Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 14. října 2021 [1]

Věc C-556/20

Schneider Electric SA,
Axa SA,
BNP Paribas,
Engie,
Orange SA,
L'Air liquide, société anonyme pour l'étude et l'exploitation des procédés Georges Claude
proti
Premier ministre,
Ministre de l'Economie, des Finances et de la Relance

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Conseil d'État (Státní rada, Francie)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Systém sestávající ze zálohové srážkové daně a daňového kreditu v případě přerozdělení dividend – Vztah směrnice o mateřských a dceřiných společnostech (směrnice 90/435) k základním svobodám – Srážková daň – Zdanění dividend vyplácených mateřské společnosti podle článku 4 směrnice 90/435 – Ustanovení týkající se výplaty daňových zápočtů příjemci dividend (čl. 7 odst. 2 směrnice 90/435)"

I. Úvod

1. Francouzské společnosti odváděly do roku 2004 při přerozdělování dividend svým akcionářům zálohovou srážkovou daň („précompte mobilier") v případě, že vyplácené zisky společnosti (v projednávané věci přijaté dividendy) nebyly zdaněny korporační daní. Součástí tohoto systému byl rovněž daňový kredit, který při přerozdělení obdržel příjemce dividend, systém ovšem selhával v případě, že se jednalo o dividendy vyplácené zahraničními dceřinými společnostmi.

2. Soudní dvůr se proto již ve věcech Accor [2] a Komise v. Francie [3] zabýval francouzským právním stavem ohledně zdanění dividend v řetězci účastí a v obou konstatoval porušení svobody usazování a volného pohybu kapitálu. Nyní se jedná o slučitelnost příslušných francouzských

[1] – Původní jazyk: němčina.

[2] – Rozsudek ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

[3] – Rozsudek ze dne 4. října 2018, Komise v. Francie (zálohová srážková daň z příjmů z kapitálového majetku) (C-416/17, EU:C:2018:811).

právních předpisů se směrnicí 90/435[4] (dále jen „směrnice o mateřských a dceřiných společnostech“). V projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce Conseil d'État (Státní rada, Francie) žádá o její výklad, přičemž se zejména dotazuje, zda čl. 7 odst. 2 této směrnice Francii umožňuje takovouto zálohovou srážkovou daň.

3. Vedle slučitelnosti francouzského systému se směrnicí o mateřských a dceřiných společnostech tak vyvstává rovněž otázka, zda systém zdanění, který porušuje základní svobody, může být členskému státu i přesto umožněn prostřednictvím čl. 7 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

4. Podle bodů odůvodnění směrnice o mateřských a dceřiných společnostech je cílem této směrnice osvobodit výplaty dividend a jiné formy rozdělování zisku ze strany dceřiných společností jejich mateřským společnostem od srážkových daní a zamezit dvojímu zdanění takových příjmů na úrovni přijímající mateřské společnosti.

5. Článek 4 odst. 1 a 2 této směrnice stanoví:

„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.“

6. Článek 5 odst. 1 směrnice zní takto:

„Zisk rozdělovaný dceřinou společností její mateřské společnosti je osvobozen od srážkové daně.“

[4] – Směrnice Rady 90/435/EHS 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), v projednávané věci ve znění naposledy pozměněném směrnicí Rady 2003/123/ES ze dne 22. prosince 2003 (Úř. věst. 2004, L 7, s. 41; Zvl. vyd. 09/02, s. 3) ve znění platném pro rok 2004.

7. Článek 7 odst. 2 směrnice nicméně uvádí:

„Tato směrnice se nedotýká použití vnitrostátních předpisů nebo smluvních ustanovení, jejichž účelem je zamezit nebo omezit ekonomické dvojí zdanění dividend, zejména ustanovení týkajících se daňových zápočtů pro příjemce dividend.“

B. Francouzské právo

8. Článek 146 odst. 2 code général des impôts (obecný daňový zákoník, dále jen „CGI“) ve znění, které platí pro daňové roky relevantní v původním řízení, stanovil:

„Jestliže vyplácení výnosů mateřskou společností vede k uplatnění zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku podle článku 223e, sníží se tato záloha případně o částku daňových kreditů, které jsou spojeny s výnosy z majetkových podílů […] přijatými za ukončená účetní období maximálně za posledních pět let.“

9. Článek 158a odst. 1 CGI ve znění platném během sporných zdaňovacích období stanovil:

„Osoby, kterým jsou vypláceny dividendy francouzskými společnostmi, mají z tohoto titulu příjem, který je tvořen

a) částkami, které obdrží od společnosti,

b) slevou na dani tvořenou daňovým kreditem poskytnutým správcem daně.

Tento daňový kredit se rovná polovině částek skutečně vyplacených společností. Může být využit pouze tehdy, pokud je příjem zahrnut v základu daně z příjmů příjemce. Uplatní se při platbě této daně. Vrací se fyzickým osobám, pokud jeho výše přesahuje částku jejich daňové povinnosti.“

10. Článek 216 odst. 1 CGI stanovil:

„Čisté výnosy z majetkových podílů, které umožňují použití režimu mateřských společností […] a kterých mateřská společnost dosáhla v průběhu účetního období, mohou být odečteny od celkového čistého zisku této mateřské společnosti […]“

11. Článek 223e odst. 1 první pododstavec 1 CGI ve znění, které platilo od 1. ledna 2000, stanovil:

„[jsou-li] výnosy vyplácené společností z částek […], z důvodu kterých nepodléhá společnost korporační dani v obvyklé sazbě […], tato společnost je povinna uhradit zálohu odpovídající daňovému kreditu vypočtenému za podmínek stanovených v čl. 158a odst. 1. Srážková daň se odvádí z rozdělovaného zisku, který zakládá právo na daňový kredit stanovený v článku 158a, bez ohledu na jeho příjemce.“

III. Spor v původním řízení

A. Okolnosti věci C-556/20

12. Předmětem dotčené žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce je francouzský systém zdanění dividend v řetězci účastí, který platil do roku 2004 včetně.

13. Tento systém se skládal z několika komponentů. V případě, že – francouzská nebo zahraniční – dceřiná společnost rozdělovala zisky své francouzské mateřské společnosti, byly tyto zisky podle čl. 216 odst. 1 CGI, s výjimkou paušálního 5% podílu nákladů a výdajů, osvobozeny od korporační daně.

14. Francie navíc měla již od roku 1965 zavedený systém zdanění skládající se z daňového kreditu a zálohové srážkové daně („précompte mobilier“), jestliže byly dividendy následně vypláceny v řetězci účastí. Tato ustanovení byla k 1. lednu 2005 zrušena, platila ovšem ještě ve sporných letech 2000 až 2004.

15. Podle článku 158a CGI obdrželi příjemci dividend francouzské společnosti automaticky daňový kredit ve výši 50 % vyplacené dividendy. Tento daňový kredit měl neutralizovat předchozí zdanění korporační daní na úrovni společnosti a zajistit správné zdanění investorů (fyzických osob) v souladu s finanční výkonností v rámci jejich daně z příjmu. Vyplácený zisk totiž již na úrovni vyplácející společnosti, která vytvořila zisk, podléhal zdanění korporační daní ve výši 33,33 % a u akcionářů byl znovu zdaněn. Ve výsledku tento kredit příjemci přesně neutralizoval zatížení korporační daní u vyplácející společnosti. Příjemce ve výsledku obdrží 100 % zisku (66,66 jako dividendu a 50 % ze 66,66 = 33,33 jako kredit) a těchto 100 zdaní svou individuální daňovou sazbou v rámci daně z příjmu.

16. Tento daňový kredit byl tedy nezbytný pouze v případě, kdy vyplacené zisky byly ve vyplácející společnosti skutečně zatíženy korporační daní. Z důvodu praktičnosti však byl daňový kredit poskytován paušálně všem akcionářům, kteří obdrželi dividendy francouzských společností. Nehrálo roli, zda tyto příjmy skutečně byly předtím zdaněny korporační daní na úrovni vyplácející společnosti.

17. Jako opravný mechanismus byla článkem 223e CGI zavedena na úrovni vyplácející společnosti zálohová srážková daň. Ta byla vybírána mimo jiné v případě, kdy zisky, z nichž byly dividendy vypláceny, nebyly na úrovni vyplácející společnosti zdaněny nebo byly zdaněny pouze částečně. Zálohová srážková daň na úrovni vyplácející společnosti tedy sloužila k ospravedlnění paušálního daňového kreditu na úrovni akcionářů. Nezdaněný zisk ve výši např. 100 je zálohovou srážkovou daní snížen na 66,66, tento zisk je pak vyplacen a daňovým kreditem (50 % ze 66,66 = 33,33) u příjemce dividend navýšen zpět na 100.

18. Jestliže například francouzská mateřská společnost obdržela od své francouzské dceřiné společnosti dividendu, pak mateřská společnost obdržela paušální daňový kredit ve výši 50 % dividendy. Vzhledem k tomu, že dividenda byla na úrovni mateřské společnosti z důvodu režimu matka-dcera zakotvenému v článku 216 CGI osvobozena od daně, avšak akcionář rovněž obdržel daňový kredit, byla při přerozdělení dividendy mateřskou společností svým akcionářům vybírána zálohová srážková daň. Na zálohovou srážkovou daň však mohla mateřská společnost podle čl. 146 odst. 2. CGI započíst svůj daňový kredit. Na úrovni mateřské společnosti nedošlo v konečném důsledku k žádnému dalšímu daňovému zatížení. Daňový kredit a zálohová srážková daň se na její úrovni vždy vyrovnaly, pokud se nejednalo o přeshraniční výplatu dividend.

19. Podle článku 158a CGI naproti tomu neměla francouzská mateřská společnost nárok na daňový kredit v případě, že obdržela dividendy od dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě. Na základě směrnice o mateřských a dceřiných společnostech alespoň nemusela tyto kapitálové příjmy zdanit. Při přerozdělení však její vlastní akcionáři obdrželi daňový kredit podle článku 158a CGI, protože dividenda pocházela od francouzské společnosti (v projednávané věci od mateřské společnosti). Z důvodu nezdanění příjmů z dividend u mateřské společnosti však byl tento daňový kredit u akcionáře korigován zálohovou srážkovou daní na úrovni mateřské společnosti. Mateřská společnost, jestliže tyto dividendy své dceřiné společnosti vyplácela svým vlastním akcionářům, proto musela odvést zálohovou srážkovou daň. Nemohla si však v tomto případě započítat vlastní daňový kredit. Tím se snižovala částka, kterou mateřská společnost mohla vyplatit svým vlastním akcionářům.

20. V důsledku článku 158a CGI chybějící kredit mateřské společnosti při pobírání dividend od dceřiných společností usazených v zahraničí tak bránil neutrálnímu přerozdělování dividend příslušným akcionářům, a měl tak za následek různé nakládání s dividendami v přeshraničních situacích.

B. Původní řízení před soudem

21. Společnosti Schneider Electric SE, AXA SA, BNP Paribas, Engie SA, Orange SA a L'Air Liquide SA (dále jen „žalující společnosti") proto požádaly o vrácení zálohové srážkové daně odvedené v letech 2000 až 2004, za něž neobdržely příslušné daňové kredity.

22. Z tvrzení žalujících společností vyplývá, že jim v letech 2000 až 2004 jejich dceřiné společnosti usazené v jiných členských státech vyplatily dividendy, z nichž pak žalující společnosti při přerozdělení těchto dividend odvedly zálohovou srážkovou daň podle čl. 146 odst. 2 ve spojení s články 158a a 233e CGI.

23. Odvolávají se na to, že tato ustanovení nejsou v souladu se směrnicí o mateřských a dceřiných společnostech. V prvním stupni byly žaloby u Cour administrative d'appel de Versailles (Správní soud ve Versailles, Francie) zčásti úspěšné, francouzský stát však podal opravný prostředek ke Conseil d'État (Státní rada).

24. Současně a v zájmu urychlení rozhodnutí podaly žalující společnosti dne 27. a 28. července 2020 přímé žaloby ke Conseil d'État (Státní rada). V nich navrhly zrušení správních předpisů zveřejněných 1. listopadu 1995 pod spisovými značkami 4 J 1321 a 4 J 1322 a obsažených v pokynu 4 J-1-01 ze dne 21. března 2001.

25. K tomu žalující společnosti uvádějí, že v napadených správních pokynech byla zopakována ustanovení tehdy platného článku 223e CGI. Toto ustanovení samotné je ale podle judikatury Soudního dvora neslučitelné s článkem 4 směrnice 90/435, odpovídající správní předpisy jsou proto také neplatné.

26. Předkládající soud si nad rámec slučitelnosti s článkem 4 směrnice 90/435 pokládá otázku, zda může být francouzský daňový systém sestávající z daňového kreditu a zálohové srážkové daně přípustný jako jednotný systém sloužící zamezení dvojímu zdanění podle čl. 7 odst. 2 směrnice 90/435.

IV. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce a řízení před Soudním dvorem

27. Conseil d'État (Státní rada) za tohoto stavu věci řízení o návrhu na zrušení správních předpisů pozastavila a předložila Soudnímu dvoru tuto otázku:

„Brání ustanovení článku 4 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, zejména s ohledem na její čl. 7 odst. 2, takovému ustanovení, jako je ustanovení článku 223e code général des impôts (obecný daňový zákoník), které pro účely správného uplatnění opatření určeného k zamezení dvojímu ekonomickému zdanění dividend stanoví odvod při přerozdělení zisků mateřskou společností, které jí byly vyplaceny dceřinými společnostmi usazenými v jiném členském státě Evropské unie?"

28. V řízení před Soudním dvorem předložily písemná vyjádření společnosti Schneider Electric, AXA, Engie, Orange, L'Air liquide, Francie a Evropská komise a tytéž účastnice se účastnily jednání konaného dne 8. září 2021.

V. Právní analýza

A. K předběžné otázce

29. Předkládající soud se svou předběžnou otázkou ptá výslovně pouze na slučitelnost zálohové srážkové daně podle článku 223e code général des impôts (obecný daňový zákoník, dále jen „CGI") s článkem 4 s přihlédnutím k čl. 7 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech. Předkládající soud žádá o odpověď ve vztahu k situaci, v níž dceřiná společnost usazená v jiném členském státě vyplácí dividendy své mateřské společnosti ve Francii, která je přerozděluje svým akcionářům.

30. Jak vyplývá z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, napadají žalující společnosti platbu zálohové srážkové daně na základě správních předpisů uveřejněných dne 1. listopadu 1995 pod spisovými značkami 4 J 1321 a 4 J 1322 a obsaženými v pokynu 4 J-1-01 ze dne 21. března 2001. Daňovou povinnost však mají pouze v případě a z toho důvodu, že v jejich situaci (na rozdíl od čistě vnitrostátních případů) nemá tato zálohová srážková daň protiváhu v odpovídajícím daňovém kreditu.

31. Přesně toto znevýhodnění přeshraničního případu v porovnání s čistě vnitrostátní situací označil Soudní dvůr již ve věci Accor [5] za neslučitelné s unijním právem. Konstatoval, že francouzská právní úprava dotčená v této věci porušuje svobodu usazování (článek 49 SFEU) a zásadu volného pohybu kapitálu (článek 63 SFEU). Neslučitelnost tohoto zdanění s unijním právem byla potvrzena rovněž ve věci Komise v. Francie [6]. Předkládající soud na tomto základě správně dospěl k závěru, že společnost, která pobírá dividendy od dceřiné společnosti usazené v zahraničí a při přerozdělení by podléhala zálohové srážkové dani, má nárok na daňový kredit.

32. Není ovšem jasné [7], zda a jak může být tento nárok na daňový kredit nyní (tedy po provedení unijně právních požadavků vyplývajících z obou rozhodnutí Soudního dvora) započten se zálohovou srážkovou daní. Je proto možné, že žalující společnosti i nadále neobdrží daňový

[5] – Rozsudek ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

[6] – Rozsudek ze dne 4. října 2018, Komise v. Francie (zálohová srážková daň z příjmů z kapitálového majetku) (C-416/17, EU:C:2018:811).

[7] – Viz rovněž stanovisko Komise v bodě 41 jejího písemného vyjádření.

kredit jako ve vnitrostátním případě. Je ovšem rovněž možné, že se domáhají jak daňového kreditu (jako příjemci dividend), tak vyloučení zálohové srážkové daně (jako společnosti přerozdělující dividendy).

33. V případě, že žalující společnosti i nadále neobdrží odpovídající daňový kredit, pak vyvstává otázka týkající se důsledků potenciální slučitelnosti zálohové srážkové daně podle článku 223e CGI se směrnicí o mateřských a dceřiných společnostech pro základní svobody (k tomu bod B). Jestliže žalující společnosti naproti tomu obdrží odpovídající daňový kredit jako ve vnitrostátním případě, pak je nutno vyjasnit, zda tento francouzský systém zdanění dividend sestávající ze zálohové srážkové daně a daňového kreditu spadá do oblasti působnosti směrnice o mateřských a dceřiných společnostech (k tomu bod C) a pokud ano, zda čl. 7 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech takovýto systém připouští (k tomu bod D).

B. Ke vztahu směrnice o mateřských a dceřiných společnostech a základních svobod (svoboda usazování a volný pohyb kapitálu)

34. Slučitelnost ustanovení upravujících zálohovou srážkovou daň podle článku 223e CGI se směrnicí o mateřských a dceřiných společnostech by nevedla k tomu, že by z ní bylo možno usuzovat na slučitelnost celého francouzského systému s unijním právem i přes chybějící daňový kredit.

35. Soudní dvůr již konstatoval, že francouzská právní úprava, resp. její výklad, předkládajícím soudem porušuje základní svobody a představuje nesplnění povinnosti ze strany Francie [8]. Toto porušení primárního práva se zakládá na nedostatečném daňovém kreditu v případě vyplácení dividend společností neusazenou ve Francii. Jak během jednání rovněž uvedly žalující společnosti, toto porušení by nebylo zhojeno nebo odůvodněno, pokud se čl. 7 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech nedotýká projednávaného francouzského daňového systému, tedy mu nebrání.

36. Hierarchie právních předpisů je jasná. Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech se musí řídit základními svobodami, a nikoliv naopak. I když lze v judikatuře Soudního dvora nalézt úvahy, podle nichž opatření přijaté v oblasti, která byla na úrovni Unie plně harmonizována, musí být posuzováno ve vztahu k ustanovením tohoto harmonizačního opatření, a nikoliv k primárnímu právu [9], nevyplývá z toho nic jiného.

37. Soudní dvůr zaprvé zkoumá slučitelnost sekundárního práva s primárním [10]. Zadruhé výše uvedené tvrzení platí pro případy, v nichž neexistují pochybnosti o slučitelnosti sekundárního práva s primárním. Protože v tom případě musí být sekundární právo jako *lex specialis* použito přednostně. Vyplývá-li z toho již neslučitelnost napadeného aktu s unijním právem, není nutno ověřovat ještě i neslučitelnost s primárním právem.

[8] – Rozsudky ze dne 4. října 2018, Komise v. Francie (zálohová srážková daň z příjmů z kapitálového majetku) (C-416/17, EU:C:2018:811), a ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

[9] – Viz rozsudky ze dne 20. prosince 2017, Deister Holding a Juhler Holding (C-504/16 a C-613/16, EU:C:2017:1009, body 45 a 46), ze dne 7. září 2017, Eqiom a Enka (C-6/16, EU:C:2017:641, bod 15), ze dne 30. dubna 2014, UPC DTH (C-475/12, EU:C:2014:285, bod 63), ze dne 11. prosince 2003, Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, bod 64), ze dne 23. května 1996, Hedley Lomas (C-5/94, EU:C:1996:205, bod 18), a ze dne 12. října 1993, Vanacker a Lesage (C-37/92, EU:C:1993:836, bod 9).

[10] – Takto např. rozsudky ze dne 8. prosince 2020, Maďarsko v. Parlament a Rada (C-620/18, EU:C:2020:1001, bod 104), ze dne 8. prosince 2020, Polsko v. Parlament a Rada (C-626/18, EU:C:2020:1000, bod 87), ze dne 26. října 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, bod 50), a ze dne 11. prosince 2003, Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, bod 64 na konci).

38. V případě, že by čl. 7 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech takovýto systém bez daňového kreditu umožňoval, panovaly by na jedné straně pochybnosti o slučitelnosti se základními svobodami. Na druhé straně se čl. 7 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech nedotýká „použití vnitrostátních předpisů nebo smluvních ustanovení“. Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech tedy nezavádí plnou harmonizaci.

39. Dokud tedy daňový kredit, který se započítává se zálohovou srážkovou daní, bude i nadále záviset na tom, zda je vyplácející dceřiná společnost usazená v tuzemsku nebo v jiném členském státě, zůstane francouzský systém sestávající ze zálohové srážkové daně a daňového kreditu podle judikatury Soudního dvora [11] neslučitelný s unijním právem. Na tom nemůže nic změnit ani čl. 7 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech.

C. K použitelnosti směrnice o mateřských a dceřiných společnostech při poskytování daňového kreditu při přijetí „zahraniční dividendy“

40. Bude-li žalujícím společnostem naopak poskytnut daňový kredit rovněž u dividend vyplácených dceřinými společnostmi usazenými v zahraničí, je sporné, zda je směrnice o mateřských a dceřiných společnostech relevantní.

1. K oblasti působnosti směrnice o mateřských a dceřiných společnostech

41. Z třetího bodu odůvodnění směrnice o mateřských a dceřiných společnostech totiž vyplývá, že tato směrnice sleduje cíl zamezit dvojímu zdanění rozdělovaných zisků vyplácených dceřinou společností její mateřské společnosti na úrovni mateřské společnosti [12]. To je ovšem zajištěno již ustanovením článku 216 CGI. Mateřská společnost nemusí přijaté dividendy, které pochází ze zdaněných zisků dceřiné společnosti, znovu zdanit. Od toho je ale nutno odlišit francouzský systém sestávající ze zálohové srážkové daně a daňového kreditu.

42. *Daňový kredit* má na úrovni příjemce dividend neutralizovat zatížení vyplácející společnosti zálohovou daní s cílem, aby v konečném důsledku bylo možno zdanit pouze akcionáře případnou progresivní daní odpovídající jeho výkonnosti. Daňový kredit proto zamezuje dvojímu zdanění. *Zálohová srážková daň* má naproti tomu odstranit, případně odůvodnit, vlastně neodůvodněný daňový kredit tím, že vyplácející společnosti ukládá příslušnou zálohovou daň pro případ, že by nebyla odvedena. Zálohová daň tedy zamezuje dvojímu, resp. konečnému, nezdanění vyplacených dividend.

43. Mají-li žalující společnosti nárok na daňový kredit, tento kredit odpovídá zdanění přijatých dividend korporační daní na úrovni dceřiné společnosti a započítá se se zálohovou srážkovou daní podle čl. 146 odst. 2 CGI, pokud jde o přerozdělované dividendy, pak nedochází k dvojímu ekonomickému zdanění dividend. To dokládají příklady uváděné Komisí v jejím písemném vyjádření. Ke znevýhodňujícímu zatížení totiž dochází pouze v případech, kdy nemůže být zálohová srážková daň v mateřské společnosti započtena s daňovým kreditem, který odpovídá zatížení korporační daní na úrovni dceřiné společnosti.

[11] – Rozsudky ze dne 4. října 2018, Komise v. Francie (zálohová srážková daň z příjmů z kapitálového majetku) (C-416/17, EU:C:2018:811), a ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

[12] – Viz za mnohé pouze rozsudky ze dne 17. května 2017, X (C-68/15, EU:C:2017:379, bod 70), a ze dne 25. září 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, bod 45).

44. Daňový kredit a současně vyloučení zálohové srážkové daně na úrovni mateřské společnosti by naproti tomu vedly k bezdůvodnému obohacení akcionáře mateřské společnosti. Ten by totiž obdržel daňový kredit, ačkoliv dividenda – kterou mu přerozdělila mateřská společnost – nebyla nikdy zdaněna.

45. Neutrální nakládání s dividendou zahraniční dceřiné společnosti při přerozdělování mateřskou společností akcionářům ovšem, na rozdíl od názoru Komise a žalujících společností, nezávisí na totožné výši daňového kreditu při přijetí dividendy a na zálohové srážkové dani při přerozdělování na úrovni mateřské společnosti (tedy na její platební povinnosti). Rozhodující spíše je, aby zálohová srážková daň u mateřské společnosti v souvislosti s přerozdělením dividend odpovídala daňovému kreditu u akcionáře.

46. Ukazuje to následující příklad, kdy mateřská společnost obdrží bez zdanění dividendu 66,66 od dceřiné společnosti. Ta v zahraniční zaplatila ze svého zisku 100 přesně 33,33 korporační daně (tedy v zahraničí platila stejná sazba korporační daně jako ve Francii). Mateřská společnost nyní obdrží, i když s časovým prodlením, se zpětným účinkem, díky judikatuře Soudního dvora Evropské unie, daňový kredit ve výši 33,33 a nyní může zisk dceřiné společnosti v plném rozsahu (tedy 100) vyplatit akcionářům. Původní zatížení korporační daní je tím v plném rozsahu neutralizováno. Jestliže mateřská společnost vyplatí těchto 100, pak ovšem akcionář bez zálohové srážkové daně na úrovni mateřské společností obdrží 100 a daňový kredit ve výši 50 %, tedy přesně 150. Zisk dceřiné společnosti, který nemá být v rámci přerozdělení dvakrát zdaněn, ale činil jen 100 a bez zálohové srážkové daně se nyní zvýší na 150. Tomuto nezvyklému výsledku (přerozdělení zvýší dividendu) zamezí až zálohová srážková daň.

47. Pokud by totiž tato mateřská společnost zálohovou srážkovou daň (33,33) ze 100 zaplatila, mohla by přerozdělit pouze 66,66 a akcionář by obdržel přesně 100 (66,66 jako dividendu a 33,33 jako vlastní daňový kredit). Vzhledem k tomu, že se u mateřské společnosti její daňový kredit a zálohová srážková daň přesně překrývají, nedochází k žádnému dalšímu zatížení.

48. V případě, že by přerozdělila pouze 50, akcionář by obdržel 75 (50 jako dividendu a 25 jako vlastní daňový kredit) a zálohová daň by činila pouze 50 % z 50 = 25. Mateřská společnost by ovšem obdržela rovněž daňový kredit ve výši 33,33, zůstalo by jí tedy navíc 8,33. Zvýší-li naproti tomu mateřská společnost výplatu osvobozených příjmů z 66,66 na 100, pak akcionář obdrží 150 (100 jako dividendu a 50 jako vlastní daňový kredit). Mateřská společnost zaplatí zálohovou srážkovou daň 50 (50 % ze 100), proti tomu obdrží vlastní daňový kredit ve výši 33,33. Zůstane jí povinnost zaplatit 16,66.

49. Stejný výsledek nastane v případě, že zaplacená zahraniční korporační daň byla nižší (např. 15 %) a Francie neutralizuje daňovým kreditem pouze toto daňové zatížení. Dceřiná společnost vyplatí francouzské mateřské společnosti 85. Francie neutralizuje předchozí zdanění daňovým kreditem ve výši 15. Mateřská společnost tak (stejně jako v tuzemském případě) obdrží nezdaněné dividendy ve výši 100. Akcionářů je vyplaceno 66,66 a 33,33 zaplaceno jako zálohová srážková daň. Francie vyrovná akcionáři tuto zálohovou srážkovou daň daňovým kreditem, takže ten dostane 100. Zamezí se tak dvojímu zdanění dividendy. Na úrovni mateřské společnosti rovněž v tomto případě zůstane platební povinnost (nyní ve výši 33,33 – 15 = 18,33).

50. Tato platební povinnost (a také kladný zůstatek) ovšem v žádném případě nepředstavuje dvojí zdanění dividendy. Naopak má zajistit, aby akcionář obdržel původní dividendu dceřiné společnosti, aniž by se tato dividenda snížila nebo zvýšila. Skutečnost, zda po započtení zálohové srážkové daně a daňového kreditu vznikne mateřské společnosti platební povinnost nebo kladný

zůstatek, závisí na postupu mateřské společnosti při vyplácení dividend a jejich předchozí zdanění korporační daní, jakož i na výši daňového kreditu u akcionáře. Domáhání se daňového kreditu při současném vyloučení zálohové srážkové daně by se rovnalo účelovému výběru, k němuž neopravňují základní svobody, ani směrnice o mateřských a dceřiných společnostech. Místo zajištění neutrality při přerozdělení dividend by se zvýšil objem rozdělování k tíži francouzského státu.

51. Ve výsledku se tedy souhra daňového kreditu a zálohové srážkové daně v projednávané věci nedotýká oblasti působnosti směrnice o mateřských a dceřiných společnostech. Z tohoto důvodu se proto nemůže ani jednat o porušení článků 4 (k tomu bod 3) a článku 5 (k tomu bod 2) této směrnice.

2. Neexistence srážkové daně ve smyslu článku 5 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech

52. Vzhledem k tomu, že zálohovou srážkovou daň dluží společnost vyplácející dividendy a nikoliv držitel cenných papírů (tedy příjemce dividend), nejedná se o srážkovou daň ve smyslu článku 5 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech[13]. Stejně tak se nejedná o zatížení srážkovou daní zahraničního příjemce dividend, nýbrž „pouze“ o daňové zatížení francouzské mateřské společnosti, která dividendy dále přerozděluje.

3. Neexistence porušení článku 4 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech

53. Vyloučeno je rovněž porušení čl. 4 odst. 1 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech. Ten stanoví, že stát mateřské společnosti upustí od zdanění jí plynoucích zisků (v projednávané věci v podobě dividend), nebo započítá daň sraženou v zahraničí.

54. Francie se rozhodla pro metodu osvobození od daně. Podle článku 216 CGI lze tyto příjmy z dividend odečíst od zisku mateřské společnosti. Článek 4 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech přitom ve výsledku umožňuje zdanění až do výše 5 % příjmů z dividend. Jestliže francouzský systém zaručí, že dividendy přijaté mateřskou společností nebudou zdaněny v rozsahu překračujícím 5 %, nedochází k porušování článku 4 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech. Zdá se, že článek 216 CGI to zaručuje. To však v konečném důsledku musí posoudit vnitrostátní soud.

55. Jak je uvedeno výše (bod 42 a násl.), účelem systému sestávajícího ze zálohové srážkové daně a daňového kreditu naproti tomu není zdaňovat zisky nebo dividendy, nýbrž zajistit, aby zisky, které již byly zatíženy korporační daní, byly u akcionáře od korporační daně osvobozeny a posléze jako celek zdaněny jeho individuální daňovou sazbou (zpravidla progresivní).

56. Pouze v případě čistě izolovaného posuzování zálohové srážkové daně lze se žalujícími společnostmi a Komisí dospět k závěru, že se jedná o konflikt s článkem 4 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech. To by bylo možné, pokud by bylo nutno posuzovat zálohovou srážkovou daň jako (dodatečné) zdanění přijatých dividend při jejich přerozdělení.

[13] – Takto k belgické *fairness tax* výslovně rozsudek ze dne 17. května 2017, X (C-68/15, EU:C:2017:379, bod 65), ze dne 24. června 2010, P. Ferrero a General Beverage Europe (C-338/08 a C-339/08, EU:C:2010:364, bod 26), ze dne 26. června 2008, Burda (C-284/06, EU:C:2008:365, bod 52 a tam citovaná judikatura), ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, bod 109), a ze dne 25. září 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, bod 47). K pojmu „srážková daň“ viz rovněž moje stanovisko ve věci X (C-68/15, EU:C:2016:886, bod 37 a násl.).

57. Soudní dvůr již rozhodl, že i dodatečné zdanění při přerozdělování obdržených dividend spadá do působnosti čl. 4 odst. 1 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech [14]. Tato věc se týkala dodatečného zdanění korporační daní při přerozdělování obdržených dividend v případě, který belgický stát považoval za nespravedlivý. Ačkoliv společnost v roce vyplacení svůj daňový výsledek použitím nejrůznějších odpočtů stanovených vnitrostátním daňovým právem zcela nebo částečně snížila, akcionáři dividendy obdrželi (tzv. *Fairness Tax*). Tato „Fairness Tax" nebyla nic jiného než dodatečné zdanění obdržených (ve skutečnosti od daně osvobozených) dividend při přerozdělení. To není s čl. 4 odst. 1 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech slučitelné.

58. Od toho se ovšem povaha zálohové srážkové daně ve francouzském právu významně liší, jak znovu zdůraznila Francie během jednání. Tato zálohová srážková daň – na rozdíl např. od „Fairness Tax" – žádný daňový příjem negeneruje, nýbrž „pouze" koriguje následující daňový kredit u akcionáře. Čistě izolované posuzování pouze zálohové srážkové daně by přehlíželo nezbytnou souvislost zálohové srážkové daně u vyplácející společnosti s daňovým kreditem u příjemce dividend ve francouzském systému.

59. Pokud by společnost nezaplatila korporační daň ze zisku (např. u příjmů osvobozených od daně) a tento zisk by vyplatila ve výši 100, nebylo by daňový kredit (v tom případě ve výši 50) u příjemce dividend možno obhájit. Francie ve svém písemném vyjádření v tomto smyslu správně hovoří o bezdůvodném obohacení nebo o zdvojeném osvobození od daně. Aby se tomu vyhnula, mohla Francie zrušit rovněž daňový kredit u akcionáře, což by z pohledu unijního práva bylo nezávadné.

60. Francie se ovšem rozhodla pro jiný postup. Daňový kredit sice poskytuje, zavádí ale případné chybějící zdanění korporační daní na úrovni vyplácející společnosti (v projednávané věci mateřská společnost) formou zálohové srážkové daně (viz výše bod 45 a násl.).

61. Zálohová srážková daň v tomto systému tedy není zdaněním, nýbrž pouze technickým postupem, jak zajistit úplné přiřazení zisků k akcionáři, u něhož mohou být vyplacené zisky společnosti správně zdaněny. Na výplatu dividend je vázána pouze formálně. Z hmotněprávního hlediska je však vázána na daňový kredit u příjemce dividend. Tento kredit se tak ve výsledku vyruší, pokud příjmy na úrovni vyplácejícího nebyly zdaněny.

62. Zálohová srážková daň tedy *není dodatečná daň* související s výplatou dividend (jako např. „Fairness Tax" [15]). Spíše je to více či méně komplexní prostředek nápravy pro zajištění správného zdanění na úrovni příjemce dividend. Zálohová srážková daň „pouze" napravuje jinak neodůvodněný daňový kredit u příjemce dividend, přičemž k nápravě dochází u společnosti vyplácející dividendy. Ve výsledku není část dividendy (33,33 %) vyplácena akcionářům přímo, nýbrž nepřímo přes státní pokladnu, aniž ta ji ale zdanila (tedy snížila).

[14] – Rozsudek ze dne 17. května 2017, X (C-68/15, EU:C:2017:379, bod 77 a násl.), viz k tomu také moje stanovisko ve věci X (C-68/15, EU:C:2016:886, bod 53 a násl.).

[15] – Rozsudek ze dne 17. května 2017, X (C-68/15, EU:C:2017:379).

4. Dílčí závěr

63. Zálohová srážková daň odváděná společností vyplácející dividendy, která je kompenzována daňovým kreditem u příjemce těchto dividend, nepředstavuje z hmotněprávního hlediska a při komplexním posouzení francouzského systému žádné další daňové zatížení vyplácených dividend, a nemůže proto porušovat článek 5 ani článek 4 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech.

D. Podpůrně: Výklad čl. 7 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech

64. Pouze pro případ, že Soudní dvůr bude jiného názoru a zálohovou srážkovou daň bude posuzovat izolovaně jako další zdanění dividend přijímaných mateřskou společností při jejich přerozdělení akcionářům, vyvstává podpůrně otázka týkající se působnosti čl. 7 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech.

65. Podle tohoto ustanovení se směrnice nedotýká použití vnitrostátních předpisů, jejichž účelem je zamezit nebo omezit ekonomické dvojí zdanění dividend (první možnost) a zejména ustanovení týkajících se daňových zápočtů pro příjemce dividend (druhá možnost). První možnost zde není relevantní, protože zálohová srážková daň, je-li oproti mému návrhu posuzována izolovaně, neslouží omezení nebo zamezení dvojímu zdanění. Zamezuje nanejvýš dvojímu nezdanění, jak potvrdil rovněž zástupce jedné ze žalujících společností.

66. Zálohovou srážkovou daň by ovšem bylo možno posoudit jako ustanovení týkající se daňových zápočtů pro příjemce dividend (druhá možnost). Podmínkou ovšem je, že se čl. 7 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech rovněž týká článku 4 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech. Žalující společnosti mají za to, že se čl. 7 odst. 2 týká pouze výjimek ze zákazu srážkové daně podle článků 5 a 6 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech. Vzhledem k tomu, že zálohová srážková daň není srážková daň, nemůže se jí ani týkat čl. 7 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech. Odůvodňují to zejména požadavkem restriktivního výkladu výjimek[16] a skutečností, že čl. 7 odst. 1 této směrnice[17] vyjasňuje, co nespadá do výrazu „srážková daň“.

67. Tento restriktivní výklad působnosti čl. 7 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech mě ovšem nepřesvědčí. Zaprvé tento výklad z jeho znění nevyplývá, zadruhé je v rozporu s historií vzniku a při bližším posouzení rovněž s judikaturou Soudního dvora.

68. Ze znění čl. 7 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech nevyplývá omezení na zákaz srážkové daně stanovený články 5 a 6 této směrnice. Článek 7 odst. 2 spíše umožňuje odchylky od směrnice jako celku, tedy také od článku 4. Druhá možnost rovněž hovoří o daňových zápočtech, které – jako v projednávané věci – nemusí nutně souviset se zadržením srážkové daně. Chybí jakýkoliv odkaz na to, že se čl. 7 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech nemá vztahovat zrovna na její článek 4.

[16] – K článku 7 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech viz rozsudky ze dne 24. června 2010, P. Ferrero a General Beverage Europe (C-338/08 a C-339/08, EU:C:2010:364, bod 45), a ze dne 25. září 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, bod 86).

[17] – Jeho znění je následující: „Výrazem ‚srážková daň‘ použitým v této směrnici se nerozumí záloha ani předběžná platba na korporační daň v členském státě dceřiné společnosti, která se uskutečňuje v souvislosti s rozdělováním jejích zisků mateřské společnosti.“

69. Podle mého názoru čl. 7 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech pouze vyjasňuje, že vnitrostátní systémy zdanění, které sledují cíle směrnice za pomocí určitých technik, které by při izolovaném posuzování mohly být případně problematické, mohou být v rámci komplexního posouzení přesto přípustné. Takovéto výjimky „pouze" nesmí mařit smysl a účel směrnice o mateřských a dceřiných společnostech [18].

70. Stejně lze z judikatury Soudního dvora dovodit, že čl. 7 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech nemá být nahlížen pouze ve vztahu k zákazu srážkové daně podle článků 5 a 6 této směrnice. Ve věci Océ van der Grinten [19] bylo sporné, zda čl. 7 odst. 2 této směrnice zahrnuje rovněž (!) zákaz srážkové daně. Soudní dvůr dospěl k závěru, že čl. 7 odst. 2 směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že připouští zdanění rovněž v případě, že tento odvod představuje srážkovou daň ve smyslu čl. 5 odst. 1 směrnice, je-li používán na dividendy vyplácené dceřinou společností své mateřské společnosti [20]. Soudní dvůr tedy vychází z toho, že se čl. 7 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech vztahuje „rovněž" na zákaz srážkové daně podle článku 5 této směrnice. Tomu by odporovalo omezení čl. 7 odst. 2 směrnice „pouze" na zákaz srážkové daně.

71. Potvrzuje to historie vzniku čl. 7 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, kterou Francie zdůrazňuje ve svém písemném vyjádření. Výjimka byla přijata z iniciativy Spojeného království z důvodu zvláštností v jeho systému korporační daně. Jak vyplývá ze závěrečného kompromisního návrhu ze dne 12. června 1989, má formulace zajistit, že se směrnice nebude dotýkat „précompte" a „crédit d'impot (avoir fiscale)" [21]. Jedná se o prvky, které byly součástí již tehdy existujícího francouzského systému zdanění. Formulace navržená v kompromisu je dodnes obsahem článku 7 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech.

72. Použití druhé možnosti v čl. 7 odst. 2 proto přichází do úvahy, ačkoliv se v projednávané věci nejedná o srážkovou daň. Musí se ovšem jednat o ustanovení, které se týká daňových zápočtů pro příjemce dividend.

73. I když, jak správně argumentují žalující společnosti, zálohová srážková daň je v projednávané věci odváděna na úrovni společnosti vyplácející dividendy, její funkce (k tomu výše bod 58 a násl.) spočívá v nápravě hmotněprávně neoprávněného daňového kreditu u příjemce dividend. Jak bylo uvedeno výše, zálohová srážková daň nutně souvisí se zdaněním na úrovni společnosti vyplácející dividendy (korporační daň a zálohová srážková daň) a se systémem daňových kreditů na úrovni příjemce dividend. Podle francouzského systému není jedno bez druhého myslitelné.

74. Zálohová srážková daň se tak *týká* rovněž výplaty daňových zápočtů (tedy kreditů) příjemci dividend. S ohledem na jeho znění se proto na toto ustanovení francouzského práva vztahuje čl. 7 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech. Z něj vyplývá, že se směrnice o mateřských a dceřiných společnostech takovéhoto nápravného mechanismu nedotýká.

75. Podmínkou ovšem je, že tato výjimka neobchází smysl a účel směrnice o mateřských a dceřiných společnostech. Tak tomu každopádně není v případě, kdy mateřská společnost při přijetí dividend své zahraniční dceřiné společnosti obdrží příslušný daňový kredit, který

[18] – V tomto smyslu zřejmě též rozsudky ze dne 24. června 2010, P. Ferrero a General Beverage Europe (C-338/08 a C-339/08, EU:C:2010:364, bod 46), a ze dne 25. září 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, bod 102).

[19] – Rozsudek ze dne 25. září 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495).

[20] – Rozsudek ze dne 25. září 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, bod 89).

[21] – Compromis soumis au Conseil ECOFIN du 17 avril 1989 concernant trois problèmes essentiels relatifs aux propositions de directives „fusion" et „sociétés mères et filiales" - n 7322/89, page 7/11 – version française.

neutralizuje předchozí zatížení těchto dividend korporační daní. Může-li být tento daňový kredit započten se zálohovou srážkovou daní při přerozdělení, která sama o sobě pouze napravuje z hmotněprávního hlediska neodůvodněný daňový kredit u akcionáře, pak neexistují žádné pochybnosti: Rovněž v tomto případě umožňuje francouzský systém daňově neutrální vyplácení dividend mezi společnostmi, které spadají do oblasti působnosti směrnice o mateřských a dceřiných společnostech.

VI. Závěry

76. Navrhuji proto, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky podané Conseil d'État (Státní rada, Francie) takto:

„Ustanovení článku 4 ve spojení s čl. 7 odst. 2 směrnice 90/435 nebrání ustanovení, které pro uplatnění systému určeného ke správnému zdanění akcionářů stanoví odvod při přerozdělení zisků s cílem neutralizovat příslušný daňový kredit následujícího příjemce dividend (akcionář mateřské společnosti). To platí rovněž v případě, že tyto zisky byly předtím vyplaceny mateřské společnosti dceřinou společností usazenou v jiném členském státě Evropské unie. Naproti tomu odepření daňového kreditu mateřské společnosti v této situaci je podle judikatury Soudního dvora již v rozporu se základními svobodami."