



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

17. května 2017*

„Řízení o předběžné otázce — Společný systém zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států — Směrnice 2011/96/EU — Zamezení dvojímu zdanění — Dodatečná přírážka ke korporační dani ve výši 3 %“

Ve věci C-365/16

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Conseil d'État (Státní rada, Francie) ze dne 27. června 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 4. července 2016, v řízení

Association française des entreprises privées (AFEP),

Axa SA,

Compagnie générale des établissements Michelin SCA,

Danone SA,

ENGIE SA, dříve GDF Suez,

Eutelsat Communications SA,

LVMH Moët Hennessy-Louis Vuitton SE,

Orange SA,

Sanofi SA,

Suez Environnement Company SA,

Technip SA,

Total SA,

Vivendi SA,

Eurazeo SA,

Safran SA,

Scor SE,

* Jednací jazyk: francouzština.

Unibail-Rodamco SE,

Zodiac Aerospace SA

proti

Ministre des Finances et des Comptes publics,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení R. Silva de Lapuerta, předsedkyně senátu, E. Regan, J.-C. Bonichot, A. Arabadžev a C. G. Fernlund (zpravodaj), soudci,

generální advokát: E. Tančev,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Association française des entreprises privées (AFEP), Axa SA, Compagnie générale des établissements Michelin SCA, Danone SA, ENGIE SA, Eutelsat Communications SA, LVMH Moët Hennessy-Louis Vuitton SE, Orange SA, Sanofi SA, Suez Environnement Company SA, Technip SA, Total SA, Vivendi SA, Eurazeo SA, Safran SA, Scor SE, Unibail-Rodamco SE a Zodiac Aerospace SA G. Blanluetem, N. de Boynes a S. Austrym, avocats,
- za francouzskou vládu D. Colasem a S. Ghiandoni, jako zmocněnci,
- za belgickou vládu C. Pochet a M. Jacobs, jako zmocněnkyněmi,
- za Evropskou komisi N. Gossement a W. Roelsem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 4 odst. 1 písm. a) a článku 5 směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. 2011, L 345, s. 8), ve znění směrnice Rady 2014/86/EU ze dne 8. července 2014 (Úř. věst. 2014, L 219, s. 40) (dále jen „směrnice o mateřských a dceřiných společnostech“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Association française des entreprises privées (AFEP) a 17 obchodními společnostmi (dále jen „AFEP a další“) na straně jedné a ministre des Finances et des Comptes publics (ministr financí a veřejných rozpočtů, Francie) na straně druhé týkajícím se žaloby usilující o zrušení správní praxe v otázce dodatečné přírážky ke korporační dani, které podléhá mateřská společnost-rezident při rozdělování zisků, a to včetně zisků jí vyplacených jejími dceřinými společnostmi-nerezidenty.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Podle bodu 3 odůvodnění směrnice o mateřských a dceřiných společnostech je cílem této směrnice osvobodit dividendy a jiné formy rozdělování zisku vyplácené dceřinými společnostmi jejich mateřským společnostem od srážkových daní a zamezit dvojímu zdanění takových příjmů na úrovni mateřské společnosti.

- 4 V bodech 7 a 9 odůvodnění této směrnice se uvádí:

„(7) Obdrží-li některá mateřská společnost z důvodu svého podílu na dceřiné společnosti rozdělené zisky, členský stát mateřské společnosti upustí od zdanění těchto zisků nebo zdaní tyto zisky, přičemž umožní mateřské společnosti odečíst od daně příslušnou část daně, která se vztahuje k těmto ziskům, splatnou dceřinou společností z těchto zisků.

[...]

(9) Výplata rozděleného zisku stálé provozovně mateřské společnosti a příjem rozděleného zisku touto provozovnou by měly zakládat stejné zacházení, které se používá mezi dceřinou a mateřskou společností. To by mělo zahrnovat i případy, kdy se mateřská a dceřiná společnost nacházejí ve stejném členském státě a stálá provozovna se nachází v jiném členském státě. Naproti tomu se zdá, že případy, kdy se stálá provozovna a dceřiná společnost nacházejí ve stejném členském státě, mohou být řešeny, aniž je dotčeno používání zásad stanovených ve Smlouvě, na základě vnitrostátních právních předpisů příslušného členského státu.“

- 5 Článek 4 odst. 1 a 3 uvedené směrnice stanoví:

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

- a) upustí od zdanění těchto zisků, pokud tyto zisky nejsou odečitatelné dceřinou společností, a zdaní tyto zisky, pokud jsou tyto zisky odečitatelné dceřinou společností, nebo
- b) zdaní tyto zisky, přičemž umožní mateřské společnosti a její stálé provozovně odečíst od daně příslušnou část korporační daně, která se vztahuje k těmto ziskům a kterou uhradila dceřiná společnost nebo její dceřiná společnost, až do výše příslušné daně, a to za podmínky, že na každé úrovni společnost i její dceřiná společnost spadají pod definice podle článku 2 a splňují podmínky stanovené v článku 3.

[...]

3. Každý členský stát ponechá v platnosti 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.“

- 6 Článek 5 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech stanoví:

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

Francouzské právo

- 7 Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá v souvislosti s daňovým zacházením se zisky, které spadající do působnosti směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, že Francouzská republika se rozhodla pro systém jejich osvobození od daně s výhradou zdanění alikvotní částky výdajů a nákladů, stanovené paušálně na 5 %, představujících výdaje a náklady vynaložené mateřskou společností a vztahující se k její účasti na dceřině společnosti, která rozdělila tyto zisky. Zisky jsou tedy od daně osvobozeny z 95 %.

- 8 Článek 235b ZCA Code général des impôts (obecný daňový zákoník, dále jen „CGI“) stanoví:

„I. Francouzské nebo zahraniční společnosti nebo subjekty podléhající ve Francii korporační dani, s výjimkou subjektů kolektivního investování podle části II článku L. 214-1 měnového a finančního zákoníku [(code monétaire et financier)] a společností nebo subjektů, které splňují definici mikropodniků, malých a středních podniků uvedenou v příloze I nařízení Komise (EU) č. 651/2014 ze dne 17. června 2014, kterým se v souladu s články 107 a 108 Smlouvy prohlašují určité kategorie podpory za slučitelné s vnitřním trhem, jsou povinny k této dani zaplatit dodatečnou přírážku z částek, které rozdělily ve smyslu článků 109 až 117 tohoto zákoníku.

Přirážka činí 3 % z rozdělených částek [...]

[...]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 9 AFEP a další podaly ke Conseil d'État (Státní rada, Francie) žalobu směřující ke zrušení správní praxe, konkrétně odstavce 70 pokynu BOI-IS-AUT-30-20160302 (*Bulletin officiel des finances publiques-impôts* ze dne 2. března 2016), o dodatečné přírážce ke korporační dani z titulu rozdělovaných částek (dále jen „dodatečná přírážka“) ve smyslu článku 235b ZCA CGI.
- 10 Na podporu této žaloby vznesly AFEP a další návrh na předložení přednostní otázky ústavnosti na základě článku 61-1 francouzské Ústavy. Tvrdí také, že dodatečná přírážka je v rozporu s čl. 4 odst. 1 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech a podpurně s článkem 5 uvedené směrnice.
- 11 Ministre des Finances et des Comptes publics (ministr financí a veřejných rozpočtů) tvrdí, že žalobní důvody vznesené AFEP a dalšími jsou neopodstatněné.
- 12 Předkládající soud má za to, že výklad dotčených ustanovení unijního práva je určující pro jeho rozhodnutí o předložení přednostní otázky ústavnosti Conseil constitutionnel (Ústavní rada, Francie). Uvádí, že k dodatečné přírážce ke korporační dani jsou povinny společnosti a subjekty, které obdržely výnosy z podílů svých dceřiných společností, a to v okamžiku, kdy tyto výnosy přerozdělují. Tato dodatečná přírážka je vybírána a vymáhána stejným způsobem jako korporační daň.
- 13 Povinnost k dodatečné přírážce vzniká ovšem jindy než povinnost ke korporační dani, neboť tato přírážka se neuplatní v okamžiku obdržení dividend, nýbrž v okamžiku, kdy jsou tyto dividendy přerozdělovány společnostmi, které byly vyplaceny.
- 14 Předkládající soud dále uvádí, že i základ této dodatečné přírážky, který zahrnuje zejména rozdělované zisky pocházející ze zisků převedených do rezervního fondu, je jiný než základ korporační daně. Za těchto podmínek otázka, zda dodatečná přírážka je zdaněním zisků, které je v rozporu s čl. 4 odst. 1 písm. a) směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, představuje podle tohoto soudu závažný problém.

- 15 Tentýž soud také uvádí, že tato dodatečná přírážka vzhledem k tomu, že povinnost k ní vzniká vyplacením dividend, že jejím základem je částka vyplacených dividend, že osobou povinnou k této přírážce je společnost, která rozděluje dividendy, a že akcionáři není přiznán nárok na daňový zápočet, nevykazuje s ohledem na kritéria dovozená Soudním dvorem v rozsudku ze dne 26. června 2008, Burda (C-284/06, EU:C:2008:365), podle všeho charakteristiky srážkové daně. Nicméně s ohledem na rozsudek ze dne 4. října 2001, Athinaiki Zythopoiia (C-294/99, EU:C:2001:505), si předkládající soud klade otázku, zda by dodatečná přírážka v případě, že by nebyla zdaněním zakázaným článkem 4 odst. 1 písm. a) této směrnice, nemohla být považována za „srážkovou daň“, od které mají být rozdělované zisky osvobozeny podle článku 5 uvedené směrnice.
- 16 Za těchto podmínek se Conseil d'État (Státní rada) rozhodla přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Brání článek 4 směrnice [o mateřských a dceřiných společnostech], zejména pak odst. 1 písm. a) uvedeného článku, takovému zdanění, jako je zdanění stanovené v článku 235b ZCA CGI, u něhož dochází k výběru při rozdělování zisku společnosti, která ve Francii podléhá korporační dani, a jehož základ daně představují rozdělované částky?
- 2) Pokud bude odpověď na první otázku záporná, musí být takové zdanění, jako je zdanění stanovené v článku 235b ZCA CGI, považováno za „srážkovou daň“, od níž jsou podle článku 5 směrnice osvobozeny zisky rozdělované dceřinou společností?“

K návrhu na zahájení ústní části řízení

- 17 Dopisem ze dne 31. března 2017 podala francouzská vláda návrh na zahájení ústní části řízení z toho důvodu, že nebylo projednáno uplatnění řešení navržených generální advokátkou J. Kokott v jejím stanovisku ve věci X (C-68/15, EU:C:2016:886) na věc v původním řízení.
- 18 V tomto ohledu článek 83 jednacího řádu stanoví, že Soudní dvůr může kdykoli po vyslechnutí generálního advokáta nařídit zahájení nebo znovuotevření ústní části řízení, zejména má-li za to, že věc není dostatečně objasněna, nebo předložil-li některý z účastníků řízení po ukončení této části řízení novou skutečnost, která může mít rozhodující vliv na rozhodnutí Soudního dvora, anebo má-li být věc rozhodnuta na základě argumentu, který nebyl mezi účastníky řízení projednán.
- 19 V projednávaném případě je Soudní dvůr po vyslechnutí generální advokátky toho názoru, že má všechny poznatky nezbytné pro vydání rozhodnutí v této věci. Není tedy důvodné nařizovat zahájení ústní části řízení.

K předběžným otázkám

K první otázce

- 20 Podstatou první předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 4 odst. 1 písm. a) směrnice o mateřských a dceřiných společnostech vykládán v tom smyslu, že toto ustanovení brání takovému daňovému opatření stanovenému členským státem mateřské společnosti, jako je opatření dotčené v původním řízení, které stanoví výběr daně při rozdělování dividend mateřskou společností a jehož základem jsou částky rozdělovaných dividend, včetně dividend od dceřiných společností-nerezidentů této společnosti.
- 21 Z bodu 3 odůvodnění směrnice o mateřských a dceřiných společnostech vyplývá, že tato směrnice sleduje cíl zamezit dvojímu zdanění rozdělovaných zisků vyplácených dceřinou společností její mateřské společnosti na úrovni mateřské společnosti.

- 22 Pro tyto účely umožňuje čl. 4 odst. 1 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech členským státům volbu mezi dvěma systémy, a sice systémem osvobození a systémem odpočtu. V souladu s body 7 a 9 odůvodnění této směrnice totiž toto ustanovení upřesňuje, že pokud mateřská společnost nebo její stálá provozovna obdrží z důvodu svého podílu na dceřiné společnosti zisky rozdělené jinak než při likvidaci dceřiné společnosti, upustí členský stát mateřské společnosti a členský stát její stálé provozovny od zdanění těchto zisků, pokud tyto zisky nejsou odečitatelné dceřinou společností, a zdaní tyto zisky, pokud jsou tyto zisky odečitatelné dceřinou společností, nebo zdaní tyto zisky, přičemž umožní mateřské společnosti a její stálé provozovně odečíst od daně příslušnou část daně, která se vztahuje k těmto ziskům a kterou uhradila dceřiná společnost nebo vnukovská společnost (rozsudek z dnešního dne, X, C-68/15, bod 71 a citovaná judikatura).
- 23 Odstavec 3 tohoto článku 4 nicméně stanoví, že členské státy ponechají v platnosti možnost stanovit, že náklady vztahující se k držbě podílu na dceřiné společnosti a ztráty vyplývající z rozdělování jejích zisků nelze odečíst od zdanitelných příjmů mateřské společnosti. Z tohoto ustanovení rovněž vyplývá, že jsou-li v takovém případě výdaje na řízení vztahující se k podílu pevně stanoveny paušální sazbou, nesmí tato sazba přesáhnout 5 % ze zisku rozdělovaného dceřinou společností.
- 24 Účelem článku 4 této směrnice je tedy zamezit tomu, aby rozdělované zisky vyplacené mateřské společnosti-rezidentovi dceřinou společností-nerezidentem byly zdaněny v prvním sledu u dceřiné společnosti ve státě jejího sídla a ve druhém sledu u mateřské společnosti ve státě jejího sídla.
- 25 V projednávaném případě je třeba nejprve upřesnit, jak bylo již uvedeno výše v bodě 7 tohoto rozsudku, že Francouzská republika se rozhodla osvobodit od daně zisky vyplacené dceřinou společností-nerezidentem mateřské společnosti-rezidenta do výše 95 %.
- 26 Dále je třeba poukázat na to, že pokud základ dodatečné přírážky ke korporační dani tvoří dividendy rozdělované mateřskou společností, může tento základ zahrnovat i zisky pocházející od dceřiných společností této mateřské společnosti, které mají sídlo v jiných členských státech, což má za následek zdanění těchto zisků v míře přesahující horní hranici 5 % stanovenou v čl. 4 odst. 3 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech.
- 27 Vyvstává tedy otázka, zda je takové zdanění těchto zisků v rozporu se směrnicí o mateřských a dceřiných společnostech.
- 28 Podle francouzské a belgické vlády nespadají zisky přerozdělované mateřskou společností svým akcionářům do působnosti čl. 4 odst. 1 písm. a) směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, neboť toto ustanovení se uplatní jen v okamžiku, kdy jsou mateřské společnosti vypláceny zisky rozdělované její dceřinou společností.
- 29 Takový výklad nelze přijmout.
- 30 Jak vyplývá z rozsudku z dnešního dne, X (C-68/15, bod 78), je nutno konstatovat, že takový výklad neplatí ani ze znění tohoto ustanovení, ani z jeho kontextu či účelu.
- 31 Soudní dvůr v bodech 79 a 80 citovaného rozsudku ve věci X upřesnil, že toto ustanovení tím, že stanoví, že členský stát mateřské společnosti a členský stát stálé provozovny „upustí od zdanění těchto zisků“, zakazuje členským státům, aby mateřskou společnost nebo její stálou provozovnu zdanily z titulu rozdělovaných zisků vyplacených dceřinou společností její mateřské společnosti, a nerozlišuje přitom, zda daňová povinnost mateřské společnosti vzniká při obdržení těchto zisků, nebo při jejich přerozdělování.
- 32 Dále vzhledem k tomu, že směrnice o mateřských a dceřiných společnostech má za cíl, jak se uvádí v bodě 3 jejího odůvodnění, zamezit dvojímu zdanění rozdělovaných zisků vyplacených dceřinou společností své mateřské společnosti na úrovni mateřské společnosti, vedlo by zdanění těchto zisků

členským státem mateřské společnosti u této společnosti při přerozdělování těchto zisků – v důsledku kterého by zdanění těchto zisků přesáhlo horní hranici 5 % stanovenou v čl. 4 odst. 3 této směrnice – ke dvojímu zdanění na úrovni této společnosti, které je v rozporu s citovanou směrnicí.

- 33 V této souvislosti je třeba poukázat také na to, že není důležité, zda je vnitrostátní daňové opatření kvalifikováno jako korporační daň. V tomto ohledu postačí konstatovat, že použití čl. 4 odst. 1 písm. a) směrnice o mateřských a dceřiných společnostech nezávisí na tom, zda se jedná o určitou konkrétní daň. Toto ustanovení totiž stanoví, že členský stát mateřské společnosti upustí od zdanění rozdělovaných zisků vyplácených její dceřinou společností-nerezidentem. Účelem tohoto ustanovení je v tomto ohledu zamezit tomu, aby členské státy přijímaly daňová opatření vedoucí ke dvojímu zdanění takových zisků u mateřských společností.
- 34 Tento závěr nelze zpochybnit bodem 105 rozsudku ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), neboť v citovaném bodě se Soudní dvůr vyjádřil jen k otázce, zda jsou v souladu se směrnicí o mateřských a dceřiných společnostech některé způsoby výpočtu výše zálohy na korporační daň v případě, kdy mateřská společnost-rezident přerozděluje dividendy obdržené od dceřiné společnosti-nerezidenta, a nikoli k otázce, zda je v takovém případě v souladu s touto směrnicí výběr této daně.
- 35 S ohledem na výše uvedené je třeba na první otázku odpovědět, že čl. 4 odst. 1 písm. a) směrnice o mateřských a dceřiných společnostech musí být vykládán v tom smyslu, že brání takovému daňovému opatření stanovenému členským státem mateřské společnosti, jako je opatření dotčené v původním řízení, které stanoví výběr daně při rozdělování dividend mateřskou společností a jehož základem jsou částky rozdělovaných dividend, včetně dividend od dceřiných společností-nerezidentů této společnosti.

Ke druhé otázce

- 36 Vzhledem k odpovědi podané na první otázku není namístě odpovídat na druhou otázku.

K nákladům řízení

- 37 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 (první senát) rozhodl takto:

Článek 4 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve znění směrnice Rady 2014/86/EU ze dne 8. července 2014, musí být vykládán v tom smyslu, že brání takovému daňovému opatření stanovenému členským státem mateřské společnosti, jako je opatření dotčené v původním řízení, které stanoví výběr daně při rozdělování dividend mateřskou společností a jehož základem jsou částky rozdělovaných dividend, včetně dividend od dceřiných společností-nerezidentů této společnosti.

Podpisy.