STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY ELEANOR SHARPSTON

přednesené dne 8. května 2008 [1]

1. Článek 4 odst. 1 směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států [2] (dále jen „směrnice o mateřských a dceřiných společnostech“ nebo „směrnice“) stanoví, že obdrží-li mateřská společnost-rezident jednoho členského státu dividendu od dceřiné společnosti-rezidenta jiného členského státu, stát mateřské společnosti upustí od zdanění dividendy nebo umožní mateřské společnosti odečíst od daně splatné z této dividendy daň splatnou dceřinou společností, která se vztahuje k takto rozděleným ziskům.

2. V projednávané věci Hof van beroep te Antwerpen (Odvolací soud, Antverpy), Belgie, položil Soudnímu dvoru v podstatě otázku, zda článek 4 směrnice brání vnitrostátním právním předpisům, které stanoví, že takové dividendy jsou v první řadě zahrnuty do daňového základu mateřské společnosti a později odečteny od tohoto základu jen v tom rozsahu, v němž má mateřská společnost zdanitelné zisky.

1 — Původní jazyk: angličtina.

2 — Úř. věst. L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147. Směrnice byla později změněna, původní řízení se však týká pouze původního znění.

Směrnice 90/435 o mateřských a dceřiných společnostech

3. Účelem směrnice o mateřských a dceřiných společnostech je zamezit daňovému znevýhodnění, které postihuje společnosti z jiných členských států v porovnání se společnostmi ze stejného členského státu, pokud utváří za účelem spolupráce skupiny podniků sestávající z mateřských a dceřiných společností [3]. Činí tak dvěma způsoby.

4. Zaprvé čl. 4 odst. 1 stanoví, že obdrží-li mateřská společnost [4] zisky rozdělené dceřinou společností, členský stát mateřské společnosti buď „upustí od zdanění těchto zisků“ (metoda osvobození od daně) nebo „zdaní tyto zisky, přičemž umožní mateřské

3 — Viz třetí bod odůvodnění směrnice 90/435: „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; […] spolupráce mezi společnostmi různých členských států je tím znevýhodňována oproti spolupráci společností téhož členského státu; […] je vhodné zamezit tomuto znevýhodnění zavedením společného režimu, a tím i usnadnit seskupování na úrovni Společenství“.

4 — Pojmy „mateřská společnost“ a „dceřiná společnost“ jsou vymezeny v článku 3 směrnice. Uvedená definice obsahuje podmínku, že mateřská společnost a dceřiná společnost musí být daňovými rezidenty různých členských států.

společnosti […] odečíst od daně příslušnou část daně splatné dceřinou společností, která se vztahuje k těmto ziskům […] až do výše odpovídající vnitrostátní dani“ (metoda započtení).

5. Zadruhé čl. 5 odst. 1 ukládá členským státům osvobodit od srážkové daně zisk rozdělovaný dceřinou společností její mateřské společnosti.

Vnitrostátní právní úprava

6. Přestože předkládací rozhodnutí obsahuje jen stručný popis relevantních vnitrostátních právních předpisů, je patrně nesporné, že belgické právní předpisy [5] stanoví v rozsahu relevantním v projednávané věci následující. Zaprvé, dividendy vyplacené dceřinými společnostmi ve smyslu směrnice jsou zahrnuty do daňového základu mateřské společnosti. Zadruhé, 95 % částky těchto dividend je odečteno od zdanitelných zisků mateřské společnosti [6]. Tento odpočet se nazývá „aftrek van definitief belaste inkomsten“ (odpočet definitivních zdanitelných příjmů; dále jen „ADBI“). Zatřetí, ADBI je omezen výší zisku v dotčeném zdaňovacím období. ADBI nelze tedy využít v roce, kdy nebylo dosaženo zisku; pokud navíc ADBI přesahuje výši dosaženého zisku, nevyužitá část ADBI nemůže být převedena do následujících zdaňovacích období.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

7. Předkládací rozhodnutí znovu šetří informacemi. V rozsahu relevantním v projednávané věci, však lze z písemných vyjádření dovodit následující skutečnosti.

8. V každém roce v období od roku 1992 do roku 1998 byly belgické společnosti Cobelfret NV (dále jen „Cobelfret“) vyplaceny dividendy na základě jejích podílů ve společnostech v Belgii a Spojeném království. Je nesporné, že pokud jde o její podíly v belgických společnostech, je Cobelfret v postavení mateřské společnosti a uvedené společnosti jsou její dceřiné společnosti ve smyslu směrnice.

9. V letech 1994, 1995 a 1997 Cobelfret utrpěla ztrátu, a nemohla tedy pro tyto roky využít ADBI. V roce 1996 přesáhla výše ADBI, který mohla Cobelfret využít, výši jejího zdanitelného zisku o částku 277 432 EUR. Tuto nevyužitou část nemohla převést do následujícího roku, kdy utrpěla ztrátu. Cobelfret má za to, že Belgie tedy neosvobodila skutečně dividendy od daně, neboť daňové ztráty, které

5 — Články 202, 204 a 205 Wetboek van de inkomstenbelastingen (zákon o dani z příjmů) 1992.

6 — Článek 4 odst. 2 směrnice ve skutečnosti umožňuje členským státům, které zvolily metodu osvobození od daně, aby omezily osvobození od daně na 95 % vyplacených dividend.

mohou být převedeny do následujících období, jsou sníženy tak, že v následujícím roce je zdanitelný zisk uměle navýšen o částku dividend, které měly být osvobozeny od daně.

10. Cobelfret úspěšně argumentovala před Rechtbank van eerste aanleg, Antwerp (soud prvního stupně v Antverpách), že toto omezení ADBI je v rozporu s čl. 4 odst. 1 směrnice. Belgické daňové orgány podaly odvolání k Hof van beroep te Antwerpen, který položil Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je právní úprava, jako je belgický režim ohledně definitivních zdanitelných příjmů, podle které jsou dividendy, které je třeba zohlednit, v první řadě zahrnuty do daňového základu mateřské společnosti a částka vyplacených dividend je později podle čl. 205 odst. 2 belgického zákon o dani z příjmů odečtena z daňového základu mateřské společnosti (ve výši 95 %) jen v tom rozsahu, v němž má mateřská společnost zdanitelné zisky, slučitelná s článkem 4 [směrnice o mateřských a dceřiných společnostech] v rozsahu, v němž takové omezení odpočtu definitivních zdanitelných příjmů vede k tomu, že mateřská společnost je zdaněna v pozdějším zdaňovacím období z vyplacených dividend, jestliže neměla žádné nebo neměla dostatečné zdanitelné zisky během zdaňovacího období, ve kterém byly dividendy vyplaceny, přinejmenším však vede k tomu, že daňové ztráty za zdaňovací období jsou využity neprávem, a tím již nejsou převoditelné až do částky vyplacených dividend, které by byly bez daňových ztrát beztak z 95 % osvobozeny od daně?“

11. Písemná vyjádření předložily Cobelfret, Belgie a Komise a všichni byli zastoupeni na jednání.

Přímý účinek

12. Předběžná otázka nezmiňuje přímý účinek čl. 4 odst. 1 směrnice. V předkládacím rozhodnutí, však předkládající soud uvádí, že „je nezbytné získat definitivní odpověď ohledně přímého účinku směrnice“ a všechny zúčastněné strany předložily k této otázce svá vyjádření. Uvedu tedy následující stručné poznámky.

13. Z ustálené judikatury vyplývá, že ve všech případech, kdy se ustanovení směrnice z hlediska svého obsahu jeví jako bezpodmí-

nečná a dostatečně přesná, se lze těchto ustanovení dovolávat při neexistenci prováděcích opatření přijatých ve lhůtách vůči jakýmkoli vnitrostátním předpisům neslučitelným se směrnicí nebo z důvodu, že definují práva, která jednotlivci mohou uplatňovat vůči státu [7]. Ustanovení práva Společenství je bezpodmínečné, pokud stanoví povinnost, která nepodléhá žádné podmínce, a jeho provedení ani účinky nejsou podmíněny přijetím jakéhokoli opatření orgány Společenství nebo členskými státy [8]. Ustanovení je dostatečně přesné, aby se jej mohli dovolávat jednotlivci a aby jej mohly používat soudy, pokud stanoví povinnost jednoznačným způsobem [9].

14. Souhlasím s Cobelfret a Komisí, že čl. 4 odst. 1 směrnice splňuje obě uvedená kritéria. Povinnost, kterou stanoví, tedy upustit od zdanění zisků rozdělovaných mateřské společnosti její dceřinou společností nebo takové zisky zdanit a umožnit přitom mateřské společnosti odečíst od splatné daně příslušnou část daně splatné dceřinou společností, která se vztahuje k těmto ziskům, je stanovena jednoznačně a nepodléhá žádné podmínce a její provedení ani účinky nejsou podmíněny přijetím jakéhokoli opatření orgány Společenství nebo členskými státy.

15. Belgie tvrdí, že čl. 4 odst. 1 nemůže mít přímý účinek, neboť dává členským státům možnost volby metod dosažení požadovaného výsledku.

16. Jak však uvádí Cobelfret, Soudní dvůr nicméně rozhodl, že „možnost státu, zvolit si jeden z několika možných prostředků k dosažení výsledku předepsaného směrnicí, nevylučuje pro jednotlivce možnost uplatňovat u vnitrostátních soudů práva, jejichž obsah může být dostatečně přesně stanoven na základě pouhých ustanovení směrnice“ [10].

17. Mám tedy za to, že čl. 4 odst. 1 směrnice má přímý účinek.

Slučitelnost s čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435

18. Cobelfret a Komise tvrdí, že Belgické právní předpisy jsou v rozporu se směrnicí, zatímco belgická vláda zastává opačný názor.

7 — Viz například rozsudek ze dne 28. června 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, Sb. rozh. s. I-5517, bod 58 a uvedená judikatura).

8 — Viz rozsudek ze dne 29. května 1997, Klattner (C-389/95, Recueil s. I-2719, bod 33).

9 — Tamtéž.

10 — Viz rozsudky ze dne 19. listopadu 1991, Francovich a další (C-6/90 a C-9/90, Recueil, s. I-5357, bod 17), a ze dne 14. července 1994, Faccini Dori (C-91/92, Recueil, s. I-3325, bod 17).

19. Souhlasím s prvně uvedeným názorem.

20. Článek 4 odst. 1 směrnice ukládá členským státům upustit od zdanění dividendy nebo umožnit mateřské společnosti odečíst od daně splatné z této dividendy daň splatnou dceřinou společností, která se vztahuje k jí rozdělovaným ziskům. Mám za to, že belgické právní předpisy neprovádějí správně ani jednu z těchto dvou metod.

21. Účinkem uvedených předpisů je skutečnost, že dividendy vyplacené dceřinou společností jsou vždy zahrnuty do daňového základu mateřské společnosti, ale nejsou od něj vždy odečteny, neboť odpočet není možný v případě, že mateřská společnost nemá za stejné období žádný zdanitelný zisk. V takovém případě zahrnutí dividend do daňového základu povede k vyššímu celkovému zdanění, neboť sníží výši ztráty, kterou lze převést do dalších období. V důsledku této skutečnosti je v následujícím roce, v němž je dosaženo zdanitelného zisku, zdaněna další částka odpovídající celé výši těchto dividend nebo jejich části.

22. Belgický systém tedy nestanoví systematické osvobození dividend od daně. Namísto toho stanoví osvobození od daně pouze v případě existence jiných zdanitelných zisků. Belgie tedy podmiňuje osvobození dividend od daně podmínkou neupravenou ve směrnici. Nejedná se tedy o skutečný systém osvobození od daně.

23. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že jelikož účelem směrnice je zjednodušit daňovou úpravu při přeshraniční spolupráci, členské státy nemohou jednostranně zavést taková restriktivní opatření, jako je požadavek na uplynutí minimální doby držení při rozdělení zisků, pro které má být uplatněno daňové zvýhodnění [11]. Nevidím žádný důvod, proč by stejná zásada neměla být uplatněna, pokud jde o faktický požadavek na existenci zdanitelných zisků mateřské společnosti.

24. Belgický systém nepředstavuje ani systém započtení, který by upravoval odpočet daně zaplacené dceřinou společností od daně splatné mateřskou společností.

11 — Rozsudek ze dne 17. října 1996, Denkavit a další (C-283/94, C-291/94 a C-292/94, Recueil, s. I-5063, bod 26).

25. Belgie argumentuje zaprvé, že omezení ADBI vede přinejmenším ke stejnému výsledku jako metoda započtení. Tvrdí, že pokud metoda započtení splňuje čl. 4 odst. 1, musí jej splňovat i omezený ADBI, neboť neexistuje žádný důvod, proč by „[upuštění] od zdanění“ rozdělovaných zisků muselo vést k velkorysejšímu výsledku, než metoda započtení.

26. Tvrzení Belgie k této otázce mne nepřesvědčilo. Pokud navíc omezení ADBI skutečně vede k výsledku, který je přinejmenším stejně výhodný pro osobu povinnou k dani, jako metoda započtení, z ustálené judikatury vyplývá, že členský stát se nemůže dovolávat způsobu, kterým by provedl směrnici, pokud by se rozhodl učinit tak konkrétním způsobem [12]. Belgie netvrdí, že zvolila možnost provedení čl. 4 odst. 1 směrnice metodou započtení. Podle mého názoru je tedy nepodstatné, zda a v jakém rozsahu alternativní metoda, kterou zvolila, je neméně výhodná, než případná metoda započtení.

27. Belgie tvrdí zadruhé, že ze znění čl. 4 odst. 1 směrnice, který ukládá členským státům „[upustit] od zdanění“ dividend, nevyplývá, že členské státy jsou povinny poskytnout „osvobození od daně“ a že takové „osvobození od daně“ vyžaduje, že vyplacené dividendy nesmí mít žádný vliv na výši ztrát převáděných do dalších období. Body odůvodnění směrnice a znění čl. 4 odst. 1 jednoduše odkazují na „[upuštění] od zdanění“ takových zisků, a nikoli na „osvobození od daně“.

28. Tento argument nemohu přijmout. Ze struktury ani účelu směrnice nevyplývá žádný podstatný rozdíl mezi pojmy „[upuštění] od zdanění“ a „osvobození od daně“. Jak uvádí Cobelfret, v preambuli směrnice, kterou byla nedávno změněna směrnice o mateřských s dceřiných společnostech, je totiž čl. 4 odst. 1 popisován jako požadavek, že by se mělo „zabránit dvojímu zdanění buď osvobozením od daně, nebo daňovým zápočtem“ [13]. Soudní dvůr navíc používá pojem „osvobození od daně“ jako pojem zaměnitelný za „[upuštění] od zdanění“ ve smyslu čl. 4 odst. 1 [14].

29. Zatřetí Belgie má za to, že její právní předpisy jsou v souladu s cílem čl. 4 odst. 1, tedy odstranit znevýhodnění přeshraničních vztahů mezi mateřskými a dceřinými společ-

12 — Rozsudky Francovich, uvedený v poznámce pod čarou 10, bod 21, a ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Sb. rozh. s. I-3039, bod 28).

13 — Směrnice Rady 2003/123/ES ze dne 22. prosince 2003, kterou se mění směrnice 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. L 7, s. 41; Zvl. vyd. 09/02 s. 3), desátý bod odůvodnění. Viz rovněž bod 17 důvodové zprávy k návrhu uvedené směrnice (KOM (2003) 462 v konečném znění).

14 — Rozsudky ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753, bod 102), a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673, bod 53).

nostmi oproti takovým vztahům ve vnitrostátním kontextu [15]. Omezením ADBI není znevýhodněno vytváření vztahů mezi mateřskými a dceřinými společnostmi, zejména přeshraničních vztahů, jak zjevně dokládá způsob praktického fungování belgického trhu a skutečnost, že omezený ADBI zachází stejně s vnitrostátními a přeshraničními vztahy mateřských a dceřiných společností. Omezení ADBI tedy není v rozporu s cílem čl. 4 odst. 1.

30. Ani tento argument mě nepřesvědčil. I pokud by tvrzení Belgie byla správná, skutečnost, že nesprávné provedení ustanovení směrnice členským státem není v rozporu s cíli směrnice, samo o sobě nezajišťuje správnost jeho provedení.

31. Belgie dále odkazuje na směrnici Rady 90/434/EHS o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států [16], která v zásadě ukládá členským státům zajistit, aby takové operace neměly za následek zdanění kapitálových zisků a osvobozených rezerv. Pokud však jde o ztráty vznikající při přeshraničních operacích, Belgie konstatuje, že směrnice jednoduše ukládá členským státům zacházet s takovými ztrátami stejným způsobem, jako se ztrátami vznikajícími při operacích v jediném členském státu [17]. Belgie patrně argumentuje, že čl. 4 odst. 1 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech obdobně umožňuje členskému státu uplatňovat takový systém, jako jsou pravidla ADBI, na dividendy vyplacené mateřské společnosti dceřinou společností v jiném členském státě, pokud uplatňuje stejný systém na dividendy vyplacené vnitrostátní dceřinou společností. Článek 4 odst. 1 však stanoví něco jiného a není mi jasné, jaký význam by mohlo mít ustanovení zcela odlišného právního předpisu.

32. Belgie konečně zmiňuje vzorovou daňovou smlouvu týkající se příjmů a majetku vydanou Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen „OECD“) [18]. Kapitola V s názvem „Metody zamezení dvojího zdanění“ upravuje jednak metodu osvobození od daně (článek 23A), a jednak metodu daňového započtu (článek 23B).

15 — Viz třetí bod odůvodnění, uvedený výše v poznámce pod čarou 3.

16 — Směrnice ze dne 23. července 2003 (Úř. věst. L 225, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 142).

17 — Článek 6 směrnice stanoví: „Pokud některý členský stát používá předpisy umožňující přijímající společnosti převzít ztráty převádějící společnosti, které dosud nebyly vyčerpány pro daňové účely, rozšíří daný stát v případech, kdy jsou operace uvedené v článku 1 uskutečňovány mezi společnostmi z členského státu převádějící společnosti, působnost těchto předpisů ve stejné míře tak, aby se vztahovaly i na převzetí těchto ztrát stálými provozovnami přijímající společnosti nacházejícími se na jeho území.“

18 — Uvedená vzorová smlouva byla poprvé zveřejněna v roce 1963. Od té doby byla pravidelně aktualizována. Znění platné ke dni 28. ledna 2003 lze nalézt na adrese http://www.oecd.org/dataoecd/52/34/1914467.pdf.

Belgie tvrdí, že vzorová smlouva nestanoví podrobná pravidla ohledně způsobu provedení metody osvobození od daně a přísluší tak smluvním státům, aby určily tato pravidla.

33. Z ustálené judikatury vyplývá, že při neexistenci sjednocujících nebo harmonizačních opatření v rámci Společenství zůstává v pravomoci členských států vymezit prostřednictvím dohod nebo jednostranně kritéria rozdělení jejich daňové pravomoci zejména za účelem odstranění dvojího zdanění tím, že uplatní zejména kritéria rozdělení používaná v mezinárodní daňové praxi, včetně vzorových smluv vypracovaných OECD [19]. Není mi však jasné, jaký význam by uvedená skutečnost mohla mít v projednávané věci, která se týká výkladu harmonizačního opatření Společenství.

Omezení časových účinků

34. V závěru svého písemného vyjádření Belgie žádá, aby Soudní dvůr v případě, že určí, že čl. 4 odst. 1 směrnice brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jako je systém ADBI, omezil časové účinky takového rozsudku. Dovolává se v tomto směru i) právní jistoty, kterou Komise vytvořila tím, že schválila (byť konkludentně) systém ADBI, ii) nepřesného rozsahu působnosti čl. 4 odst. 1, iii) neexistence judikatury k této otázce a iv) rozpočtových dopadů, pokud by byly belgické právní předpisy shledány neslučitelnými s uvedenou právní úpravou.

35. Z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že finanční důsledky, které mohou vyplývat pro členský stát z rozsudku vydaného v řízení o předběžné otázce, neodůvodňují samy o sobě omezení časových účinků tohoto rozsudku a takové omezení bude stanoveno pouze za přesně vymezených okolností, když a) jednak existuje riziko závažných hospodářských dopadů způsobených obzvláště vysokým počtem právních vztahů založených v dobré víře na základě právní úpravy považované za platnou a účinnou; b) jednak se jeví, že jednotlivci a vnitrostátní orgány byly vedeny k chování, které nebylo v souladu s právní úpravou Společenství z důvodu objektivní a závažné nejistoty ohledně dosahu ustanovení práva Společenství, nejistoty, ke které případně přispělo i samotné chování jiných členských států nebo Komise [20].

19 — Rozsudek ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 49 a uvedená judikatura).

20 — Viz naposledy rozsudek ze dne 18. ledna 2007, Brzeziński (C-313/05, Sb. rozh. s. I-513, body 57 a 58).

36. Bez ohledu na její ostatní argumenty se Belgie v projednávané věci ani nepokusila prokázat ve svém písemném či ústním vyjádření existenci takového rizika závažných hospodářských dopadů.

37. Mám tedy za to, že není namístě, aby Soudní dvůr v případě, že určí, že čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435 brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jako je systém ADBI, omezil časové účinky takového rozsudku.

Závěry

38. Z výše uvedených důvodů navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na otázku položenou Hof van beroep te Antwerpen, Belgie, takto:

„Článek 4 směrnice Rady 90/435/EHS brání vnitrostátním právním předpisům, které stanoví, že dividendy vyplacené mateřské společnosti v jednom členském státě dceřinou společností v jiném členském státě jsou nejdříve zahrnuty do daňového základu mateřské společnosti a později odečteny od takového daňového základu (ve výši 95 %) jen v tom rozsahu, v němž má mateřská společnost zdanitelné zisky.“