

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

ELEANOR SHARPSTON

prednesené 24. januára 2008¹

1. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania od francúzskej Conseil d'État (Štátna rada) sa týka výkladu článku 4 a článku 7 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach² (ďalej len „smernica“).

2. Smernicu možno najlepšie pochopiť na pozadí širšej problematiky, ktorú má upravovať.

Zdaňovanie dividend rozdeľovaných v rámci skupiny

3. Dcérska spoločnosť vypláca dividendy svojej materskej spoločnosti. Dividendy sa vyplácajú zo zisku. Ak sú všetky spoločnosti skupiny daňovými rezidentmi v rovnakom členskom štáte, dcérska spoločnosť bude podliehať dani zo zisku, z ktorého vypláca dividendu, a materská spoločnosť (ako každý

iný akcionár) bude podliehať dani z dividendy ako svojho príjmu. Rovnaký príjem sa tak zdaňuje dva razy v rukách odlišných daňovníkov. To je hospodárske dvojité zdanenie.

4. Na zmiernenie tohto dvojitého zdanenia niektoré členské štáty prijali „systémy započítania“, podľa ktorých sa akcionárom poskytne daňový kredit zodpovedajúci celej dani alebo časti dane z príjmov právnických osôb zaplatenej zo zisku, z ktorého bola vyplatená dividendu. Daňový kredit sa započíta na daň, ktorú by akcionár bol povinný zaplatiť z dividendy, čím sa odstráni alebo zníži dvojité zdanenie. Francúzsko v minulosti uplatňovalo tento typ tuzemského daňového kreditu, ktorý sa nazýva avoir fiscal³.

5. Členské štáty, ktoré poskytujú také daňové kredity na dividendy, si budú chcieť byť isté, že naozaj došlo k zaplateniu dane z príjmov

1 — Jazyk prednesu: angličtina.

2 — Smernica Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, s. 6; Mím. vyd. 09/001, s. 147). Smernica bola neskôr zmenená, ale konanie vo veci samej sa (podľa žalobcu) týka iba pôvodného znenia.

3 — Upravený v článku 158a code général des impôts (Všeobecný daňový zákonník).

právnických osôb zo zisku, z ktorého boli vyplatené dividendy. Systémy započítania preto stanovujú, že právnické osoby vyplácajúce dividendy, na ktoré je poskytnutý daňový kredit, platia osobitnú daň z príjmov, ktorá sa zvyčajne vyberá zrážkou. Francúzsko v minulosti malo takú zrážkovú daň, précompte mobilier⁴.

6. Ak sa skupina spoločností skladá z materskej spoločnosti usadenej v jednom členskom štáte a jednej alebo viacerých dcérskych spoločností usadených v jednom alebo viacerých iných členských štátoch, cezhraničné vyplácanie dividend dcérskou spoločnosťou materskej spoločnosti zjavne vedie k rôznym daňovým otázkam.

7. Väčšina členských štátov vyberá od právnických osôb, ktoré sú rezidentmi na ich území, daň z ich zahraničných príjmov, ktoré historicky zahŕňali dividendy vyplatené zahraničnými dcérskymi spoločnosťami. Väčšina členských štátov takisto zdaňuje príjem nerezidentov pochádzajúci z ich územia a historicky vyberala zrážkou daň z cezhraničných dividend. Taká zrážková daň zabezpečuje, že členský štát dcérskej spoločnosti dostane daň, ktorú majú zaplatiť akcionári, ktorých nemôže priamo zdaňiť.

8. Ak materská spoločnosť má príjem z dividend od zahraničnej dcérskej spoločnosti, tento príjem bol teda už zvyčajne dvakrát zdanený — po prvé bol predmetom zahraničnej dane z príjmov právnických osôb zo zisku, z ktorého sa vyplácala dividenda, platenej dcérskou spoločnosťou a po druhé bol predmetom zahraničnej zrážkovej dane zo samotnej dividendy, ktorá zodpovedá dani platenej materskou spoločnosťou (ale v skutočnosti si ju vrazila a zahraničným daňovým úradom odvieďa dcérska spoločnosť). To je opäť hospodárske dvojité zdanenie. Ak je dividenda predmetom tak zrážkovej dane v členskom štáte dcérskej spoločnosti, ako aj dane z príjmov právnických osôb v členskom štáte materskej spoločnosti, táto spoločnosť zaplatí daň z rovnakého príjmu v dvoch členských štátoch. To je právne dvojité zdanenie.

9. S cieľom znížiť alebo odstrániť také hospodárske alebo právne dvojité zdanenie dividend väčšina členských štátov historicky oslobodila príjemcov dividend, ktorí boli daňovými rezidentmi na jej území, od dane, a to buď jednostranne, alebo na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, pričom použila buď metódu oslobodenia od dane, alebo metódu započítania.

10. Podľa metódy oslobodenia od dane je zodpovedajúci zahraničný príjem úplne oslobodený od tuzemskej dane z príjmov

4 — Upravená v článku 223e code général des impôts.

právnických osôb. Podľa metódy započítania krajina naďalej zdaňuje zahraničný príjem, ale umožní, aby sa na určité zahraničné dane z príjmov (teda daň zo zisku, z ktorého bola vyplácaná dividenda, alebo zrážková daň z dividendy) poskytol kredit, ktorý potom možno započítať na tuzemskú daňovú povinnosť.

11. Podľa daňových dohôd, ktoré Francúzsko uzavrelo s inými členskými štátmi, sa taký zahraničný daňový kredit (*credit d'impôt étranger*) poskytuje materskej spoločnosti usadenej vo Francúzsku pri rozdelení zisku dcérskou spoločnosťou usadenou v inom členskom štáte, ak toto rozdelenie bolo predmetom zrážkovej dane uloženej iným členským štátom. Zahraničný daňový kredit sa rovná sume zrážkovej dane.

Smernica

12. Smernica má odstrániť daňové znevýhodnenie, ktoré zasahuje spoločnosti z rôznych členských štátov v porovnaní so spoločnosťami rovnakého členského štátu, keď sa usilujú o spoluprácu vytváraním skupín z materskej spoločnosti a dcérskych spoločností.⁵

5 — Druhé a tretie odôvodnenie.

13. Článok 3 ods. 1 písm. a) vyžaduje, aby členské štáty priznali postavenie materskej spoločnosti prinajmenšom každej spoločnosti⁶, ktorá je rezidentom na daňové účely v niektorom členskom štáte a má podiel minimálne 25 %⁷ na imaní spoločnosti iného členského štátu [definovanej v článku 3 ods. 1 písm. b) ako „dcérska spoločnosť“].

14. Článok 4 ods. 1 stanovuje, že pokiaľ materská spoločnosť rezident v jednom členskom štáte dostane dividendu od dcérskej spoločnosti rezidenta v inom členskom štáte, členský štát materskej spoločnosti buď upustí od zdanenia dividendy (metóda oslobodenia od dane), alebo ju zdaní, ale oprávni materskú spoločnosť, aby si odpočítala zo sumy daňovej povinnosti tú časť dane z príjmov právnických osôb zaplatenú dcérskou spoločnosťou, ktorá sa vzťahuje na zisk rozdelený prostredníctvom tejto dividendy (metóda započítania).

15. Podľa článku 4 ods. 2 však členské štáty môžu stanoviť, že akékoľvek výdavky vzťahujúce sa na podiel a akékoľvek straty pochádzajúce z rozdelenia zisku dcérskej

6 — Presnejšie každej spoločnosti, ktorá má jednu z foriem vymenovaných v prílohe smernice a ktorá podlieha jednej z daní vymenovaných v článku 2 písm. c).

7 — Toto minimum bolo znížené na 20 % s účinnosťou od 2. februára 2004 a na 15 % s účinnosťou od 1. januára 2007 a bude znížené na 10 % s účinnosťou od 1. januára 2009: Smernica Rady 2003/123/ES z 22. decembra 2003, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 90/435/EHS (Ú. v. EÚ L 7, 2004, s. 41; Mim. vyd. 09/002, s. 3).

spoločnosti nemožno odpočítať zo zdani-
teľného zisku materskej spoločnosti. Ak sú
v takom prípade náklady na riadenie týkajúce
sa podielu určené paušálne, paušálna suma
„nemôže presiahnuť 5 % ziskov rozdelených
dcérskou spoločnosťou“.

[kreditov — *neoficiálny preklad*] príjmom
dividend.“

16. Článok 5 ods. 1 vyžaduje, aby členské
štáty oslobodili od zrážkovej dane zisk, ktorý
dcérska spoločnosť rozdeľuje svojej mater-
skej spoločnosti. Pre Grécko, Nemecko
a Portugalsko však platia výnimky, ktoré im
počas rôznych prechodných období dovoľujú
ukladať zrážkovú daň zo „zisku rozdeleného“
dcérskymi spoločnosťami materským spoloč-
nostiam v iných členských štátoch.⁸

18. Podľa článku 1 ods. 2 smernica „nebráni
uplatňovaniu vnútroštátnych alebo z dohôd
vyplývajúcich ustanovení nevyhnutných
k zamedzeniu daňových únikov a zneuží-
vaniu daňového režimu“.

19. Smernica mala byť prebratá do 1. januára
1992, s výhradou prechodných ustanovení
v článku 5.

17. Článok 7 ods. 2 stanovuje:

„Táto smernica sa nedotýka uplatňovania
vnútroštátnych alebo z dohôd vyplývajú-
cích ustanovení, ktorých účelom je zame-
dziť alebo obmedziť dvojité hospodárske
zdanenie dividend, najmä ustanovení týka-
júcich sa preplácania daňových dobropisov

Relevantná vnútroštátna právna úprava⁹

20. Francúzsko si zvolilo metódu oslobo-
denia od dane podľa článku 4 ods. 1 smer-
nice. Článok 216 code général des impôts¹⁰
(ďalej len „článok 216 CGI“) preto stanovuje,

8 — Článok 5 ods. 2, 3 a 4. Prechodné ustanovenia boli zrušené
smernicou 2003/123, už citovanou v poznámke pod čiarou 7.

9 — Ako ju opísal vnútroštátny súd, ktorý prejednával žalobu
o neplatnosť podanú 22. decembra 2003. Avoir fiscal
a précompte mobilier boli medzitým zrušené (s účinnosťou
od 1. januára 2005).

10 — Vo verzii vyplývajúcej z článku 43 ods. 1 zákona o rozpočte
na rok 1999 (č. 98-1266 z 30. decembra 1998, JORF 20050)
v znení článku 20 zákona o rozpočte na rok 2000 (č. 99-1172
z 30. decembra 1999, JORF 19914).

že čisté výnosy z podielov, pri ktorých vzniká nárok na uplatnenie režimu materských spoločností,¹¹ ktoré táto materská spoločnosť dosahuje v priebehu hospodárskeho roka, možno odrátať z celkového čistého zisku materskej spoločnosti po odpočítaní podielu nákladov a výdavkov stanoveného na 5 % celkového výnosu podielov vrátane daňových kreditov.¹² Toto ustanovenie má za následok, že predmetných 5 % sa opätovne zahŕňa do zdaniteľného príjmu materskej spoločnosti; budem to označovať „opätovné zahrnutie 5 %“.

v prípade, ak rozdelenie dividend, ktoré jej vyplatila zahraničná dcérska spoločnosť, materskou spoločnosťou svojim vlastným akcionárom vedie k uplatneniu précompte mobilier, sú daňové kredity započítateľné s précompte mobilier iba vtedy, ak sú spojené s dividendami vyplatenými počas posledných piatich rokov. Na základe administratívneho usmernenia sú tieto daňové kredity v prípade potreby takisto započítateľné so zrážkovou daňou splatnou pri prerozdeľovaní dividend materskou spoločnosťou osobám, ktoré nemajú svoj daňový domicil alebo sídlo vo Francúzsku.

21. Metodický pokyn¹³ (ďalej len „pokyn“) uvádza, že daňový kredit v zmysle článku 216 CGI zodpovedá buď tuzemskému daňovému kreditu (avoir fiscal) pre príjmy zo zdrojov vo Francúzsku, alebo zahraničnému daňovému kreditu (credit d'impôt étranger) pre príjmy z dcérskych spoločností, ktoré majú sídlo v krajine, s ktorou má Francúzsko uzavretú daňovú dohodu.

Návrh na začatie prejudiciálneho konania v tejto veci

22. Podľa článku 146 ods. 2 code général des impôts (ďalej len „článok 146 ods. 2 CGI“)

23. Banque Fédérative du Crédit Mutuel (ďalej len „Banque Fédérative“) podala na Conseil d'État žalobu o neplatnosť pokynu. Tvrdila, že zahrnutím zahraničných daňových kreditov zaplatených podľa daňových dohôd, ktoré Francúzsko uzavrelo s inými štátmi, do základu na výpočet opätovného zahrnutia 5 % tento pokyn nie je v súlade s článkom 4 smernice obmedzujúcim sumu výdavkov, ktoré nie sú odpočítateľné zo zdaniteľného príjmu materskej spoločnosti, pokiaľ je stanovená paušálne, na 5 %

11 — Článok 145 code général des impôts, ktorý v rozhodnom čase stanovoval, že režim materských spoločností je uplatniteľný na spoločnosti podliehajúce dani z príjmov právnických osôb v bežnej sadzbe, ktorých podiel na imaní predmetnej spoločnosti je prinajmenšom 5 %.

12 — S hornou hranicou: nemôže za každé zdaniteľné obdobie prekročiť celkovú výšku nákladov a výdavkov akejkoľvek povahy vzniknutých holdingovej spoločnosti v priebehu toho istého obdobia.

13 — Z 25. júna 1999, uverejnený v *Bulletin officiel des impôts* 4 H-4-99; pozri najmä bod 15.

samotných „ziskov rozdelených dcérskou spoločnosťou“.¹⁴

24. Conseil d'État poznamenáva, že podľa daňových dohôd, ktoré Francúzsko uzavrelo s inými členskými štátmi, sa daňový kredit poskytuje materskej spoločnosti usadenej vo Francúzsku pri rozdelení zisku dcérskou spoločnosťou usadenou v inom členskom štáte, ak toto rozdelenie zisku bolo predmetom zrážkovej dane uloženej iným členským štátom.¹⁵ Tento daňový kredit sa rovná sume takto vybratej zrážkovej dane. Opätovné zahrnutie 5 % uvádza materskú spoločnosť do situácie, ktorá je zhodná so situáciou, v akej by sa nachádzala, keby neexistovala žiadna zrážková daň a daňový kredit by bolo možné úplne započítať s daňou, ktorú má uhradiť materská spoločnosť. Z článku 146 ods. 2 a článku 216 CGI a z pokynu vyplýva, že daňové kredity poskytnuté pri príležitosti vyplatenia dividend dcér-

skou spoločnosťou jej materskej spoločnosti usadenej v inom členskom štáte možno započítať s daňou, ktorú má uhradiť materská spoločnosť, iba vtedy, ak sú tieto dividendy prerozdelené v nasledujúcich piatich rokoch. V takom prípade nie je opätovným zahrnutím 5 % dotknutá zásada daňovej neutrality cezhraničného rozdeľovania ziskov.

25. Na druhej strane, ak materská spoločnosť neprerozdelení svoje dividendy počas tohto obdobia, Conseil d'État súhlasí, že opätovné zahrnutie 5 % má za následok zvýšenie jej zdaniteľných príjmov nad hranicu stanovenú článkom 4 smernice a v tomto rozsahu ovplyvnenie daňovej neutrality cezhraničného rozdeľovania ziskov. Usudzuje, že je otáznne, či podľa článku 7 ods. 2 smernice možno v tomto prípade pripustiť vyplývajúce zvýšenie dane z príjmov právnických osôb, ktorú platí materská spoločnosť.

14 — Banque Fédérative aj pred Conseil d'État tvrdila, že: i) článok 216 CGI porušuje článok 4 ods. 2 smernice tým, že stanovuje, že opätovné zahrnutie 5 % nemôže za každé zdaniteľné obdobie prekročiť celkovú výšku nákladov a výdavkov akejkoľvek povahy vzniknutých holdingovej spoločnosti v priebehu tohto obdobia; a ii) zahrnutie avoir fiscal (v prípade dcérskych spoločností usadených vo Francúzsku) a credit d'impôt étranger (v prípade dcérskych spoločností usadených v tretích krajinách) do základu na výpočet opätovného zahrnutia 5 % je diskrimináciou v neprospech materských spoločností usadených vo Francúzsku, ktorá je v rozpore s článkami 43 a 56 ES. Conseil d'État odmietla obidve tieto tvrdenia a nepoložila žiadne otázky, ktoré by sa ich týkali.

15 — Táto situácia už zjavne nemôže nastať, keďže článok 5 ods. 1 smernice vyžaduje, aby zisk, ktorý dcérska spoločnosť rozdelí svojej materskej spoločnosti v inom členskom štáte, bol oslobodený od zrážkovej dane. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania má pôvod v žalobe o neplatnosť vnútroštátnej právnej úpravy, a nie v spore týkajúcom sa konkrétneho vymierania dane. Je preto možné, že rozsudok Súdneho dvora ovplyvní vymieranie dane v predchádzajúcich rokoch, keď ešte boli uplatniteľné prechodné ustanovenia článku 5 ods. 2, 3 a 4.

26. Conseil d'État preto položila Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Opätovné zahrnutie 5 % daňových kreditov poskytnutých pri rozdeľovaní ziskov zo strany dcérskej spoločnosti usadenej v inom

členskom štáte Európskej únie než vo Francúzsku do zdaniteľného zisku materskej spoločnosti usadenej vo Francúzsku v prípade, ak tieto rozdeľované zisky podliehajú v tomto inom štáte zrážkovej dani, nemá vplyv na úroveň zdaňovania materskej spoločnosti, ak táto materská spoločnosť môže v celom rozsahu započítať uvedené daňové kredity s daňou, ktorú má zaplatiť. Možno v prípade, ak sa materská spoločnosť nerozhodla prerozdeliť tieto zisky svojim vlastným akcionárom v lehote piatich rokov a nemôže využiť daňové výhody, ktoré tieto daňové kredity predstavujú, považovať dodatočné zdanenie daňou z príjmov právnických osôb, ktoré vyplýva z opätovného zahrnutia 5 % daňových kreditov do jej zdaniteľného zisku, za povolené ustanoveniami článku 7 ods. 2 smernice 90/435/EHS z 23. júla 1990 z dôvodu nízkej sumy takéhoto zdanenia a okolnosti, že bolo zavedené v priamom spojení s daňovými kreditmi zavedenými preto, aby sa obmedzilo hospodárske dvojité zdanenie dividend, alebo sa má považovať za porušujúce ciele vyplývajúce z článku 4 smernice 90/435?“

ako je vykladaná pokynom, nepovoľuje článok 7 ods. 2, bude v rozpore s článkom 4 ods. 2 smernice v rozsahu, v akom nemožno daňové kredity použiť, pretože materská spoločnosť neprerozdolí zisk počas piatich rokov od vyplatenia. Francúzska a nemecká vláda však tvrdia, že právna úprava je zlučiteľná s článkom 4 ods. 2 bez poukázania na článok 7 ods. 2. Preto navrhujem po prvé logicky posúdiť predchádzajúcu otázku, či predmetná vnútroštátna právna úprava je v zásade v rozpore s článkom 4 ods. 2 smernice, a potom sa po druhé venovať otázke, či v prípade kladnej odpovede nie je napriek tomu v súlade s právom na základe výnimky stanovenej v článku 7 ods. 2 smernice (alebo, ako tvrdí francúzska vláda, na základe článku 1 ods. 2).

Článok 4 ods. 2 smernice

27. Písomné pripomienky predložili Banque Fédérative, francúzska a nemecká vláda a Komisia, pričom sa všetky, s výnimkou nemeckej vlády, zúčastnili na pojednávaní.

28. Otázka vnútroštátneho súdu predpokladá, že pokiaľ vnútroštátnu právnu úpravu,

29. Banque Fédérative a Komisia tvrdia, že vnútroštátna právna úprava, ako je vykladaná pokynom, je v rozpore s článkom 4 ods. 2 smernice. Dve vlády zastávajú opačný názor.

30. Článok 4 ods. 2 smernice stanovuje, že pokiaľ členský štát stanoví paušálnou sadzbou náklady na riadenie týkajúce sa podielu, ktoré nemožno odpočítať zo zdaniteľného zisku materskej spoločnosti, táto paušálna suma nesmie prekročiť 5 % „ziskov rozdelených dcérskou spoločnosťou“. Účastníci konania, ktorí predložili pripomienky, majú odlišný názor na otázku, či „zisky rozdelené dcérskou spoločnosťou“ znamenajú za okolností, keď dividenda podlieha zrážkovej dani, čistú sumu dividendy, ktorú naozaj dostala materská spoločnosť (po odpočítaní zrážkovej dane), alebo hrubú sumu dividendy, čiže naozaj prijatú sumu zvýšenú o sumu daňového kreditu, ktorý bol poskytnutý vo Francúzsku na kompenzáciu zrážkovej dane.

31. Conseil d'État a všetci účastníci konania, ktorí predložili pripomienky, obsérne odkazujú na vec *Océ van der Grinten*¹⁶, v ktorej bola Súdnemu dvoru okrem iného položená otázka, či 5 %-ná daň uložená na celkovú sumu dividend vyplatených dcérskou spoločnosťou, ktorá bola rezidentom v Spojenom kráľovstve, svojej materskej spoločnosti, ktorá bola rezidentom v Holandsku, a daňový kredit, na ktorý toto rozdelenie zisku oprávňovalo, predstavujú zrážkovú daň v rozpore s článkom 5 ods. 1 smernice.

32. V tej veci sa výslovne tvrdilo, že daňový kredit by sa mal považovať za časť zisku rozdeľovaného dcérskou spoločnosťou.¹⁷ Súdny dvor toto tvrdenie odmietol, pričom uviedol:

„Časť 5 %-nej dane uplatňovaná na daňový kredit, na ktorý toto rozdelenie dividendy oprávňuje, nemá vlastnosti zrážkovej dane z rozdeľovaného zisku, ktorá je v zásade zakázaná článkom 5 ods. 1 smernice, pretože sa neukladá na zisk rozdeľovaný dcérskou spoločnosťou.

Daňový kredit je daňovým nástrojom, ktorý smeruje k zamedzeniu dvojitého zdanenia ziskov rozdeľovaných vo forme dividend z hospodárskeho hľadiska, najprv v rukách dcérskej spoločnosti a potom v rukách materskej spoločnosti, ktorá je príjmom dividend. Nepredstavuje teda príjem z cenných papierov.“¹⁸

33. Treba mať na pamäti, že daňový kredit, o ktorý išlo vo veci *Océ van der Grinten*,

16 — Rozsudok z 25. septembra 2003, C-58/01, Zb. s. I-9809.

17 — Pozri body 38 a 42.

18 — Body 55 a 56.

bol poskytnutý na sumu preddavku na daň z príjmov právnických osôb zaplatenú spoločnosťou rozdeľujúcou dividendy vo vzťahu k týmto dividendám. Bol teda (ako vysvetlil Súdny dvor) určený na zamedzenie hospodárskeho dvojitého zdanenia¹⁹. Daňový kredit, o ktorý ide v tejto veci, má poskytnúť akcionárovi kompenzáciu za zrážkovú daň z dividendy, a teda je určený na zamedzenie právneho dvojitého zdanenia²⁰. Preto nesúhlasím s Komisiou, ktorá vo svojich veľmi stručných pripomienkach²¹ uvádza iba to, že z rozsudku *Océ van der Grinten* vyplýva, že daňový kredit nemožno považovať za rozdeľovanie zisku.

opustila dcérsku spoločnosť a došla by priamo materskej spoločnosti. Nevidím dôvod, prečo by túto analýzu mala ovplyvniť skutočnosť, že členský štát dcérskej spoločnosti od nej vyžaduje, aby z tejto platby zrazila sumu zodpovedajúcu dani, ktorú má uhradiť materská spoločnosť, a vyúčtovala uvedenú sumu priamo daňovým orgánom tohto členského štátu. Ako Súdny dvor uviedol v rozsudku *Athinaiki Zythopoiia*²², v prípade zrážkovej dane „musí spoločnosť rozdeľujúca dividendy zraziť časť dividend, ktorú zaplatí daňovým orgánom“. Navyše zastávam názor, že tento výklad potvrdzuje článok 5 smernice, ktorý oprávňuje Nemecko, Grécko a Portugalsko na ukládanie zrážkovej dane z „rozdelených ziskov“.

34. Pri gramatickom výklade nevidím dôvod, prečo by sa „zisky rozdelené dcérskou spoločnosťou“ nemali rovnať sume skutočne prijatej dividendy zvýšenej o sumu daňového kreditu, ktorý bol poskytnutý vo Francúzsku na kompenzáciu dane vybratej zrážkou. Ak dcérska spoločnosť stanoví výšku dividendy povedzme na 100 eur, rozdelí zo svojho uhla pohľadu zisk vo výške 100 eur. Ak by neexistovala žiadna zrážková daň, táto suma by

35. Podľa mňa, a ako uviedla francúzska vláda, francúzska právna úprava vedie len k tomu, že opätovné zahrnutie 5 % sa vypočíta na základe celkovej sumy stanovenej dividendy; odkaz na daňový kredit je iba prostriedkom na zabezpečenie, že sa toto číslo dosiahne. Preto nesúhlasím s tvrdením, ktoré uviedla *Banque Fédérative*, že vzhľadom na to, že daňový kredit, ktorý stanovila zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia na kompenzáciu zníženia sumy dividendy z dôvodu zrážkovej dane, má formu kreditu od štátu, nemôže mať povahu dividendy, a teda ani

19 — Zdanenie rovnakého príjmu dva razy v rukách dvoch odlišných daňovníkov: pozri bod 3 vyššie.

20 — Zdanenie rovnakého príjmu dva razy v rukách rovnakého daňovníka: pozri bod 8 vyššie.

21 — Komisia venuje štyri krátke odseky tomu, či vnútroštátna právna úprava, ako je vykladaná metodickým pokynom, je zlučiteľná s článkom 4 ods. 2 smernice.

22 — Rozsudok zo 4. októbra 2001, C-294/99, Zb. s. I-6797, bod 7.

rozdeleného zisku v zmysle smernice. Okrem toho poznamenávam, že v kontexte tvrdenia, ku ktorému sa nevyjadřím, pretože výslovne smeruje k spochybneniu výkladu vnútroštátneho práva, na ktorom Conseil d'État založila svoj návrh na začatie konania pred Súdnyim dvorom, Banque Fédérative uvádza, že aj keď zrážkovú daň formálne platí spoločnosť, ktorá rozdeľuje zisk, v skutočnosti ju znášajú príjemcovia dividend. Toto tvrdenie podľa mňa podporuje výklad, ktorý navrhujem.

typické, že počas ich účinnosti nemožno plne dosiahnuť ciele právnej úpravy, od ktorej sa odchyľujú. Vyžadovať, aby Francúzsko plne započítalo zrážkové dane uložené počas prechodného obdobia, hoci si zvolilo metódu oslobodenia od dane, a nie metódu započítania, by okrem toho znamenalo od neho vyžadovať, aby použilo obidve metódy, aj keď smernica od členských štátov vyžaduje, aby si zvolili buď jednu metódu, alebo druhú.

36. Takisto súhlasím s nemeckou vládou v tom, že cieľ smernice túto analýzu nenarúša. Na zabezpečenie daňovej neutrality článok 5 ods. 1 smernice zakazuje členským štátom, aby ukladali zrážkovú daň na zisk, ktorý dcérska spoločnosť rozdeľuje svojej materskej spoločnosti. V tejto veci nedochádza k daňovej neutralite vzhľadom na zrážkovú daň v štáte dcérskej spoločnosti. Úplnú daňovú neutralitu nemožno dosiahnuť dovedy, kým sa bude možné dovoľávať prechodných ustanovení. To neznamená, že výklad, ktorého dôsledkom bude nedokonalá alebo neúplná daňová neutralita, je z tohto dôvodu nesprávny. Pre prechodné výnimky je

37. Preto zastávam názor, že pokiaľ sa členský štát podľa článku 4 ods. 2 smernice rozhodol, že stanoví, že akékoľvek výdavky vzťahujúce sa na podiel materskej spoločnosti v dcérskej spoločnosti v inom členskom štáte a akékoľvek straty pochádzajúce z rozdelenia zisku dcérskej spoločnosti nemožno odpočítat zo zdaniteľného zisku materskej spoločnosti, nie je s týmto ustanovením v rozpore, ak sú náklady na riadenie týkajúce sa podielu určené na 5 % celkového výnosu podielov vrátane daňových kreditov, ktoré kompenzujú zrážkovú daň uloženú na dividendy v súlade s článkom 5 ods. 2, 3 alebo 4 smernice.

38. Z týchto dôvodov nie je nevyhnutné posúdiť, či právnu úpravu možno odôvodniť prostredníctvom iných ustanovení smernice.

Napriek tomu v krátkosti posúdim relevantnosť týchto ustanovení.

ustanovení týkajúcich sa preplácania daňových dobropisov [kreditov — *neoficiálny preklad*] príjmom dividend“.

Článok 7 ods. 2 smernice

39. Ak vnútroštátna právna úprava, ako je vykladaná pokynom, je v rozpore s článkom 4 ods. 2 smernice, vnútroštátny súd sa pýta, či ju možno povoliť podľa jej článku 7 ods. 2 z toho dôvodu, že jediným dôsledkom opätovného zahrnutia 5 % je čiastočné zníženie daňového kreditu poskytnutého materskej spoločnosti pri príležitosti rozdelenia dividend, a vzhľadom na to ho možno považovať za súčasť právnych predpisov, ktoré sa týkajú vyplatenia daňových kreditov poberateľom dividend a tým smerujú k zmierneniu dvojitého zdanenia.

40. Článok 7 ods. 2 uvádza, že smernica „sa nedotýka uplatňovania vnútroštátnych alebo z dohôd vyplývajúcich ustanovení, ktorých účelom je zamedziť alebo obmedziť dvojité hospodárske zdanenie dividend, najmä

41. Banque Fédérative a Komisia usudzujú, že výnimka v článku 7 ods. 2 smernice je neuplatniteľná. Francúzska vláda zastáva vo svojich písomných pripomienkach opačný názor, hoci na pojednávaní tvrdila, že právna úprava je zlučiteľná s článkom 4 ods. 2, takže článok 7 ods. 2 je irelevantný. Nemecká vláda sa k článku 7 ods. 2 nevyjadruje.

42. Podľa mňa je zrejmé, že článok 7 ods. 2 nemôže byť v tejto veci relevantný, lebo predmetná vnútroštátna právna úprava nie je určená na odstránenie alebo zmiernenie *hospodárskeho* dvojitého zdanenia. Aj keď prejudiciálna otázka spomína skutočnosť, že dodatočné zdanenie, ktoré vyplýva z opätovného zahrnutia 5 %, „bolo zavedené v priamom spojení s daňovými kreditmi zavedenými preto, aby sa obmedzilo hospodárske dvojité zdanenie dividend“, z návrhu na začatie prejudiciálneho konania ako celku je zrejmé, že predmetné daňové kredity (*crédits d'impôt étranger*) smerujú k zmierneniu právneho dvojitého zdanenia rovnakej

dividendy v rukách materskej spoločnosti tak v členskom štáte dcérskej spoločnosti, ako aj v členskom štáte materskej spoločnosti.

únikov spojených so započítaním fiktívnych daňových kreditov.

Článok 1 ods. 2 smernice

43. Francúzska vláda uviedla, že Súdny dvor by mal okrem článku 4 ods. 2 a článku 7 ods. 2 smernice, ktoré výslovne spomína vnútroštátny súd, posúdiť aj článok 1 ods. 2, v ktorom sa uvádza, že smernica nemá brániť uplatňovaniu vnútroštátnych alebo z dohôd vyplývajúcich ustanovení nevyhnutných na zamedzenie daňových únikov a zneužívania daňového režimu. Francúzska vláda poznamenáva, že vnútroštátny predpis, ktorý viedol ku konaniu vo veci samej, stanovuje, že materská spoločnosť môže započítať daňové kredity získané od dcérskych spoločností, ktoré sú rezidentmi v inom členskom štáte, s précompte mobiliier splatnou vo vzťahu k dividendám, ktoré prerozdělila svojim akcionárom, iba vtedy, ak k tomuto rozdeleniu dôjde počas piatich rokov. Toto obmedzenie na päť rokov odráža snahu francúzskej vlády bojovať proti daňovým únikom. Riziko daňových únikov a ťažkosti pri daňovej kontrole by sa zvýšili, ak by podniky mohli započítať daňové kredity spojené s dividendami, ktoré dostali pred 10 alebo 20 rokmi. Správne orgány by neboli schopné overiť, či kredity boli pravé, a tým brániť riziku daňových

44. Toto tvrdenie nemôžem prijať. Ako Súdny dvor uviedol v rozsudku Leur-Bloem, všeobecná domnienka nemôže odôvodniť daňové opatrenie, ktoré je na ujmu cieľom smernice.²³ Možno poznamenať, že táto vec sa týkala ustanovenia vo vnútroštátnej právnej úprave, ktoré malo podľa článku 11 smernice o fúziách²⁴ zamedziť tomu, aby daňové výhody, ktoré táto smernica upravovala, neboli poskytnuté na operácie, ktorých hlavným cieľom boli daňové úniky alebo vyhýbanie sa daňovej povinnosti. Rovnaká zásada by sa zjavne mala uplatniť tam, kde — ako v prejednávanej veci — smernica umožňuje členskému štátu odchyliť sa od jej ustanovení z dôvodu daňových únikov alebo zneužívania. Ak francúzske orgány chcú overiť, či dané daňové kredity sú pravé, môžu sa dovolávať smernice o vzájomnej pomoci²⁵, aby od príslušných orgánov iného členského štátu získali všetky informácie, ktoré sú potrebné na správne určenie dane z príjmov právnických osôb.

23 — Rozsudok zo 17. júla 1997, C-28/95, Zb. s. I-4161, bod 44.

24 — Smernica Rady 90/434/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania pri zlúčeníach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov (Ú. v. ES L 225, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 142).

25 — Smernica Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní (Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63).

Návrh

45. Z vyššie uvedených dôvodov prichádzam k záveru, že odpoveď na prejudiciálnu otázku, ktorú položila Conseil d'État, Francúzsko, by mala znieť takto:

Pokiaľ sa členský štát (podľa článku 4 ods. 2 smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch) rozhodol, že stanoví, že akékoľvek výdavky vzťahujúce sa na podiel materskej spoločnosti v dcérskej spoločnosti v inom členskom štáte a akékoľvek straty pochádzajúce z rozdelenia zisku dcérskej spoločnosti nemožno odpočítať zo zdaniteľného zisku materskej spoločnosti, nie je s týmto ustanovením v rozpore, ak sú náklady na riadenie týkajúce sa podielu určené na 5 % celkového výnosu podielov vrátane daňových kreditov, ktoré kompenzujú zrážkovú daň uloženú na dividendy v súlade s článkom 5 ods. 2, 3 alebo 4 tejto smernice.