

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

3. dubna 2008*

Ve věci C-27/07,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Conseil d'État (Francie) ze dne 17. ledna 2007, došlým Soudnímu dvoru dne 26. ledna 2007, v řízení

Banque Fédérative du Crédit Mutuel

proti

Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení K. Lenaerts (zpravodaj), předseda senátu, G. Arestis, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász a J. Malenovský, soudci,

* Jednací jazyk: francouzština.

generální advokátka: E. Sharpston,
vedoucí soudní kanceláře: B. Fülöp, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 21. listopadu 2007,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Banque Fédérative du Crédit Mutuel Y. Mercierem a A. Gerardinem, advokáty,
- za francouzskou vládu G. de Berguesem a J.-Ch. Graciou, jako zmocněnci,
- za německou vládu M. Lummou a C. Blaschkem, jako zmocněnci,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a J.-P. Keppennem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 24. ledna 2008,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 4 odst. 2 a čl. 7 odst. 2 směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. L 225, s. 6, Zvl. vyd. 09/01, s. 147, dále jen „směrnice“).

- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Banque Fédérative du Crédit Mutuel (dále jen „BFCM“) a ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (ministrem hospodářství, financí a průmyslu).

Právní rámec

Právní úprava Společenství

- 3 Článek 4 směrnice stanoví:

„1. Obdrží-li mateřská společnost z důvodu svého podílu na dceřiné společnosti zisky rozdělené jinak než při likvidaci dceřiné společnosti, stát mateřské společnosti:

- upustí od zdanění těchto zisků, nebo,

- zdaní tyto zisky, přičemž umožní mateřské společnosti odečíst od daně příslušnou část daně splatné dceřinou společností, která se vztahuje k těmto ziskům, popřípadě daň sraženou státem, jehož daňovým rezidentem je dceřiná společnost, podle odchylek stanovených v článku 5 a maximálně do výše odpovídající vnitrostátní dani.

2. Každý členský stát si nicméně ponechá možnost stanovit, že náklady vztahující se k držbě podílu na dceřiné společnosti a ztráty vyplývající z rozdělování jejich 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.

[...]

4 Článek 5 směrnice zní následovně:

„1. Zisk rozdělovaný dceřinou společností její mateřské společnosti je osvobozen od srážkové daně, přinejmenším pokud mateřská společnost drží na základním kapitálu dceřiné společnosti podíl nejméně 25 %.

2. Odchylně od odstavce 1 smí Řecká republika tak dlouho, dokud nebude uplatňovat korporační daň na rozdělované zisky, vybírat srážkovou daň ze zisků rozdělovaných mateřským společnostem ostatních členských států. [...]

3. Odchylně od odstavce 1 smí Spolková republika Německo tak dlouho, dokud na rozdělované zisky uplatňuje sazbu korporační daně nejméně o 11 % nižší, než je sazba daně z nerozdělených zisků, nejdéle však do poloviny roku 1996, vybírat vyrovnávací srážkovou daň 5 % ze zisků rozdělovaných svými dceřinými společnostmi.

4. Odchylně od odstavce 1 smí Portugalská republika vybírat srážkovou daň ze zisků rozdělovaných jejími dceřinými společnostmi mateřským společnostem ostatních členských států nejdéle do konce osmého roku ode dne, kdy se tato směrnice stane použitelnou.

[...]“

5 Článek 7 směrnice upřesňuje:

„1. 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.

2. 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.“

Vnitrostátní právní úprava

- 6 Daňový režim dividend vyplacených mateřským společností usazeným ve Francii je upraven článkem 216 code général des impôts [francouzského všeobecného daňového zákoníku (dále jen „CGI“)], který ve svém znění použitelném na skutkové okolnosti ve věci v původním řízení stanoví:

„1. Čisté výnosy z majetkového podílu, které umožňují použití režimu mateřských společností a jež jsou uvedeny v článku 145, které byly obdrženy v průběhu hospodářského roku mateřskou společností, mohou být odečteny od celkového čistého zisku této mateřské společnosti, po odečtení podílu výdajů a nákladů.

Podíl výdajů a nákladů uvedený v prvním pododstavci je stanoven jednotně ve výši 5 % celkového výnosu z majetkového podílu, včetně částky, která je předmětem daňového zápočtu. Tento podíl nicméně nemůže za jednotlivé zdaňovací období překročit celkovou částku výdajů a nákladů jakékoliv povahy vynaložených zúčastněnou společností v průběhu téhož období.“

- 7 Článek 145 CGI ve svém znění použitelném na skutkové okolnosti ve věci v původním řízení upřesňuje, že režim mateřských společností lze uplatnit zejména na společnosti podléhající běžné sazbě korporační daně, které drží podíly představující nejméně 5 % kapitálu vydávající společnosti.

- 8 Pokyn ministerstva hospodářství, financí a průmyslu č. 4H1-00 ze dne 31. ledna 2000 (*Bulletin officiel des impôts* ze dne 16. února 2000) upřesňuje s odkazem na pokyn č. 4H4-99 stejného ministerstva ze dne 25. června 1999 (*Bulletin officiel des impôts* ze dne 5. července 1999) podmínky uplatnění podílu výdajů a nákladů stanoveného v článku 216 CGI. Je zde zejména uvedeno, že daňové zápočty, o něž se zde jedná „zahrnují jak tuzemský daňový zápočet [...] pro výnosy pocházející z Francie, tak i zahraniční daňové zápočty pro výnosy pocházející z dceřiných společností usazených v zemi, s níž má Francie daňovou smlouvu“.
- 9 Podle Conseil d'État se na základě daňových smluv uzavřených mezi Francií a jinými členskými státy daňový zápočet poskytne mateřské společnosti usazené ve Francii při rozdělování zisků dceřinou společností usazenou v jiném členském státě v případě, že toto rozdělování zisků bylo předmětem srážkové daně v jiném členském státě. Tento daňový zápočet je rovný částce srážkové daně takto odvedené.
- 10 Podle čl. 146 odst. 2 CGI ve znění použitelném na skutkové okolnosti ve věci v původním řízení pokud další rozdělení takto obdržených dividend mateřskou společností jejím akcionářům vede k použití *précompte mobilier* (srážkové daně z movitého majetku) stanovené v článku 223 *sexies* CGI, jsou daňové zápočty vztahující se k dividendám obdrženým v průběhu maximálně pěti let uplatnitelné na *précompte mobilier*. Krom toho lze podle Conseil d'État na základě pokynu ministerstva hospodářství, financí a průmyslu tyto daňové zápočty rovněž uplatnit na srážkovou daň splatnou při dalším rozdělování dividend mateřskou společností osobám, které nejsou daňovými rezidenty ve Francii nebo ve Francii nemají sídlo.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 11 Z předkládacího usnesení vyplývá, že BFCM na základě daňového režimu mateřských společností stanoveného v článku 216 CGI odečetla od svého celkového čistého zisku

dividendy, které jí byly rozděleny jejími dceřinými společnostmi, avšak měla do svého daňového základu opětovně zahrnout podíl výdajů a nákladů stanovený v souladu s uvedeným článkem.

- 12 Ve věci v původním řízení žádá BFCM Conseil d'État, aby zrušil výše uvedené pokyny č. 4H1-00 a č. 4H4-99.
- 13 BFCM za tímto účelem tvrdí, že uvedené pokyny jsou v rozporu s článkem 4 směrnice, jelikož částka podílu výdajů, stanovená paušálně na 5 % z celkového výnosu z majetkového podílu, zahrnuje daňové zápočty uplatněné podle daňových smluv uzavřených mezi Francií a jinými členskými státy, zatímco směrnice stanoví, že částka nákladů, kterou nelze odečíst od zdanitelného výsledku mateřské společnosti, je neomezena, je-li stanovena paušálně, horní hranicí 5 % počítanou pouze ze zisku rozdělovaného dceřinou společností.
- 14 V tomto ohledu si Conseil d'État klade otázku, zda skutečnost, že do zdanitelného výsledku mateřské společnosti je opět zahrnut paušální podíl výdajů a nákladů ve výši 5 % výnosu z majetkového podílu, včetně daňových zápočtů, představuje zdanění, které překračuje hranici 5 % z rozdělovaného zisku povolenou čl. 4 odst. 2 směrnice a může mít vliv na neutralitu přeshraničního rozdělování zisků nebo zda představuje zdanění, jehož jediným účinkem je částečné snížení částky určené k daňovému zápočtu, který byl poskytnut mateřské společnosti v souvislosti s vyplácením dividend, a je možné mít tudíž za to, že spadá do souboru ustanovení týkajících se daňových zápočtů pro příjemce dividend a že jeho cílem je tímto omezit dvojitý zdanění.
- 15 Conseil d'État odkazuje v tomto ohledu jednak na rozsudek ze dne 25. září 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, Recueil, s. I-9809), v němž Soudní dvůr rozhodl, že daňový zápočet představuje daňový nástroj určený k zamezení ekonomickému dvojímu zdanění zisku rozdělovaného formou dividend, a nikoliv výnos z cenných papírů.

- 16 Conseil d'État krom toho upřesňuje, že opětovné zahrnutí 5 % z čistého rozdělovacího zisku a z částky daňového zápočtu do zdanitelného výsledku mateřské společnosti z titulu podílu výdajů a nákladů, staví mateřskou společnost do totožné situace, jako je situace, v níž by byla, kdyby srážková daň neexistovala, na základě opětovného zahrnutí podílu výdajů a nákladů ve výši 5 % z rozdělovaných zisků do zdanitelného výsledku. Nicméně tomu tak je pouze za podmínky, že daňový zápočet může být zcela uplatněn u daně, kterou dluží mateřská společnost.
- 17 Podle Conseil d'État přitom z čl. 146 odst. 2 CGI ve znění použitelném na skutkové okolnosti ve věci v původním řízení a ze správní praxe, jak byla upřesněna v pokynu č. 4K-1121 vyplývá, že daňové zápočty poskytnuté v souvislosti s vyplácením dividend mateřské společnosti její dceřinou společností usazenou v jiném členském státě mohou být uplatněny u daně, kterou dluží mateřská společnost pouze v případě, že tyto dividendy jsou dále rozděleny v průběhu následujících pěti let. V tomto případě není opětovným zahrnutím 5 % daňových zápočtů do zdanitelného výsledku mateřské společnosti z titulu podílu výdajů a nákladů dotčena daňová neutralita přeshraničního rozdělování zisků.
- 18 Pokud se mateřská společnost podle Conseil d'État naopak rozhodne, že v této lhůtě dále své dividendy nerozdělí, opětovné zahrnutí 5 % daňových zápočtů, které nebudou uplatněny u daně, kterou musí zaplatit, do jejího zdanitelného výsledku z titulu podílu výdajů a nákladů, má za účinek zvýšení jejího zdanitelného výsledku nad hranici 5 % rozdělovaných skutečně obdržených zisků stanovenou v čl. 4 odst. 2 směrnice a v tomto rozsahu ovlivnění daňové neutrality přeshraničního rozdělování zisků.
- 19 V tomto posledně uvedeném případě se podle Conseil d'État nabízí otázka, zda zvýšení korporační daně zaplacené mateřskou společností úměrné zvýšení jejího zdanitelného výsledku v důsledku opětovného zahrnutí 5 % daňových zápočtů do tohoto výsledku, představuje zdanění, na které může být, s ohledem na jeho nízkou částku a okolnost, že bylo zavedeno v přímém vztahu k daňovým zápočtům

zavedeným za účelem omezení ekonomického dvojího zdanění dividend, nahlíženo jako na zdanění, které není stanoveno v takové sazbě, jež by mohla zmařit účinky tohoto omezení ekonomického dvojího zdanění dividend, a tedy jako na povolené čl. 7 odst. 2 směrnice.

20 Conseil d'État se tedy rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Opětovné zahrnutí 5 % daňových zápočtů poskytnutých v souvislosti s rozdělováním zisků dceřinou společností usazenou v jiném členském státě [...] do zdaniitelného zisku mateřské společnosti usazené ve Francii, když na tyto rozdělené zisky byla v tomto jiném členském státě uplatněna srážková daň, nemá účinek na úroveň zdanění mateřské společnosti, pokud tato mateřská společnost může uplatnit všechny tyto daňové zápočty u dlužné daně. V případě, že mateřská společnost, vzhledem k tomu, že se rozhodne nerozdělit tyto zisky dále svým akcionářům ve lhůtě pěti let, nemůže využít daňové zvýhodnění, které představují tyto daňové zápočty, může být dodatečně zdanění vztahující se ke korporační dani, které vyplývá z opětovného zahrnutí 5 % daňových zápočtů do jejího zdanitelného výsledku, považováno za povolené ustanoveními čl. 7 odst. 2 [směrnice] z důvodu nízké částky tohoto zdanění a okolnosti, že bylo zavedeno v přímém vztahu k daňovým zápočtům zavedeným za účelem omezení ekonomického dvojího zdanění dividend nebo musí být považováno za porušující cíle vyplývající z článku 4 [směrnice]?“

K předběžné otázce

21 Podstatou předběžné otázky překládajícího soudu je, zda výklad pojmu „zisk rozdělovaný dceřinou společností“ ve smyslu čl. 4 odst. 2 poslední věty směrnice brání právní

úpravě členského státu, která do tohoto zisku zahrnuje daňové zápočty a případně zda toto zahrnutí spadá pod čl. 7 odst. 2 směrnice.

- 22 Za účelem odpovědi na tuto otázku je třeba zohlednit znění ustanovení, jehož výklad je požadován, jakož i cíle a systematiku směrnice (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 17. října 1996, Denkavit a další, C-283/94, C-291/94 a C-292/94, Recueil, s. I-5063, body 24 a 26, jakož i ze dne 8. června 2000, Epson Europe, C-375/98, Recueil, s. I-4243, body 22 a 24).
- 23 V tomto ohledu je třeba připomenout, že cílem směrnice, jak vyplývá zejména z jejího třetího bodu odůvodnění, je zamezit jakémukoli znevýhodnění spolupráce mezi společnostmi různých členských států oproti spolupráci mezi společnostmi jednoho a téhož členského státu zavedením společného daňového systému, a usnadnit tak seskupování společností na úrovni Společenství (rozsudky Denkavit a další, citovaný výše, bod 22; Epson Europe, citovaný výše, bod 20; ze dne 4. října 2001, Athinaiki Zythopoiia, C-294/99, Recueil, s. I-6797, bod 25; Océ Van der Grinten, citovaný výše, bod 45, a ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753, bod 103).
- 24 Směrnice tak směřuje k zajištění daňové neutrality při rozdělování zisku dceřinou společností se sídlem v jednom členském státě její mateřské společnosti usazené v jiném členském státě.
- 25 K dosažení těchto cílů stanoví čl. 4 odst. 1 směrnice za účelem zamezení dvojího zdanění, že obdrží-li mateřská společnost z důvodu svého podílu na dceřině společnosti rozdělené zisky, členský stát mateřské společnosti upustí od zdanění těchto

zisků, nebo povolí mateřské společnosti odečíst od daně příslušnou část daně splatné dceřinou společností, která se vztahuje k těmto ziskům, popřípadě daň sraženou členským státem sídla dceřiné společnosti, a to maximálně do výše odpovídající vnitrostátní dani (rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, citovaný výše, bod 102).

- 26 Článek 5 odst. 1 směrnice stanoví rovněž za účelem zamezení dvojího zdanění osvobození zisků rozdělovaných mateřské společnosti od srážkové daně v členském státě její dceřiné společnosti, přinejmenším pokud mateřská společnost drží na základním kapitálu dceřiné společnosti podíl nejméně 25 % (výše citované rozsudky *Denkavit* a další, bod 22; *Epson Europe*, bod 20; *Athinaiki Zythopoiia*, bod 25, a *Océ Van der Grinten*, bod 45).
- 27 Směrnice tak zamýšlí zamezit ekonomickému dvojímu zdanění zisku rozdělovaného dceřinou společností se sídlem v jednom členském státě své mateřské společnosti usazené v jiném členském státě, tj. zamezit tomu, aby rozdělovaný zisk nebyl zatížen poprvé na straně dceřiné společnosti a podruhé na straně mateřské společnosti (viz v tomto smyslu rozsudek *Athinaiki Zythopoiia*, citovaný výše, bod 5).
- 28 Podle čl. 4 odst. 2 směrnice si nicméně každý členský stát ponechá možnost stanovit, že náklady vztahující se k držbě podílu na dceřiné společnosti nelze odečíst od zdaniitelných příjmů mateřské společnosti, přičemž jsou-li v takovém případě výdaje na řízení vztahující se k uvedenému podílu pevně stanoveny paušální sazbou, nesmí stanovená částka přesáhnout 5 % ze zisku rozdělovaného dceřinou společností.
- 29 Navíc jsou podle čl. 5 odst. 2 až 4 směrnice určité členské státy oprávněny během přechodného období vybírat srážkovou daň ze zisků rozdělovaných dceřinými společnostmi, které jsou v těchto státech usazeny, jejich mateřské společnosti usazené v jiném členském státě.

- 30 Podle vnitrostátních právních předpisů, které se použijí ve věci v původním řízení, je částka paušální sazby neodpočitatelných výdajů a nákladů, o kterou se jedná v čl. 4 odst. 2 směrnice, stanovena na 5 % rozdělovaného zisku včetně daňových zápočtů.
- 31 Co se týče pojmu daňový zápočet, je třeba poznamenat, že jak předkládající soud v odůvodnění svého rozhodnutí, tak i BFCM a Komise Evropských společenství ve svých vyjádřeních, která byla předložena Soudnímu dvoru, poukazují na výše citovaný rozsudek Océ Van der Grinten, v němž Soudní dvůr rozhodl, že daňový zápočet, dotčený v dané věci, tedy tuzemský daňový zápočet, představuje daňový nástroj určený k zamezení ekonomickému dvojímu zdanění zisku rozdělovaného formou dividend, a nikoliv výnos z cenných papírů (viz rozsudek Océ van der Grinten, citovaný výše, bod 56).
- 32 Nicméně, jak uvedla generální advokátka v bodě 33 svého stanoviska, výše citovaný rozsudek Océ Van der Grinten se týkal daně odvedené v rámci tuzemského daňového zápočtu, která nevykazovala vlastnosti srážkové daně z rozdělovaných zisků (viz rozsudek Océ Van der Grinten, citovaný výše, bod 55).
- 33 V dané věci se jednalo o daňový zápočet, který měl kompenzovat daň zaplacenou rozdělující společností, a nikoliv o daňový zápočet ke kompenzaci daně již zaplacené akcionářem.
- 34 Z předkládacího rozhodnutí, jakož i z vyjádření učiněných na jednání před Soudním dvorem BCFM a francouzskou vládou přitom vyplývá, že daňové zápočty dotčené ve věci v původním řízení jsou daňovými zápočty poskytovanými ke kompenzaci srážkové daně stržené mateřské společností v členském státě dceřiné společnosti.

- 35 Uvedené daňové zápočty tedy směřují ke kompenzaci daně již zaplacené akcionářem, takže rozsudek *Océ Van der Grinten*, citovaný výše, nemůže poskytnout odpověď na projednávanou předběžnou otázku.
- 36 Poté, co bylo toto upřesněno, je zaprvé třeba uvést, že znění čl. 4 odst. 2 směrnice nebrání zahrnutí daňových zápočtů do částky paušální sazby výdajů na řízení vztahujících se k podílu mateřské společnosti na dceřině společnosti.
- 37 Jak totiž uvádí generální advokátka v bodě 34 svého stanoviska, zahrnutí daňových zápočtů do částky paušální sazby výdajů na řízení vztahujících se k podílu ve smyslu čl. 4 odst. 2 směrnice zajišťuje, že se 5 % sazba skutečně použije na celkovou částku rozdělovaných zisků ve smyslu tohoto ustanovení, obdržených mateřskou společností.
- 38 Zadruhé je třeba mít za to, že cílem uvedených zápočtů je zamezit právnímu dvojímu zdanění zisku rozdělovaného dceřinou společností její mateřské společnosti, tj. vyhnout se tomu, aby zisky nebyly zatíženy na straně mateřské společnosti poprvé srážkovou daní v členském státě dceřině společnosti a podruhé v členském státě, v němž je usazena mateřská společnost.
- 39 V důsledku toho umožňuje zohlednění daňových zápočtů poskytnutých mateřské společnosti při výpočtu podílu výdajů a nákladů vztahujících se k podílu na dceřině společnosti reflektovat částku zisku rozdělovaného touto společností a odpovídající výši částek, kterými nakonec a skutečně disponuje z tohoto titulu mateřská společnost, a to tím způsobem, že neutralizuje dopad srážkové daně vybírané od mateřské společnosti členským státem dceřině společnosti.

- 40 Jak správně ve svých vyjádřeních předložených Soudnímu dvoru tvrdí francouzská a německá vláda, je tak zahrnutí daňových zápočtů do částky paušální sazby výdajů na řízení vztahujících se k podílu ve smyslu čl. 4 odst. 2 směrnice v souladu s cílem daňové neutrality přeshraničního rozdělování zisků dceřiné společnosti její mateřské společnosti usazené v jiném členském státě.
- 41 V této souvislosti se předkládající soud nicméně táže, zda daňová neutralita není dotčena skutečností, že uvedené částky daňových zápočtů nejsou vždy odpočitatelné od daně, kterou dluží mateřská společnost, jak vyplývá z bodu 17 tohoto rozsudku.
- 42 V tomto ohledu je třeba připomenout, že jednak v rámci systému zavedeného směrnicí, pokud mateřská společnost drží podíl nejméně 25 % na základním kapitálu dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě, jsou srážkové daně v tomto státě v zásadě zakázány podle čl. 5 odst. 1 směrnice.
- 43 Za takových skutkových okolností jako ve věci v původním řízení nicméně takové srážkové daně mohly být vybírány určitými členskými státy během přechodného období, kterého využívaly v souladu s čl. 5 odst. 2 až 4 směrnice.
- 44 Jak přitom podotkla generální advokátka v bodě 36 svého stanoviska, směrnice nezaazuje členský stát k započtení takových srážkových daní, pokud tento členský stát v souladu s čl. 4 odst. 1 směrnice zvolil systém osvobození od daně. V této souvislosti nemůže být vytýkáno členskému státu, který zvolil systém osvobození od daně, že kompenzuje srážkovou daň v členském státě dceřiné společnosti poskytnutím daňového zápočtu, se současným omezením možnosti uplatnění tohoto daňového

zápočtu pouze na případy, kdy přijímající mateřská společnost ve lhůtě pěti let obdržené dividendy dále rozdělí svým vlastním akcionářům.

45 Krom toho je třeba uvést, že čl. 4 odst. 2 směrnice umožňuje členskému státu stanovit částku neodčitatelných výdajů na řízení paušální sazbou nepřesahující 5 % zisku rozdělovaného dceřinou společností, aniž by se rozlišovalo mezi situací, kdy tento členský stát zvolil systém osvobození od daně a situací, kdy zvolil systém zápočtu. Z toho vyplývá, že co se týče pojmu rozdělovaný zisk, nerozlišuje toto ustanovení podle toho, zda uvedený stát podléhá, či nepodléhá povinnosti stanovit zápočet srážkových daní vybraných v členském státě dceřiné společnosti.

46 Pokud se tedy členský stát rozhodl pro uplatnění možnosti stanovené v čl. 4 odst. 2 směrnice zahrnutím daňových zápočtů do částky rozdělovaného zisku, na kterou se uplatní 5 % sazba, nelze mu vytýkat, že nerozlišuje mezi tím, zda se jedná o daňové zápočty, které mohou být uplatněny na dlužnou daň, či nikoliv.

47 Nedojde-li totiž v rámci takové vnitrostátní právní úpravy, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, k tomu, že mateřská společnost dále rozdělí obdržené zisky svým vlastním akcionářům ve lhůtě pěti let, přispěje zahrnutí daňových zápočtů do částky paušální sazby výdajů na řízení vztahujících se k podílu ve smyslu čl. 4 odst. 2 směrnice sice ke zvýšení daňového zatížení mateřské společnosti, nicméně takový důsledek vyplývá ze srážkových daní vybraných členským státem dceřiné společnosti v souladu s čl. 5 odst. 1 a 2 až 4 směrnice, pro něž čl. 4 odst. 1 směrnice nestanoví v rámci systému osvobození od daně povinnost zajistit započtení uvedených srážek na splatnou daň.

- 48 Daňové neutrality přeshraničního rozdělování zisků dceřiné společnosti její mateřské společnosti usazené v jiném členském státě se tedy nedotýká ani tak zahrnutí daňových zápočtů do částky paušální sazby výdajů na řízení vztahujících se k podílu ve smyslu čl. 4 odst. 2 směrnice, jako možnost, ponechaná směrnicí, uložit v členském státě dceřiné společnosti srážkovou daň zatěžující mateřskou společnost.
- 49 V každém případě se na zahrnutí daňových zápočtů do paušální sazby výdajů na řízení vztahujících se k podílu ve smyslu čl. 4 odst. 2 směrnice, jakožto mechanismus určený k zamezení právnímu dvojímu zdanění, nemůže vztahovat čl. 7 odst. 2 směrnice, který se netýká použití vnitrostátních nebo smluvních ustanovení směřujících k zamezení nebo omezení pouze ekonomického dvojího zdanění dividend.
- 50 V důsledku toho je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že pojem „zisk rozdělovaný dceřinou společností“ ve smyslu čl. 4 odst. 2 poslední věty směrnice je nutno vykládat v tom smyslu, že nebrání právní úpravě členského státu, která zahrnuje do uvedeného zisku daňové zápočty, poskytnuté ke kompenzaci srážkové daně stržené mateřské společnosti členským státem dceřiné společnosti.

K nákladům řízení

- 51 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

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

Pojem „zisk rozdělovaný dceřinou společností“ ve smyslu čl. 4 odst. 2 poslední věty směrnice Rady ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států je nutno vykládat v tom smyslu, že nebrání právní úpravě členského státu, která zahrnuje do uvedeného zisku daňové zápočty, poskytnuté ke kompenzaci srážkové daně stržené mateřské společností členským státem dceřiné společnosti.

Podpisy.