



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

zo 17. mája 2017*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Spoločný systém zdaňovania uplatňovaný v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch — Smernica 2011/96/EÚ — Zamedzenie dvojitého zdanenia — Dodatočný príspevok vo výške 3 % k dani z príjmov právnických osôb“

Vo veci C-365/16,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko) z 27. júna 2016 a doručený Súdnemu dvoru 4. júla 2016, ktorý súvisí s konaním:

Association française des entreprises privées (AFEP),

Axa SA,

Compagnie générale des établissements Michelin SCA,

Danone SA,

ENGIE SA, predtým 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,

* Jazyk konania: francúzština.

Scor SE,

Unibail-Rodamco SE,

Zodiac Aerospace SA,

proti

Ministre des Finances et des Comptes publics,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predsedníčka prvej komory R. Silva de Lapuerta, sudcovia E. Regan, J.-C. Bonichot, A. Arabadžiev a C. G. Fernlund (spravodajca),

generálny advokát: E. Tančev,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- 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, v zastúpení: G. Blanluet, N. de Boynes a S. Austry, avocats,
- francúzska vláda, v zastúpení: D. Colas a S. Ghiandoni, splnomocnení zástupcovia,
- belgická vláda, v zastúpení: C. Pochet a M. Jacobs, splnomocnené zástupkyne,
- Európska komisia, v zastúpení: N. Gossement a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 4 ods. 1 písm. a) a článku 5 smernice 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), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2014/86/ES z 8. júla 2014 (Ú. v. EÚ L 219, 2014, s. 40) (ďalej len „smernica o materských a dcérskych spoločnostiach“).
- 2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi Association française des entreprises privées (AFEP), ako aj 17 spoločnosťami (ďalej len „AFEP a i.“) na jednej strane, a ministre des Finances et des Comptes publics (ministerstvo financií a verejného rozpočtu, Francúzsko) na strane druhej, vo veci

žaloby o vyhlásenie neplatnosti správneho rozhodnutia týkajúceho sa dodatočného príspevku k dani z príjmu právnických osôb, ktorú je povinná odvieť materská spoločnosť rezident pri prerozdelení ziskov, vrátane ziskov prijatých od svojich dcérskych spoločností nerezidentov.

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa odôvodnenia 3 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach je cieľom tejto smernice oslobodiť dividendy a iné prerozdelenie ziskov, ktoré sú vyplácané dcérskymi spoločnosťami ich materským spoločnostiam, od zrážkovej dane a vylúčiť dvojité zdanenie týchto príjmov na úrovni materskej spoločnosti.

4 Odôvodnenia 7 a 9 tejto smernice znejú takto:

„(7) Tam, kde materská spoločnosť v dôsledku svojho združenia so svojimi dcérskymi spoločnosťami prijíma rozdelené zisky, členský štát materskej spoločnosti musí buď upustiť od zdanenia takýchto ziskov, alebo zdaníť takéto zisky a súčasne oprávniť materskú spoločnosť, aby z hodnoty daňovej povinnosti odrátala tú časť dane z príjmov právnických osôb platenú dcérskou spoločnosťou, ktorá sa vzťahuje na tieto zisky.

...

(9) Vyplácanie ziskov a ich prijímanie stálou prevádzkarňou materskej spoločnosti by malo viesť k rovnakému zaobchádzaniu, ako je zaobchádzanie medzi dcérskou a materskou spoločnosťou. Toto by malo zahŕňať aj situáciu, keď sú materská a dcérska spoločnosť v rovnakom členskom štáte a stála prevádzkareň je v druhom členskom štáte. Na druhej strane sa zdá, že v situácii, keď sa stála prevádzkareň a dcérska spoločnosť nachádzajú v tom istom členskom štáte, môže sa s nimi zaobchádzať na základe vnútroštátnej legislatívy dotknutého členského štátu bez toho, aby bolo dotknuté uplatňovanie zásad zmluvy.“

5 Článok 4 ods. 1 a 3 uvedenej smernice 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 podielu v takomto prípade určené paušálne, určené množstvo nemôže presiahnuť 5 % ziskov rozdelených dcérskou spoločnosťou.“

6 Článok 5 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach stanovuje:

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

Francúzske právo

7 Zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že pokiaľ ide o daňové zaobchádzanie so ziskami, ktoré patria do pôsobnosti smernice o materských a dcérskych spoločnostiach, Francúzska republika si zvolila systém ich oslobodenia od dane, s výnimkou podielu nákladov a výdavkov paušálne stanoveného na 5 %, ktorý predstavuje výdavky a náklady, ktoré znáša materská spoločnosť za svoj podiel v dcérskej spoločnosti, ktorá tieto dividendy vypláca. Tieto zisky sú teda do výšky 95 % oslobodené od dane.

8 Code général des impôts (všeobecný daňový zákonník, ďalej len „CGI“) vo svojom článku 235b ZCA stanovuje:

„I. Francúzske alebo zahraničné spoločnosti alebo organizácie podliehajúce dani z príjmu právnických osôb vo Francúzsku, s výnimkou podnikov kolektívneho investovania uvedených v bode II článku L. 214-1 Menového a finančného zákonníka, ako aj tých, ktorí zodpovedajú definícii mikropodnikov, malých a stredných podnikov uvedenej v prílohe I nariadenia Komisie (EÚ) č. 651/2014 zo 17. júna 2014 o vyhlásení určitých kategórií pomoci za zlučiteľné s vnútorným trhom podľa článkov 107 a 108 Zmluvy, sú povinné platiť dodatočný príplatok k tejto dani zo súm, ktoré vyplatili v zmysle článkov 109 až 117 tohto zákonníka.

Tento príspevok predstavuje 3 % vyplatených súm...

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

9 AFEP a i. podali na Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko) žalobu o vyhlásenie neplatnosti správneho rozhodnutia, konkrétne bodu 70 pokynu BOI-IS-AUT-30-20160302 (*Bulletin officiel des finances publiques-impôts* z 2. marca 2016), ktorý sa týka dodatočného príspevku k dani z príjmu právnických osôb z dôvodu vyplatených súm (ďalej len „dodatočný príspevok“) stanoveného v článku 235b ZCA CGI.

10 Na podporu svojej žaloby AFEP a i. uviedli predovšetkým otázku ústavnosti na základe článku 61-1 Ústavy. Takisto uvádzajú, že dodatočný príspevok je v rozpore najmä s článkom 4 ods. 1 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach a subsidiárne s článkom 5 uvedenej smernice.

11 Ministerstvo financií a verejného rozpočtu tvrdí, že dôvody, ktoré uviedli AFEP a i., nie sú dôvodné.

12 Vnútroštátny súd zastáva názor, že výklad dotknutých ustanovení práva Únie je nevyhnutný na jeho rozhodnutie o predložení prednostnej otázky ústavnosti Conseil constitutionnel (Ústavná rada, Francúzsko). Na jednej strane spresňuje, že dodatočnému príspevku k dani z príjmov právnických osôb podliehajú spoločnosti alebo organizácie, ktoré prijali výnosy z podielov svojich dcérskych

spoločností, v prípade, že tieto spoločnosti pristúpia k prerozdeleniu týchto výnosov. Okrem toho spôsoby vymáhania tohto príspevku a podávania odvolania sú rovnaké ako tie, ktoré sú ustanovené pre daň z príjmu právnických osôb.

- 13 Rozhodujúca skutočnosť na vymeranie dodatočného príspevku sa však líši od rozhodujúcej skutočnosti na vymeranie dane z príjmu právnických osôb, pretože dodatočný príspevok sa neuplatňuje pri prijatí dividend, ale v čase ich prerozdelenia spoločnosťou, ktorá ich prijala.
- 14 Takisto uvádza, že vymeriavací základ dodatočného príspevku, ktorý zohľadňuje najmä rozdelený zisk vzniknutý zo zisku odvedeného do rezervného fondu, sa odlišuje od vymeriavacieho základu dane z príjmu právnických osôb. Za týchto okolností sa podľa tohto súdu na otázku, či dodatočný príspevok predstavuje daň zo zisku, ktorá je v rozpore s článkom 4 ods. 1 písm. a) smernice o materských a dcérskych spoločnostiach, odpovedá len veľmi ťažko.
- 15 Na druhej strane vnútroštátny súd uvádza, že vzhľadom na okolnosť, že rozhodujúcou skutočnosťou pre vznik tohto dodatočného príspevku je vyplatenie dividend, jeho vymeriavací základ predstavuje výška vyplatených dividend, daňovníkom je spoločnosť, ktorá prerozdeľuje dividendy, a nie je upravený daňový kredit v prospech akcionára, uvedený príspevok z hľadiska kritérií stanovených Súdnym dvorom Európskej únie najmä v rozsudku z 26. júna 2008, *Burda* (C-284/06, EU:C:2008:365), nepreukazuje charakteristické znaky zrážkovej dane. Vnútroštátny súd si však vzhľadom na rozsudok zo 4. októbra 2001, *Athinaiki Zythopoiia* (C-294/99, EU:C:2001:505), kladie otázku, či za predpokladu, že dodatočný príspevok nepredstavuje zdanenie, ktoré článok 4 ods. 1 písm. a) tejto smernice zakazuje, nemožno ho považovať za „zrážkovú daň“, od ktorej musia byť zisky oslobodené podľa článku 5 uvedenej smernice.
- 16 Za týchto podmienok Conseil d'État (Štátna rada) rozhodla prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:
 - „1. Bráni článok 4 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach, a najmä jeho odsek 1 písm. a) uloženiu takej dane, ako je daň ustanovená v článku 235b ZCA CGI, ktorá je vyberaná zo zisku rozdeleného spoločnosťou podliehajúcou dani z príjmu právnických osôb vo Francúzsku, a ktorej vymeriavacím základom sú rozdelené sumy?
 2. Má sa v prípade zápornej odpovede na prvú otázku považovať daň, ako je daň ustanovená v článku 235b ZCA CGI, za „zrážkovú daň“, od ktorej sú oslobodené zisky, ktoré rozdelila dcérska spoločnosť podľa článku 5 tejto smernice?“

O návrhu na začatie ústnej časti konania

- 17 Listom z 31. marca 2017 francúzska vláda požiadala o začatie ústnej časti konania z dôvodu založeného najmä na neexistencii vyjadrení o uplatnení, vo veci samej, riešení, ktoré navrhla generálna advokátka Kokott vo svojich návrhoch vo veci X (C-68/15, EU:C:2016:886).
- 18 V tejto súvislosti článok 83 rokovacieho poriadku stanovuje, že Súdny dvor môže kedykoľvek po vypočutí generálneho advokáta rozhodnúť o začatí alebo opätovnom začatí ústnej časti konania, najmä ak usúdi, že nemá dostatok informácií, alebo ak účastník konania uviedol po skončení tejto časti konania novú skutočnosť, ktorá môže mať rozhodujúci vplyv na rozhodnutie Súdneho dvora, alebo ak sa má vo veci rozhodnúť na základe tvrdenia, ku ktorému sa nemali možnosť vyjadriť účastníci konania.
- 19 V prejednávanej veci sa však Súdny dvor po vypočutí generálneho advokáta domnieva, že má dostatok informácií na rozhodnutie v tejto veci. Za týchto podmienok netreba nariadiť začatie ústnej časti konania.

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

- 20 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 4 ods. 1 písm. a) smernice o materských a dcérskych spoločnostiach má vykladať v tom zmysle, že tomuto ustanoveniu odporuje daňové opatrenie členského štátu materskej spoločnosti, o aké ide vo veci samej, ktoré stanovuje výber dane v prípade prerozdelenia dividend materskou spoločnosťou, pričom vymeriavací základ tejto dane predstavujú sumy vyplatených dividend, vrátane súm pochádzajúcich od dcérskych spoločností tejto spoločnosti, ktoré nie sú rezidentmi.
- 21 Z odôvodnenia 3 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach vyplýva, že cieľom tejto smernice je vylúčiť dvojité zdanenie ziskov vyplatených dcérskou spoločnosťou materskej spoločnosti, na úrovni tejto materskej spoločnosti.
- 22 Na tieto účely článok 4 ods. 1 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach necháva členským štátom možnosť výberu medzi dvoma systémami, a to systémom oslobodenia od dane a systémom započítavania. Podľa odôvodnení 7 a 9 tejto smernice toto ustanovenie totiž spresňuje, že tam, kde materská spoločnosť alebo jej stála prevádzkareň na základe združenia materskej spoločnosti s jej dcérskou spoločnosťou dostáva prerozdelené zisky, členský štát materskej spoločnosti a členský štát jej stálej prevádzkarne, okrem prípadu likvidácie dcérskej spoločnosti buď upustí od zdanenia takýchto ziskov, pokiaľ si tieto zisky dcérska spoločnosť nemôže odpočítať, a zdaní ich v prípade, že si ich dcérska spoločnosť môže odpočítať, alebo 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 (rozsudok zo 17. mája 2017, X, C-68/15, bod 71 a citovaná judikatúra).
- 23 Odsek 3 uvedeného článku 4 však stanovuje, že každý členský štát si ponecháva možnosť stanoviť, že akékoľvek poplatky vzťahujúce sa na podiel a akékoľvek straty pochádzajúce z rozdelenia ziskov dcérskej spoločnosti nemožno odrátať zo zdaniteľných ziskov materskej spoločnosti. Z tohto ustanovenia takisto vyplýva, že tam, kde sú náklady na riadenie týkajúce sa podielu v takomto prípade určené paušálne, určené množstvo nemôže presiahnuť 5 % ziskov rozdelených dcérskou spoločnosťou.
- 24 Cieľom článku 4 tejto smernice je teda vyhnúť sa tomu, aby zisky rozdelené dcérskou spoločnosťou nerezidentom v prospech materskej spoločnosti rezidenta boli zdanené najskôr na úrovni dcérskej spoločnosti v štáte jej sídla a následne na úrovni materskej spoločnosti v štáte sídla tejto spoločnosti.
- 25 V prejednávanej veci treba na jednej strane spresniť, ako bolo uvedené v bode 7 tohto rozsudku, že Francúzska republika si zvolila oslobodenie ziskov pochádzajúcich od dcérskej spoločnosti nerezidenta materskej spoločnosti rezidenta do výšky 95 %.
- 26 Na druhej strane je potrebné uviesť, že pokiaľ vymeriavací základ dodatočného príspevku k dani z príjmu právnických osôb tvoria dividendy prerozdelené materskou spoločnosťou, tento vymeriavací základ môže takisto zahŕňať zisky pochádzajúce od dcérskych spoločností tejto materskej spoločnosti, ktoré majú sídlo v iných členských štátoch, čo vedie k tomu, že tieto zisky podliehajú zdaneniu, ktoré prekračuje hranicu 5 % stanovenú v článku 4 ods. 3 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach.
- 27 Vzniká teda otázka, či takéto zdanenie uvedených príjmov je v rozpore so smernicou o materských a dcérskych spoločnostiach.

- 28 Podľa francúzskej a belgickej vlády zisky prerozdelené materskou spoločnosťou jej akcionárom nepatria do pôsobnosti článku 4 ods. 1 písm. a) smernice o materských a dcérskych spoločnostiach, pričom toto ustanovenie sa uplatní len vtedy, ak materská spoločnosť prijme zisky rozdelené svojou dcérskou spoločnosťou.
- 29 Takýto výklad nemožno prijať.
- 30 Ako vyplýva z rozsudku zo 17. mája 2017, X (C-68/15, point 78), je potrebné konštatovať, že takýto výklad nevyplýva ani zo znenia tohto ustanovenia, ani z jeho kontextu alebo účelu.
- 31 Súdny dvor v bodoch 79 a 80 uvedeného rozsudku X spresnil na jednej strane, že uvedené ustanovenie tým, že stanovuje, že členský štát materskej spoločnosti a členský štát stálej prevádzkarne „upustí od zdanenia takýchto ziskov“, zakazuje členským štátom zdaníť materskú spoločnosť alebo jej stálu prevádzkareň na základe ziskov, ktoré dcérska spoločnosť rozdelila v prospech svojej materskej spoločnosti, pričom nerozlišuje, či k zdaneniu materskej spoločnosti dochádza na základe prijatia týchto ziskov alebo ich opätovného rozdelenia.
- 32 Na druhej strane vzhľadom na to, že cieľom smernice o materských a dcérskych spoločnostiach je podľa jej odôvodnenia 3 vylúčiť dvojité zdanenie ziskov rozdelených dcérskou spoločnosťou v prospech svojej materskej spoločnosti na úrovni materskej spoločnosti, zdanenie týchto ziskov členským štátom materskej spoločnosti na úrovni tejto spoločnosti pri ich opätovnom rozdelení, ktoré by viedlo k tomu, že tieto zisky podliehajú zdaneniu, ktoré v skutočnosti prekračuje hranicu 5 % stanovenú v článku 4 ods. 3 tejto smernice, spôsobuje dvojité zdanenie na úrovni danej spoločnosti, ktoré uvedená smernica zakazuje.
- 33 Okrem toho treba v tejto súvislosti uviesť, že nie je dôležité, či vnútroštátne daňové opatrenie je kvalifikované ako daň z príjmu právnických osôb alebo nie. V tomto ohľade stačí konštatovať, že uplatnenie článku 4 ods. 1 písm. a) smernice o materských a dcérskych spoločnostiach sa neobmedzuje len na jednu konkrétnu daň. Toto ustanovenie totiž stanovuje, že členský štát materskej spoločnosti nezdaní zisky rozdelené jej dcérskou spoločnosťou nerezidentom. Cieľom uvedeného ustanovenia je vyhnúť sa tomu, aby členské štáty prijali daňové opatrenia, ktoré povedú k dvojitému zdaneniu týchto ziskov na úrovni materských spoločností.
- 34 Toto konštatovanie nemožno spochybníť bodom 105 rozsudku z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774), keďže Súdny dvor sa v uvedenom bode vyjadril len k tomu, či určité spôsoby výpočtu preddavku na daň z príjmov právnických osôb v prípade, že materská spoločnosť rezident opätovne rozdeľuje dividendy prijaté od dcérskej spoločnosti nerezidenta, sú v súlade so smernicou o materských a dcérskych spoločnostiach, a nie k tomu, či je v danom prípade v súlade so smernicou výber tejto dane.
- 35 Vzhľadom na predchádzajúce je potrebné odpovedať na prvú otázku tak, že článok 4 ods. 1 písm. a) smernice o materských a dcérskych spoločnostiach sa má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje daňové opatrenie členského štátu materskej spoločnosti, o aké ide vo veci samej, ktoré stanovuje výber dane v prípade prerozdelenia dividend materskou spoločnosťou, pričom vymeriavací základ tejto dane predstavujú sumy vyplatených dividend, vrátane súm pochádzajúcich od dcérskych spoločností tejto spoločnosti, ktoré nie sú rezidentmi.

O druhej otázke

- 36 Vzhľadom na odpoveď na prvú prejudiciálnu otázku nie je potrebné odpovedať na druhú prejudiciálnu otázku.

O trovách

- 37 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Článok 4 ods. 1 písm. a) smernice Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2014/86/ES z 8. júla 2014, sa má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje daňové opatrenie členského štátu materskej spoločnosti, o aké ide vo veci samej, ktoré stanovuje výber dane v prípade prerozdelenia dividend materskou spoločnosťou, pričom vymeriavací základ tejto dane predstavujú sumy vyplatených dividend, vrátane súm pochádzajúcich od dcérskych spoločností tejto spoločnosti, ktoré nie sú rezidentmi.

Podpisy