Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
ATHANASIA RANTOSE
přednesené dne 28. dubna 2022[1]

Věc C-295/21

Allianz Benelux SA
proti
État belge, SPF Finances

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná cour d'appel de Bruxelles (Odvolací soud v Bruselu, Belgie)]

„Řízení o předběžné otázce – Směrnice 90/435/ES – Společný systém zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států – Článek 4 – Zákaz zdanění obdrženého zisku – Převod přebytku definitivně zdaněných příjmů do následujících zdaňovacích období – Sloučení společnosti, která obdržela zisk, s jinou společností – Vnitrostátní právní úprava, která omezuje převod tohoto přebytku na nástupnickou společnost"

I. Úvod

1. Projednávanou žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce cour d'appel de Bruxelles (Odvolací soud v Bruselu, Belgie) žádá Soudní dvůr, aby rozhodl o souladu belgické praxe, která omezuje částku přebytku definitivně zdaněných příjmů (dále jen „DZP") převáděnou ze zanikající společnosti na nástupnickou společnost při fúzi společností, s článkem 4 směrnice 90/435/EHS[2], ve spojení se směrnicí 78/855/EHS[3], jakož i se směrnicí 82/891/ES[4].

2. Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi pojišťovnou Allianz Benelux SA, se sídlem v Belgii, a service public fédéral des Finances (Federální daňová správa, Belgie) ohledně stanovení zdanitelného zisku této společnosti z titulu korporační daně za zdaňovací období let 2004 až 2007.

3. Soudní dvůr se již několikrát zabýval belgickým režimem korporační daně a zejména institutem DZP, který umožňuje, aby od zdanitelného základu společnosti byl odpočten dotčený zisk, pokud jsou splněny přesně stanovené podmínky[5]. I když projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné

[1] – Původní jazyk: francouzština.

[2] – Směrnice Rady ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. 1990, L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147).

[3] – Třetí směrnice Rady ze dne 9. října 1978, založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy, o fúzích akciových společností (Úř. věst. 1978, L 295, s. 36; Zvl. vyd. 17/01, s. 42).

[4] – Šestá směrnice Rady ze dne 17. prosince 1982, založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy o rozdělení akciových společností (Úř. věst. 1982, L 378, s. 47; Zvl. vyd. 17/01, s. 50).

[5] – Viz především rozsudek ze dne 12. února 2009, Cobelfret (C-138/07, dále jen „rozsudek Cobelfret", EU:C:2009:82), usnesení ze dne 4. června 2009, KBC Bank a Beleggen, Risicokapitaal, Beheer (C-439/07 a C-499/07, dále jen „usnesení KBC", EU:C:2009:339,), a rozsudek ze dne 19. prosince 2019, Brussels Securities (C-389/18, dále jen „rozsudek Brussels Securities", EU:C:2019:1132).

otázce navazuje na věci dříve předložené Soudnímu dvoru, které se týkaly převodu přebytku DZP mezi společnostmi, které jsou součástí stejné skupiny, vyznačuje se nicméně odlišnými skutkovými souvislostmi, jelikož se sice týká převodu přebytku DZP mezi společnostmi ze stejné skupiny, avšak tento přebytek DZP pochází od společností, které byly předtím nezávislé. Vyvstává tedy otázka, zda lze zásady stanovené judikaturou Soudního dvora použít v kontextu sporu, jehož předmětem je primárně určení souladu omezení převodu daňového odpočtu při jeho převodu v rámci fúze s unijním právem.

4. Z důvodů uvedených v tomto stanovisku se domnívám, že na položenou otázku je třeba odpovědět záporně.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

1. Směrnice 90/435

5. Je třeba uvést, že předkládající soud neuvádí verzi směrnice 90/435 použitelnou v projednávané věci. Přitom vzhledem k tomu, že se sporná období týkala let 2004 až 2007, použije se jak původní verze této směrnice, tak pozměněná verze [6] této směrnice. Změny provedené v článku 4 směrnice 90/435 směrnicí 2003/123 nicméně nemají na projednávanou věc žádný dopad.

6. Třetí bod odůvodnění směrnice 90/435 stanoví:

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

7. Článek 1 odst. 1 této směrnice zněl následovně:

„Každý členský stát použije tuto směrnici:

– na rozdělování zisku obdrženého společnostmi tohoto státu, který pochází od jejich dceřiných společností ostatních členských států,

– na rozdělování zisku vytvořeného společnostmi tohoto státu společnostem ostatních členských států, jichž jsou dceřinými společnostmi,

[…]“

[6] – Směrnice Rady 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. 2004, L 7, s. 41; Zvl. vyd. 09/002, s. 3).

8. Článek 4 uvedené směrnice stanovil:

„1. Obdrží-li mateřská společnost nebo její stálá provozovna z důvodu svého podílu na dceřiné společnosti zisky rozdělené jinak než při likvidaci dceřiné společnosti, stát mateřské společnosti a stát její stálé provozovny:

– upustí od zdanění těchto zisků, nebo

– zdaní tyto zisky, přičemž umožní mateřské společnosti a její stálé provozovně odečíst od daně příslušnou část korporační daně, která se vztahuje k těmto ziskům a kterou uhradila dceřiná společnost nebo její dceřiná společnost, až do výše příslušné daně, a to za podmínky, že na každé úrovni společnost i její dceřiná společnost splňují podmínky stanovené v článcích 2 a 3.

– […]

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

[…]“

9. Směrnice 90/435 byla zrušena směrnicí 2011/96/EU[7], která vstoupila v platnost dne 18. ledna 2012. Vzhledem k datu rozhodnému z hlediska skutkového stavu sporu v původním řízení se však na tento skutkový stav použije *ratione temporis* směrnice 90/435.

2. Směrnice 78/855

10. Článek 19 odst. 1 směrnice 78/855 stanoví:

„1. Fúze má *ipso iure* následující účinky, které působí současně:

a) veškeré obchodní jmění zanikající společnosti přechází na nástupnickou společnost, jak mezi zanikající a nástupnickou společností, tak vůči třetím osobám;

[…]“

[7] – Směrnice Rady ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. 2011, L 345, s. 8).

B. Belgické právo

11. Článek 202 code des impôts sur les revenus de 1992 (zákon o daních z příjmů z roku 1992), ve znění účinném v době rozhodné z hlediska skutkových okolností sporu v původním řízení (dále jen „CIR 1992“), ohledně režimu DZP stanoví:

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

1° dividendy s výjimkou příjmů, které jsou získány převodem vlastních akcií či podílů na jinou společnost nebo při částečném či úplném dělení obchodního majetku společnosti;

[…]“

12. Článek 204 první pododstavec CIR 1992 stanoví:

„Podle čl. 202 § 1 bodu 1, 3 a 4 se za zisky za zdanitelné období považují odpočitatelné příjmy v rozsahu 95 % přijaté nebo získané částky, jež může být zvýšena o skutečnou nebo fiktivní srážkovou daň z příjmů z movitého majetku […]“

13. Článek 205 odst. 2 CIR 1992 zní následovně:

„Odpočet stanovený v článku 202 je omezen do výše částky zisku dosaženého ve zdanitelném období, který zbude po uplatnění článku 199, […]“

14. Článek 206 odst. 1 CIR 1992, který se týká odpočtu předchozích ztrát, stanoví:

„Předchozí ztráty z podnikání jsou postupně započítávány na příjmy z podnikání v každém z následujících zdaňovacích období.“

15. Článek 206 odst. 2 druhý pododstavec CIR 1992 zní takto:

„V případě fúze na základě čl. 211 § 1 jsou ztráty z podnikání, které vykázala zanikající společnost před touto fúzí, nadále odpočitatelné u nástupnické společnosti poměrně k podílu, který představují čistá daňová aktiva slučovaných částí zanikající společnosti před fúzí na součtu, rovněž před fúzí, čistých daňových aktiv nástupnické společnosti a čisté daňové hodnoty slučovaných částí […]“

III. Spor v původním řízení, předběžná otázka a řízení před Soudním dvorem

16. V roce 1995 se pojišťovna AGF L’Escaut SA sloučila se dvěma belgickými pojišťovnami. V roce 1999 se jiná pojišťovna, Assubel-Vie SA, sloučila s AGF L’Escaut a pěti dalšími pojišťovnami.

17. Společnosti, které zanikly sloučením s AGF L’Escaut a s Assubel-Vie, nyní sloučené pod obchodním názvem Allianz Benelux, disponovaly přebytky DZP, které byly převoditelné do následujících období. Před těmito fúzemi tedy pobíraly dividendy ze svých účastí v jiných společnostech a současně nesly ztráty.

18. Allianz Benelux převedla v plném rozsahu tyto přebytky DZP během období od roku 2004 do roku 2007. Tento úplný převod byl zamítnut daňovou správou.

19. V návaznosti na stížnost podanou Allianz Benelux proti tomuto zamítnutí příslušný krajský ředitel daňové správy připustil rozhodnutím ze dne 19. prosince 2012 převod přebytků DZP na nástupnickou společnost, ale pouze poměrně z hlediska nahraditelných ztrát touto společností v rámci fúze[8]. Částečné zamítnutí převodu DZP se tak projevilo zvýšením zdanitelného základu uvedené společnosti na celkovou výši přibližně 13,6 milionu eur za zdaňovací období let 2004 až 2007.

20. Allianz Benelux podala proti tomuto rozhodnutí žalobu k tribunal de première instance francophone de Bruxelles (frankofonní soud prvního stupně v Bruselu, Belgie). Rozsudkem ze dne 20. května 2016 tento soud zamítl žádost o úplný převod přebytků DZP.

21. Allianz Benelux podala proti tomuto rozsudku odvolání k předkládajícímu soudu. Tato společnost tvrdila, že neprovedení úplného převodu převoditelných DZP, kterými disponovala zanikající společnost, na nástupnickou společnost vede zaprvé ke zdanění těchto příjmů, zadruhé k porušení čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435, jakož i zatřetí k porušení zásady daňové neutrality.

22. Za těchto podmínek se cour d'appel de Bruxelles (Odvolací soud v Bruselu) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být článek 4 odst. 1 směrnice [90/435], popřípadě ve spojení s ustanoveními směrnic [78/855] a [82/891/EHS] o právu společností, vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, které stanoví, že rozdělené zisky uvedené v prvně uvedené směrnici jsou zahrnuty do zdanitelného základu společnosti, která je příjemcem dividend, a poté jsou od něj odečteny až do výše 95 % a jsou případně převedeny do následujících zdaňovacích období, avšak vzhledem k tomu, že neexistuje zvláštní ustanovení stanovící pro případ reorganizace společností, aby takto převedené odpočty na straně zanikající společnosti byly úplně převedeny na nástupnickou společnost, mají ten důsledek, že předmětné zisky jsou nepřímo daněny při uvedené operaci z toho důvodu, že se na ně použije ustanovení, které omezuje převod uvedených odpočtů poměrně k podílu, který představují čistá daňová aktiva slučovaných částí zanikající společnosti před operací na součtu, rovněž před operací, čistých daňových aktiv nástupnické společnosti a čisté daňové hodnoty slučovaných částí?“

23. Belgická vláda, jakož i Evropská komise předložily písemná vyjádření. Tyto zúčastněné strany, jakož i společnost Allianz Benelux se rovněž mimoto vyjádřily na jednání, které se konalo dne 3. února 2022.

[8] – Z důvodu neexistence právního základu pro převod DZP v případě fúze byl tento omezený převod přebytků DZP zanikajících společností poskytnut v souladu s poměrem stanoveným v čl. 206 odst. 2 zákona o daních z příjmů z roku 1992, co se týče nahraditelných ztrát.

IV. Analýza

A. K přípustnosti žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

24. Na úvod připomínám, že předkládající soud v předběžné otázce odkazuje na čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435, ale rovněž na směrnice 78/855 a 82/891, avšak neuvádí konkrétní ustanovení těchto směrnic, ani důvody, proč na tyto směrnice odkazuje.

25. Pokud jde zaprvé o směrnici 82/891, je třeba poznamenat, že tato směrnice upravuje pouze právo společností v rámci rozdělování akciových společností, a z tohoto důvodu se tedy nemůže uplatnit v projednávané věci, která se týká fúze.

26. Pokud jde zadruhé o směrnici 78/855, tato se týká pouze soukromoprávních aspektů fúzí a neobsahuje ustanovení daňové povahy, která by se použila na spor v původním řízení[9]. Toto zjištění je ostatně potvrzeno skutečností, že daňové aspekty fúzí v rámci Unie byly upraveny v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení směrnicí 90/434/EHS[10].

27. Pokud jde o směrnici 90/435, je třeba upřesnit, že cílem této směrnice je zamezit dvojímu zdanění zisků rozdělených dceřinou společností v jednom členském státě její mateřské společnosti se sídlem v jiném členském státě s cílem usnadnit seskupování společností na unijní úrovni[11]. Za tímto účelem čl. 4 odst. 1 této směrnice stanoví, že obdrží-li mateřská společnost se sídlem v jednom členském státě rozdělené zisky dceřiné společnosti z jiného členského státu, stát mateřské společnosti buď upustí od zdanění těchto zisků (systém osvobození), nebo zdaní tyto zisky, přičemž umožní mateřské společnosti odečíst od daně příslušnou část daně splatné dceřinou společností, která se vztahuje k těmto ziskům (systém uplatnění odpočtu).

28. Pokud jde o použitelnost směrnice 90/435 na spor v původním řízení, je třeba uvést následující upřesnění.

29. Na jedné straně, jak bylo uvedeno v bodě 27 tohoto stanoviska, je cílem směrnice 90/435 zamezit dvojímu zdanění zisků rozdělovaných mezi společnostmi z různých členských států, které patří do téže skupiny. Žádné ustanovení této směrnice výslovně nestanoví jeho použití v rámci fúzí mezi společnostmi (dříve nezávislými). Ačkoli je mezi cíli sledovanými uvedenou směrnicí uveden cíl „usnadnit seskupování společností na unijní úrovni“, nic to nemění na tom, že seskupování, na které odkazuje tato směrnice, musí být chápáno především jako seskupování „vnitrostátního“ charakteru, které se týká pouze společností, které patří do téže skupiny.

[9] – Jediným ustanovením, které by mohlo být relevantní pro odpověď na předběžnou otázku, je čl. 19 odst. 1 písm. a) směrnice 78/855, který stanoví, že fúze má za následek přechod veškerého obchodního jmění zanikající společnosti na nástupnickou společnost, jak mezi zanikající a nástupnickou společností, tak vůči třetím osobám. V tomto ohledu, pokud je možné se teoreticky zabývat otázkou, zda dotčené přebytky DZP (nebo jiné daňové výhody, jako jsou převoditelné ztráty) musí být považovány za součást aktiv zanikající společnosti, odpověď na tuto otázku není zdaleka zřejmá na základě této směrnice, která neupravuje daňové důsledky fúze.

[10] – Směrnice Rady ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států (Úř. věst. 1990, L 225, s. 1; Zvl. vyd. 09/001, s. 147). Je však třeba upřesnit, jak je popsáno v bodě 47 tohoto stanoviska, že směrnice 90/434 zřejmě neobsahuje ustanovení, která by byla použitelná na spor v původním řízení.

[11] – Viz třetí bod odůvodnění směrnice 90/435.

30. Na druhé straně se článek 1 směrnice 90/435 použije na rozdělování zisku obdrženého společnostmi členského státu, který pochází od jejich dceřiných společností ostatních členských států. Kromě toho z judikatury Soudního dvora vyplývá, že čl. 4 odst. 1 první odrážka této směrnice v zásadě neupravuje situaci, kdy se sídlo společnosti, která rozděluje dividendy, nachází v témže členském státě jako sídlo společnosti, která tyto dividendy obdrží [12].

31. Vzhledem ke skutečnosti, že z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce nevyplývá původ dividend obdržených zanikajícími společnostmi, přitom není možné určit, zda jsou takové transakce, jako jsou transakce dotčené ve věci v původním řízení, upraveny směrnicí 90/435, a zejména zda nepředstavuje čistě vnitrostátní situaci, která se týká pouze belgických společností.

32. Nicméně podotýkám, že na jedné straně se na předběžné otázky týkající se výkladu unijního práva v souladu s ustálenou judikaturou vztahuje domněnka relevance [13]. Na druhé straně Soudní dvůr již uznal existenci odkazu belgického vnitrostátního práva, pokud jde o režim DZP, na směrnici 90/435, a tedy i přípustnost žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce na základě tohoto odkazu, když rozhodl, že rozsah odkazu provedeného vnitrostátním právem na unijní právo je otázkou výlučně upravenou vnitrostátním právem, což v zásadě implikuje možnost odkázat na ustanovení unijního práva pro vnitrostátní situace, kterých se netýká *ratione materiae* unijní právní úprava, na kterou je odkazováno [14].

33. V projednávané věci přitom z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že belgická daňová správa založila své rozhodnutí výslovně na judikatuře Soudního dvora v oblasti DZP.

34. S přihlédnutím k výše uvedenému se domnívám, že předběžná otázka je přípustná, ale že je třeba ji posoudit výlučně s ohledem na směrnici 90/435.

B. K věci samé

1. Úprava belgického režimu DZP v souladu s judikaturou Soudního dvora

35. Především zdůrazňuji, že Soudní dvůr měl možnost přezkoumat při různých příležitostech slučitelnost belgického režimu DZP se směrnicí 90/435.

36. Soudní dvůr tak v rozsudku Cobelfret rozhodl, že belgický režim odpočtu DZP použitelný v rozhodné době z hlediska skutkového stavu není slučitelný s čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435, jelikož jeho úplné poskytnutí záviselo na podmínce, která nebyla stanovena touto směrnicí, a sice že zdaňovací období, během kterého byly dividendy přijaty, muselo skončit kladným nebo nulovým výsledkem. V případě nesplnění této podmínky se podle Soudního dvora jednalo o nepřímé zdanění obdržených dividend během následujících zdaňovacích období z důvodu snížení převodu ztrát, které implikovala předchozí zahrnutí obdržených dividend do zdanitelného základu [15].

[12] – Usnesení KBC r (bod 57).

[13] – Rozsudek ze dne 19. prosince 2019, Junqueras Vies (C-502/19, EU:C:2019:1115, body 55 a 56 a citovaná judikatura).

[14] – Rozsudek ze dne 18. října 2012, Punch Graphix Prepress Belgium (C-371/11, EU:C:2012:647, bod 26), a usnesení KBC (body 58 a 59).

[15] – Rozsudek Cobelfret (body 33 až 41).

37. Z této judikatury vyplývá, že v případě, že zdanitelný zisk z dotčeného období nestačí k zajištění úplného odpočtu DZP, musí být okamžitě neodpočitatelný přebytek převeden do následujících období bez časového omezení.

38. Rovněž je třeba uvést, že Soudní dvůr v tomto rozsudku uznal přímý účinek čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435.

39. V návaznosti na usnesení, které potvrdilo rozsudek Cobelfret, byl belgický režim DZP změněn tak, že byl zaveden časově neomezený převod odpočtu DZP, které nemohly být předmětem odpočtu přímo z důvodu nedostatečného zisku, do pozdějších zdaňovacích období.

40. Belgický režim DZP byl znovu předmětem přezkumu Soudním dvorem o několik let později v rámci rozsudku Brussels Securities, ve kterém se jednalo o metodiku převodu odpočtu DZP, a konkrétně o pořadí uplatnění odpočtů na korporační dani stanovené belgickým právem. V tomto rozsudku Soudní dvůr konstatoval, že prioritní uplatnění převodu odpočtu DZP mohlo vést ke ztrátě možnosti využít jiné druhy převodů odpočtů, které byly časově omezeny [16]. Vzhledem k tomu, že tedy mohl existovat dopad na daňové zatížení mateřské společnosti, Soudní dvůr rozhodl, že na tuto společnost nepřímo dolehá zdanění dividend vyplacených její dceřinou společností v rozporu s čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435 [17].

2. Představuje omezení převodu přebytků DZP v rámci fúze nepřímé zdanění?

41. Připomínám, že v projednávané věci daňová správa použila *per analogiam* na převod přebytků DZP zanikajících společností na nástupnickou společnost čl. 206 odst. 2 CIR 1992, který se týká převodu ztrát, které nesla zanikající společnosti před fúzí, na nástupnickou společnost. Je tedy třeba určit, zda toto snížení přebytků DZP představuje přímé nebo nepřímé zdanění dividend osvobozených na základě čl. 4 odst. 1 první odrážky směrnice 90/435 [18].

42. Stejně jako Komise a belgická vláda se domnívám, že je třeba na předběžnou otázku odpovědět záporně.

43. Na prvním místě uvádím, že judikatura Soudního dvora, pokud jde o slučitelnost belgického režimu DZP s čl. 4 odst. 1 první odrážkou směrnice 90/435, – popsaná v bodech 36 až 40 tohoto stanoviska – byla vydána v odlišných skutkových a právních souvislostech.

44. Ve výše uvedených věcech Soudní dvůr přezkoumal slučitelnost belgického režimu DZP použitelného v rozhodné době z hlediska skutkového stavu s unijním právem ve skutkovém rámci, který spadal v plném rozsahu do působnosti tohoto ustanovení, v tom smyslu, že se v těchto věcech jednalo o platby mezi „dceřinou“ společností a „mateřskou“ společností v rámci téže skupiny. Projednávaná věc se přitom týká případu, kdy přebytky DZP nejsou přímo převáděny z dceřiné společnosti na mateřskou společnost, ale kdy zanikající společnost převádí přebytky DZP, které má z důvodu své (dřívější) účasti v jiných společnostech, na (mateřskou) společnost, se kterou se v pozdější fázi sloučila.

[16] – Rozsudek Brussels Securities (bod 49).

[17] – Rozsudek Brussels Securities (bod 53).

[18] – V tomto ohledu podotýkám, že použití *per analogiam* ustanovení daňového práva na situaci, která v zásadě není pokryta *ratione materiae* tímto ustanovením, vznáší otázky z hlediska právní jistoty, která zejména vyžaduje, aby daňová ustanovení byla vykládána restriktivně.

45. Vyvstává tedy otázka, zda lze tuto judikaturu použít v projednávané věci, která se netýká převodu přebytku DZP mezi společnostmi, které patřily do stejné skupiny, ale „převodu“ přebytků DZP z dříve nezávislé společnosti na jinou společnost v návaznosti na fúzi.

46. Přitom je třeba konstatovat, že jednak čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435 nestanoví možnost připustit nepodmíněný převod přebytků DZP ze zanikající společnosti na nástupnickou společnost a že jednak judikaturu Soudního dvora – a zejména rozsudek Cobelfret – nelze vykládat v tomto smyslu, jak tvrdí nesprávně Allianz Benelux [19]. Domnívám se tedy, že neexistuje žádná skutečnost, která by mohla vést k rozšíření působnosti čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435 a výše uvedené judikatury Soudního dvora na projednávanou věc.

47. Na druhém místě je třeba poznamenat, že žádné jiné ustanovení unijního práva nezakotvuje nárok na nepodmíněný převod přebytků DZP ze zanikající společnosti na nástupnickou společnost, uplatňovaný Allianz Benelux. V tomto ohledu poznamenávám, že směrnice 90/434, která se přesto týká daňových aspektů fúzí, však rovněž neobsahuje ustanovení, která by umožňovala převod ztrát nebo přebytku DZP (nebo jiných daňových výhod) v rámci fúzí. Výklad této směrnice Soudním dvorem ve věcech, které mají společné rysy s věcí v původním řízení a týkají se převodu ztrát (a jiných daňových výhod) v rámci fúzí, mimoto nepřipouští výklad zastávaný Allianz Benelux [20].

48. Na třetím místě je třeba přezkoumat, zda dotčený režim DZP v kontextu projednávané věci vede k přímému nebo nepřímému zdanění neslučitelnému s čl. 4 odst. 1 první odrážkou směrnice 90/435.

49. Připomínám, že Belgický stát si zvolil systém osvobození upravený v první odrážce odstavce 1 článku 4 této směrnice pro účely provedení tohoto opatření do svého vnitrostátního práva.

50. V souladu s ustanoveními belgického práva, která provádějí směrnici 90/435, tak mateřská společnost může odpočíst od svého výsledku 95 % dividend vyplacených jejími dceřinými společnostmi na základě DZP. Režim DZP stanoví, že nejprve jsou dividendy vyplácené dceřinou společností zahrnuty do zdanitelného základu mateřské společnosti. Poté se tyto dividendy odpočtou od tohoto zdanitelného základu, pokud v daném zdanitelném období po odpočtu dalšího osvobozeného zisku zbude zdanitelný zisk.

51. V projednávané věci měly zanikající společnosti při fúzi sloučením přebytky DZP a ztráty. Ohledně ztrát použitelné belgické právní předpisy stanovily, že se výše převáděných a odpočitatelných ztrát u nástupnické společnosti omezí poměrně [21].

52. Proto je třeba určit, zda toto snížení přebytků DZP představuje přímé nebo nepřímé zdanění dividend osvobozených na základě čl. 4 odst. 1 první odrážky směrnice 90/435.

53. Z výše uvedeného přitom vyplývá, že režim DZP nevede k přímému zdanění nástupnické společnosti s přihlédnutím k odpočtu v téměř úplném rozsahu, na který má nárok.

[19] – Viz body 27, 29 a 36 tohoto stanoviska.

[20] – Viz bod 60 tohoto stanoviska.

[21] – Vzhledem k tomu, že v rozhodné době neexistovalo žádné ustanovení belgického práva, které by stanovilo převod přebytků DZP ze zanikajících společností na nástupnickou společnost, daňová správa použila *per analogiam* na přebytky DZP totéž pravidlo podílu.

54. Pokud jde o nepřímé zdanění, je třeba určit, zda povinnost nezdanění stanovená v čl. 4 odst. 1 první odrážce směrnice 90/435 má takový dosah, že toto ustanovení brání daňovým dopadům na zdanitelný základ společností, které jsou vypláceny dividendy, plynoucím z omezení převodu odložení přebytků DZP při fúzi sloučením.

55. V tomto ohledu uvádím, že Soudní dvůr v rozsudku Brussels Securities s cílem určit existenci nepřímého zdanění srovnal situaci dotčenou v dané věci, v jejímž rámci musela mateřská společnost při daňovém odpočtu respektovat prioritní pořadí odpočtu přebytku ve vztahu k jinému daňovému odpočtu, se situací, která by nastala, pokud by Belgický stát uplatnil systém osvobození, který by spočíval čistě v odmítnutí dividend ze zdanitelného základu [22].

56. Domnívám se stejně jako Komise a belgická vláda, že uvažování sledované Soudním dvorem ve výše uvedené věci se může použít rovněž v projednávané věci. Z toho vyplývá, že k nepřímému zdanění může dojít pouze v situaci, kdy se společnost-příjemce nachází v méně příznivém stavu z důvodu uplatnění vnitrostátní právní úpravy, než kdyby byly dividendy vyplacené mateřskou společností čistě vyloučeny z výpočtu zdanitelného základu.

57. Z tohoto srovnání přitom vyplývá, že situace, kdy se použije poměrné omezení jak na převod přebytků DZP, tak i na převod ztrát v případě fúze, nevede k většímu zdanění než v případě, kdy by byly dividendy vyloučeny ze zdanitelného základu společnosti-příjemce [23]. Daňová neutralita je v obou situacích dodržena.

58. Naopak, jak zdůrazňuje správně Komise, pokud jsou přebytky ZDP plně převedeny na nástupnickou společnost, i když se poměrné omezení, jako je omezení stanovené vnitrostátní právní úpravou, použije na převod ztrát, tato společnost se nachází v příznivější situaci, než kdyby Belgický stát stanovil pouhé osvobození.

59. V tomto ohledu uvádím, že ani předkládající soud, ani Allianz Benelux nemohly předložit příklad, který by ilustroval nepřímé zdanění osvobozených dividend.

60. Na čtvrtém a posledním místě jsem toho názoru, že i když v projednávané věci nevyvstává otázka odůvodnění dotčeného belgického opatření, jeví se mi omezení zavedené belgickým právem, pokud jde o dosah a rozsah možnosti odpočíst částky odpovídající DZP (v rámci fúzí), na první pohled odůvodněné s přihlédnutím k legitimnímu cíli boje proti zneužitím a daňovým podvodům [24], samozřejmě za předpokladu, že je vnitrostátní opatření nezbytné a dodržuje zásadu proporcionality [25].

[22] – Na základě tohoto uvažování Soudní dvůr konstatoval, že v některých situacích dotčená vnitrostátní úprava umožňovala, aby byla mateřská společnost zdaněna více, než kdyby dividendy obdržené v rámci daňového režimu mateřská-dceřinná společnost byly vyloučeny z jejího zdanitelného základu.

[23] – V tomto ohledu podotýkám, že toto zjištění je rovněž potvrzeno číselnými příklady, které porovnávají obě tyto hypotézy obsažené v písemném vyjádření belgické vlády a Komise. Toto zjištění ostatně nebylo zpochybněno na jednání Allianz Benelux.

[24] – Pokud by byl neomezený převod ztrát a přebytků DZP povolen v rámci fúze, mohlo by to společnostem umožnit provádět další (potenciálně) fiktivní nákupy jiných společností s takovými ztrátami nebo přebytku DZP pouze s cílem získat finanční výhodu nebo vyhnout se daňovým povinnostem. Podle mého názoru přitom právě stanovení objektivního, jasného a předvídatelného kritéria, jako je kritérium (poměrného omezení) odkazem na čistá daňová aktiva zanikajícího jmění zanikající společnosti a souhrnu čistých daňových aktiv, rovněž před fúzí, nástupnické společnosti a čisté daňové hodnoty zanikajícího jmění umožňuje zabránit takovým zneužívajícím praktikám. Je však třeba upřesnit, že z předkládacího rozhodnutí, ani z vyjádření zúčastněných stran nevyplývá, že se v projednávané věci jedná o takový případ.

[25] – V tomto ohledu Soudní dvůr již rozhodl, že opatření, které neumožňuje, aby mateřská společnost usazená v jednom členském státě mohla ze svých zdanitelných příjmů odečíst ztráty zanikající dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě, může být odůvodněno nutností zachovat rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy a zabránit riziku dvojího započtení ztrát či daňovému úniku [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. února 2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84, body 40 až 46)]. Podotýkám, že v projednávané věci se nejedná o problematiku rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy, jelikož se jeví, že jedinými příslušnými jsou belgické daňové orgány.

61. Je třeba nicméně zdůraznit, že otázka odůvodnění by vyvstala pouze tehdy, pokud by bylo konstatováno porušení čl. 4 odst. 1 první odrážky směrnice 90/435, což není případ projednávané věci. Kromě toho tato otázka nebyla vznesena ani předkládajícím soudem, ani účastníky řízení. Domnívám se tedy, že se touto otázkou již není třeba dále zabývat.

62. S přihlédnutím k výše uvedenému navrhuji odpovědět na předběžnou otázku tak, že čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435 musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání právní úpravě členského státu, která stanoví, že dividendy obdržené společností se započítají do jejího zdanitelného základu předtím, než se z něj odpočtou do 95 % jejich výše, a která případně umožňuje převod tohoto odpočtu do následujících zdaňovacích období, ale která nicméně v případě sloučení této společnosti v rámci fúze omezuje převod odložení tohoto odpočtu na nástupnickou společnost poměrně v podílu, který představují čistá daňová aktiva zanikající společnosti na souhrnu celkových čistých daňových aktiv nástupnické společnosti a zanikající společnosti.

V. Závěry

63. S přihlédnutím k výše uvedeným úvahám navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžnou otázku položenou cour d'appel de Bruxelles (Odvolací soud v Bruselu, Belgie) následovně:

„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 musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání právní úpravě členského státu, která stanoví, že dividendy obdržené společností se započítají do jejího zdanitelného základu předtím, než se z něj odpočtou do 95 % jejich výše, a která případně umožňuje převod tohoto odpočtu do následujících zdaňovacích období, ale která nicméně v případě sloučení této společnosti v rámci fúze omezuje převod odložení tohoto odpočtu na nástupnickou společnost poměrně v podílu, který představují čistá daňová aktiva zanikající společnosti na souhrnu celkových čistých daňových aktiv nástupnické společnosti a zanikající společnosti.“