Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 14. októbra 2021 [1]

Vec 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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podala Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Systém pozostávajúci z preddavkovej zrážkovej dane a daňového úveru v prípade prerozdelenia dividend – Vzťah smernice o materských a dcérskych spoločnostiach (smernica 90/435) k základným slobodám – Zrážková daň – Zdaňovanie dividend vyplatených materskej spoločnosti podľa článku 4 smernice 90/435 – Ustanovenia týkajúce sa vyplácania daňového úveru príjemcom dividend (článok 7 ods. 2 smernice 90/435)"

I. Úvod

1. Francúzske spoločnosti museli pri prerozdeľovaní dividend svojim akcionárom do roku 2004 platiť preddavkovú zrážkovú daň („précompte mobilier"), ak vyplácané zisky spoločnosti (v tomto prípade prijaté dividendy) nepodliehali dani z príjmov právnických osôb. Súčasťou tohto systému bol aj daňový úver, ktorý pri prerozdelení získal príjemca dividend, ale tento systém zlyhával, ak išlo o dividendy vyplácané zahraničnými dcérskymi spoločnosťami.

2. Súdny dvor sa preto už vo veciach Accor [2] a Komisia/Francúzsko [3] zaoberal francúzskou právnou úpravou týkajúcou sa zdaňovania dividend v reťazci majetkovej účasti, pričom v oboch veciach konštatoval porušenia slobody usadiť sa a voľného pohybu kapitálu. Teraz ide

[1] Jazyk prednesu: nemčina.

[2] Rozsudok z 15. septembra 2011 (C-310/09, EU:C:2011:581).

[3] Rozsudok zo 4. októbra 2018, Komisia/Francúzsko (Zrážková daň z hnuteľného majetku) (C-416/17, EU:C:2018:811).

o zlučiteľnosť príslušných francúzskych predpisov so smernicou 90/435[4] (ďalej len „smernica o materských a dcérskych spoločnostiach“). V prejednávanom návrhu na začatie prejudiciálneho konania totiž Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko) žiada o jej výklad, pričom sa najmä pýta, či článok 7 ods. 2 tejto smernice nedovoľuje, aby Francúzsko vyberalo takú preddavkovú zrážkovú daň.

3. Okrem zlučiteľnosti francúzskeho systému so smernicou o materských a dcérskych spoločnostiach teda vzniká tiež otázka, či členský štát na základe článku 7 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach predsa môže byť oprávnený uplatňovať systém zdanenia, ktorý porušuje základné slobody.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

4. Cieľom smernice o materských a dcérskych spoločnostiach je podľa jej odôvodnení oslobodiť dividendy a iné prerozdelenie ziskov, ktoré sú vyplácané dcérskymi spoločnosťami ich materským spoločnostiam, od zrážkovej dane a vylúčiť dvojité zdanenie týchto príjmov na úrovni prijímajúcej materskej spoločnosti.

5. Článok 4 ods. 1 a 2 smernice stanovuje:

„1. Keď materská spoločnosť alebo jej stále sídlo [stála prevádzkareň – *neoficiálny preklad*] na základe združenia materskej spoločnosti s jej dcérskou spoločnosťou dostáva prerozdelené zisky, štát materskej spoločnosti a štát jej stáleho sídla [stálej prevádzkarne – *neoficiálny preklad*], okrem prípadu likvidácie dcérskej spoločnosti, buď:

– upustí od zdanenia takýchto ziskov, alebo

– zdaní tieto zisky, pričom udelí materskej spoločnosti a stálemu sídlu [oprávni materskú spoločnosť a stálu prevádzkareň – *neoficiálny preklad*] odrátať si od dane zlomok [časť – *neoficiálny preklad*] dane z príjmu právnických osôb spojenú s týmito ziskami a platenú dcérskymi spoločnosťami a všetkými úrovňami, ktoré sú pod nimi, za podmienky, že sa na všetkých úrovniach splnia požiadavky ustanovené v článku 2 a 3, do výšky limitu zodpovedajúcej dane.

…

2. Každý členský štát si však ponecháva možnosť ustanoviť, že akékoľvek poplatky vzťahujúce sa na podiel a akékoľvek straty pochádzajúce z rozdelenia ziskov dcérskej spoločnosti nemožno odrátať zo zdaniteľných ziskov materskej spoločnosti. Tam, kde sú náklady na riadenie týkajúce sa podielu v takomto prípade určené paušálne, určené množstvo nemôže presiahnuť 5 % ziskov rozdelených dcérskou spoločnosťou.“

[4] Smernica Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, 1990, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147) – v tomto prípade v znení naposledy zmenenom smernicou Rady 2003/123/ES z 22. decembra 2003 (Ú. v. EÚ L 7, 2004, s. 41; Mim. vyd. 09/002, s. 3), ktoré bolo účinné v roku 2004.

6. Článok 5 ods. 1 smernice znie:

„Zisky, ktoré dcérska spoločnosť prerozdeľuje svojej materskej spoločnosti, sa oslobodzujú od výberu daní [zrážkovej dane – *neoficiálny preklad*].“

7. Článok 7 ods. 2 smernice však stanovuje:

„Táto smernica sa nedotýka uplatňovania vnútroštátnych alebo z dohôd vyplývajúcich ustanovení, ktorých účelom je zamedziť alebo obmedziť dvojité hospodárske zdanenie dividend, najmä ustanovení týkajúcich sa preplácania daňových dobropisov [vyplácania daňového úveru – *neoficiálny preklad*] príjemcom dividend.“

B. Francúzske právo

8. Článok 146 ods. 2 code général des impôts (Všeobecný daňový zákonník, ďalej len „CGI“) v znení účinnom počas zdaňovacích období, o ktoré ide vo veci samej, znel:

„Ak vyplatenie dividend vykonané materskou spoločnosťou vedie k uplatneniu preddavkovej zrážkovej dane stanovenej v článku 223e, táto preddavková zrážková daň sa prípadne zníži o sumu daňových úverov spojených s výnosmi z podielov… prijatými za ukončené účtovné obdobia za najviac posledných päť rokov.“

9. Článok 158a ods. 1 CGI v znení účinnom počas zdaňovacích období, o ktoré ide vo veci samej, stanovoval:

„Osoby, ktorým sú vyplácané dividendy francúzskymi spoločnosťami, majú z tohto dôvodu príjem pozostávajúci zo:

a) súm, ktoré dostávajú od spoločnosti;

b) zápočtu dane v podobe daňového úveru na účte štátnej pokladnice.

Tento daňový úver zodpovedá polovici súm, ktoré spoločnosť skutočne zaplatila. Možno ho použiť len vtedy, ak je príjem zahrnutý do základu dane z príjmov, ktorú je príjemca povinný zaplatiť. Vyberie sa pri platbe tejto dane. Vráti sa fyzickým osobám, pokiaľ jeho výška presahuje výšku dane, ktorú majú tieto osoby zaplatiť.“

10. Článok 216 ods. 1 CGI stanovoval:

„Z celkového čistého zisku materskej spoločnosti možno odrátať čisté výnosy z podielov, pri ktorých vzniká nárok na uplatnenie režimu materských spoločností…, ktoré táto materská spoločnosť dosiahla v priebehu hospodárskeho roka…“

11. Článok 223e ods. 1 prvý pododsek CGI v znení účinnom od 1. januára 2000 stanovoval:

„… ak výnosy vyplácané spoločnosťou pochádzajú zo súm, s ohľadom na ktoré nepodlieha dani z príjmov právnických osôb v bežnej sadzbe…, táto spoločnosť je povinná zaplatiť preddavkovú zrážkovú daň vo výške daňového úveru vypočítaného podľa podmienok stanovených v článku 158a ods. 1 Preddavková zrážková daň sa platí z vyplateného zisku, v ktorého prípade vznikol nárok na daňový úver stanovený v článku 158a, bez ohľadu na jeho príjemcov.“

III. Konanie vo veci samej

A. Okolnosti veci C-556/20

12. Predmetom prejednávaného návrhu na začatie prejudiciálneho konania je francúzsky systém zdaňovania dividend v reťazci majetkovej účasti, ktorý existoval do roku 2004 vrátane.

13. Tento systém sa skladal z viacerých zložiek. Pokiaľ – francúzska alebo zahraničná – dcérska spoločnosť vyplatila zisky svojej francúzskej materskej spoločnosti, tieto zisky boli podľa článku 216 ods. 1 CGI – s výnimkou paušálneho podielu vo výške 5 % nákladov a výdavkov – oslobodené od dane z príjmov právnických osôb.

14. Vo Francúzsku bol navyše už od roku 1965 zavedený systém zdaňovania pozostávajúci z daňového úveru a preddavkovej zrážkovej dane („précompte mobilier“), pokiaľ došlo k prerozdeleniu dividend v reťazci majetkovej účasti. Tieto predpisy boli s účinnosťou od 1. januára 2005 zrušené, ale ešte platili pre sporné roky 2000 až 2004.

15. Podľa článku 158a CGI získali príjemcovia dividend od francúzskej spoločnosti automaticky daňový úver vo výške 50 % vyplatenej dividendy. Tento daňový úver mal neutralizovať predchádzajúci výber dane z príjmov právnických osôb na úrovni spoločnosti a zabezpečiť správne zdanenie investorov (fyzických osôb) podľa ich finančnej platobnej schopnosti v rámci ich dane z príjmov. Z vyplateného zisku totiž bola už na úrovni vyplácajúcej spoločnosti, ktorá dosiahla tento zisk, vybratá daň z príjmov právnických osôb vo výške 33,33 % a tento zisk bol opäť zdanený u akcionárov. Tento daňový úver v konečnom dôsledku neutralizoval u príjemcu práve daň z príjmov právnických osôb vybratú od vyplácajúcej spoločnosti. Príjemca dostane v konečnom dôsledku 100 % zisku (66,66 ako dividendu a 50 % z 66,66 = 33,33 ako daňový úver) a týchto 100 % zdaní podľa svojej individuálnej daňovej sadzby v rámci dane z príjmov.

16. Vzhľadom na vyššie uvedené bol však daňový úver nevyhnutný len v prípade, ak z vyplatených ziskov bola od príslušných vyplácajúcich spoločností skutočne vybratá daň z príjmov právnických osôb. Z praktických dôvodov sa však daňový úver paušálne poskytoval všetkým akcionárom, ktorí získali dividendy od francúzskych spoločností. Bolo nepodstatné, či z týchto príjmov predtým skutočne bola vybratá daň z príjmov právnických osôb na úrovni vyplácajúcej spoločnosti.

17. Ako opravný mechanizmus však bola článkom 223e CGI zavedená preddavková zrážková daň na úrovni príslušnej vyplácajúcej spoločnosti. Táto daň sa vyberala okrem iného vtedy, keď zisky, z ktorých sa vyplatili dividendy, na úrovni príslušnej vyplácajúcej spoločnosti neboli zdanené alebo boli zdanené len čiastočne. V tomto smere preddavková zrážková daň na úrovni vyplácajúcej spoločnosti slúžila na odôvodnenie paušálneho daňového úveru na úrovni akcionárov. Nezdanený zisk napríklad vo výške 100 sa preddavkovou zrážkovou daňou zníži na sumu 66,66, ktorá sa potom vyplatí a prostredníctvom daňového úveru (50 % zo 66,66 = 33,33) sa u príjemcu dividend opäť zvýši na 100.

18. Ak napríklad francúzska materská spoločnosť dostala od svojej francúzskej dcérskej spoločnosti dividendu, materská spoločnosť paušálne získala daňový úver vo výške 50 % dividendy. Keďže dividenda bola na úrovni materskej spoločnosti z dôvodu režimu vzťahujúceho sa na materské a dcérske spoločnosti stanoveného v článku 216 CGI oslobodená od dane, ale akcionár tiež získal daňový úver, pri prerozdelení dividendy materskou spoločnosťou jej akcionárom bola vybratá preddavková zrážková daň. Na preddavkovú zrážkovú daň však materská spoločnosť podľa článku 146 ods. 2 CGI mohla započítať svoj daňový úver. Na úrovni

materskej spoločnosti teda v konečnom dôsledku nedošlo k dodatočnému daňovému zaťaženiu. Daňový úver a preddavková zrážková daň sa na jej úrovni vždy vyrovnali, pokiaľ nešlo o cezhraničné vyplatenie dividend.

19. Podľa článku 158a CGI naopak francúzska materská spoločnosť nemala nárok na daňový úver, ak získala dividendy od dcérskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte. Na základe smernice o materských a dcérskych spoločnostiach prinajmenšom nemusela zdaniť tieto príjmy z dividend. Pri prerozdelení však jej vlastní akcionári získali daňový úver podľa článku 158a CGI, keďže vyplatená dividenda pochádzala od francúzskej spoločnosti (v tomto prípade od materskej spoločnosti). Z dôvodu nezdanenia príjmov z dividend na úrovni materskej spoločnosti však bol tento daňový úver u akcionára korigovaný preddavkovou zrážkovou daňou na úrovni materskej spoločnosti. Ak teda materská spoločnosť prerozdelila tieto dividendy od svojej dcérskej spoločnosti svojim vlastným akcionárom, bola povinná zaplatiť preddavkovú zrážkovú daň. V tomto prípade si však nemohla započítať vlastný daňový úver. Tým sa znížila suma, ktorú materská spoločnosť mohla vyplatiť svojim vlastným akcionárom.

20. Skutočnosť, že materská spoločnosť na základe článku 158a CGI nezískala daňový úver pri prijatí dividend od dcérskych spoločností so sídlom v zahraničí, v tomto smere bránila neutrálnemu prerozdeleniu dividend príslušným akcionárom a viedla k rozdielnemu zaobchádzaniu s dividendami v cezhraničných situáciách.

B. Súdne konanie vo veci samej

21. Spoločnosti Schneider Electric SE, AXA SA, BNP Paribas, Engie SA, Orange SA a L'Air Liquide SA (ďalej len „žalujúce spoločnosti“) preto požiadali o vrátenie preddavkovej zrážkovej dane zaplatenej v rokoch 2000 až 2004, za ktorú nezískali zodpovedajúce daňové úvery.

22. Z tvrdení žalujúcich spoločností vyplýva, že tieto spoločnosti dostali v rokoch 2000 až 2004 dividendy, ktoré im vyplatili ich dcérske spoločnosti so sídlom v iných členských štátoch, a pri prerozdelení týchto dividend zaplatili preddavkovú zrážkovú daň podľa článku 146 ods. 2 CGI v spojení s článkami 158a a 233e CGI.

23. V tomto smere sa odvolávajú na to, že uvedené ustanovenia nie sú v súlade so smernicou o materských a dcérskych spoločnostiach. Na prvom stupni boli žaloby na Cour administrative d'appel de Versailles (Správny súd Versailles, Francúzsko) čiastočne úspešné, avšak Francúzska republika podala opravný prostriedok na Conseil d'État (Štátna rada).

24. Na urýchlenie rozhodnutia žalujúce spoločnosti súčasne podali 27. a 28. júla 2020 priame žaloby na Conseil d'État (Štátna rada). Domáhali sa v nich určenia neplatnosti správnych predpisov, ktoré boli zverejnené 1. novembra 1995 pod spisovými značkami 4-J-1321 a 4-J-1322 a obsiahnuté v pokyne 4 J-1-01 z 21. marca 2001.

25. V tejto súvislosti žalujúce spoločnosti uvádzajú, že v napadnutých správnych pokynoch boli zopakované ustanovenia článku 223e CGI, ktorý bol v tom čase účinný. Domnievajú sa, že toto ustanovenie je však podľa judikatúry Súdneho dvora samo osebe nezlučiteľné s článkom 4 smernice 90/435, takže zodpovedajúce správne predpisy sú tiež neplatné.

26. Vnútroštátny súd si okrem zlučiteľnosti s článkom 4 smernice 90/435 tiež kladie otázku, či francúzsky daňový systém pozostávajúci z daňového úveru a preddavkovej zrážkovej dane prípadne môže byť prípustný ako jednotný systém na zamedzenie dvojitého zdanenia podľa článku 7 ods. 2 smernice 90/435.

IV. Návrh na začatie prejudiciálneho konania a konanie na Súdnom dvore

27. Za týchto okolností Conseil d'État (Štátna rada) prerušila konanie týkajúce sa správnych predpisov a položila Súdnemu dvoru nasledujúcu otázku:

„Bránia ustanovenia článku 4 [smernice o materských a dcérskych spoločnostiach], najmä s prihliadnutím na článok 7 ods. 2 tejto smernice, takému ustanoveniu, akým je ustanovenie článku 223e code général des impôts (Všeobecný daňový zákonník), ktoré na účely správneho uplatňovania systému na zamedzenie dvojitého hospodárskeho zdanenia dividend stanovuje preddavkovú zrážkovú daň zo zisku, ktorý materskej spoločnosti vyplatili dcérske spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte Európskej únie, pri jeho prerozdelení zo strany materskej spoločnosti?“

28. Schneider Electric, AXA, Engie, Orange, L'Air liquide, Francúzsko a Európska komisia predložili v konaní na Súdnom dvore písomné pripomienky a zúčastnili sa na pojednávaní, ktoré sa konalo 8. septembra 2021.

V. Právne posúdenie

A. O prejudiciálnej otázke

29. Vnútroštátny súd sa svojou prejudiciálnou otázkou výslovne pýta len na zlučiteľnosť preddavkovej zrážkovej dane stanovenej v článku 223e CGI s článkom 4 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach s prihliadnutím na jej článok 7 ods. 2 Vnútroštátny súd žiada o odpoveď v súvislosti so situáciou, v ktorej dcérska spoločnosť so sídlom v inom členskom štáte vyplatí dividendy svojej materskej spoločnosti vo Francúzsku, ktorá ich prerozdelí svojim akcionárom.

30. Ako vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, žalujúce spoločnosti napádajú zaplatenie preddavkovej zrážkovej dane na základe správnych predpisov, ktoré boli zverejnené 1. novembra 1995 pod spisovými značkami 4-J-1321 a 4-J-1322 a obsiahnuté v pokyne 4 J-1-01 z 21. marca 2001. Daňovú povinnosť však majú len v prípade a z dôvodu, že táto preddavková zrážková daň v ich situácii (na rozdiel od čisto vnútroštátnej situácie) nie je kompenzovaná zodpovedajúcim daňovým úverom.

31. Práve toto znevýhodnenie cezhraničnej situácie v porovnaní s čisto vnútroštátnou situáciou Súdny dvor už vo veci Accor [5] označil za nezlučiteľné s právom Únie. V uvedenej veci konštatoval, že francúzska právna úprava relevantná v prejednávanej veci je v rozpore so slobodou usadiť sa (článok 49 ZFEÚ) a s voľným pohybom kapitálu (článok 63 ZFEÚ). Nezlučiteľnosť tohto zdanenia s právom Únie bola potvrdená vo veci Komisia/Francúzsko [6].

[5] Rozsudok z 15. septembra 2011 (C-310/09, EU:C:2011:581).

[6] Rozsudok zo 4. októbra 2018, Komisia/Francúzsko (Zrážková daň z hnuteľného majetku) (C-416/17, EU:C:2018:811).

Vnútroštátny súd z toho správne vyvodzuje záver, že spoločnosť, ktorá dostane dividendy od dcérskej spoločnosti so sídlom v zahraničí a pri prerozdelení by musela zaplatiť preddavkovú zrážkovú daň, má nárok na daňový úver.

32. Nie je však jasné,[7] či a ako tento nárok na daňový úver teraz (t. j. po prebratí požiadaviek práva Únie, ktoré vyplývajú z oboch rozhodnutí Súdneho dvora) možno započítať s preddavkovou zrážkovou daňou. Preto je možné, že žalujúce spoločnosti ešte stále nezískajú daňový úver ako vo vnútroštátnej situácii. Tiež je však možné, že sa domáhajú tak daňového úveru (ako príjemcovia dividend), ako aj neuplatnenia preddavkovej zrážkovej dane (ako spoločnosti, ktoré prerozdeľujú dividendy).

33. Ak žalujúce spoločnosti ešte stále nezískajú porovnateľný daňový úver, potom vzniká otázka týkajúca sa dôsledkov potenciálnej zlučiteľnosti preddavkovej zrážkovej dane podľa článku 223e CGI so smernicou o materských a dcérskych spoločnostiach pre základné slobody (pozri v tejto súvislosti časť B). Ak naopak žalujúce spoločnosti získali porovnateľný daňový úver ako vo vnútroštátnej situácii, potom treba objasniť, či tento francúzsky systém zdaňovania dividend pozostávajúci z preddavkovej zrážkovej dane a daňového úveru patrí do pôsobnosti smernice o materských a dcérskych spoločnostiach (pozri v tejto súvislosti časť C), a ak áno, či článok 7 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach prípadne pripúšťa taký systém (pozri v tejto súvislosti časť D).

B. O vzťahu medzi smernicou o materských a dcérskych spoločnostiach a základnými slobodami (sloboda usadiť sa a voľný pohyb kapitálu)

34. Súlad ustanovení týkajúcich sa preddavkovej zrážkovej dane podľa článku 223e CGI so smernicou o materských a dcérskych spoločnostiach by nemal za následok, že by z neho bolo možné vyvodiť, že celý francúzsky systém je napriek chýbajúcemu daňovému úveru v súlade s právom Únie.

35. Súdny dvor už konštatoval, že francúzska právna úprava, resp. jej výklad podaný vnútroštátnym súdom porušuje základné slobody a predstavuje nesplnenie povinnosti zo strany Francúzska.[8] Toto porušenie primárneho práva je založené na nedostatočnom daňovom úvere v prípade vyplatenia dividend spoločnosťou, ktorá nemá sídlo vo Francúzsku. Ako žalujúce spoločnosti tiež uviedli na pojednávaní, toto porušenie by nebolo napravené alebo odôvodnené, ak sa článok 7 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach nedotýka sporného francúzskeho daňového systému, teda mu nebráni.

36. Hierarchia právnych predpisov je jasná. Smernica o materských a dcérskych spoločnostiach sa musí posudzovať podľa základných slobôd a nie naopak. Aj keď sa v judikatúre Súdneho dvora dajú nájsť konštatovania, podľa ktorých sa právna úprava, ktorá patrí do oblasti, ktorá bola predmetom úplnej harmonizácie na úrovni Únie, nemá posudzovať s prihliadnutím na ustanovenia primárneho práva, ale len s prihliadnutím na harmonizačné opatrenie,[9] nevyplýva z nej opak.

7 Pozri tiež stanovisko Komisie vyjadrené v bode 41 jej písomných pripomienok.

8 Rozsudky zo 4. októbra 2018, Komisia/Francúzsko (Zrážková daň z hnuteľného majetku) (C-416/17, EU:C:2018:811), a z 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

9 Pozri rozsudky z 20. decembra 2017, Deister Holding a Juhler Holding (C-504/16 a C-613/16, EU:C:2017:1009, body 45 a 46); zo 7. septembra 2017, Eqiom a Enka (C-6/16, EU:C:2017:641, bod 15); z 30. apríla 2014, UPC DTH (C-475/12, EU:C:2014:285, bod 63); z 11. decembra 2003, Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, bod 64); z 23. mája 1996, Hedley Lomas (C-5/94, EU:C:1996:205, bod 18), a z 12. októbra 1993, Vanacker a Lesage (C-37/92, EU:C:1993:836, bod 9).

37. Po prvé Súdny dvor skúma zlučiteľnosť sekundárneho práva s primárnym právom.[10] Po druhé vyššie uvedené konštatovanie platí v prípadoch, v ktorých neexistujú pochybnosti o zlučiteľnosti sekundárneho práva s primárnym právom. V takom prípade sa totiž sekundárne právo musí prednostne uplatniť ako *lex specialis*. Ak už z toho vyplynie rozpor napadnutého aktu s právom Únie, nie je potrebné skúmať ešte aj nezlučiteľnosť s primárnym právom.

38. Ak by článok 7 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach pripúšťal taký systém bez daňového úveru, existovali by na jednej strane pochybnosti o zlučiteľnosti so základnými slobodami. Na druhej strane článok 7 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach sa v tomto smere nedotýka „uplatňovania vnútroštátnych alebo z dohôd vyplývajúcich ustanovení“. Nedošlo teda ani k úplnej harmonizácii prostredníctvom smernice o materských a dcérskych spoločnostiach.

39. Pokiaľ teda daňový úver, ktorý sa započíta s preddavkovou zrážkovou daňou, naďalej závisí od toho, či vyplácajúca dcérska spoločnosť má sídlo v tuzemsku alebo v inom členskom štáte, francúzsky systém pozostávajúci z preddavkovej zrážkovej dane a daňového úveru je podľa judikatúry Súdneho dvora[11] stále v rozpore s právom Únie. Na tom by nemohol nič zmeniť ani článok 7 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach.

C. O uplatniteľnosti smernice o materských a dcérskych spoločnostiach pri poskytnutí daňového úveru v prípade prijatia „zahraničnej dividendy“

40. Ak sa žalujúcim spoločnostiam naopak poskytne zodpovedajúci daňový úver aj v prípade dividend, ktoré im vyplatia dcérske spoločnosti so sídlom v zahraničí, je otázne, či je smernica o materských a dcérskych spoločnostiach relevantná.

1. O pôsobnosti smernice o materských a dcérskych spoločnostiach

41. Z tretieho odôvodnenia smernice o materských a dcérskych spoločnostiach totiž vyplýva, že cieľom tejto smernice je vylúčiť dvojité zdanenie ziskov rozdelených dcérskou spoločnosťou v prospech materskej spoločnosti na úrovni tejto materskej spoločnosti.[12] To však už zabezpečuje ustanovenie článku 216 CGI. Materská spoločnosť nemusí ešte raz zdaniť prijaté dividendy, ktoré pochádzajú zo zdanených ziskov dcérskej spoločnosti. Od toho však treba odlíšiť francúzsky systém pozostávajúci z preddavkovej zrážkovej dane a daňového úveru.

42. *Daňový úver* má na úrovni príjemcu dividend neutralizovať výber preddavkovej dane od vyplácajúcej spoločnosti, aby bolo v konečnom dôsledku možné zdaniť len akcionára, a to prípadne podľa progresívnej sadzby zodpovedajúcej jeho platobnej schopnosti. Daňový úver zamedzuje dvojitému hospodárskemu zdaneniu. *Preddavková zrážková daň* má naopak odstrániť, resp. odôvodniť daňový úver, ktorý je vlastne neoprávnený, tým, že sa vyplácajúcej

[10] Pozri v tomto zmysle napríklad rozsudky z 8. decembra 2020, Maďarsko/Parlament a Rada (C-620/18, EU:C:2020:1001, bod 104); z 8. decembra 2020, Poľsko/Parlament a Rada (C-626/18, EU:C:2020:1000, bod 87); z 26. októbra 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, bod 50), a z 11. decembra 2003, Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, bod 64 *in fine*).

[11] Rozsudky zo 4. októbra 2018, Komisia/Francúzsko (Zrážková daň z hnuteľného majetku) (C-416/17, EU:C:2018:811), a z 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

[12] Pozri tiež v tejto súvislosti najmä rozsudky zo 17. mája 2017, X (C-68/15, EU:C:2017:379, bod 70), a z 25. septembra 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, bod 45).

spoločnosti uloží povinnosť zaplatiť príslušnú preddavkovú daň pre prípad, že taká daň nebola zaplatená. Preddavková zrážková daň teda zamedzuje dvojitému, resp. definitívnemu nezdaneniu vyplatených dividend.

43. Ak žalujúce spoločnosti majú nárok na daňový úver, tento daňový úver zodpovedá preddavkovej dani z príjmov právnických osôb vybratej z prijatých dividend na úrovni dcérskej spoločnosti a započíta sa s preddavkovou zrážkovou daňou podľa článku 146 ods. 2 CGI, pokiaľ ide o prerozdelené dividendy, v takom prípade nedôjde k nijakému dvojitému hospodárskemu zdaneniu dividend. Svedčia o tom príklady, ktoré Komisia uvádza vo svojich písomných pripomienkach. K znevýhodňujúcemu zaťaženiu totiž dochádza len v prípadoch, v ktorých sa preddavková zrážková daň na úrovni materskej spoločnosti nemôže započítať s daňovým úverom, ktorý zodpovedá dani z príjmov právnických osôb vybratej na úrovni dcérskej spoločnosti.

44. Daňový úver a súčasné neuplatnenie preddavkovej zrážkovej dane na úrovni materskej spoločnosti by naopak viedlo k bezdôvodnému obohateniu akcionára materskej spoločnosti. Tento akcionár by totiž získal daňový úver, hoci dividenda – ktorú mu prerozdelila materská spoločnosť – nikdy nebola zdanená.

45. Neutrálne zaobchádzanie s dividendou zahraničnej dcérskej spoločnosti pri jej prerozdelení materskou spoločnosťou akcionárovi však nezávisí – na rozdiel od názoru Komisie a žalujúcich spoločností – od rovnakej výšky daňového úveru pri prijatí dividendy a preddavkovej zrážkovej dane pri jej prerozdelení na úrovni materskej spoločnosti (t. j. od jej platobnej povinnosti). Rozhodujúce naopak je, aby sa preddavková zrážková daň u materskej spoločnosti pri prerozdelení a daňový úver u akcionára zhodovali.

46. Ukazuje to nasledujúci príklad, v ktorom materská spoločnosť získa od dcérskej spoločnosti bez zdanenia dividendu vo výške 66,66. Predpokladajme, že dcérska spoločnosť zaplatila v zahraničí zo svojho zisku vo výške 100 daň z príjmov právnických osôb presne vo výške 33,33 (t. j. v zahraničí platila rovnaká sadzba dane z príjmov právnických osôb ako vo Francúzsku). Materská spoločnosť teraz získa – aj keď oneskorene – vďaka judikatúre Súdneho dvora Európskej únie so spätnou účinnosťou daňový úver vo výške 33,33 a mohla by v celom rozsahu (t. j. 100) vyplatiť akcionárom zisk, ktorý dosiahla dcérska spoločnosť. Preddavková daň z príjmov právnických osôb je v celom rozsahu neutralizovaná. Ak materská spoločnosť vyplatí týchto 100, akcionár by bez preddavkovej zrážkovej dane na úrovni materskej spoločnosti však získal 100 a daňový úver vo výške 50 %, t. j. presne 150. Zisk dcérskej spoločnosti, ktorý sa v rámci prerozdelenia nemá dvakrát zdaniť, však predstavoval len 100 a bez preddavkovej zrážkovej dane sa teraz zvýši na 150. Tomuto neobvyklému výsledku (pri prerozdelení sa dividenda zvýši) zabráni až preddavková zrážková daň.

47. Ak by táto materská spoločnosť totiž zaplatila preddavkovú zrážkovú daň (33,33) zo 100, mohla by už prerozdeliť len 66,66 a akcionár by získal presne 100 (66,66 ako dividendu a 33,33 ako vlastný daňový úver). Keďže na úrovni materskej spoločnosti sa jej daňový úver a preddavková zrážková daň presne prekrývajú, nevzniká nijaká platobná povinnosť.

48. Ak by materská spoločnosť prerozdelila len 50, akcionár by získal 75 (50 ako dividendu a 25 ako vlastný daňový úver) a preddavková zrážková daň by predstavovala len 50 % z 50 = 25. Materská spoločnosť by však získala aj daňový úver vo výške 33,33, takže by mala kladný zostatok vo výške 8,33. Ak naopak materská spoločnosť zvýši vyplácanie príjmov oslobodených od dane zo

66,66 na 100, v takom prípade akcionár získa 150 (100 ako dividendu a 50 ako vlastný daňový úver). Vznikne jej povinnosť zaplatiť preddavkovú zrážkovú daň vo výške 50 (50 % z 100) a na druhej strane získa vlastný daňový úver vo výške 33,33. Zostane jej povinnosť zaplatiť 16,66.

49. Rovnaký výsledok vznikne, keď bola zaplatená zahraničná daň z príjmov právnických osôb nižšia (napríklad 15 %) a Francúzsko prostredníctvom daňového úveru tiež neutralizuje len túto daň. Dcérska spoločnosť vyplatí francúzskej materskej spoločnosti 85. Francúzsko neutralizuje preddavkovú daň daňovým úverom vo výške 15. Materská spoločnosť teda (tak ako vo vnútroštátnej situácii) získa nezdanenú dividendu vo výške 100. Akcionárovi sa vyplatí 66,66 a 33,33 sa zaplatí ako preddavková zrážková daň. Francúzsko poskytne akcionárovi daňový úver vo výške preddavkovej zrážkovej dane, takže akcionár dostane 100. Zamedzí sa dvojitému zdaneniu dividendy. Na úrovni materskej spoločnosti aj v tomto prípade zostane platobná povinnosť (teraz vo výške 33,33 – 15 = 18,33).

50. Táto platobná povinnosť (a tiež kladný zostatok) však v nijakom prípade nepredstavuje dvojité zdanenie dividendy. Naopak zaručuje, aby akcionár získal pôvodnú dividendu dcérskej spoločnosti bez toho, aby sa táto dividenda znížila alebo zvýšila. To, či po započítaní preddavkovej zrážkovej dane a daňového úveru zostane materskej spoločnosti platobná povinnosť alebo kladný zostatok, závisí od postupu materskej spoločnosti pri vyplácaní dividend a od preddavkovej dane z príjmov právnických osôb vybratej z dividendy, ako aj od výšky daňového úveru u akcionára. Domáhanie sa daňového úveru pri súčasnom neuplatnení preddavkovej zrážkovej dane by sa rovnalo účelovému výberu, ktorý podľa základných slobôd ani smernice o materských a dcérskych spoločnostiach nie je opodstatnený. Namiesto zabezpečenia neutrality pri prerozdelení dividend by sa objem vyplatených dividend zvýšil na úkor Francúzskej republiky.

51. V konečnom dôsledku sa preto uplatnenie daňového úveru v spojení s preddavkovou zrážkovou daňou v prejednávanom prípade už nedotýka pôsobnosti smernice o materských a dcérskych spoločnostiach. Z tohto dôvodu nemožno konštatovať ani porušenie článku 4 (pozri v tejto súvislosti časť 3) a článku 5 (pozri v tejto súvislosti časť 2) tejto smernice.

2. Neexistencia zrážkovej dane v zmysle článku 5 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach

52. Keďže preddavkovú zrážkovú daň musí zaplatiť vyplácajúca spoločnosť, a nie majiteľ cenných papierov (t. j. príjemca dividend), už nejde o zrážkovú daň v zmysle článku 5 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach.[13] V tomto prípade nejde ani o výber zrážkovej dane od zahraničného príjemcu dividend, ale „len“ o daňové zaťaženie francúzskej materskej spoločnosti, ktorá prerozdeľuje dividendy.

[13] Pokiaľ ide o belgickú fairness tax, pozri výslovne rozsudky zo 17. mája 2017, X (C-68/15, EU:C:2017:379, bod 65); z 24. júna 2010, P. Ferrero a General Beverage Europe (C-338/08 a C-339/08, EU:C:2010:364, bod 26); z 26. júna 2008, Burda (C-284/06, EU:C:2008:365, bod 52 a tam citovaná judikatúra); z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, bod 109), a z 25. septembra 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, bod 47). Pokiaľ ide o pojem zrážková daň, pozri tiež návrhy, ktoré som predniesla vo veci X (C-68/15, EU:C:2016:886, bod 37 a nasl.).

3. Neexistencia porušenia článku 4 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach

53. Tiež je vylúčené porušenie článku 4 ods. 1 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach. V tomto ustanovení sa uvádza, že štát materskej spoločnosti buď upustí od zdanenia ziskov, ktoré plynú tejto spoločnosti (v tomto prípade v podobe dividend), alebo započíta preddavkovú daň vybratú v zahraničí.

54. Francúzsko sa rozhodlo pre metódu oslobodenia od dane. Podľa článku 216 CGI možno tieto príjmy z dividend odpočítať od zisku materskej spoločnosti. Článok 4 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach pritom v konečnom dôsledku umožňuje zdanenie až do výšky 5 % príjmov z dividend. Pokiaľ francúzsky systém zabezpečuje, aby dividendy prijaté materskou spoločnosťou neboli zdanené vo väčšom rozsahu než 5 %, nedochádza k porušeniu článku 4 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach. Zdá sa, že článok 216 CGI to zaručuje. V konečnom dôsledku to však musí posúdiť vnútroštátny súd.

55. Ako bolo uvedené vyššie (bod 42 a nasl.), cieľom systému pozostávajúceho z preddavkovej zrážkovej dane a daňového úveru naopak nie je zdaňovať zisky alebo dividendy, ale zaručiť, aby zisky, z ktorých už bola vybratá daň z príjmov právnických osôb, boli u akcionára oslobodené od dane z príjmov právnických osôb a následne sa mohli ako celok zdaniť podľa jeho individuálnej (spravidla progresívnej) sadzby dane.

56. Len v prípade čisto izolovaného posudzovania preddavkovej zrážkovej dane by bolo možné spolu so žalujúcimi spoločnosťami a s Komisiou dospieť k záveru, že dochádza k porušeniu článku 4 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach. To by bolo možné, ak by sa preddavková zrážková daň mala posudzovať ako (dodatočné) zdanenie prijatých dividend pri ich prerozdelení.

57. Súdny dvor už rozhodol, že článok 4 ods. 1 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach sa uplatní aj na dodatočné zdanenie pri prerozdelení prijatých dividend.[14] Táto vec sa však týkala dodatočného výberu dane z príjmov právnických osôb pri prerozdelení prijatých dividend v prípade, ktorý Belgické kráľovstvo považovalo za nespravodlivý. Hoci bol daňový výsledok spoločnosti v roku, v ktorom došlo k prerozdeleniu dividend, celkom alebo sčasti znížený prostredníctvom uplatnenia rôznych znížení stanovených vnútroštátnymi daňovými predpismi, akcionári získali dividendy (takzvaná fairness tax). Táto fairness tax bola len dodatočným zdanením prijatých dividend (ktoré boli v skutočnosti oslobodené od dane) pri ich prerozdelení. Také zdanenie je nezlučiteľné s článkom 4 ods. 1 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach.

58. Ako Francúzsko opäť zdôraznilo na pojednávaní, povaha preddavkovej zrážkovej dane vo francúzskom práve sa však podstatne líši od uvedeného zdanenia. Táto preddavková zrážková daň nevytvára – napríklad na rozdiel od fairness tax – nijaký daňový príjem, ale „len“ koriguje následný daňový úver u akcionára. Čisto izolované posudzovanie samotnej preddavkovej zrážkovej dane by prehliadalo nevyhnutnú súvislosť preddavkovej zrážkovej dane na úrovni vyplácajúcej spoločnosti s daňovým úverom u príjemcu dividend vo francúzskom systéme.

59. Ak by spoločnosť nezaplatila daň z príjmov právnických osôb zo zisku (napríklad v prípade príjmov oslobodených od dane) a vyplatila ho vo výške 100, nebolo by možné odôvodniť daňový úver (v takom prípade vo výške 50) u príjemcu dividend. Francúzsko vo svojich písomných

[14] Rozsudok zo 17. mája 2017, X (C-68/15, EU:C:2017:379, bod 77 a nasl.). Pozri v tejto súvislosti tiež návrhy, ktoré som predniesla vo veci X (C-68/15, EU:C:2016:886, bod 53 a nasl.).

pripomienkach v tejto súvislosti správne hovorí o bezdôvodnom obohatení, resp. o dvojnásobnom oslobodení od dane. Na zabránenie tejto situácii Francúzsko tiež mohlo zrušiť daňový úver u akcionára, čo by z hľadiska práva Únie nebolo možné kritizovať.

60. Francúzsko sa však rozhodlo pre iný postup. Síce poskytne daňový úver, ale zavádza prípadne chýbajúce uplatnenie dane z príjmov právnických osôb na úrovni vyplácajúcej spoločnosti (v tomto prípade materskej spoločnosti) prostredníctvom preddavkovej zrážkovej dane (pozri vyššie uvedený bod 45 a nasl.).

61. Preddavková zrážková daň v tomto systéme teda nepredstavuje zdanenie, ale len postup na zabezpečenie vyplatenia ziskov v plnej výške akcionárovi, u ktorého sa vyplatené zisky spoločnosti môžu správne zdaniť. Len formálne je viazaná na vyplatenie dividend. Z hmotnoprávneho hľadiska je však spojená s daňovým úverom u príjemcu dividend. Tento daňový úver sa tak v konečnom dôsledku zruší, ak príjmy na úrovni vyplácajúcej spoločnosti neboli zdanené.

62. Preddavková zrážková daň teda *nie je dodatočnou daňou* založenou na vyplatení dividend (ako napríklad fairness tax[15]). Naopak je len viac alebo menej komplexným nápravným prostriedkom na zabezpečenie správneho zdanenia na úrovni príjemcu dividend. Preddavková zrážková daň „len“ koriguje daňový úver u príjemcu dividend, ktorý je inak neodôvodnený, pričom k oprave dochádza u vyplácajúcej spoločnosti. V konečnom dôsledku sa časť dividendy (33,33 %) nevypláca akcionárom priamo, ale nepriamo prostredníctvom štátnej pokladnice, ktorá ju však nezdaňuje (t. j. neznižuje).

4. Predbežný záver

63. Preddavková zrážková daň vybratá od spoločnosti vyplácajúcej dividendy, ktorá sa kompenzuje daňovým úverom u príjemcu týchto dividend, z vecného hľadiska pri celkovom posúdení francúzskeho systému nepredstavuje dodatočné zdanenie vyplácaných dividend, a preto nemôže porušovať článok 5 ani článok 4 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach.

D. Subsidiárne: výklad článku 7 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach

64. Len v prípade, ak Súdny dvor dospeje k inému záveru a preddavkovú zrážkovú daň bude izolovane posudzovať ako dodatočné zdanenie dividend, ktoré prijala materská spoločnosť, pri ich prerozdelení akcionárom, vzniká subsidiárne otázka týkajúca sa pôsobnosti článku 7 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach.

65. Podľa uvedeného ustanovenia sa táto smernica sa nedotýka uplatňovania vnútroštátnych ustanovení, ktorých účelom je zamedziť alebo obmedziť dvojité zdanenie dividend (prvá možnosť), a najmä ustanovení týkajúcich sa vyplácania daňového úveru príjemcom dividend (druhá možnosť). Prvá možnosť v tomto prípade nie je relevantná, keďže preddavková zrážková daň – v prípade, ak sa v rozpore s mojím návrhom posudzuje izolovane – neslúži na obmedzenie alebo zamedzenie dvojitého zdanenia. Ako tiež potvrdil zástupca jednej zo žalujúcich spoločností, zamedzuje nanajvýš dvojitému nezdaneniu.

[15] Rozsudok zo 17. mája 2017, X (C-68/15, EU:C:2017:379).

66. Preddavková zrážková daň by sa však mohla posudzovať ako ustanovenie týkajúce sa vyplácania daňového úveru príjemcom dividend (druhá možnosť). Podmienkou však je, že článok 7 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach sa týka aj článku 4 tejto smernice. Žalujúce spoločnosti zastávajú názor, že článok 7 ods. 2 sa vzťahuje len na výnimky zo zákazu zrážkovej dane podľa článkov 5 a 6 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach. Tvrdia, že vzhľadom na to, že preddavková zrážková daň nie je zrážkovou daňou, nemôže sa uplatniť ani článok 7 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach. Odôvodňujú to predovšetkým požiadavkou doslovného výkladu výnimiek [16] a skutočnosťou, že článok 7 ods. 1 tejto smernice [17] objasňuje, čo nepatrí pod pojem „zrážková daň“.

67. Tento reštriktívny výklad pôsobnosti článku 7 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach však nepovažujem za presvedčivý. Po prvé nevyplýva zo znenia uvedeného ustanovenia a po druhé je v rozpore s históriou vzniku tohto ustanovenia a pri podrobnejšom preskúmaní aj s doterajšou judikatúrou Súdneho dvora.

68. Zo znenia článku 7 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach nevyplýva obmedzenie na zákaz zrážkovej dane stanovený v článkoch 5 a 6 tejto smernice. Článok 7 ods. 2 naopak povoľuje odchýlky od smernice ako celku, teda aj od článku 4. V druhej možnosti sa tiež hovorí o daňových úveroch, ktoré – tak ako v prejednávanom prípade – nevyhnutne nemusia súvisieť s výberom zrážkovej dane. Nič nenasvedčuje tomu, že článok 7 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach sa nemá vzťahovať práve na článok 4 tejto smernice.

69. Podľa môjho názoru článok 7 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach len spresňuje, že vnútroštátne systémy zdanenia, ktoré sledujú ciele smernice pomocou určitých techník, ktoré by pri izolovanom posudzovaní prípadne mohli byť problematické, môžu byť v rámci celkového posúdenia predsa prípustné. Také výnimky nesmú odporovať „len“ zmyslu a účelu smernice o materských a dcérskych spoločnostiach. [18]

70. Z judikatúry Súdneho dvora rovnako možno vyvodiť, že článok 7 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach sa nemá vykladať len so zreteľom na zákaz zrážkovej dane podľa článkov 5 a 6 tejto smernice. Vo veci Océ van der Grinten [19] bolo sporné, či sa článok 7 ods. 2 tejto smernice vzťahuje aj (!) na zákaz zrážkovej dane. Súdny dvor dospel k záveru, že článok 7 ods. 2 smernice sa má vykladať v tom zmysle, že pripúšťa zdanenie aj v prípade, ak je táto daň zrážkovou daňou v zmysle článku 5 ods. 1 smernice, pokiaľ sa uplatní na dividendy, ktoré dcérska spoločnosť vypláca svojej materskej spoločnosti. [20] Súdny dvor teda vychádza z toho, že článok 7 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach sa vzťahuje „aj“ na zákaz zrážkovej dane podľa článku 5. Tomu by odporovalo obmedzenie článku 7 ods. 2 smernice „len“ na zákaz zrážkovej dane.

[16] Pozri v súvislosti s článkom 7 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach rozsudky z 24. júna 2010, P. Ferrero a General Beverage Europe (C-338/08 a C-339/08, EU:C:2010:364, bod 45), a z 25. septembra 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, bod 86).

[17] Toto ustanovenie znie: „Pojem ‚zrážková daň‘ použitý v tejto smernici sa nevzťahuje na preddavky na daň z príjmov právnických osôb členskému štátu dcérskej spoločnosti, ktorá sa uskutočňuje [ktoré sa uhrádzajú – *neoficiálny preklad*] v súvislosti s rozdeľovaním jej zisku materskej spoločnosti“.

[18] Pozri v tomto zmysle zrejme tiež rozsudky z 24. júna 2010, P. Ferrero a General Beverage Europe (C-338/08 a C-339/08, EU:C:2010:364, bod 46), a z 25. septembra 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, bod 102).

[19] Rozsudok z 25. septembra 2003 (C-58/01, EU:C:2003:495).

[20] Rozsudok z 25. septembra 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, bod 89).

71. Potvrdzuje to história vzniku článku 7 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach, ktorú Francúzsko zdôrazňuje vo svojich pripomienkach. Predmetná výnimka bola zavedená na základe iniciatívy Spojeného kráľovstva z dôvodu špecifík jeho systému dane z príjmov právnických osôb. Ako vyplýva zo záverečného kompromisného návrhu z 12. júna 1989, touto formuláciou sa malo zabezpečiť, aby sa smernica nevzťahovala na „précompte“ a „crédit d'impot (avoir fiscale)“.[21] Oba tieto prvky boli tiež súčasťou francúzskeho systému zdanenia, ktorý už v tom čase existoval. Formulácia navrhnutá v uvedenom kompromise sa dodnes nachádza v článku 7 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach.

72. Použitie druhej možnosti uvedenej v článku 7 ods. 2 preto prichádza do úvahy, hoci v prejednávanom prípade nejde o zrážkovú daň. Musí však ísť o ustanovenie týkajúce sa vyplácania daňového úveru príjemcom dividend.

73. Aj keď – ako žalujúce spoločnosti správne uvádzajú – preddavková zrážková daň sa v tomto prípade vyberá na úrovni spoločnosti vyplácajúcej dividendy, jej funkcia (pozri v tejto súvislosti bod 58 a nasl. vyššie) napriek tomu spočíva v náprave daňového úveru u príjemcu dividend, ktorý je z vecného hľadiska neoprávnený. Ako bolo uvedené vyššie, preddavková zrážková daň nevyhnutne súvisí so zdanením na úrovni spoločnosti vyplácajúcej dividendy (daň z príjmov právnických osôb alebo preddavková zrážková daň) a so systémom daňového úveru na úrovni príjemcu dividend. Podľa francúzskeho systému nie je jedno bez druhého mysliteľné.

74. Preddavková zrážková daň sa teda *týka* aj vyplácania daňového dobropisu (t. j. daňového úveru) príjemcom dividend. Na toto ustanovenie francúzskeho právneho poriadku sa preto vzhľadom na jeho znenie vzťahuje článok 7 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach. V tomto poslednom uvedenom ustanovení sa uvádza, že smernica o materských a dcérskych spoločnostiach sa nedotýka takého nápravného mechanizmu.

75. Podmienkou však je, že táto výnimka nenarúša zmysel a účel smernice o materských a dcérskych spoločnostiach. V každom prípade to tak nie je, ak materská spoločnosť pri prijímaní dividend od svojej zahraničnej dcérskej spoločnosti získa zodpovedajúci daňový úver, ktorým sa neutralizuje preddavková daň z príjmov právnických osôb vybratá z týchto dividend. Pokiaľ tento daňový úver možno pri prerozdelení započítať so zrážkovou daňou, ktorou sa len koriguje daňový úver u akcionára, ktorý je z hmotnoprávneho hľadiska neoprávnený, neexistujú nijaké pochybnosti: aj v tomto prípade francúzsky systém umožňuje daňovo neutrálne vyplácanie dividend medzi spoločnosťami, ktoré patria do pôsobnosti smernice o materských a dcérskych spoločnostiach.

VI. Návrh

76. Preto navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku, ktorú mu položila Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko), takto:

Ustanovenia článku 4 v spojení s článkom 7 ods. 2 smernice 90/435 nebránia ustanoveniu, ktoré na účely uplatňovania systému určeného na správne zdanenie akcionára stanovuje preddavkovú zrážkovú daň pri prerozdelení ziskov s cieľom neutralizovať zodpovedajúci daňový úver ďalšieho príjemcu dividend (akcionára materskej spoločnosti). To platí aj v prípade, ak tieto zisky predtým

[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.

vyplatila materskej spoločnosti dcérska spoločnosť so sídlom v inom členskom štáte Európskej únie. Naproti tomu odopretie daňového úveru materskej spoločnosti v tejto situácii podľa judikatúry Súdneho dvora už porušuje základné slobody.