

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

PAOLA MENGOZZIHO

přednesené dne 22. prosince 2010¹

I – Úvod

(49 283 574 EUR), rok 2000 ve výši 359 183 404 FRF (54 757 157 EUR) a za rok 2001 ve výši 341 261 380 FRF (52 024 962 EUR).

1. Touto žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce se Conseil d'État (Francie) táže Soudního dvora na výklad článků 43 ES a 56 ES v rámci sporu mezi Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (ministr pro rozpočet, veřejné finance a veřejnou službu) a společností Accor, jehož předmětem je žádost posledně uvedené společnosti, aby jí byla vrácena srážková daň z příjmů z kapitálového majetku, kterou byla povinna zaplatit při následném vyplácení dividend svým akcionářům za zdaňovací období 1999 až 2001².

3. Úhrada těchto částek z titulu srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku musí být posuzována v legislativním kontextu „slevy na dani“, která se použila v době, kdy nastaly skutkové okolnosti sporu v původním řízení a která byla s účinností od 1. ledna 2005 zrušena článkem 93 zákona č. 2003-1311³.

2. Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že společnosti Accor byly v letech 1998, 1999 a 2000 vyplaceny dividendy jejich dceřinými společnostmi usazenými v jiných členských státech a že při následném vyplácení těchto dividend svým akcionářům tato společnost na základě ustanovení čl. 146 odst. 2 ve spojení s články 158a a 223f code général des impôts (obecný daňový zákoník), ve znění platném v době, kdy nastaly skutkové okolnosti sporu v původním řízení (dále jen „CGI“), zaplatila srážkovou daň z příjmů z kapitálového majetku za rok 1999 ve výši 323 279 053 FRF

4. S cílem zamezit dvojímu ekonomickému zdanění zisků, zdaněných nejprve při jejich dosažení rozdělovací společností a poté při jejich rozdělování oprávněným osobám, přiznával článek 158a CGI příjemcům dividend rozdělovaných *francouzskými společnostmi* slevu na dani představovanou daňovým zápočtem poskytnutým finančním úřadem. Tato sleva na dani, či daňový zápočet, se rovnala polovině částek, které rozdělovací společnost mateřské společnosti skutečně uhradila.

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — Vzhledem k tomu, že tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla podána před vstupem v platnost Smlouvy o fungování Evropské unie, bude se zde odkazovat na ustanovení Smlouvy o ES.

3 — JORF ze dne 31. prosince 2003, s. 22530.

5. Aby nedocházelo k daňovým ztrátám byl však mechanismus slevy na dani spojen s mechanismem tzv. „srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku“, pokud zisk, který se má rozdělit, nepodléhal korporační dani s obecnou sazbou.

6. Za takových okolností článek 223f CGI stanovil, že společnost rozdělující zisk je povinna odvést srážkovou daň z příjmů z kapitálového majetku rovnající se daňovému zápočtu vypočítanému za podmínek stanovených v článku 158a téhož zákoníku. Tato srážková daň se odváděla z rozdělovaného zisku, který zakládal právo na daňový zápočet, bez ohledu na jeho příjemce.

7. Vzhledem k tomu, že podle článku 216 CGI byly dividendy, které dceřiná společnost vyplatila své mateřské společnosti se sídlem ve Francii, osvobozeny na straně mateřské společnosti od korporační daně⁴, a to bez ohledu na původ těchto dividend, mateřská společnost byla při jejich následném vyplacení svým vlastním akcionářům v zásadě povinná odvést srážkovou daň z příjmů z kapitálového majetku v souladu s článkem 223e CGI.

4 — Kromě úhrady poměrné části výdajů a nákladů určené v souladu s článkem 216 CGI, který není ve vztahu k věci v původním řízení relevantní a který byl v době sporu v původním řízení stanoven ve výši 2,5% z celkového výnosu z majetkových podílů, včetně daňových zápočtů, a to až do roku 2000, a ve výši 5% od roku 2001. Slučitelnost úhrady takové poměrné části výdajů a nákladů přezkoumal Soudní dvůr ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 3. dubna 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel (C-27/07, Sb. rozh. s. I-2067).

8. I když čl. 146 odst. 2 CGI stanovil, že v takovém případě se srážková daň z příjmů z kapitálového majetku sníží o částku daňových zápočtů spojených s výnosy z majetkových podílů uvedených v článku 145 CGI přijatých za ukončená účetní období za posledních pět let, jak již bylo uvedeno v bodě 4 tohoto stanoviska, nárok na slevu na dani nicméně vznikl pouze mateřským společnostem, které obdržely dividendy rozdělované francouzskými společnostmi.

9. Jinak řečeno, jak uvádí předkládající soud, čl. 146 odst. 2 CGI umožňoval mateřské společnosti usazené ve Francii, aby v případě, že se na následné vyplacení dividend přijatých od francouzských dceřiných společností vztahovala srážková daň z příjmů z kapitálového majetku, snížila částku této srážkové daně o částku slevy na dani, na kterou měla nárok na základě vyplacení dividend přijatých od těchto dceřiných společností. Naopak v případě, že u dividend vyplacené dceřinou společností se sídlem v jiném členském státě nevznikl nárok na slevu na dani, o kterou by bylo možné snížit částku splatné srážkové daně, zaplacení této srážkové daně z titulu následného vyplacení této dividendy akcionářům mateřské společnosti, která se započítala na součet vyplácených částek, vedlo ke snížení částky vyplacené z této dividendy o tuto srážkovou daň.

10. Vzhledem k tomu, že společnost Accor měla za to, že takové rozdílné zacházení je neslučitelné s právem Společenství, podala

žalobu k Tribunal administratif de Versailles (správní soud ve Versailles), který její žalobě rozsudkem ze dne 21. prosince 2006 vyhověl. Odvolání proti tomuto rozsudku podané Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique bylo zamítnuto rozsudkem Cour administrative d'appel de Versailles (odvolací správní soud ve Versailles) ze dne 20. května 2008.

se tedy rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) a) Musí být články 56 [ES] a 43 [ES] vykládány v tom smyslu, že brání daňovému režimu, jehož cílem je zamezení dvojího ekonomického zdanění dividend, který:

11. Conseil d'État (Nejvyšší správní soud nazývaný Státní rada), který rozhodoval o tomto rozsudku na základě kasačního opravného prostředku podaného Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique, uznal důvod kasačního opravného prostředku tohoto ministra vycházející z nedostatečného odůvodnění rozsudku Cour administrative d'appel de Versailles, a tudíž tento rozsudek zrušil.

- umožňuje mateřské společnosti započíst na srážkovou daň z příjmů z kapitálového majetku, kterou je povinna uhradit při následném vyplacení dividend svým akcionářům, které jí poukázaly její dceřinné společnosti slevu na dani spojenou s rozdělením těchto dividend, pocházející-li od dceřinné společnosti usazené ve Francii,

12. Vzhledem k tomu, že měl Conseil d'État za těchto podmínek za to, že musí rozhodnout ve věci samé s přihlédnutím k okolnostem projednávané věci, poté, co odmítl argument společnosti Accor o neslučitelnosti dotčených legislativních ustanovení se směrnicí Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřinných společností z různých členských států⁵, dospěl k závěru, že existují určité pochybnosti ohledně výkladu dalších ustanovení a zásad práva Unie. Conseil d'État

- ale tuto možnost neposkytuje, pocházejí-li tyto dividendy od dceřinné společnosti usazené v jiném členském státě [...], jelikož tento režim v tomto případě nezakládá právo na poskytnutí slevy na dani spojené s rozdělením těchto dividend touto dceřinou společností, a to z toho důvodu, že takový režim by porušoval jako takový, pokud jde o tuto mateřskou společnost, zásady volného pohybu kapitálu nebo svobody usazování?

5 — Úř. věst. L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147. Tato směrnice byla změněna směrnicí Rady 2003/123/ES ze dne 22. prosince 2003, kterou se mění směrnice 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřinných společností z různých členských států (Úř. věst. L 7, s. 41; Zvl. vyd. 09/02, s. 3). Změny zavedené touto směrnicí nicméně nabyly účinnosti až poté, co nastaly skutkové okolnosti sporu v původním řízení, a jsou tedy irelevantní.

b) Musí být v případě záporné odpovědi na [písm. a)] tyto články vykládány

v tom smyslu, že takovému režimu nicméně brání, neboť je třeba vzít v úvahu také situaci akcionářů, a to z důvodu, že vzhledem k úhradě srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku se výše dividend obdržených od jejich dceřiných společností, které jsou následně vyplaceny touto mateřskou společností jejím akcionářům, liší v závislosti na umístění těchto dceřiných společností ve Francii nebo v jiném členském státě [...], takže tento režim odrazuje akcionáře, aby investovali do této mateřské společnosti, a tudíž má vliv na shromažďování kapitálu touto společností a může tuto společnost odradit od směřování kapitálu do dceřiných společností usazených v jiných členských státech než ve Francii nebo od vytvoření takových dceřiných společností v těchto státech?

- 2) V případě kladné odpovědi [na písm. a) a b) první otázky] a pokud by byly články 56 [ES] a 43 [ES] vykládány v tom smyslu, že brání výše popsanému daňovému režimu srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku a že je v návaznosti na to správní orgán v zásadě povinen vrátit částky obdržené na jeho základě, jelikož byly obdrženy v rozporu s právem Společenství, brání toto právo v takovém režimu, který jako takový nevede k přenesení

daně daňovým poplatníkem na třetí osobu, tomu:

- a) aby správní orgán mohl zabránit vrácení částek zaplacených mateřskou společností z toho důvodu, že by toto vrácení pro tuto společnost představovalo bezdůvodné obohacení,
- b) a v případě záporné odpovědi tomu, aby okolnost, že částka zaplacená mateřskou společností nepředstavuje pro tuto společnost účetní nebo daňový náklad, ale započte se pouze na součet částek, které mohou být následně vyplaceny jejím akcionářům, mohla být namítána za tím účelem, aby nebyla uložena povinnost vrátit společnosti tuto částku?
- 3) Brání vzhledem k odpovědi na [první a druhou] otázku zásady rovnocennosti a efektivity Společenství tomu, aby vrácení částek, které má zajistit použití téhož daňového režimu na dividendy, které jsou následně vyplaceny mateřskou společností, bez ohledu na to, zda tyto dividendy pocházejí z částek rozdělených jejími dceřinými společnostmi usazenými ve Francii nebo v jiném členském státě [...], bylo podmíněno tím, že, s výhradou případných ujednání dvoustranné úmluvy o výměně informací použitelné mezi [Francouzskou republikou] a členským státem, ve kterém je dceřiná společnost usazena, daňový poplatník předloží důkazy, které má jako jediný v držení a které

se týkají v případě každé sporné dividendy zejména skutečně použité sazby daně a výše skutečně uhrazené daně ze zisku jeho dceřiných společností usazených v jiných členských státech [...] než ve Francii, i když, pokud jde o dceřiné společnosti usazené ve Francii, tyto důkazy, se kterými je správní orgán seznámen, nejsou požadovány?“

15. Zprvč nelze z obecného hlediska opomenout rozsah peněžních plnění, o která jde ve sporu v původním řízení a v obdobných sporech, které probíhají před francouzskými správními soudy a jejichž výše se odhaduje na 3 miliardy eur. Zřejmě i vzhledem k této hodnotě sporu se Conseil d'État rozhodl předložit Soudnímu dvoru tuto žádost o rozhodnutí o předběžné otázce a tato hodnota byla taktéž jedním z důvodů, kterými tento soud odůvodnil svoji žádost o projednání této věci ve zrychleném řízení podle čl. 104a prvního pododstavce jednacího řádu Soudního dvora, přičemž tato žádost byla zamítnuta usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 19. října 2009.

II – Analýza

13. Zatímco první otázka položená předkládajícím soudem se týká slučitelnosti takového daňového mechanismu, jaký je popsán výše, se svobodou usazování a s volným pohybem kapitálu, druhá a třetí otázka se v podstatě týká případného uplatnění zásad, konkrétně zásady zákazu bezdůvodného obohacení (druhá otázka) a zásady rovnocennosti a zásady efektivity (třetí otázka), které by mohly případně úplně nebo částečně bránit vrácení srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku uhrazené společnostmi Accor.

14. Před přezkoumáním těchto otázek považují za vhodné uvést dvě poznámky.

16. Pokud jde o tento finanční aspekt, je třeba rovněž poznamenat, že předkládající soud ani francouzská vláda nepožádaly o časové omezení účinků rozsudku Soudního dvora v projednávané věci, a to možná proto, že podle judikatury, neexistuje-li riziko závažných hospodářských obtíží, finanční důsledky, které by mohly vyplynout pro členský stát z rozsudku vydaného v řízení o předběžné otázce, samy o sobě neodůvodňují takové časové omezení účinků tohoto rozsudku⁶, a také proto, že předmětem všech sporů, které probíhají před francouzskými správními soudy, je posouzení situací, které vznikly v minulosti,

6 — Viz rozsudek ze dne 18. ledna 2007, Brzeziński (C-313/05, Sb. rozh. s. I-513, body 58 až 60 a citovaná judikatura).

jelikož sporná právní úprava je, jak jsem již zdůraznil, od 1. ledna 2005 zrušena⁷.

dani. Jak Soudní dvůr připomenul především v rozsudku Cobelfret⁸, povinnost členského státu, ve kterém má mateřská společnost sídlo, se tedy týká vyplácení zisku dceřinou společností ve prospěch mateřské společnosti.

17. Dále je třeba poukázat na to, že otázky, které položil Conseil d'État, se netýkají výkladu směrnice 90/435, zejména se pak netýká jejího článku 4, podle kterého členský stát, ve kterém má sídlo mateřská společnost, která má podíl nejméně 25 % z kapitálu dceřiné společnosti se sídlem v jiném členském státě, musí zmírnit dvojí hospodářské zdanění zisku vypláceného touto dceřinou společností ve prospěch uvedené mateřské společnosti. Za tímto účelem členský stát sídla mateřské společnosti buď upustí od zdanění tohoto zisku, 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 uvedené směrnice a maximálně do výše odpovídající vnitrostátní

18. V řízení před Conseil d'État, ale rovněž ve svých písemných vyjádřeních v řízení před Soudním dvorem, společnost Accor zastávala názor, že srážková daň z příjmů z kapitálového majetku odporuje článku 4 směrnice 90/435. Tento názor byl v podstatě založen na následujícím sylogismu, tedy že se Francouzská republika na základě článků 145 a 216 CGI rozhodla osvobodit dividendy vyplácené dceřinou společností mateřské společnosti od korporační daně, a to bez ohledu na jejich původ⁹. Při následném vyplacení dividend pocházejících ze zisku vypláceného dceřinou společností se sídlem v jiném členském státě než ve Francii svým akcionářům byla francouzská mateřská společnost povinna uhradit srážkovou daň z příjmů z kapitálového majetku, jejímž cílem bylo nahradit korporační daň, jelikož se vztahovala pouze na vyplacený zisk, který předtím nebyl zdaněn plnou sazbou korporační daně. V důsledku toho podle společnosti Accor srážková daň z příjmů z kapitálového majetku představovala zdanění dividend získaných od dceřiných společností, které nemají sídlo ve Francii, v rozporu s článkem 4 směrnice 90/435.

7 — Další důvod by mohl spočívat v tom, že Soudní dvůr již v několika svých rozsudcích (viz zejména rozsudky ze dne 7. září 2004, Manninen, C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477; ze dne 12. prosince 2006 Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753, jakož i ze dne 6. března 2007, Meilicke a další, C-292/04, Sb. rozh. s. I-1835) specifikoval požadavky vyplývající jak ze svobody usazování, tak i z volného pohybu kapitálu, pokud jde o postavení fyzických nebo právnických osob, které jsou rezidenty členského státu a pobírají dividendy od společností, které nejsou jeho rezidenty, a že Soudní dvůr časově neomezil účinky uvedených rozsudků, viz k tomuto bodu výše uvedený rozsudek Meilicke a další (body 36 až 40 a citovaná judikatura). Francouzská vláda však tvrdí, že výše uvedená současná judikatura nemusí být pro odpověď na první předběžnou otázku nutně relevantní.

8 — Rozsudek ze dne 12. února 2009 (C-138/07, Sb. rozh. s. I-731, body 29 až 31).

9 — S výjimkou poměrné části výdajů a nákladů zmíněné v poznámce pod čarou 4.

19. Conseil d'État odmítl tuto argumentaci na základě toho, že povinnost uhradit spornou srážkovou daň z příjmů z kapitálového majetku nevznikla z důvodu vyplacení dividend francouzské mateřské společnosti dceřinými společnostmi se sídlem v jiných členských státech, ale z důvodu následného vyplacení takto přijatých dividend francouzskou mateřskou společností vlastním akcionářům. Jinak řečeno, cílem ani účinkem srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku tedy nebylo zdanění vyplaceného zisku, a tedy nahrazení korporáční daně srážkovou daní, ale tato daň byla splatná jen při následném vyplacení dividend akcionářům mateřské společnosti.

20. Přesto, že společnost Accor chtěla ve svých písemných vyjádřeních předložených Soudnímu dvoru rozšířit rozsah otázek, které položil Conseil d'État ohledně výkladu směrnice 90/435, s tím, že tento soud odmítl argument, který tato společnost uvedla ve věci v původním řízení.

21. Jak jsem již uvedl, směrnice 90/435 se totiž vztahuje jen na rozdělování zisku mezi dceřinou společností a její mateřskou společností, které sídlí ve dvou různých členských státech. Tato směrnice se tedy netýká daňového režimu, který se uplatní při následném vyplacení výnosů z majetkových podílů mateřskou společností jejím akcionářům. Odůvodnění předkládajícího soudu v konečném důsledku odpovídá duchu, v jakém argumentoval Soudní dvůr ve výše uvedeném rozsudku *Test Claimants in the FII Group Litigation* v souvislosti s „advance corporate tax“ (ACT), kterou musela uhradit mateřská společnost se sídlem ve Spojeném království

při následném vyplacení dividend svým akcionářům, které získala od dceřiných společností se sídlem v jiných členských státech¹⁰, a na kterou se podle Soudního dvora směrnice 90/435 nevztahovala.

A – *K první otázce*

22. Svou první otázkou, která se dělí na dvě části, se předkládající soud zaprvé táže, zda články 43 ES a 56 ES brání mechanismu, podle kterého pouze mateřská společnost, která následně vyplácí svým akcionářům dividendy získané od dceřiných společností se sídlem ve Francii, s vyloučením dceřiných společností se sídlem v jiných členských státech, může započíst slevu na dani spojenou s vyplácením těchto dividend na srážkovou daň z příjmů z kapitálového majetku, a zadruhé, zda v případě záporné odpovědi uvedené články i tak brání takovému mechanismu vzhledem k jeho případnému odrazujícímu účinku vůči akcionářům mateřské společnosti, kteří jsou příjemci dividend vyplácených dceřinými společnostmi usazenými v jiných členských státech než ve Francii.

23. Před tím, než přezkoumám omezující povahu takového mechanismu, je třeba učinit několik poznámek ohledně ustanovení o volném pohybu, jež se použijí na projednávanou věc.

¹⁰ — Bod 110.

1. K ustanovením o volném pohybu použitelným na projednávanou věc

24. Z judikatury vyplývá, že když státní příslušník členského státu drží kapitálový podíl ve společnosti usazené v jiném členském státě, který mu umožňuje mít podstatný vliv na rozhodování této společnosti a určovat její činnost, použijí se ustanovení Smlouvy o ES o svobodě usazování, a nikoli ustanovení o volném pohybu kapitálu¹¹.

25. V projednávané věci předkládající soud neinformoval Soudní dvůr o výši kapitálových podílů společnosti Accor v dceřiných společnostech se sídlem v jiných členských státech než ve Francii, v důsledku čehož tak nelze vyloučit, že jde pouze o podíly, které této společnosti neumožňují mít podstatný vliv na rozhodování těchto společností.

26. Zprv je totiž třeba poznamenat, že sporný režim se podle článku 145 CGI vztahoval na společnosti, jejichž podíly byly vyšší než minimální hranice, kterou bylo do 31. prosince 2000 10% kapitálu společnosti rozdělující zisk, přičemž tato hranice byla od 1. ledna 2001 snížena na 5% kapitálu

společnosti rozdělující zisk¹². Tento režim se tedy vztahoval i na držení kapitálových podílů mateřskými společnostmi v jiných společnostech ve výši, která *a priori* vylučovala možnost mít podstatný vliv na rozhodování uvedených společností.

27. Pokud jde o skutkový stav posuzovaný ve věci v původním řízení, tento závěr zdá se potvrzují informace uvedené v písemných vyjádřeních francouzské vlády, podle kterých určitý počet dividend získaných společnostmi Accor této společnosti vyplatily společnosti, ve kterých měla pouze menšinový podíl, který jí zjevně neumožňoval mít podstatný vliv na rozhodování těchto společností.

28. Naopak, jak společnost Accor, tak i francouzská vláda rovněž poukazují na situace, ve kterých měla tato společnost většinový kapitálový podíl v dceřiných společnostech usazených v různých členských státech, z čehož lze vyvodit, že společnost Accor měla vliv na rozhodování těchto dceřiných společností.

29. I když je na předkládajícím soudu, aby ověřil správnost všech těchto údajů pro účely vyřešení sporu ve věci v původním

11 — Viz zejména rozsudky ze dne 13. dubna 2000, Baars (C-251/98, Recueil, s. I-2787, bod 22); ze dne 21. listopadu 2002, X a Y (C-436/00, Recueil, s. I-10829, bod 37), ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, bod 31), jakož i ze dne 6. prosince 2007, Columbus Container Services (C-298/05, Sb. rozh. s. I-10451, bod 30).

12 — Na základě změny článku 145 CGI provedené nařízením č. 2009-912 ze dne 18. září 2000 (JOFR ze dne 21. září 2000, s. 14783).

řízení¹³, mohla by se na dotyčná legislativní ustanovení i na skutkový stav posuzovaný ve věci v původním řízení zřejmě vztahovat jak svoboda usazování, tak i ustanovení o volném pohybu kapitálu¹⁴.

30. Mám však za to, že s ohledem na údaje, které má Soudní dvůr k dispozici, je vhodnější přezkoumat projednávanou věc z hlediska ustanovení Smlouvy, která upravují volný pohyb kapitálu, přičemž analýza předběžné otázky na základě článku 43 ES by každopádně neměla vést k odlišnému výsledku.

2. K existenci omezení volného pohybu kapitálu

31. Podle judikatury představují pohyb kapitálu ve smyslu čl. 56 odst. 1 ES zejména přímé investice ve formě účasti v podniku držením akcií umožňující se skutečně podílet na jeho řízení a kontrole (přímé investice), jakož i nabývání cenných papírů na kapitálovém

trhu uskutečněná pouze s cílem investovat bez úmyslu ovlivňovat jeho řízení a kontrolu (portfoliové investice)¹⁵.

32. Soudní dvůr rovněž rozhodl, že omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy zakázané čl. 56 odst. 1 ES zahrnují vnitrostátní opatření, včetně daňových opatření, která mohou odradit osoby-rezidenty jednoho členského státu od investování jejich kapitálu do společností se sídlem v jiných členských státech¹⁶.

33. Ve věci v původním řízení je nesporné, jak připouští samotná francouzská vláda, že zatímco slevu na dani spojenou s dividendami, které francouzské dceřiné společnosti vyplatily své mateřské společnosti se sídlem ve Francii, bylo možné započíst na částku srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku splatné při následném vyplacení předmětných dividend touto společností jejím akcionářům, v případě dividend vyplacených dceřinými společnostmi, které neměly sídlo ve Francii, jejich francouzské mateřské společnosti nárok na podobnou slevu na dani nevznikl. Tato společnost byla tedy povinna uhradit srážkovou daň z příjmů z kapitálového majetku, avšak bez nároku na slevu na dani, na rozdíl od mateřské společnosti, která

13 — Připomínám, jak jsem již uvedl v bodě 11 tohoto stanoviska, že Conseil d'État má v původním řízení rozhodnout ve věci samé.

14 — Jako například v případě konstatování Soudního dvora ve výše uvedeném rozsudku *Test Claimants in the FII Group Litigation* (bod 80).

15 — Viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 16. března 1999, *Trummer a Mayer* (C-222/97, Recueil, s. I-1661, bod 21); ze dne 4. června 2002, *Komise v. Francie* (C-483/99, Recueil, s. I-4781, body 36 a 37); ze dne 13. května 2003, *Komise v. Spojené království* (C-98/01, Recueil, s. I-4641, body 39 a 40); ze dne 28. září 2006, *Komise v. Nizozemsko* (C-282/04 a C-283/04, Sb. rozh. s. I-9141, bod 19), jakož i ze dne 17. září 2009, *Glaxo Wellcome* (C-182/08, Sb. rozh. s. I-8591, bod 40).

16 — Viz zejména výše uvedené rozsudky *Manninen* (bod 22), jakož i *Meilicke* a další (bod 23).

získala dividendy od francouzských dceřiných společností a následně je vyplatila svým akcionářům.

získaných od dceřiných společností se sídlem v jiných členských státech¹⁹.

34. Tento mechanismus tedy vedl, jak připouští i samotná francouzská vláda, k rozdílnému zacházení s dividendami vyplacenými francouzským mateřským společností podle toho, zda pocházely od dceřiných společností se sídlem ve Francii, nebo v jiných členských státech.

35. Francouzská vláda, která tak nezpochybňuje srovnatelný charakter situace francouzské mateřské společnosti, která získá dividendy od francouzských dceřiných společností, a situace totožné mateřské společnosti, která získá dividendy od dceřiných společností se sídlem v jiných členských státech¹⁷, však na jedné straně tvrdí, čímž si do určité míry protirečí, že takové rozdílné zacházení nemělo omezující účinek na pohyb kapitálu ve smyslu článku 56 ES¹⁸, avšak na druhé straně připouští, že o přímé odrazení šlo pouze v případě, kdy si francouzská mateřská společnost zvolila politiku následného vyplacení dividend

36. Bez ohledu na tento vnitřní nesoulad argumentace francouzské vlády připomínám, že francouzská vláda svůj hlavní závěr, podle kterého sporná daňová ustanovení nemají omezující účinek, zakládá na následujících dvou argumentech.

37. Francouzská vláda zaprvé tvrdí, že nárok na slevu na daňi nebo povinnost uhradit srážkovou daň z příjmů z kapitálového majetku vyplývá z autonomního rozhodnutí příslušných orgánů mateřské společnosti, která získá dividendy vyplacené jejími francouzskými dceřinými společnostmi, a nikoli ze zákona. Francouzská vláda dodává, přičemž zejména poukazuje na rozsudek Graf²⁰, že případný nepříznivý účinek sporných ustanovení vnitrostátních právních předpisů tak závisí na rozhodnutí příslušných orgánů mateřské společnosti, které je tak hypotetické, že tato ustanovení nelze považovat za překážku volného pohybu kapitálu.

38. Francouzská vláda zadruhé tvrdí, že vzhledem k tomu, že se srážková daň z příjmů z kapitálového majetku započítávala na rozdělitelný výsledek hospodaření mateřské společnosti, nepředstavovala zatížení zisku, ale započtení na rozdělitelný výsledek hospodaření, přičemž náklady na tuto daň v plné

17 — Toto vyplývá z dlouhodobě ustálené judikatury, viz zejména výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation* (bod 62).

18 — Viz zejména bod 74 písemných vyjádření francouzské vlády.

19 — Viz bod 82 týchž vyjádření.

20 — Rozsudek ze dne 27. ledna 2000 (C-190/98, Recueil, s. I-493, body 24 a 25).

míře nesli akcionáři, kteří byli příjemci nižší dividendy. Mateřská společnost tedy tímto mechanismem nebyla dotčena. Krom toho francouzská vláda tvrdí, že vzhledem k tomu, že akcionáři, kteří nebyli rezidenty, mohli dosáhnout vrácení srážkové daně, pokud neměli nárok na slevu na dani, a to podle daňových úmluv uzavřených s Francouzskou republikou nebo podle francouzské správní doktríny, týkalo se rozdílné zacházení pouze francouzských akcionářů francouzské mateřské společnosti, přičemž taková situace vzhledem ke svému výlučně vnitrostátnímu charakteru nespadá do působnosti článku 56 ES.

39. Podle mého názoru není nutné se podrobně zabývat první námitkou francouzské vlády, která je krom toho do jisté míry matoucí. Tuto námitku chápu tak, že mateřské společnosti (nebo jejich orgány) se mohou svobodně rozhodnout, zda přistoupí k následnému vyplacení dividend svým akcionářům, které má či nemá za následek uplatnění mechanismu srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku a slevy na dani. Francouzská vláda tak zřejmě zastává názor, že pokud se příslušné orgány francouzské mateřské společnosti, která získá dividendy od dceřiných společností se sídlem v jiných členských státech, rozhodnou, že akcionářům uvedené společnosti následně vyplatí celou částku dividend, které mateřské společnosti vyplatily její dceřiné společnosti, a tedy nebudou mít nárok na slevu na dani, je to pouze věc těchto

orgánů. Tento argument nejspíše vychází ze stanoviska soudce zpravodaje (rapporteur public) v řízení před Conseil d'État, které je připojeno k písemným vyjádřením francouzské vlády a společnosti Accor²¹.

40. I když odhlédnu od toho, že rozdílné zacházení, na které jsem výše poukázal, má základ v samotných ustanoveních francouzských právních předpisů, nejedná se nicméně o to, zda, jak tvrdí francouzská vláda, mateřská společnost nebo její příslušné orgány měly možnost vyhnout se uhrazení srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku tím, že nepřistoupí k následnému vyplacení dividend vyplacených mateřské společnosti jejími dceřinými společnostmi se sídlem v jiných členských státech než ve Francii, nebo možnost snížit částku dividend následně vyplacených akcionářům této mateřské společnosti s cílem v konečném důsledku se vyhnout nebo se přizpůsobit překážce vytvořené sporným daňovým režimem.

41. Jde naopak o to, zda mateřská společnost v situaci společnosti Accor může využít volný

21 — Podle soudce zpravodaje (s. 14 jeho stanoviska) „je tedy pouze věc společnosti [...], že nesnížila rozdělované částky. Jinak řečeno, náklad, jehož vrácení se mateřská společnost domáhá, nevzniká ze zákona, ale v důsledku její politiky rozdělování dividend“. Toto posouzení se však netýkalo existence omezení pohybu kapitálu, ale vrácení částky srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku uhrazené společností Accor.

pohyb kapitálu a domáhat se zacházení, které odpovídá tomu, jaké vnitrostátní právní předpisy vyhražují francouzské mateřské společnosti, která získala dividendy od francouzských dceřiných společností a v celém rozsahu je následně vyplácí svým akcionářům.

42. Krom toho si umím těžko představit, jak může mít v rámci kapitálové společnosti rozhodnutí o následném vyplacení dividend akcionářům této společnosti, jak tvrdí francouzská vláda, hypotetickou nebo nejistou povahu ve smyslu výše uvedeného rozsudku Graf. Jak uvedla společnost Accor na jednání, je těžko představitelné, že by akcionáři investovali do společnosti, která má v úmyslu následně vyplácet dividendy pouze velmi sporadicky, a to tím spíše, pokud je tato společnost kótovaná na finančních trzích a uplatňuje politiku vyplácení dividend, která je součástí její finanční komunikace.

43. Pokud jde o druhý argument francouzské vlády, poukazují na to, že tento argument byl zřejmě důvodem pro rozdělení první předběžné otázky položené předkládajícím soudem podle toho, zda jde o mateřskou společnost (první část této otázky), nebo o akcionáře této společnosti (druhá alternativní část otázky).

44. Toto rozdělení je zřejmě odůvodněno především procesními otázkami vycházejícími z vnitrostátního práva, jelikož ve sporu v původním řízení proti sobě stojí francouzské orgány a společnost Accor, a nikoli akcionáři této společnosti.

45. Toto se však nejeví jako relevantní pro účely výkladu článku 56 ES, jehož působnost se vztahuje na vnitrostátní opatření, která odrazují od přeshraničních investic, aniž je nutné zkoumat, zda má toto odrazení větší vliv na samotnou společnost, na její příslušné orgány nebo obecně na její akcionáře. Uznat rozlišení, na které poukazuje předkládající soud a francouzská vláda, by totiž podle mého názoru znamenalo podřítit uplatnění článku 56 ES vnitrostátnímu právu členských států a pravidlům organizace společností se sídlem na území těchto států.

46. Krom toho z judikatury Soudního dvora vyplývá, že totéž vnitrostátní opatření může odrazovat rezidenty (včetně společností) členského státu od investování kapitálu v jiných členských státech a zároveň způsobovat omezující účinky ve vztahu k rezidentům těchto jiných členských států, jelikož představuje překážku shromažďování kapitálu v prvně uvedeném členském státě²². Pro účely kvalifikace vnitrostátního opatření podle

22 — Viz zejména výše uvedený rozsudek Manninen (bod 22), jakož i Test Claimants in the FII Group Litigation (body 64 a 166).

čl. 56 odst. 1 ES tedy podle mého názoru nic nebrání tomu, aby toto opatření mohlo mít i odrazující účinek ve vztahu ke společnosti nebo k jejím akcionářům. Existence takového *odrazení* od přeshraničního pohybu kapitálu krom toho není, a to ani v daňové oblasti, nutně podmíněna aritmetickým prokázáním majetkových důsledků týkajících se dotčených osob.

47. V každém případě si myslím, že Soudní dvůr nebude muset odpovědět na druhou část předběžné otázky ohledně odrazujícího charakteru sporného mechanismu ve vztahu k mateřské společnosti Accor, což, jak jsem již uvedl, francouzská vláda ostatně uznala v bodě 82 svých písemných vyjádření.

48. Vzhledem k tomu, že nemohla neutralizovat srážkovou daň z příjmů z kapitálového majetku uplatněním slevy na dani, na rozdíl od situace mateřské společnosti, která následně vyplatila svým akcionářům všechny dividendy, které jí vyplatily její francouzské dceřiné společnosti, totiž mateřská společnost v situaci společnosti Accor musela, aby mohla přistoupit k následnému vyplacení všech dividend svým akcionářům, použít své finanční rezervy do výše odpovídající částce, kterou měla uhradit z titulu srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku. Francouzské mateřské společnosti, které investovaly svůj kapitál do francouzských dceřiných společností, byly tedy finančně zvýhodněny ve srovnání s mateřskými společnostmi, které investovaly svůj

kapitál do dceřiných společností se sídlem v jiných členských státech²³.

49. Krom toho – a v tomto se zcela ztotožňuji se stanoviskem soudce zpravodaje v řízení před Conseil d'État – srážková daň z příjmů z kapitálového majetku, která se vztahovala na následné vyplacení dividend akcionářům mateřské společnosti a kterou tedy byla tato společnost povinna uhradit, měla za následek snížení objemu vyplácených dividend, přičemž tento objem se lišil v závislosti na tom, zda dceřiná společnost mateřské společnosti měla sídlo ve Francii, nebo v jiném členském státě. Tato situace přitom mohla s největší pravděpodobností ovlivnit hodnotu akcií mateřské společnosti, jelikož došlo ke snížení objemu vyplácených dividend. Politika rozdělování zisku této společnosti tedy mohla být pro současné nebo potenciální akcionáře méně přitažlivá, což mohlo mít vliv na přístup této společnosti na kapitálový trh.

50. Sporný daňový režim tedy určitě mohl odradit společnosti se sídlem ve Francii od portfoliových investic do společností se sídlem v jiných členských státech.

51. Za těchto podmínek mám za to, že sporný daňový mechanismus představuje omezení ve smyslu čl. 56 odst. 1 ES.

23 — Viz *per analogiam* výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation* (bod 84 a citovaná judikatura).

52. Vzhledem k tomu, že předkládající soud ani francouzská vláda neodkázaly na důvody uvedené v článku 58 ES nebo na naléhavé důvody obecného zájmu, které by mohly odůvodňovat takové omezení, navrhuji tedy odpovědět na první předběžnou otázku tak, že článek 56 ES je třeba vykládat v tom smyslu, že brání daňovému režimu, podle kterého mateřská společnost se sídlem v členském státě, která získá dividendy od dceřiné společnosti se sídlem v jiném členském státě, nemůže započíst na srážkovou daň z příjmů z kapitálového majetku, kterou je povinna uhradit při následném vyplacení uvedených dividend svým akcionářům, slevu na dani spojenou s vyplácením těchto dividend, na rozdíl od srovnatelné situace mateřské společnosti se sídlem v prvně uvedeném členském státě, která získá dividendy od dceřiné společnosti, která má rovněž sídlo v tomto členském státě.

na třetí osobu, nebo, v případě záporné odpovědi, proto, že uhrazené částky nepředstavují pro mateřskou společnost účetní nebo daňový náklad, ale započtou se na součet dividend vyplácených akcionářům této společnosti.

54. V souvislosti s navrhovanou odpovědí na první otázku je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury mají jednotlivci v zásadě právo na vrácení daní vybraných v členském státě v rozporu s ustanoveními práva Unie. Toto právo je totiž důsledkem a doplněním práv, která přiznávají jednotlivcům uvedená ustanovení, jak je vyložil Soudní dvůr. Z toho vyplývá, že dotčený členský stát je v zásadě povinen vrátit daně vybrané v rozporu s právem Unie²⁴.

B – Ke druhé otázce

53. Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda v případě, že je daňový orgán v zásadě povinen vrátit částky uhrazené mateřskou společností v rozporu s právem Unie, tento orgán může nicméně odmítnout toto vrácení buď proto, že by mělo za následek bezdůvodné obohacení této společnosti, i když sporný režim nemá za následek přenesení daňového zatížení daňovým poplatníkem

55. Podle této judikatury existuje pouze jedna výjimka z této povinnosti vrácení, a to v případě, kdy vnitrostátní orgány prokáží, že daňové zatížení úplné nebo částečně nesla jiná osoba než osoba povinná k dani a že úplné nebo částečné vrácení daně by mělo za následek bezdůvodné obohacení této osoby

24 — Viz zejména rozsudky ze dne 2. října 2003, *Weber's Wine World a další* (C-147/01, Recueil, s. I-11365, bod 93 a citovaná judikatura), jakož i výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation* (bod 202).

povinné k dani²⁵. Taková situace může nastat zejména v oblasti nepřímých daní, pokud osoba povinná k dani úplně nebo částečně přenesla neprávem uhrazenou daň z přidané hodnoty na konečného spotřebitele.

56. Soudní dvůr rovněž rozhodl, že i v případech, že se prokáže, že zatížení vyplývající z daně neoprávněně vybrané vnitrostátními orgány bylo částečně nebo úplně přeneseno na třetí osoby, její vrácení hospodářskému subjektu nemusí nutně vést k jeho bezdůvodnému obohacení²⁶. I v tomto případě totiž mohla osobě povinné k dani vzniknout v důsledku uhrazení daně v rozporu s právem Unie škoda, například v důsledku snížení objemu jejich prodejí nebo v důsledku toho, že celková částka daně nebyla v plné výši přenesena do jejich prodejních cen²⁷.

57. Pokud jde o prokázání případného bezdůvodného obohacení daňového poplatníka, které by vzniklo v důsledku přenesení uhrazené daně na třetí osobu, Soudní dvůr rozhodl,

že důkazy musí podléhat nezávislému posouzení vnitrostátního soudu²⁸, s přihlédnutím ke všem relevantním okolnostem²⁹, přičemž, pokud neexistuje právní úprava Unie, použije se příslušná vnitrostátní procesní pravidla vnitrostátního právního řádu každého členského státu, v souladu se zásadou rovnocennosti a zásadou efektivity³⁰.

58. Jak rovněž upřesnil Soudní dvůr, poslední uvedená zásada brání všem pravidlům dokazování, která prakticky znemožňují nebo nepřiměřeně stěžují dosažení vrácení daní vybraných v rozporu s tímto právem. Tak tomu je zejména u domněnek nebo pravidel dokazování, podle kterých má daňový poplatník nést důkazní břemeno, pokud jde o prokázání, že nedůvodně uhrazené daně nebyly přeneseny na jiné osoby, nebo zvláštních omezení týkajících se formy předkládaných důkazů³¹. I v případě, ve kterém jde o vrácení nepřímých daní, které musí být podle zákona přeneseny na třetí osobu, Soudní dvůr odmítl tezi, podle které se předpokládá, že došlo k přenesení daňového zatížení a že přísluší osobě povinné k dani, aby prokázala opak³².

25 — Viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek *Weber's Wine World* a další (bod 94). Použití pojmu „bezdůvodné obohacení“ se v tomto kontextu zejména blíží spíše pojmu „vrácení neoprávněně vybraných částek“, které se může v některých členských státech považovat za zvláštní případ bezdůvodného obohacení.

26 — Viz výše uvedený rozsudek *Weber's Wine World* a další (bod 98 a citovaná judikatura).

27 — Viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 14. ledna 1997, *Comateb* a další (C-192/95 až C-218/95, Recueil, s. I-165, body 29, 31 a 32), jakož i výše uvedený rozsudek *Weber's Wine World* a další (bod 99).

28 — Viz výše uvedený rozsudek *Weber's Wine World* a další (bod 96).

29 — Viz rozsudky ze dne 10. dubna 2008, *Marks & Spencer* (C-309/06, Sb. rozh. s. I-2283, bod 41) a ze dne 18. června 2009, *Stadeco* (C-566/07, Sb. rozh. s. I-5295, bod 49).

30 — Výše uvedený rozsudek *Weber's Wine World* a další (bod 103).

31 — Viz rozsudky ze dne 9. listopadu 1983, *San Giorgio* (199/82, Recueil, s. 3595, bod 14), jakož i ze dne 21. září 2000, *Michailidis* (C-441/98 a C-442/98, Recueil, s. I-7145, bod 36).

32 — Výše uvedený rozsudek *Comateb* a další (bod 25).

59. Za těchto podmínek, jak se shodují zúčastnění, kteří předložili v projednávané věci písemná vyjádření, přísluší daňovým orgánům, které odmítají vrátit daně, které daňový poplatník uhradil v rozporu s právem Unie, aby prokázaly, že takové vrácení by vedlo k bezdůvodnému obohacení tohoto daňového poplatníka³³, přičemž vnitrostátní soud musí posoudit opodstatněnost těchto tvrzení, tedy musí posoudit, zda a do jaké míry došlo k bezdůvodnému obohacení, a to na základě ekonomické analýzy zohledňující všechny relevantní údaje, které mu byly předloženy³⁴.

60. Již na základě tohoto odkazu na judikaturu je podle mého názoru možné částečně odpovědět na druhou část posuzované otázky. Vzhledem k tomu, že se předkládající soud rozhodl formulovat tuto část alternativně a subsidiárně ve vztahu k první části, která se týká výjimky bezdůvodného obohacení, totiž zřejmě chtěl posunout hranice práva na vrácení daní uhrazených v rozporu s právem Unie. Jak jsem již ale uvedl, právo Unie přitom připouští pouze jednu výjimku z vrácení

daní uhrazených v rozporu s právem Unie, a sice bezdůvodné obohacení.

61. Druhou část otázky lze nicméně užitečně vykládat v kontextu problematiky bezdůvodného obohacení. Vzhledem k tomu, že předkládající soud poukazuje na to, že uhrazené částky nepředstavují účetní nebo daňový náklad mateřské společnosti, ale započtou se na součet dividend vyplácených jejím akcionářům, totiž v konečném důsledku zdůrazňuje, že mateřská společnost ve skutečnosti nenesla daňové zatížení vyplývající z uhrazení srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku a vrácení částek v její prospěch, které odpovídaly této uhrazené dani, tedy mohlo vést k bezdůvodnému obohacení této společnosti.

62. Podle mého názoru lze tedy přezkoumat obě části otázky společně.

63. V souvislosti s věcí v původním řízení je třeba připomenout, že předkládající soud rovněž vychází z předpokladu, že sporný režim nemá za následek přenesení daně daňovým poplatníkem na třetí osobu, a tedy nejde o „klasický“ případ bezdůvodného obohacení ve smyslu výše připomenuté judikatury Soudního dvora. Tento předpoklad se může jevit jako překvapující a na první pohled by mohl odůvodňovat odmítnutí samotné existence bezdůvodného obohacení vzhledem k uvedené judikatuře.

33 — Francouzská vláda dále upřesňuje, že toto přenesení důkazního břemene na daňové orgány vyplývá i z judikatury Conseil d'État a francouzského Cour de cassation v případech upravených výlučně vnitrostátním právem. Takové pravidlo by tedy v souladu se zásadou rovného zacházení a zásadou rovnocennosti mělo platit i ve sporech, ve kterých francouzský daňový orgán odmítá vrátit daně uhrazené v rozporu s právem Unie.

34 — Viz výše uvedené rozsudky Weber's Wine World a další (bod 100), jakož i Marks & Spencer (bod 43).

64. Je však třeba se vyhnout takovému poměrně zjednodušenému chápání položené otázky. Předpoklad, ze kterého vychází tato otázka, totiž zřejmě vyplývá z právní kvalifikace srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku ve francouzském správním právu. Conseil d'État totiž rozhodl, že srážková daň z příjmů z kapitálového majetku nepředstavuje náklad, který by bylo možné odpočítat od čistého zisku společnosti, jelikož cílem zavedení této daně bylo zabránit tomu, aby společnosti, které za podmínek, za kterých vzniká nárok na slevu na dani, vyplácejí zisk, který nebyl zdaněn obecnou sazbou korporační daně, získaly z tohoto důvodu neoprávněné daňové zvýhodnění³⁵. Vzhledem k tomu, že se srážková daň z příjmů z kapitálového majetku započte pouze na součet vyplácených příjmů, nedotýká se tudíž mateřské společnosti rozdělující zisk, ale vybírá se z majetku akcionářů. Podle tohoto názoru, který zastává i francouzská vláda, tedy otázka, zda na základě kritéria stanoveného v judikatuře Soudního dvora došlo k přenesení srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku na třetí osobu, není vůbec relevantní, jelikož uhrazení srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku se přímo dotýká majetku akcionářů mateřské společnosti.

65. K otázce položené předkládajícím soudem je třeba v tomto kontextu uvést následující poznámky.

66. Obecně podle mého názoru nic nebrání tomu, aby členský stát v zásadě mohl odmítnout vrácení částek uhrazených v rozporu s právem Unie, které by v případě jejich vrácení vedly k bezdůvodnému obohacení hospodářského subjektu nebo osoby povinné k dani i v případech odlišných od případů (v podstatě vrácení dovozních cel nebo nepřímých daní), které posuzoval Soudní dvůr. Podle mého názoru by tomu tak bylo v případě, pokud by samotná dotyčná osoba nenesla celou hospodářskou zátěž vyplývající z částek, které musela uhradit. Podle judikatury přísluší vnitrostátním soudům, aby ověřily, zda s ohledem na okolnosti jednotlivých věcí jde o takový případ.

67. Co se týče sporu v původním řízení, nemyslím si, že by bylo možné – jak se snaží společnost Accor a Evropská komise – *apriorně* odmítnout samotnou existenci případného bezdůvodného obohacení mateřské společnosti, které by nastalo v důsledku vrácení částek uhrazených v rozporu s článkem 56 ES pouze proto, že z právního hlediska je to právě tato společnost, která je povinna hradit srážkovou daň z příjmů z kapitálového majetku. Jak jsem již totiž uvedl, judikatura Soudního dvora upřednostňuje ekonomický přístup před striktně právním přístupem k případnému bezdůvodnému obohacení, které by nastalo v důsledku vrácení částek, které hospodářský subjekt musel neprávem uhradit.

35 — Rozsudek Conseil d'État ze dne 30. června 2004, Sté Freudenberg.

68. Obecný argument francouzské vlády, že vrácení částky odpovídající uhrazené srážkové dani z příjmů z kapitálového majetku mateřské společnosti by vedlo k jejímu obohacení na úkor jejich akcionářů, však nepovažují za přesvědčivý.

69. Vrácení této částky ponechané ve společnosti by totiž ve skutečnosti představovalo budoucí zisk pro akcionáře, který by mohl zvýšit majetkovou hodnotu jejich kapitálového podílu v této společnosti, a v žádném případě snížení jejich majetku.

70. Jak uvedl soudce zpravodaj v řízení před Conseil d'État a jak tvrdila společnost Accor v řízení před Soudním dvorem, je krom toho zcela možné, že uhrazení srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku mateřskou společností v konečném důsledku nemělo vliv na vyplacení dividend akcionářům, pokud tato společnost uhradila tuto daň v celém rozsahu ze svých rezerv s cílem nenarušit svojí politiku vyplácení dividend a zachovat kurz svých akcií na burzovním trhu.

71. Jak přitom potvrdila francouzská vláda na jednání před Soudním dvorem, ve výlučně vnitrostátní situaci má samotná mateřská společnost, která z jakéhokoli důvodu neprávem uhradila nepřiměřeně vysokou částku srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku, nárok na vrácení přeplatku vybraného

francouzskými daňovými orgány, když to nemělo vliv na následné vyplacení dividend jejím akcionářům. Uplatnění zásady rovnocennosti si tedy podle mého názoru žádá, aby mateřské společnosti, která neprávem uhradila určitou částku srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku, aniž tato částka měla vliv na součet dividend vyplacených jejich akcionářům, zejména proto, že uvedení akcionáři se rozhodli zachovat atraktivní politiku vyplácení dividend této společnosti, byla uvedená částka vrácena.

72. Ve výše popsané situaci však vrácení srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku v rámci řízení o žalobě na její vrácení podané společností Accor k francouzským správním soudům zřejmě koliduje s judikaturou Soudního dvora.

73. Je třeba totiž uvést, že ve výše uvedeném rozsudku *Test Claimants in the FII Group Litigation* Soudní dvůr, aniž by výslovně vycházel z teorie bezdůvodného obohacení, vyloučil možnost vrácení finančních ztrát, které vznikly společností, které musely zvýšit částku svých dividend s cílem vyrovnat svým akcionářům ztrátu vyplývající z daňového zápočtu, na základě práva Unie prostřednictvím žaloby na vrácení.

74. Soudní dvůr tak odmítl tvrzení žalujících společností ve sporu v původním řízení

vedeném proti britským daňovým orgánům, podle kterého měly tyto společnosti nárok domáhat se žalobou na vrácení náhrady škody, která jim vznikla v důsledku toho, že musely zvýšit částku svých dividend s cílem vyrovnat svým akcionářům ztrátu vyplývající z daňového zápočtu.

přičitatelného dotyčnému členskému státu³⁷, tedy škodu, kterou lze případně určit a nahradit v rámci žaloby o náhradu škody proti tomuto státu.

75. Podle Soudního dvora tuto škodu nebylo možné nahradit na základě práva Unie prostřednictvím žaloby na vrácení neoprávněně vybrané daně nebo částek uhrazených dotyčnému členskému státu nebo zadržovaných tímto členským státem v přímé souvislosti s touto daní. Soudní dvůr uvedl, že „[t]aková [...] navýšení částky dividend totiž vycházejí z rozhodnutí přijatých těmito společnostmi a nepředstavují pro ně *nevyhnutelný důsledek* toho, že Spojené království odmítlo uvedeným akcionářům poskytnout zacházení rovnocenné zacházení s akcionáři, kteří jsou beneficiáři rozdělení dividend založeného na dividendách vnitrostátního původu“³⁶.

76. Z hlediska zabezpečení výkonu práv přiznaných právním řádem Unie a s ohledem na otázky, které mu byly položeny, Soudní dvůr však vyzval vnitrostátní soud, aby určil, zda dotčená navýšení částky dividend představují pro dotyčné společnosti finanční ztráty vzniklé v důsledku porušení práva Unie

77. V případě, že by se toto řešení uplatnilo v projednávané věci, a to ve vztahu k politice následného vyplácení dividend společnosti Accor uvedené v bodě 70 tohoto stanoviska, tato společnost by se tedy nemohla v rámci řízení o své žalobě na vrácení srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku před předkládajícím soudem domáhat náhrady případných ztrát, které jí vznikly na základě rozhodnutí valné hromady jejich akcionářů o následném vyplácení všech dividend pocházejících od dceřiných společností společnosti Accor, které neměly sídlo ve Francii, a tedy i o nezapočtení srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku na dividendy vyplácené akcionářům. Tyto ztráty totiž nejsou nevyhnutelným důsledkem toho, že Francouzská republika odmítla poskytnout slevu na dani za stejných podmínek jako v případě francouzské mateřské společnosti, která získala dividendy od francouzských dceřiných společností. Za těchto okolností této společnosti patří pouze právo podat žalobu na náhradu škody proti státu z důvodu porušení práva Unie, v souladu s podmínkami vzniku takové odpovědnosti za škodu, jakož

36 — Výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation* (bod 207) (zvýrazněno kurzívou autorem textu).

37 — Tamtéž (bod 208).

i v souladu se zásadou rovnocennosti a se zásadou efektivity.

78. Příмым důsledkem uplatňování sporného daňového režimu je naopak podle mého názoru uložení povinnosti takové francouzské mateřské společnosti, jako je společnost Accor, započítat srážkovou daň z příjmů z kapitálového majetku na dividendy, které následně vyplatila svým akcionářům, což nutně vedlo ke snížení částky těchto dividend.

79. V tomto případě vznikla hlavně akcionářům finanční ztráta, která spočívala ve vyplacení nižší dividendy. Mateřské společnosti však rovněž mohla vzniknout finanční újma v podobě snížení hodnoty kurzu jejich akcií v důsledku politiky vyplácení dividend, která mohla být na trhu považována za méně atraktivní.

80. Měl by být za takových okolností rozsah vrácení srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku mateřské společnosti omezen na její vlastní ztráty nebo by měl zahrnovat i ztráty, které se dotkly akcionářů v důsledku vyplacení nižší dividendy?

81. Přikláním se ke druhé alternativě.

82. Zprvée, jak jsem již zmínil, zásada vrácení takové částky mateřské společnosti podle mého názoru totiž není vůbec ke škodě akcionářů této společnosti, jelikož hodnota akumulovaná v mateřské společnosti je ku prospěchu těchto akcionářů.

83. Zadruhé, omezení rozsahu vrácení daně na vlastní ztráty mateřské společnosti by z procesního hlediska znamenalo, že poškození akcionáři by mohli podat žalobu na vrácení srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku k příslušným francouzským soudům. Jak přitom zdůraznil soudce zpravodaj v řízení před Conseil d'État, aniž toto konstatování francouzská vláda popřela, podle francouzské vnitrostátní právní úpravy akcionář, který je v takovéto situaci, není aktivně legitimován k podání individuální daňové žaloby, která by mu umožnila dosáhnout, aby mu byla uvedená srážková daň vrácena, ale mohl by nanejvýš podat žalobu na náhradu škody proti státu.

84. Francouzská vláda sice ve svých vyjádřeních v řízení před Soudním dvorem v podstatě uvedla, že tato zásada je zmírněna možností akcionáře francouzské mateřské společnosti, který nemá bydliště nebo sídlo ve Francii, využít vrácení srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku, pokud v době vyplacení dividend nebyl této společnosti znám nárok na slevu na dani, kterou mu dávají

úmluvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené Francouzskou republikou³⁸.

odpovídající neprávem vybrané srážkové dani z příjmů z kapitálového majetku.

85. I když platí, jak uznává i Komise, že předkládající soud by při posuzování skutečné částky srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku, která se má vrátit mateřské společnosti, měl vzít v úvahu využití takové možnosti případnými akcionáři mateřské společnosti, jakou je společnost Accor, kteří nemají bydliště nebo sídlo v daném členském státě, její využití nemůže být důvodem ke kategorickému odmítnutí vrácení toho, co bylo státem neoprávněně vybráno, což lze prakticky vrátit pouze mateřské společnosti, která uhradila daň uloženou v rozporu s právem Unie.

86. Odlišný závěr by vedl ke dvěma důsledkům, které podle mého názoru právo Unie nepřipouští. Zaprvé by to znamenalo praktické znemožnění podání žaloby na vrácení daně uložené v rozporu s právem Unie. A zadruhé názor, který v podstatě zastává francouzská vláda, by znamenal připuštění bezdůvodného obohacení státu, jelikož stát by nebyl povinen vrátit daňovému poplatníkovi částku

87. Celkově zastávám názor, že na druhou otázku je třeba odpovědět v tom smyslu, že členský stát může odmítnout vrácení daně vybrané v rozporu s právem Unie v rozsahu celého hospodářského zatížení, které nenesl sám daňový poplatník, což by v tomto rozsahu vedlo k bezdůvodnému obohacení tohoto poplatníka. Takové obohacení by mohlo vzniknout, pokud by měl členský stát vrátit výdaje vynaložené daňovým poplatníkem, které nejsou nevyhnutelným důsledkem odmítnutí členského státu zajistit dodržování ustanovení Smlouvy o ES. Ve věci v původním řízení přísluší předkládajícímu soudu, aby vzhledem ke všem údajům, které má k dispozici, v závislosti na politice vyplácení dividend uplatňované takovou mateřskou společností, jako je odpůrkyně ve věci v původním řízení, ve vztahu ke svým akcionářům ověřil, zda došlo k úplnému nebo částečnému započtení uhrazené sporné srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku na dividendy následně vyplacené uvedeným akcionářům tak, že mateřské společnosti mohla případně vzniknout ztráta, která byla nevyhnutelným důsledkem odmítnutí členského státu poskytnout jí požadované rovné zacházení. V tomto případě se musí rozsah vrácení sporné daně mateřské společnosti určit v závislosti na hospodářském zatížení, které nesla, a to na základě všech relevantních údajů, které má předkládající soud k dispozici.

38 — Tato otázka byla předmětem řízení, ve kterém byl vydán rozsudek ze dne 14. listopadu 2006, Kerckhaert a Morris (C-513/04, Sb. rozh. s. I-10967). Zrušení slevy na dani od 1. ledna 2005 a následné zrušení jejího vrácení akcionářům-nerezidentům bylo zase předmětem řízení, ve kterém byl vydán rozsudek ze dne 16. července 2009, Damseaux (C-128/08, Sb. rozh. s. I-6823). Položená otázka se však týkala pouze povinnosti členského státu, ve kterém mají akcionáři bydliště nebo sídlo (v daném případě to bylo Belgické království).

C – Ke třetí otázce

88. Nyní se budu zabývat třetí otázkou položenou předkládajícím soudem, která vyvolala největší diskuzi mezi zúčastněnými a na níž bude odpověď užitečná pouze v případě, že předkládající soud s ohledem na vodítka, která mu poskytne Soudní dvůr, alespoň částečně vyloučí bezdůvodné obohacení mateřské společnosti.

89. Touto otázkou se Conseil d'État táže, zda s ohledem na odpovědi poskytnuté na první dvě otázky brání zásada rovnocennosti a zásada efektivity tomu, aby vrácení částek bezdůvodně uhrazených mateřskou společností bylo podmíněno – s výhradou případných ustanovení úmluvy týkajících se výměny informací – tím, že tato společnost předloží údaje, které v případě každé dividendy, kterou jí vyplatily její dceřiné společnosti, které nemají sídlo ve Francii, prokazují skutečně uplatněnou sazbu daně a skutečně uhrazenou částku daně z příjmů dosažených těmito dceřinými společnostmi, zatímco v případě dceřiných společností se sídlem ve Francii se tyto důkazy, se kterými je správní orgán seznámen, nevyžadují.

90. Jak Komise správně uvedla ve svých písemných vyjádřeních, tato otázka je

relevantní pouze v případě, že předkládající soud s cílem obnovit rovné zacházení nerozhodne o vrácení srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku – což by v jistém smyslu znamenalo osvobození mateřské společnosti od této srážkové daně, aniž by předtím měla nárok na slevu na dani – ale o uznání nároku na slevu na dani (poté, co mateřská společnost uhradila srážkovou daň z příjmů z kapitálového majetku), který by jí byl přiznán ve výlučně vnitrostátní situaci. Jak totiž Komise uvádí ve svých písemných vyjádřeních, když poukazuje na body 50 až 52 výše uvedeného rozsudku *Test Claimants in the FII Group Litigation*, v tomto druhém případě by mateřská společnost měla získat slevu na dani, která by odrážela sazbu korporační daně, kterou uhradila dceřiná společnost v členském státě, ve kterém má sídlo³⁹.

39 – Ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group*, se posuzovala otázka, zda právo Unie brání tomu, aby členský stát osvobodil od daně dividendy vyplácené společností, která je rezidentem, jiné mateřské společnosti, která je rovněž rezidentem, a zároveň prostřednictvím systému zápočtů bránil řetězovému zdanění uvedených dividend, pokud byly vyplaceny společností, která není rezidentem, mateřské společnosti, která je rezidentem. Soudní dvůr potvrdil slučitelnost uplatňování systému zápočtů za těchto okolností, pokud zaprvé dividendy pocházející ze zahraničí nepodléhají v dotčeném členském státě vyšší sazbě daně, než je sazba, která se vztahuje na dividendy pocházející z daného členského státu, a zadruhé pokud se řetězové zdanění dividend pocházejících ze zahraničí započítá na částku daně uhrazenou společností rozdělující zisk, která není rezidentem, na částku daně, která se uplatní vůči společnosti přijímající zisk, která je rezidentem, do výše této poslední uvedené částky. Jak tedy Soudní dvůr uvedl v bodech 51 a 52 tohoto rozsudku, jestliže zisky, ze kterých pocházejí dividendy zahraničního původu, jsou v členském státě rozdělující společnosti podrobeny dani nižší, než je daň vybraná členským státem společnosti-příjemce, tento poslední uvedený stát musí poskytnout plnou slevu na dani odpovídající dani uhrazené rozdělující společností v členském státě, jehož je rezidentem. Jestliže jsou naproti tomu tyto zisky podrobeny dani vyšší, než je daň vybraná členským státem společnosti-příjemce, musí tento poslední uvedený stát poskytnout slevu na dani pouze do výše korporační daně dlužné společností-příjemcem. Tento stát tedy není povinen vrátit část, která přesahuje rozdíl mezi těmito dvěma částkami.

91. I když přísluší předkládajícímu soudu, aby si zvolil pravidla, která umožní obnovení rovnosti zacházení mezi výlučně vnitrostátní situací a situací, ve které se nachází taková mateřská společnost, jako je společnost Accor, musí být tato volba provedena a uplatňována v souladu se zásadou rovnocennosti a zásadou efektivity.

92. V tomto ohledu společnost Accor zpráve zastává názor, že francouzské daňové orgány nemohou podmínit vrácení srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku tím, že mateřská společnost předloží důkaz o sazbě a částce daně, kterou zahraniční dceřiné společnosti skutečně uhradily ze zisku, který je základem pro vyplacení každé vyplácené dividendy, zatímco v případě výlučně vnitrostátních situací tato podmínka neplatí. Zadruhé společnost Accor tvrdí, že je v rozporu se zásadou efektivity, pokud je od ní požadováno, aby předložila takový důkaz, nejen pokud jde o její dceřiné společnosti, ale i o všechny dceřiné společnosti těchto dceřiných společností se sídlem v jiných členských státech, a to tím spíše, že takový požadavek byl vznesen více než deset let poté, co nastaly dané skutkové okolnosti, a tudíž nad rámec zákonných povinností archivace správních dokumentů ve Francii. Krom toho společnost Accor poukazuje na význam směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci

mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní⁴⁰.

93. Francouzská vláda a vláda Spojeného království zastávají opačný názor. Připomínají, že cílem sporného daňového režimu je zmírnit dvojí hospodářské zdanění a že v důsledku toho jsou francouzské daňové orgány oprávněny požadovat důkazy, aby se ověřilo, zda zahraniční dceřiné společnosti v členském státě, ve kterém mají sídlo, skutečně uhradily daň z příjmů, které jsou základem pro vyplácení dividend mateřské společnosti. V tomto ohledu francouzská vláda zdůrazňuje, že vnitrostátní právo dodržuje zásadu rovnocennosti a zásadu efektivity. Připomíná zejména, že sazba daně ve výlučně vnitrostátní situaci byla rovněž sazbou daně, kterou skutečně uhradily dceřiné společnosti ze zisku, který byl základem pro vyplácení dividend jejich mateřské společnosti, a že vnitrostátní právo zohledňuje pouze vyplacení dividend ze strany přímých dceřiných společností francouzských mateřských společností. Vzhledem k tomu, že jsou požadované informace známy pouze samotnému daňovému poplatníkovi, není podle francouzské vlády a vlády Spojeného království nijak nepřiměřené požadovat, aby mateřská společnost předložila první přesné údaje týkající se zdanění a povahy vyplácených dividend a dotyčných dceřiných společností, přičemž daňový orgán může následně v případě potřeby využít administrativní pomoci orgánů členského státu, ve kterém mají dceřiné společnosti sídlo, v rámci ustanovení směrnice 77/799 nebo ustanovení dvoustranných daňových úmluv. V každém případě má francouzská vláda za to, že pokud by Soudní dvůr rozhodl, že přenesení důkazního břemene na mateřskou společnost je porušením

40 — Úř. věst. L336, s. 15.

zásady rovnocennosti nebo zásady efektivity, toto porušení je odůvodněno potřebou bojovat proti daňovým únikům.

společnosti, které přijaly dividendy od uvedených dceřiných společností, prokázat, přičemž společnost Accor a Komise se domnívají, že se od těchto společností vyžadovalo pouze prokázání zdanění s obecnou sazbou, zatímco francouzská vláda podrobně vysvětlovala, že šlo o skutečně uplatněnou sazbu.

94. Komise prosazuje kompromisní řešení. V podstatě má za to, že právo Unie v zásadě nebrání tomu, aby v rámci vrácení takové srážkové daně, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, členský stát požadoval zohlednění daně, kterou dceřiná společnost uhradila v členském státě, ve kterém má sídlo. V projednávané věci však Komise zastává názor, že vzhledem k tomu, že mateřské společnosti mají nárok na slevu na dani na základě (obecné) zákonné sazby daně, bez ohledu na sazbu, která se skutečně vztahuje k zisku, který je základem pro vyplácení dividend ze strany francouzských dceřiných společností, a na prokázání částky daně, kterou tyto společnosti skutečně uhradily, že zásady rovnocennosti vyplývá požadavek uplatňovat totéž zacházení i v přeshraniční situaci.

97. Zadruhé, v reakci na kritiku společnosti Accor týkající se nepřiměřených požadavků dokazování zdanění společností, které jsou dceřinými společnostmi dceřiných společností skupiny Accor, stanovených francouzskými daňovými orgány, francouzská vláda na jednání zdůraznila, že podle vnitrostátního práva se v rámci výpočtu slevy na dani zohledňují pouze dividendy vyplacené na úrovni přímé dceřiné společnosti mateřské společnosti, a nikoli na úrovni společností, které jsou dceřinými společnostmi dceřiných společností mateřské společnosti. Francouzská vláda má za to, že na základě zásady rovnocennosti to nemůže být v přeshraniční situaci jinak, jelikož by šlo o obrácenou diskriminaci.

95. Tato protichůdná stanoviska zčásti vyplývají z rozdílných způsobů výkladu vnitrostátního práva.

98. Soudnímu dvoru nepřísluší, aby rozhodoval o tom, zda se podle vnitrostátního práva ve výlučně vnitrostátní situaci požaduje prokázání obecné sazby nebo sazby daně, kterou skutečně uhradily dceřiné společnosti ze zisku, který je základem pro vyplácení dividend jejich mateřské společnosti, ani určovat, zda se podle tohoto práva pro tento účel zohledňují pouze vztahy mezi touto společností a její přímou dceřinou společností, a nikoli vztahy se všemi společnostmi, které jsou dceřinými společnostmi dceřiných společností skupiny. Jde totiž o aspekty, které musí posoudit předkládající soud.

96. Zúčastnění se totiž v prvé řadě zabývají požadavky vnitrostátního práva týkajícími se sazby korporální daně, která se vztahuje na výchozí zisk francouzských dceřiných společností a jejíž uhrazení měly mateřské

99. Proto budu ve své argumentaci vycházet z hypotéz.

100. První hypotézou, která přichází v úvahu, je hypotéza, kterou prosazuje francouzská vláda, podle které je podle vnitrostátního práva poskytnutí slevy na dani ve výlučně vnitrostátní situaci podmíněno uhrazením skutečné sazby korporační daně z výchozího zisku, kterého dosáhla přímá dceřiná společnost mateřské společnosti.

101. V tomto případě rozšíření zacházení uplatňovaného ve vnitrostátních situacích i na přeshraniční situace nijak neodporuje zásadě rovnocennosti.

102. Právo Unie rovněž nebrání tomu, aby důkazní břemeno spočívalo především na dotyčné mateřské společnosti. Daňové orgány jsou totiž oprávněny požadovat od daňového poplatníka důkazy, které považují za nutné pro posouzení splnění podmínek pro přiznání daňového zvýhodnění, které jsou stanoveny vnitrostátní právní úpravou⁴¹.

103. Na rozdíl od toho, co zřejmě tvrdí společnost Accor, platí, že i když využití mechanismu vzájemné pomoci upraveného

směrnici 77/799 sice umožňuje daňovým orgánům, aby se obrátily na orgány jiného členského státu s cílem získat všechny informace, které se ukáží jako nutné pro správné určení daně daňového poplatníka⁴², nemůže však využití tohoto mechanismu představovat postup, který by předcházel povinnosti daňového poplatníka předložit potřebné důkazy pro získání daňového zvýhodnění, a nemůže být ostatně ani povinností těchto orgánů⁴³.

104. Krom toho francouzská vláda na jednání před Soudním dvorem zopakovala, že požadované důkazy nemusí mít žádnou zvláštní formu. Skutečnost, že tyto důkazy se nevyžadují ve výlučně vnitrostátní situaci, podle mého názoru vyplývá z toho, že daňový orgán je samozřejmě seznámen s příslušným vnitrostátním právem a má k dispozici postačující údaje, které mu byly poskytnuty při předložení daňových přiznání týkajících se uhrazení srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku z vyplácených dividend, se kterými byla spojena sleva na dani, a uhrazení srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku, kterou byla povinna uhradit mateřská společnost skupiny, jehož kopie byla připojena k písemným vyjádřením francouzské vlády. Za těchto okolností mám za to, že vyžadování předložení takových důkazů od francouzské mateřské společnosti, která získala dividendy od dceřiných společností se sídlem v jiných členských státech, nemůže představovat dodatečnou administrativní zátěž ve srovnání s informacemi vyžadovanými ve výlučně vnitrostátní situaci, jelikož, s výhradou ověření předkládajícím soudem, ve výlučně vnitrostátní situaci mají mateřské společnosti rovněž administrativní

41 — Viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 27. ledna 2009, Persche (C-318/07, Sb. rozh. s. I-359, body 54 a 60, jakož i citovaná judikatura).

42 — Tamtéž (bod 61).

43 — Tamtéž (body 62, 64 a 65).

povinnosti, které mají daňovým orgánům zejména umožnit ověření toho, zda byly splněny podmínky uplatnění sporného daňového režimu.

ve spise ověřil, zda se mateřská společnost Accor nacházela v takové situaci.

105. Z hlediska dodržování zásady efektivity je však třeba věnovat pozornost dvěma otázkám.

106. Zaprvé nelze vyloučit, že podle předpisů členských států, ve kterých mají dotčené dceřiné společnosti sídlo, zejména pokud tyto členské státy samy nezabránilly dvojímu ekonomickému zdanění dividend na svém území v době, kdy nastaly skutkové okolnosti věci v původním řízení, je prakticky nemožné nebo nerealizovatelné prokázat výši korporační daně, kterou dceřiné společnosti skutečně uhradily ze zisku, který je základem pro vyplacení dividend francouzské mateřské společnosti. Je totiž možné, že některé členské státy nevyžadovaly od společností, které mají sídlo na jejich území, aby sestavily rozpis vlastního kapitálu podle sazby daně vztahující se na různé zdroje příjmů a oznámily výši korporační daně, kterou uhradily ze zisku, který je základem pro vyplacení dividend. Za těchto podmínek by bylo v rozporu se zásadou efektivity, kdyby se vyžadovalo prokázání výše korporační daně, která by odrážela skutečnou sazbu daně uhrazené těmito společnostmi, které jsou dceřinými společnostmi francouzské mateřské společnosti. Samozřejmě přísluší předkládajícímu soudu, aby s ohledem na všechny skutečnosti uvedené

107. Určitou pozornost je třeba věnovat i námitce společnosti Accor, podle které od ní nelze vyžadovat, aby předložila dokumenty, u kterých uplynula jejich zákonná doba archivace platná ve Francii. Vzhledem k tomu, že spornými roky jsou roky 1999, 2000 a 2001, a vzhledem k tomu, že podle CGI bylo možné srážkovou daň z příjmů z kapitálového majetku uložit do pěti let od vyplacení dividend, nelze totiž vyloučit, jak ostatně uvedla společnost Accor na jednání, že dokumenty, jejichž předložení je požadováno, se mohou týkat let (až do roku 1994), za které dotyčné osoby již nemají povinnost archivovat tyto dokumenty.

108. Podle mého názoru je třeba rozlišovat dva případy. Zaprvé jde o případ, ve kterém by francouzské daňové orgány požadovaly předložení těchto důkazů v okamžiku jejich zákonné doby archivace platné ve Francii; v tomto případě měla mateřská společnost shromáždit tyto dokumenty pro všechny relevantní účely, zejména pak proto, aby se zařídila pro případ potvrzení zákonného charakteru takové žádosti v rámci soudního řízení. V opačném případě, kdy daňové orgány by tyto dokumenty v okamžiku jejich zákonné doby archivace nepožadovaly, neměla by je tím pádem mateřská společnost k dispozici. V tomto druhém případě je však podle mého názoru, na rozdíl od toho, co uvedla

společnost Accor, relevantní spíše zákonná doba archivace platná v členských státech, ve kterých mají sídlo jednotlivé dotčené dceřiné společnosti, než zákonná doba archivace platná ve Francii. Pokud v okamžiku rozhodnutí soudu ve věci v původním řízení tato doba uplynula, společnost Accor by tudíž požadované důkazy nemohla předložit. Za těchto okolností by jí nebylo možné odepřít nárok na slevu na dani za dotyčné dividendy, protože by to znamenalo porušení zásady efektivity.

109. Podle druhé hypotézy, která je diametrálně odlišná a kterou v podstatě prosazuje společnost Accor, se ve výlučně vnitrostátní situaci zohledňuje pouze *obecná* sazba, která se vztahuje na zisk, který je základem pro vyplácení dividend dceřiných společností a společností, které jsou dceřinými společnostmi dceřiných společností francouzské mateřské společnosti.

110. V takovém kontextu je třeba přezkoumat, zda skutečnost, že členský stát vyžaduje od mateřské společnosti se sídlem na jeho území, aby prokázala sazbu a částku korporáční daně, kterou zahraniční dceřiné společnosti a společnosti, které jsou dceřinými společnostmi dceřiných společností této společnosti, *skutečně* uhradily ze zisku, který je základem pro vyplácení dividend, odporuje zásadě rovnocennosti a zásadě efektivity.

111. Podle mého názoru by nebylo mimořádně složité odpovědět na tuto otázku kladně, pokud by judikatura Soudního dvora, přinejmenším na první pohled, nevyžadovala, aby se při výpočtu daňového zápočtu spojeného s vyplácením tzv. „příchozích“ dividend zohlednila korporáční daň, kterou společnost rozdělující zisk *skutečně uhradila* v členském státě, ve kterém má sídlo.

112. Soudní dvůr tak v bodě 54 výše uvedeného rozsudku Manninen, jehož znění bylo převzato do bodu 15 výše uvedeného rozsudku Meilicke a další, uvedl, že při výpočtu slevy na dani poskytnuté akcionáři s neomezenou daňovou povinností ve Finsku, který obdržel dividendy od společnosti usazené ve Švédsku, je nutné zohlednit daň, kterou skutečně uhradila společnost usazená v tomto jiném členském státě tak, jak vyplývá z obecných pravidel použitelných na výpočet daňového základu a sazby korporáční daně v posledně uvedeném členském státě.

113. Stejně tak ve výroku výše uvedeného rozsudku Test Claimants in the FII Group Litigation Soudní dvůr dospěl k závěru, že „[č]lánek 43 ES a 56 ES nebrání právním předpisům členského státu, které osvobozují od korporáční daně dividendy, které společnost-rezident obdrží od jiné společnosti-rezidenta, zatímco této dani podrobují dividendy, které společnost-rezident obdrží od společnosti-nerezidenta, ve které společnost-rezident vlastní nejméně 10% hlasovacích práv, přičemž v tomto posledně uvedeném případě poskytují slevu na dani v souvislosti

s daní *skutečně uhrazenou* rozdělující společností v členském státě, jehož je rezidentem, nepřevyšuje-li daňová sazba použitelná na dividendy zahraničního původu daňovou sazbu použitelnou na dividendy vnitrostátního původu a je-li sleva na dani alespoň rovna částce uhrazené v členském státě rozdělující společnosti až do výše částky daně uplatněné v členském státě společnosti-příjemce“⁴⁴.

114. Podle mého názoru je však tato judikatura překážkou pouze zdánlivou.

115. Pokud jde o výše uvedený rozsudek Manninen, z bodů 40 a 53 tohoto rozsudku totiž jednoznačně vyplývá, že výše slevy na dani, na kterou měli nárok finští rezidenti ve výlučně vnitrostátních situacích, odpovídala korporační dani, kterou skutečně uhradila společnost rozdělující zisk⁴⁵. Skutečnost, že v bodě 54 téhož rozsudku Soudní dvůr rozšířil nárok na uplatnění tohoto režimu na finské rezidenty, kteří získali dividendy od společností se sídlem v jiných členských státech, je jednoduše důsledkem uplatnění zásady zákazu diskriminace.

44 — Bod 1, druhý pododstavec výroku uvedeného rozsudku (kurziva provedena autorem tohoto stanoviska).

45 — V bodě 53 uvedeného rozsudku Soudní dvůr uvedl, že „je třeba [...] konstatovat, že daňový odpočet [sleva na dani] odpovídá ve finském právu vždy výši skutečně uhrazené daně z titulu daně z příjmů právnických osob [korporační daně] společností, která vyplácí dividendy“.

116. Pokud jde o výše uvedený rozsudek Test Claimants in the FII Group, i když je pravda, že Soudní dvůr připustil, že členský stát může v rámci zamezení dvojímu ekonomickému zdanění uplatňovat systém osvobození od daně vyplacených dividend ve výlučně vnitrostátních situacích a systém zápočtu v rámci vyplácení dividend přicházejících od společností, které nejsou rezidenty, Soudní dvůr se pouze okrajově zabýval souvislostí mezi osvobozením od daně vztahujícím se na dividendy vnitrostátního původu a zdaněním na úrovni mateřské společnosti. Žalobkyně v dané věci v původním řízení tvrdily, že osvobození dividend vnitrostátního původu od daně se uplatňuje bez ohledu na daň (skutečně) uhrazenou společností rozdělující zisk. Soudní dvůr přitom uvedl, že vnitrostátnímu soudu přísluší, aby ověřil, zda daňová sazba je skutečně totožná a zda odlišné úrovně zdanění existují pouze v určitých případech z důvodu změny základu daně v důsledku některých výjimečných daňových úlev⁴⁶.

117. Z těchto rozsudků tedy nelze vyvodit, že Soudní dvůr by byl připraven akceptovat to, že členský stát s cílem zamezit dvojímu ekonomickému zdanění dividend na svém území obecně přiznává nárok na daňový zápočet mateřské společnosti se sídlem v tomto členském státě spojený s vyplacením dividend dceřině společnosti se sídlem v totéž členském státě na základě obecné sazby korporační daně, která se v zásadě na tuto společnost vztahuje,

46 — Výše uvedený rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation (body 53 až 56).

zatímco nárok na tentýž daňový zápočet mateřské společnosti se sídlem v tomto členském státě spojený s vyplacením dividend dceřiných společností se sídlem v jiných členských státech bude podmíněn prokázáním skutečné sazby a částky korporační daně, kterou tyto společnosti uhradily v těchto jiných členských státech.

od daňového poplatníka, aby mu předložil důkaz o obecné sazbě korporační daně, která se vztahuje na dceřiné společnosti rozdělující zisk v členském státě, ve kterém mají tyto společnosti sídlo, jakož i o uhrazení částky daně odpovídající této sazbě, s cílem zabránit – o což zřejmě francouzská vláda nejvíc usiluje – tomu, aby byla sleva na dani spojena s vyplacením dividend francouzské mateřské společnosti pocházejících od takových dceřiných společností, i když tyto dceřiné společnosti byly díky různým obecným daňovým úlevám uplatňovaným v členském státě, ve kterém mají sídlo, úplně osvobozeny od povinnosti hradit korporační daň ze zisku, který je základem pro vyplacení dividend.

118. Takové rozdílné zacházení by naopak podle mého názoru odporovalo zásadě zákazu diskriminace a zásadě rovnocennosti.

119. Na rozdíl od toho, co tvrdí francouzská vláda, takové porušení by nemohlo být odůvodněno obecně formulovaným cílem předcházet vyhýbání se daňovým povinnostem. Zaprvé je totiž třeba připomenout, že členské státy nemohou na základě obecného předpokladu vyhýbání se daňovým povinnostem odůvodnit daňového opatření, které ohrožuje cíle Smlouvy⁴⁷. Zadruhé takové rozdílné zacházení podle mého názoru vůbec není opatřením k dosažení cíle spočívajícího v boji proti vyhýbání se daňovým povinnostem, které by co nejméně porušovalo výše uvedené zásady. V takové situaci, která je předmětem posouzení v rámci této hypotézy, by členský stát totiž jednoduše mohl vyžadovat

120. Pokud jde o povinnost předložit takový důkaz na úrovni každého řetězce dceřiných společností a společností, které jsou dceřinými společnostmi dceřiných společností francouzské mateřské společnosti, taková povinnost neodporuje zásadě zákazu diskriminace a zásadě rovnocennosti, pokud se uplatňuje i ve výlučně vnitrostátních situacích při předkládání daňových příznaků mateřských společností a jejich francouzských dceřiných společností. To však nic nemění na tom, že splnění takového požadavku může být prakticky nemožné v přeshraničních situacích, a to tím spíše, pokud se předmětné vyplácené dividendy týkají zisku, který byl dosažen v období, pro které již uplynula zákonná doba archivace dokumentů. Předkládajícímu soudu přísluší, aby v případě, že se prokáže, že tato hypotéza je relevantní, ověřil příslušné skutečnosti.

47 — Viz zejména rozsudek ze dne 28. října 2010, *Établissements Rimbaud* (C-72/09, Sb. rozh. s. I-10659, bod 34 a citovaná judikatura).

121. Z těchto důvodů navrhuji odpovědět na třetí otázku tak, že zásada rovnocennosti a zásada efektivity nebrání tomu, aby vrácení částek – které má zajistit uplatnění téhož daňového režimu na dividendy, které jsou následně vyplaceny mateřskou společností se sídlem v členském státě, bez ohledu na to, zda tyto dividendy pocházejí z částek vyplacených jejími dceřinými společnostmi se sídlem v tomtéž členském státě, nebo v jiném členském státě – bylo v zásadě podmíněno tím, že daňový poplatník předloží údaje, které má jen on sám a které se v případě každé sporné dividendy týkají zejména skutečně uplatněné sazby daně a skutečně uhrazené částky daně ze zisku dosaženého jeho dceřinými společnostmi se sídlem v jiných členských státech, než je prvně uvedený členský stát, zatímco v případě dceřiných

společností se sídlem v tomto členském státě se tyto důkazy, se kterými je správní orgán seznámen, nevyžadují, to však pouze za předpokladu, že se skutečně uplatněná sazba daně a skutečně uhrazená částka daně vztahují i na vyplácení dividend mateřské společnosti pocházejících od dceřiných společností se sídlem v tomtéž členském státě a že není prakticky nemožné nebo nepřiměřeně obtížné předložit důkaz o uhrazení daně dceřinými společnostmi se sídlem v jiných členských státech, zejména pak s ohledem na právní předpisy uvedených členských států, které se týkají zamezení dvojího zdanění a oznamování výše splatné korporační daně, jakož i archivace správních dokumentů. Předkládajícímu soudu přísluší posoudit, zda jsou tyto podmínky ve věci v původním řízení splněny.

III – Závěry

122. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předložené otázky předložené Conseil d'État takto:

- „1) Článek 56 ES je třeba vykládat v tom smyslu, že brání daňovému režimu, podle kterého mateřská společnost se sídlem v členském státě, která získá dividendy od dceřině společnosti se sídlem v jiném členském státě, nemůže započíst na srážkovou daň z příjmů z kapitálového majetku, kterou je povinna uhradit při

následném vyplacení uvedených dividend svým akcionářům, slevu na dani spojenou s vyplácením těchto dividend, na rozdíl od srovnatelné situace mateřské společnosti se sídlem v prvně uvedeném členském státě, které plynou dividendy od dceřiné společnosti, která má rovněž sídlo v tomto členském státě.

- 2) Členský stát může odmítnout vrácení daně vybrané v rozporu s právem Unie v rozsahu celého hospodářského zatížení, které nenesl sám daňový poplatník, což by v tomto rozsahu vedlo k bezdůvodnému obohacení tohoto poplatníka. Takové obohacení by mohlo vzniknout, pokud by měl členský stát vrátit výdaje vynaložené daňovým poplatníkem, které nejsou nevyhnutelným důsledkem odmítnutí členského státu zajistit dodržování ustanovení Smlouvy o ES. Ve věci v původním řízení přísluší předkládajícímu soudu, aby vzhledem ke všem údajům, které má k dispozici, v závislosti na politice vyplácení dividend uplatňované takovou mateřskou společností, jako je odpůrkyně ve věci v původním řízení, ve vztahu k jejím akcionářům ověřil, zda došlo k úplnému nebo částečnému započtení uhrazené sporné srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku na dividendy následně vyplacené uvedeným akcionářům tak, že mateřské společnosti mohla případně vzniknout ztráta, která byla nevyhnutelným důsledkem odmítnutí členského státu poskytnout jí požadované rovné zacházení. V tomto případě musí být rozsah vrácení sporné daně mateřské společnosti určen v závislosti na hospodářském zatížení, které nesla, a to na základě všech relevantních údajů, které má předkládající soud k dispozici.

- 3) Zásada rovnocennosti a zásada efektivity nebrání tomu, aby vrácení částek – které má zajistit uplatnění téhož daňového režimu na dividendy, které jsou následně vyplaceny mateřskou společností se sídlem v členském státě, bez ohledu na to, zda tyto dividendy pocházejí z částek vyplacených jejími dceřinými společnostmi se sídlem v tomtéž členském státě nebo v jiném členském státě – bylo v zásadě podmíněno tím, že daňový poplatník předloží údaje, které má jen on sám a které se v případě každé sporné dividendy týkají zejména skutečně uplatněné sazby

daně a skutečně uhrazené částky daně ze zisku dosaženého jeho dceřinými společnostmi se sídlem v jiných členských státech, než je prvně uvedený členský stát, zatímco v případě dceřiných společností se sídlem v tomto členském státě se tyto důkazy, se kterými je správní orgán seznámen, nevyžadují, to však pouze za předpokladu, že skutečně uplatněná sazba daně a skutečně uhrazená částka daně se vztahují i na vyplácení dividend mateřské společnosti pocházejících od dceřiných společností se sídlem v tomtéž členském státě a že není prakticky nemožné nebo nepřiměřeně těžké předložit důkaz o uhrazení daně dceřinými společnostmi se sídlem v jiných členských státech, zejména pak s ohledem na právní předpisy uvedených členských států, které se týkají zamezení dvojího zdanění a oznamování výše splatné korporační daně, jakož i archivace správních dokumentů. Předkládajícímu soudu přísluší posoudit, zda jsou tyto podmínky ve věci v původním řízení splněny.“