zavedený na území Unie zahrnoval také státy ESVO. Z tohoto hlediska směřuje několik ustanovení uvedené dohody k zajištění co nejjednotnějšího výkladu této dohody v celém EHP (viz posudek 1/92 ze dne 10. dubna 1992, Recueil, s. I-2821). Je na Soudním dvoru, aby v tomto rámci zajistil, že pravidla Dohody o EHP, která jsou v podstatě totožná s pravidly Smlouvy, budou v členských státech vykládána jednotným způsobem (rozsudek ze dne 23. září 2003, Ospelt a Schlössle Weissenberg, C-452/01, Sb. rozh. s. I-9743, bod 29, jakož i výše uvedený rozsudek Komise v. Itálie, bod 65).

96 Z toho vyplývá, že jestliže omezení volného pohybu kapitálu mezi příslušníky států smluvních stran Dohody o EHP musí být posuzována s ohledem na článek 40 a přílohu XII uvedené dohody, pak její ustanovení mají stejný právní dosah jako v podstatě totožná ustanovení článku 56 ES (viz rozsudek ze dne 11. června 2009, Komise v. Nizozemsko, C-521/07, Sb. rozh. s. I-4873, bod 33, a výše uvedený rozsudek Komise v. Itálie, bod 66).

97 Jak bylo konstatováno v bodě 49 tohoto rozsudku, společnosti-příjemkyně usazené v Německu nenesou daňovou zátěž plynoucí ze srážkové daně z dividend, které jim vyplácí jejich dceřiné společnosti-rezidenti.

98 U dividend vyplacených společností usazeným na Islandu a v Norsku je srážková daň považována v německém daňovém právu za vybranou s konečnou platností.

99 Z totožných důvodů, jako jsou důvody uvedené v rámci přezkumu z hlediska čl. 56 odst. 1 ES, je proto nutno dospět k závěru, že Spolková republika Německo tím, že dividendy vyplácené společností usazeným na Islandu a v Norsku zdaovala ekonomicky více než dividendy vyplácené společností se sídlem na jejím území, porušila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 40 Dohody o EHP.

K nákladům řízení

100 Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastník řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise náhradu nákladů řízení od Spolkové republiky Německo požadovala a poslední uvedená neměla ve věci úspěch, je důvodné poslední uvedené uložit náhradu nákladů řízení.

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

1) Spolková republika Německo tím, že v případech, kdy nebyla dosažena míra podílu mateřské společnosti na kapitálu její dceřiné společnosti jakou stanoví čl. 3 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států ve znění směrnice Rady 2003/123/EHS ze dne 22. prosince 2003, zdaovala ekonomicky více dividendy vyplácené společnostem usazeným v jiných členských státech než dividendy vyplácené společnostem se sídlem na jejím území, porušila povinnosti, které pro ni vyplývají z ustanovení čl. 56 odst. 1 ES.

2) Spolková republika Německo tím, že dividendy vyplácené společnostem usazeným na Islandu a v Norsku zdaovala ekonomicky více než dividendy vyplácené společnostem se sídlem na jejím území, porušila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992.

3) Spolkové republice Německo se ukládá náhrada nákladů řízení.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.