



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 17. novembra 2016¹

Vec C-68/15

X

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Grondwettelijk Hof (Ústavný súd, Belgicko)]

„Daňová právna úprava — Sloboda usadiť sa — článok 4 ods. 3 a článok 5 smernice 2011/96/EÚ — Smernica o materských a dcérskych spoločnostiach — Zdaňovanie spoločností v prípade prerozdelenia ziskov — Pojem zrážkovej dane — „Fairness tax““

I – Úvod

1. V prejednávanej prejudiciálnej veci je Súdny dvor predložená žiadosť o to, aby objasnil zlučiteľnosť dane vyberanej v Belgickom kráľovstve, ktoré majú podniky za určitých okolností zaplatiť v prípade rozdelenia zisku, so slobodou usadiť sa a so smernicou 2011/96/EÚ² (ďalej len „smernica o materských a dcérskych spoločnostiach“).
2. Belgická daňová právna úprava umožňuje podnikom, aby preniesli straty v neobmedzenej miere do budúcich zdaňovacích období, ako aj uskutočnili odpočet takzvaného rizikového kapitálu.³ Podľa informácií belgickej vlády však tieto opatrenia viedli k tomu, že určité podniky už neplatili takmer žiadne dane, ale prerozdeľovali zisky. Vzhľadom na to, že to voči iným daňovníkom nie je spravodlivé, mali by sa pomocou osobitne vyberanej dane, ktorá sa označuje ako *fairness tax*, ohraničiť nedostatky vyvolané možnosťami odpočtu.⁴
3. Daň sa uplatní predovšetkým vtedy, keď spoločnosti rozdeľujú zisky, ale svoje daňové zaťaženie ziskov v rovnakom zdaňovacom období účinne znížili využitím uvedených odpočtov. Zjednodušene povedané, základ dane nadväzuje na sumu, o ktorú rozdelené zisky spoločnosti prevyšujú jej zdaniteľný výsledok. Uvedená suma sa pred uplatnením daňovej sadzby vynásobí takzvaným faktorom proporcionality, ktorý uvádza, v akej miere bol výsledok znížený využitím odpočtov straty resp. rizikového kapitálu.

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

2 — Smernica Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. EÚ L 345, 2011, s. 8) v znení smernice Rady (EÚ) 2015/121 z 27. januára 2015 (Ú. v. EÚ L 21, 2015, s. 1).

3 — Odpočet umožňuje, aby sa od základu dane, ktorá sa vyberá z príjmov podniku, fiktívne odpočítali úroky, ktoré sa považujú za odmenu za vlastný kapitál podniku. Súdny dvor sa týmto odpočtom zaoberal už v rozsudku Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447).

4 — Pozri vyjadrenia príslušného ministra vyjadrené v správe Sociálneho výboru belgickej Snemovne reprezentantov z 15. júla 2013 (Parl. St., Kamer, 2012 – 2013, DOC 53-2891/007, s. 38).

4. Zlučiteľnosť *fairness tax* so slobodou usadiť sa je predmetom pochybností, pretože sa vzťahuje aj na spoločnosti nerezidentov, ak v Belgicku pôsobia prostredníctvom prevádzkarne namiesto dcérskej spoločnosti. Keďže sa daň vyznačuje tak znakmi dane z príjmov právnických osôb, ako aj zrážkovej dane z dividend, je okrem toho sporné, či jej nebráni smernica o materských a dcérskych spoločnostiach.⁵

II – Právny rámec

A – Právo Únie

5. V prejednávacom konaní tvoria právny rámec na úrovni práva Únie sloboda usadiť sa, ktorá je zakotvená v článkoch 49 až 55 ZFEÚ, a smernica o materských a dcérskych spoločnostiach.

6. Smernica o materských a dcérskych spoločnostiach sa podľa svojho článku 1 ods. 1 uplatňuje:

- „a) na rozdeľovanie zisku prijatého spoločnosťami tohto členského štátu, ktorý pochádza od dcérskych spoločností iných členských štátov;
- b) na rozdeľovanie zisku dcérskymi spoločnosťami z tohto členského štátu svojim materským spoločnostiam v iných členských štátoch;

...“

7. V článku 4 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach sa stanovuje:

„1. Keď materská spoločnosť alebo jej stála prevádzkareň na základe združenia materskej spoločnosti s jej dcérskou spoločnosťou dostáva prerozdelené zisky, štát materskej spoločnosti a členský štát jej stálej prevádzkarne, okrem prípadu likvidácie dcérskej spoločnosti buď:

- a) upustí od zdanenia takýchto ziskov v rozsahu, v akom tieto zisky nie sú daňovým výdavkom u dcérskej spoločnosti, a zdaní takéto zisky v rozsahu, v akom sú daňovým výdavkom u dcérskej spoločnosti, alebo
- b) zdaní tieto zisky, pričom oprávni materskú spoločnosť a stálu prevádzkareň odrátať si od dane zlomok dane z príjmu právnických osôb spojenú s týmito ziskami a platenú dcérskymi spoločnosťami a všetkými úrovňami, ktoré sú pod nimi, za podmienky, že všetky úrovne spadajú pod definície stanovené v článku 2 a že sa na všetkých úrovniach splnia požiadavky stanovené v článku 3, do výšky limitu zodpovedajúcej dane.

...

3. Každému členskému štátu sa ponecháva možnosť stanoviť, že akékoľvek poplatky vzťahujúce sa na vlastníctvo a akékoľvek straty pochádzajúce z rozdelenia ziskov dcérskej spoločnosti nemožno odrátať zo zdaniteľných ziskov materskej spoločnosti.

Tam, kde sú náklady na riadenie týkajúce sa vlastníctva v takomto prípade určené paušálne, určené množstvo nemôže presiahnuť 5 % ziskov rozdelených dcérskou spoločnosťou.

...“

5 — Pred Súdnym dvorom okrem toho prebieha konanie o dani vyberanej vo Francúzsku, ktorá sa vyznačuje štruktúrnou podobnosťou s belgickou *fairness tax*; pozri vec *Association française des entreprises privées a i.* (C-365/16).

8. V článku 5 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach sa stanovuje:

„Zisky, ktoré dcérska spoločnosť rozdeľuje svojej materskej spoločnosti, sa oslobodzujú od zrážkovej dane.“

B – Vnútroštátne právo

9. *Fairness tax* je založená na zákone z 30. júla 2013⁶, ktorého článkami 43 až 50 bol zmenený *Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992* (zákon z roku 1992 o dani z príjmov; ďalej len „WIB 1992“). Na základe odseku 1 článku 219b WIB 1992, ktorý bol zavedený týmto zákonom, podliehajú belgické spoločnosti od zdaňovacieho obdobia 2014 v rámci dane z príjmov právnických osôb samostatnej dani.⁷

10. Východiskom pre stanovenie daňového základu tejto dane je podľa článku 219b ods. 2 WIB 1992 kladný rozdiel medzi nezdanenými dividendami rozdelenými v zdaňovacom období a konečným zdaniteľným výsledkom, ktorý skutočne podlieha dani z príjmov právnických osôb. Podľa článku 219b ods. 3 WIB 1992 sa uvedená suma zníži o časť rozdelených dividend, ktoré pochádzajú z rezerv zdanených skôr, najneskôr však v zdaňovacom období 2014.

11. Takto získané saldo sa následne podľa článku 219b ods. 4 WIB 1992 vynásobí koeficientom (takzvaným faktorom proporcionality), ktorý je vo forme zlomku a vyjadruje pomer medzi:

- odpočtom prenesených strát a odpočtom rizikového kapitálu, ktoré sa v zdaňovacom období skutočne uskutočnili, uvedeným v čitateli zlomku na jednej strane a
- zdaniteľným výsledkom za zdaňovacie obdobie okrem nezdaniteľných odpisov, rezerv a zhodnotení uvedeným v menovateli zlomku na strane druhej.

12. V článku 219b ods. 5 WIB 1992 sa stanovuje, že základ dane nemožno obmedziť ani znížiť žiadnym iným spôsobom.

13. Podľa článku 219b ods. 6 v spojení s článkom 463a ods. 1 bodom 1 WIB 1992 sadzba dane je 5,15 %.

14. Na základe článku 233 ods. 3 WIB 1992 sú pri rozdeľovaní zisku zaťažené *fairness tax* aj zahraničné spoločnosti, ktoré majú v Belgicku stálu prevádzkareň. Pre stanovenie základu dane sa pritom zohľadní len tá časť nezdanených dividend, ktoré spoločnosť rozdelila, zodpovedajúca podielu belgickej stálej prevádzkarne na celkovom výsledku spoločnosti.

III – Spor vo veci samej a konanie na Súdnom dvore

15. Predmetom sporu vo veci samej je žaloba, ktorú X NV podala na belgickom Ústavnom súde a ktorou požaduje vyhlásenie neplatnosti toho článku zákona z 30. júla 2013, ktorým bola zavedená *fairness tax*.

6 — *Wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen* (zákon z 30. júla 2013, ktorým sa prijímajú rôzne ustanovenia), uverejnený v *Belgisch Staatsblad* z 1. augusta 2013.

7 — Ako daň z príjmov právnických osôb sa podľa článku 1 ods. 1 bodu 2 WIB 1992 označuje daň z celkových príjmov spoločností usadených v Belgicku.

16. Vzhľadom na to, že Ústavný súd má pochybnosti týkajúce sa zlučiteľnosti *fairness tax* so slobodou usadiť sa a so smernicou o materských a dcérskych spoločnostiach, podľa článku 267 ZFEÚ sa 28. januára 2015 obrátil na Súdny dvor s týmito otázkami:

1. Má sa článok 49 Zmluvy o fungovaní Európskej únie vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnemu ustanoveniu, na základe ktorého:
 - a) spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte s belgickou stálou prevádzkarňou podliehajú dani, ak rozhodnú o rozdelení ziskov, ktoré sa nezahrnú do konečného zdaniteľného výsledku spoločnosti, bez ohľadu na to, či zisk plynul z belgickej stálej prevádzkarne v prospech materskej spoločnosti, zatiaľ čo spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte s belgickou dcérskou spoločnosťou takejto dani nepodliehajú, ak rozhodnú o rozdelení ziskov, ktoré sa nezahrnú do konečného zdaniteľného výsledku spoločnosti, bez ohľadu na to, či dcérska spoločnosť dividendu vyplatila alebo nie;
 - b) spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte s belgickou stálou prevádzkarňou pri prevode celého belgického zisku do rezerv podliehajú dani, ak rozhodnú o rozdelení ziskov, ktoré sa nezahrnú do konečného zdaniteľného výsledku spoločnosti, zatiaľ čo belgické spoločnosti pri prevode celého zisku do rezerv takejto dani nepodliehajú?
2. Má sa článok 5 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach vykladať v tom zmysle, že ide o zrážkovú daň, ak ustanovenie vnútroštátneho práva predpisuje, že pri rozdelení zisku dcérskej spoločnosti v prospech materskej spoločnosti sa uloží daň, pretože v rovnakom zdaňovacom období sa vyplácajú dividendy a zdaniteľný výsledok sa úplne alebo čiastočne zníži o odpočet rizikového kapitálu a/alebo prenesené daňové straty, zatiaľ čo na základe vnútroštátnych právnych predpisov by zisk nebol zdaniteľný, ak by zostal u dcérskej spoločnosti a nebol by rozdelený v prospech materskej spoločnosti?
3. Má sa článok 4 ods. 3 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnemu ustanoveniu, na základe ktorého sa zdaní vyplatenie dividend, ak následkom tohto ustanovenia je, že spoločnosť musí zaplatiť daň z časti dividend, ktorá presahuje hranicu uvedenú v článku 4 ods. 3 smernice, ak prijatú dividendu vyplatí neskôr ako v roku, v ktorom ju sama prijala, zatiaľ čo túto daň nemusí zaplatiť, ak táto spoločnosť dividendu opätovne vyplatí v roku, v ktorom ju prijme?

17. V konaní pred Súdnym dvorom žalobkyňa v konaní vo veci samej, Belgické kráľovstvo, Francúzska republika a Európska komisia predložili písomné pripomienky a 22. júna 2016 sa zúčastnili na pojednávaní.

IV – Právne posúdenie

A – O prvej prejudiciálnej otázke

18. Prvá otázka vnútroštátneho súdu sa týka zlučiteľnosti *fairness tax* so slobodou usadiť sa, a to z dvoch rôznych hľadísk. Zatiaľ čo prvá časť prejudiciálnej otázky je zameraná na rozdielne daňové dôsledky pre spoločnosť nerezidenta podľa kritérií výberu právnej formy pre jej aktivity v Belgicku, druhá časť sa týka prípadu rozdielneho zaobchádzania so spoločnosťami rezidentmi a nerezidentmi v prípade prevodu ziskov, ktoré dosiahli v Belgicku, do rezerv.

1. Údajné rozdielne zaobchádzanie na základe výberu právnej formy

19. Prvou časťou prvej prejudiciálnej otázky sa má predovšetkým vysvetliť to, či sloboda usadiť sa bráni takému vnútroštátnemu ustanoveniu, podľa ktorého spoločnosti nerezidenti, ktoré v Belgicku prevádzkujú stálu prevádzkareň, podliehajú z dôvodu rozdelenia zisku dani, ktorá sa na ne však nevzťahuje, keď svoju činnosť v Belgicku vykonávajú prostredníctvom dcérskej spoločnosti.

20. Žalobkyňa v konaní vo veci samej sa domnieva, že spôsoby výberu *fairness tax* obmedzujú spoločnosti nerezidentov pri slobodnom výbere právnej formy pre ich činnosť v Belgicku. Ak tam spoločnosť nerezident pôsobí prostredníctvom dcérskej spoločnosti, podlieha dani len nepriamo, a to len v tej súvislosti, keď jej dcérska spoločnosť vypláca zisky. Naopak, ak svoje činnosti v Belgicku vykonáva prostredníctvom stálej prevádzkarne, podlieha *fairness tax*, a to aj v prípade, ak rozdelenie zisku uskutočňuje sama. Z toho vyplýva, že so spoločnosťou nerezidentom, ktorá má prevádzkareň v Belgicku, sa zaobchádza menej výhodne, ako keby tam prevádzkovala dcérsku spoločnosť.

21. Preto je nutné posúdiť, či o obmedzenie slobody usadiť sa ide vtedy, keď výber dane jedným členským štátom nakoniec vedie k rozdielnemu zaobchádzaniu so spoločnosťami nerezidentmi, a to v závislosti od toho, či v danom členskom štáte pôsobia prostredníctvom stálej prevádzkarne alebo prostredníctvom dcérskej spoločnosti.

22. Sloboda usadiť sa spoločnostiam priznáva podľa článkov 49 a 54 ZFEÚ. Spoločnosti usadené v členskom štáte Únie majú podľa nich právo vykonávať svoju činnosť v inom členskom štáte prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia.⁸ Z hľadiska daňovej právnej úpravy zodpovedá organizačná zložka stálej prevádzkarni.⁹

23. Okrem toho vzhľadom na to, že podľa článku 49 ods. 1 druhej vety ZFEÚ sa hospodárskym subjektom výslovne dáva možnosť slobodne si vybrať právnu formu vhodnú na výkon ich činnosti v inom členskom štáte, tento slobodný výber nesmie byť obmedzený diskriminačnými daňovými ustanoveniami v hostiteľskom členskom štáte.¹⁰ Cieľom slobody vybrať si právnu formu vhodnú na výkon činnosti v inom členskom štáte je najmä umožniť spoločnostiam, ktoré majú sídlo v členskom štáte, založiť organizačnú zložku v inom členskom štáte s cieľom vykonávať tam činnosť za rovnakých podmienok ako v prípade dcérskej spoločnosti.¹¹ Hostiteľský členský štát sa navyše nemôže odvolávať na to, že zahraničná spoločnosť sa môže vyhnúť prípadnému znevýhodňujúcemu rozdielnemu zaobchádzaniu tým, že si vyberie inú právnu formu svojej činnosti v hostiteľskom členskom štáte, napríklad dcérsku spoločnosť namiesto organizačnej zložky.¹²

8 — Pozri o. i. rozsudky Komisia/Francúzsko (270/83, EU:C:1986:37, bod 18), Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438, bod 35), X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, bod 17) a Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, bod 12).

9 — Pozri článok 5 ods. 1 písm. b) návrhu smernice Rady o spoločnom konsolidovanom základe dane z príjmov právnických osôb (CCCTB) z 3. októbra 2011 [KOM(2011) 121 v konečnom znení], ktorý predložila Európska komisia.

10 — Pozri o. i. rozsudky Komisia/Francúzsko(270/83, EU:C:1986:37, bod 22), CLT-UFA (C-253/03, EU:C:2006:129, bod 14), Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, bod 40) a Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, bod 13), ako aj uznesenie KBC Bank a Beleggen, Risicokapitaal, Beheer (C-439/07 a C-499/07, EU:C:2009:339, bod 77).

11 — Rozsudky CLT-UFA (C-253/03, EU:C:2006:129, bod 15) a Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, bod 14).

12 — Pozri rozsudok Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, bod 40).

24. Na rozdiel od názoru žalobkyne v spore vo veci samej však slobodu výberu právnej formy nemožno chápať ako samostatnú požiadavku. Súdny dvor ju oprávnené považuje iba za odraz povinnosti rovnakého zaobchádzania s rezidentmi bez toho, aby jej bolo nutné pripísať takú mieru ochrany, ktorá by išla nad jej rámec.¹³ Ak by totiž základné slobody mali slúžiť na to, aby sa odstránením prekážok práve v podobe cezhraničného hospodárskeho styku zrealizoval vnútorný trh, nezostal by žiadny priestor na samostatnú povinnosť koncipovať daňové predpisy neutrálne vo vzťahu k právnej forme.

25. Rozdielne daňové zaobchádzanie so spoločnosťou nerezidentom, v závislosti od toho, či v hostiteľskom členskom štáte pôsobí prostredníctvom stálej prevádzkarne alebo prostredníctvom dcérskej spoločnosti, preto nakoniec samo osebe nemôže viesť k vzniku žiadneho obmedzenia slobody usadiť sa. Na tento účel treba ešte aj neustále nevýhodné zaobchádzanie s cezhraničnou situáciou na rozdiel od porovnateľnej, čisto vnútroštátnej situácie.

26. V prejednávanom prípade si preto konštatovanie obmedzenia slobody usadiť sa vyžaduje, aby sa so spoločnosťou nerezidentom, ktorá v Belgicku vykonáva svoju činnosť prostredníctvom stálej prevádzkarne, na rozdiel od spoločnosti rezidenta, ktorá sama osebe môže byť dcérskou spoločnosťou spoločnosti nerezidenta, pri výbere belgickej *fairness tax* zaobchádzalo znevýhodnene.

27. Také znevýhodnené zaobchádzanie však nie je zjavné.

28. V rámci výberu *fairness tax* platí tak pre spoločnosti rezidentov, ako aj pre spoločnosti nerezidentov rovnaká daňová sadzba. Aj zdaniteľná udalosť je v oboch prípadoch rovnaká. Nadväzuje na rozdelenie ziskov, pokiaľ sa v rovnakom zdaňovacom období uskutočnili odpočty za prenesené straty resp. rizikový kapitál. Pokiaľ sa okrem toho na stanovenie základu dane v prípade spoločností nerezidentov použijú dividendy vo výške úmernej podielu belgickej stálej prevádzkarne na celkovom výsledku materskej spoločnosti, tento postup odzrkadľuje obmedzenú daňovú povinnosť spoločností nerezidentov v Belgicku.

29. Tá časť rozdelených dividend spoločnosti nerezidenta, ktorá sa používa ako základ na výpočet *fairness tax*, ešte nutne nemusí predstavovať zisk, ktorý dosiahla belgická stála prevádzkareň tejto spoločnosti patriaca pod belgickú daňovú právomoc. To však rovnakým spôsobom platí aj pre dividendy spoločnosti rezidenta, ktorá prevádzkuje stále prevádzkarne v zahraničí. Ani zisky týchto stálych prevádzkarní spravidla účinne nepodliehajú žiadnemu zdaneniu príjmov v Belgicku, ale sú súčasťou dividend, ktoré sa zohľadňujú na účely výpočtu *fairness tax* spoločností rezidentov. Z tohto pohľadu to dokonca vyzerá tak, že spôsoby výpočtu dane tendenčne dokonca skôr zvyhodňujú spoločnosti nerezidentov, čo vylučuje znevýhodnené zaobchádzanie, ktoré je relevantné pre slobodu usadiť sa.

30. V dôsledku toho na prvú časť prvej prejudiciálnej otázky treba odpovedať, že sloboda usadiť sa nebráni takému vnútroštátnemu ustanoveniu, podľa ktorého spoločnosti nerezidenti, ktoré v Belgicku prevádzkujú stálu prevádzkareň, podliehajú pri rozdelení zisku takej dani, ako je belgická *fairness tax*, zatiaľ čo tejto dani nepodliehajú, keď svoju činnosť v Belgicku vykonávajú prostredníctvom dcérskej spoločnosti.

13 — Pozri rozsudky Komisia/Francúzsko (270/83, EU:C:1986:37, bod 15) a Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438, bod 44), v ktorých Súdny dvor v tejto súvislosti uznal jediné porušenie slobody usadiť sa. Pozri aj rozsudok Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, body 13 až 15). Súdny dvor sa síce v rozsudku CLT-UFA (C-253/03, EU:C:2006:129) pri svojom posúdení obmedzil na hľadisko obmedzenia slobodného výberu právnej formy, to však nemení nič na tom, že aj podstatou danej veci bolo nevýhodné zaobchádzanie s cezhraničným skutkovým stavom v porovnaní s vnútroštátnym.

2. Údajné rozdielne zaobchádzanie pri tvorbe rezerv

31. Druhou časťou svojej prvej prejudiciálnej otázky sa vnútroštátny súd chce dozvedieť, či sloboda usadiť sa bráni výberu *fairness tax*, keď spoločnosti nerezidenti, ktoré v Belgicku pôsobia prostredníctvom stálej prevádzkarne, podliehajú pri rozdelení zisku uvedenej dani, hoci zisk stálej prevádzkarne bol prevedený do rezerv, zatiaľ čo spoločnosti rezidenti nepodliehajú v prípade úplného prevodu zisku do rezerv žiadnej dani.

32. V opísanej situácii dochádza k znevýhodnenému zaobchádzaniu so spoločnosťami nerezidentmi v porovnaní so spoločnosťami rezidentmi v rozsahu, v akom *fairness tax* podlieha len prvá spoločnosť. Pokiaľ ide o výber dane, obe situácie očividne nie sú navzájom objektívne porovnateľné.

33. Zatiaľ čo totiž spoločnosť rezident v situácii, z ktorej vychádza prejudiciálna otázka, prevádza svoj celý zisk do rezerv, v prípade spoločnosti nerezidenta dochádza k rozdeleniu zisku. Je jednoznačné, že daňou, ako je *fairness tax*, ktorá sa vyberá výlučne pri rozdelení ziskov, môžu byť od začiatku negatívne dotknuté len spoločnosti, ktoré uskutočňujú aj rozdelenie ziskov. Za týchto okolností treba zamietnuť obmedzenie slobody usadiť sa.

34. Na druhú časť prvej prejudiciálnej otázky treba teda odpovedať, že sloboda usadiť sa nebráni výberu takej dane, akou je belgická *fairness tax*, keď jej podlieha spoločnosť nerezident so stálou prevádzkarňou v členskom štáte pri rozdeľovaní zisku, hoci bol zisk stálej prevádzkarne prevedený do rezerv, zatiaľ čo spoločnosť rezident pri úplnom prevode zisku do rezerv nepodlieha dani.

B – O druhej prejudiciálnej otázke

35. Cieľom druhej prejudiciálnej otázky vnútroštátneho súdu je určiť, či výber *fairness tax* treba kvalifikovať ako zrážkovú daň v zmysle článku 5 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach.

36. Ak by odpoveď na túto otázku mala byť kladná, daň by bola v rozpore s článkom 5 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach, pretože podľa tohto ustanovenia sa zisky, ktoré dcérska spoločnosť rozdeľuje svojej materskej spoločnosti, oslobodzujú od zrážkovej dane.

37. V smernici o materských a dcérskych spoločnostiach sa nevymedzuje pojem zrážková daň v zmysle článku 5. Súdny dvor však v ustálenej judikatúre vykladá toto ustanovenie v tom zmysle, že každé zdanenie príjmov prijatých v štáte, v ktorom sa vyplácajú dividendy, a pochádzajúcich z vyplatenia dividend alebo z akéhokoľvek iného výnosu z cenných papierov je zrážkovou daňou z rozdelených ziskov v zmysle článku 5 smernice, pokiaľ je základom tejto dane výnos z týchto cenných papierov a pokiaľ je daňovníkom ich držiteľ.¹⁴

38. Na to, aby bolo možné vychádzať zo zrážkovej dane v zmysle článku 5 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach, musia byť teda splnené tri podmienky: zdanenie je vyvolané rozdelením zisku, základ dane závisí od rozsahu vyplatenia a daňovníkom je príjemca prerozdeleného zisku.

39. Účastníci konania sa zhodujú na tom, že *fairness tax* spĺňa prvé dve z uvedených podmienok. Po prvé daň nadväzuje na rozdelenie ziskov, nevyberá sa bez toho, aby sa uskutočnilo rozdelenie zisku. Po druhé rozsah rozdelenia sa používa na určenie základu dane. Pritom nie je dôležité, či sa daňový základ *fairness tax* ešte neskôr upraví. Podľa judikatúry totiž postačuje, že rozdelenie zisku je súčasťou základu dane.¹⁵

14 — Pozri rozsudky *Epson Europe* (C-375/98, EU:C:2000:302, bod 23), *Océ van der Grinten* (C-58/01, EU:C:2003:495, bod 47), *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, bod 108), *Burda* (C-284/06, EU:C:2008:365, bod 52) a *P. Ferrero a General Beverage Europe* (C-338/08 a C-339/08, EU:C:2010:364, bod 26).

15 — Pozri rozsudok *Océ van der Grinten* (C-58/01, EU:C:2003:495, bod 52).

40. Naopak, tretia podmienka nie je splnená, pretože zdaniteľnou osobou *fairness tax* je spoločnosť, ktorá vypláca zisk, nie však príjemca prerozdeleného zisku.

41. Súdny dvor vo svojom rozsudku Athinaiki Zythopoiia¹⁶ jednorazovo vnímal zdanenie dcérskej spoločnosti ako zrážkovú daň v zmysle článku 5 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach a v tejto súvislosti sa riadil hospodárskym hľadiskom, ktoré vychádza z účinku zdanenia dcérskej spoločnosti u materskej spoločnosti.¹⁷ Vo svojej ďalšej judikatúre, ktorá bola vydaná k uvedenému ustanoveniu, však vždy poukázal na podmienku daňovej povinnosti uloženej spoločnosti prerozdeľujúcej zisk.¹⁸ Súdny dvor v súvislosti s tým v rozsudku Burda¹⁹ oprávnené výslovne spresnil, že existencia zrážkovej dane v zmysle článku 5 naďalej závisí od toho, že zdaniteľná osoba je držiteľom cenných papierov, ktoré potvrdzujú podiel na zisku prerozdeľujúcej spoločnosti.²⁰

42. Smernica o materských a dcérskych spoločnostiach sa totiž nevzťahuje na prvé zdanenie príjmov dcérskej spoločnosti.²¹ Keď sa podľa článku 5 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach zakazuje vyberanie zrážkovej dane z prerozdelenia ziskov materskej spoločnosti, tento zákaz sa nevzťahuje na platenie dane z príjmov, ktoré dcérska spoločnosť dosiahla svojou hospodárskou činnosťou, a to ani v prípade, že zaplatenie tejto dane sa má uskutočniť len v spojení s prerozdeľovaním zisku.²² Potvrdzuje to článok 7 ods. 1 smernice, podľa ktorého sa pojem zrážková daň nevzťahuje na preddavky na daň z príjmov právnických osôb dcérskej spoločnosti. To isté musí platiť aj pre daň, ako je *fairness tax*, na základe ktorej podlieha príjem spoločnosti za určitých podmienok nakoniec dodatočnému zdaneniu.

43. Preto nemožno súhlasiť ani s námietkou žalobkyne v konaní vo veci samej, podľa ktorej zdaniteľná osoba, pokiaľ ide o *fairness tax*, len formálne predstavuje spoločnosť prerozdeľujúcu zisky, ale v skutočnosti je držiteľom podielov, pretože výška prerozdeleného zisku sa znižuje podľa dane, ktorá má byť zaplatená. Každé zdanenie príjmu spoločnosti skôr nutne vedie k tomu, že zisk bude v príslušnej miere prerozdelený ako nižšia suma.

44. Na druhú prejudiciálnu otázku preto treba odpovedať, že výber takej dane, akou je belgická *fairness tax*, nezodpovedá zrážkovej dani v zmysle článku 5 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach.

C – O tretej prejudiciálnej otázke

45. Napokon sa vnútroštátny súd chce svojou treťou prejudiciálnou otázkou dozvedieť, či článok 4 ods. 3 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach bráni výberu *fairness tax*, keď to vedie k tomu, že spoločnosť musí zaplatiť daň z časti dividend, ktorá presahuje mieru povolenú v tomto ustanovení, ak prijatú dividendu vyplatí neskôr ako v roku, v ktorom ju sama prijala.

16 — C-294/99, EU:C:2001:505.

17 — Pozri rozsudok Athinaiki Zythopoiia (C-294/99, EU:C:2001:505, bod 29) a tiež bod 32 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Alber v tejto veci (EU:C:2001:263).

18 — Pozri rozsudky Epsom Europe (C-375/98, EU:C:2000:302, bod 23), Océ van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, bod 47), Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, bod 108), Burda (C-284/06, EU:C:2008:365, bod 52) a P. Ferrero a General Beverage Europe (C-338/08 a C-339/08, EU:C:2010:364, bod 26).

19 — C-284/06, EU:C:2008:365.

20 — Pozri rozsudok Burda (C-284/06, EU:C:2008:365, bod 61 a nasl.).

21 — Pozri rozsudky Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, bod 60) a Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, bod 27).

22 — Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mengozzi vo veci Burda (C-284/06, EU:C:2008:60, bod 55).

46. Prejudiciálna otázka sa vzťahuje na situáciu, keď spoločnosť usadená v Belgicku ako prostredný článok reťazca spoločností sama prijala dividendy a následne ich (ďalej) vypláca. Otázka je okrem toho založená na predpoklade, že také dividendy, pokiaľ sú (ďalej) vyplatené neskôr ako v roku, keď boli prijaté, podliehajú na základe spôsobov výberu *fairness tax* v konečnom dôsledku vyššiemu daňovému zaťaženiu, ako sa pripúšťa v článku 4 ods. 3 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach.

47. Podľa článku 4 ods. 3 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach sa členským štátom umožňuje stanoviť, že akékoľvek poplatky vzťahujúce sa na podiel na dcérskej spoločnosti a akékoľvek straty pochádzajúce z rozdelenia ziskov nemožno odrátať zo zdaniteľných ziskov materskej spoločnosti. V prípade, že náklady na riadenie týkajúce sa podielu sú určené paušálne, paušálna suma nemôže presiahnuť 5 % ziskov rozdelených dcérskou spoločnosťou.

48. Podľa informácií vnútroštátneho súdu prijal belgický zákonodarca na prevzatie článku 4 ods. 3 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach ustanovenie, podľa ktorého možno v prípade splnenia podmienok stanovených v zákone odpočítavať dividendy prijaté na úrovni materskej spoločnosti v rozsahu 95 % zo zisku tejto spoločnosti. Zvyšných 5 % napokon podlieha dani z príjmov spoločnosti.

49. Účastníci konania majú rozdielny názor na to, za akých okolností môže naozaj prísť k zvýšenému daňovému zaťaženiu prijatých dividend v prípade ich ďalšieho predaja. Už zo samotného vyjadrenia belgickej vlády však možno odvodiť, že takéto zvýšené daňové zaťaženie je možné. Ako príčinu tohto zvýšeného daňového zaťaženia treba uviesť, že pri stanovení základu dane *fairness tax* sa vychádza z nezdanených dividend vyplatených za zdaňovacie obdobie. Nerozlišuje sa, či sú zahrnuté aj dividendy, ktoré prijala sama vyplácajúca spoločnosť.

50. Podľa názoru belgickej vlády sú požiadavky článku 4 ods. 3 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach napriek tomu splnené. Pokiaľ sa totiž v článku 4 ods. 1 smernice stanovuje oslobodenie alebo odpočítanie prijatých dividend, zo znenia ustanovenia treba usudzovať, že daná povinnosť platí len v súvislosti s prijatím takýchto dividend. V prípade tohto ďalšieho prerozdelenia však už neexistuje. To isté platí pre článok 4 ods. 3 smernice.

51. S týmto tvrdením nemožno súhlasiť. Taký výklad by bol v rozpore so systematickou a s účelom smernice a narušilo by to jej praktickú účinnosť.

52. Článkami 4 a 5 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach sa prijíma základné rozhodnutie o pridelení právomoci zdaňovať zisky dcérskej spoločnosti. Právo zdaňovať jej zisky prináleží v zásade členskému štátu dcérskej spoločnosti. Tým sa má zabezpečiť daňová neutralita rozdeľovania ziskov, ktoré spadá do pôsobnosti smernice o materských a dcérskych spoločnostiach.²³ To isté platí pre reťazce spoločností, pretože aj v prípade prerozdelenia ziskov prostredníctvom reťazca dcérskych spoločností pre materskú spoločnosť treba zabrániť dvojitému resp. viacnásobnému zdaneniu.²⁴

53. Z toho vyplýva, že so smernicou o materských a dcérskych spoločnostiach nie je zlučiteľné, keď zisky spoločnosti na úrovni spoločnosti, ktorá v reťazci účastí nasleduje smerom hore, podliehajú vyššiemu daňovému zaťaženiu, ako sa umožňuje podľa článku 4 smernice. Pritom nemôže byť relevantné, či uvedené zaťaženie vzniká v prípade prijatia dividend alebo v prípade ich ďalšieho prerozdelenia. Iný výklad by viedol k tomu, že členský štát by sa jednoducho pomocou zmeny techniky výberu dane mohol zbaviť svojich záväzkov vyplývajúcich zo smernice. Bez ohľadu na to však v súvislosti s príslušným prerozdelením musia byť vždy splnené zvyšné podmienky pre uplatniteľnosť smernice podľa jej článkov 1 až 3.

23 — Pozri rozsudky *Banque Fédérative du Crédit Mutuel* (C-27/07, EU:C:2008:195, bod 24) a *Cobelfret* (C-138/07, EU:C:2009:82, bod 29) a tiež odôvodnenie 8 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach.

24 — Pozri odôvodnenie 11 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach.

54. Rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*²⁵, ktorý uviedli vlády Belgicka a Francúzska, tomu nebráni. V danej veci išlo o špecifický prípad systému preddavkov na daň z príjmov právnických osôb, ktorú mala materská spoločnosť rezident zaplatiť už vtedy, ak sama vyplácala dividendy, ktoré prijala od dcérskej spoločnosti nerezidenta. Súdny dvor v tejto súvislosti konštatoval, že podľa článku 4 ods. 1 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach sa členský štát nezaväzuje, aby zabezpečil, že suma, ktorá sa musí zaplatiť ako preddavok, bude za každých okolností určená podľa dane z príjmov právnických osôb zaplatenej dcérskou spoločnosťou v štáte, ktorého je rezidentom.²⁶ Z toho sa však nedá odvodiť záver, že smernica sa nepoužije v prípade ďalšieho prerozdelenia prijatých dividend.

55. Na tretiu prejudiciálnu otázku treba teda odpovedať tak, že článkom 4 ods. 3 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach sa bráni výberu dane, ak tento výber vedie k tomu, že pokiaľ ide o dividendy, ktoré táto spoločnosť prijala v rámci pôsobnosti smernice a teraz ich ďalej predáva, spoločnosť pri uskutočnení prerozdelenia zisku podlieha daňovému zaťaženiu, ktoré prekračuje mieru prípustnú podľa článku 4 ods. 3 smernice.

V – Návrh

56. Na základe vyššie uvedených skutočností preto na návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý predložil *Grondwettelijk Hof* (Ústavný súd, Belgicko), navrhujem odpovedať takto:

1. Článok 49 v spojení s článkom 54 ZFEÚ treba vykladať v tom zmysle, že nebráni ustanoveniu členského štátu, podľa ktorého:
 - a) spoločnosť nerezident so stálou prevádzkarňou dosahujúcou zisk podlieha v tomto členskom štáte v prípade prerozdelenia zisku za určitých podmienok dani, zatiaľ čo spoločnosť nerezident s dcérskou spoločnosťou v tomto členskom štáte nepodlieha takejto dani;
 - b) spoločnosť nerezident so stálou prevádzkarňou dosahujúcou zisk podlieha v tomto členskom štáte v prípade úplného prevodu zisku, ktorý tam dosiahla, do rezerv v prípade prerozdelenia zisku za určitých podmienok dani, zatiaľ čo spoločnosť rezident v prípade úplného prevodu zisku do rezerv nepodlieha takejto dani.
2. Vnútroštátne ustanovenie, podľa ktorého spoločnosť v prípade prerozdelenia zisku podlieha dodatočnému zdaneniu výnosov, nepredstavuje zrážkovú daň v zmysle článku 5 smernice 2011/96/EÚ.
3. Článok 4 ods. 3 smernice 2011/96/EÚ bráni takému vnútroštátnemu ustanoveniu, ktoré vedie k tomu, že pokiaľ ide o dividendy, ktoré táto spoločnosť prijala v rámci pôsobnosti smernice a teraz ich ďalej predáva, spoločnosť v prípade prerozdelenia zisku podlieha daňovému zaťaženiu, ktoré prekračuje mieru prípustnú podľa článku 4 ods. 3.

25 — C-446/04, EU:C:2006:774.

26 — Pozri rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, bod 105).