ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 3. apríla 2008 *

Vo veci C-27/07,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Conseil d'État (Francúzsko) zo 17. januára 2007 a doručený Súdnemu dvoru 26. januára 2007, ktorý súvisí s konaním:

Banque Fédérative du Crédit Mutuel

proti

Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory K. Lenaerts (spravodajca), sudcovia G. Arestis, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász a J. Malenovský,

* Jazyk konania: francúzština.

generálna advokátka: E. Sharpston,
tajomník: B. Fülöp, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 21. novembra 2007,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Banque Fédérative du Crédit Mutuel, v zastúpení: Y. Mercier a A. Gerardin, advokáti,

— francúzska vláda, v zastúpení: G. de Bergues a J.-Ch. Gracia, splnomocnení zástupcovia,

— nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a C. Blaschke, splnomocnení zástupcovia,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal a J.-P. Keppenne, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 24. januára 2008,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 4 ods. 2 a článku 7 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 (Ú. v. ES L 225, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147, ďalej len „smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu, ktorého účastníkmi sú Banque Fédérative du Crédit Mutuel (ďalej len „BFCM“) a ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (minister hospodárstva, financií a priemyslu).

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Článok 4 smernice stanovuje:

„1. Tam, kde materská spoločnosť v dôsledku svojho podielu na dcérskej spoločnosti prijme rozdelený zisk, štát materskej spoločnosti, pokiaľ dcérska spoločnosť nebude likvidovaná, buď:

— upustí od zdanenia takéhoto zisku, alebo

— zdaní takýto zisk a súčasne oprávni materskú spoločnosť odrátať z hodnoty daňovej povinnosti tú časť dane z príjmov právnických osôb platenú dcérskou spoločnosťou, ktorá sa vzťahuje na tieto zisky, a prípadne aj obnos zrážkovej dane vybranej členským štátom, v ktorom sídli dcérska spoločnosť, na základe odchýlok stanovených v článku 5, až po hranicu množstva príslušnej vnútroštátnej dane.

2. Každý členský štát si však ponecháva možnosť ustanoviť, že akékoľvek poplatky [výdavky — *neoficiálny preklad*] vzťahujúce sa na podiel 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.

…“

4 Článok 5 smernice znie takto:

„1. Zisky, ktoré dcérska spoločnosť rozdeľuje svojej materskej spoločnosti, treba odrátať zo zrážkovej dane aspoň tam, kde materská spoločnosť má podiel najmenej 25 % na kapitále dcérskej spoločnosti.

2. Napriek odseku 1, Helénska republika môže vybrať zrážkovú daň zo zisku rozdeleného materským spoločnostiam iných členských štátov, pokiaľ nebude uplatňovať daň z príjmov právnických osôb na rozdelený zisk. …

3. Napriek odseku 1, Spolková republika Nemecko môže uložiť kompenzačnú zrážkovú daň 5 % zo zisku rozdeleného jeho dcérskymi spoločnosťami, pokiaľ nebude uplatňovať daň z príjmov právnických osôb na rozdelený zisk mierou aspoň o 11 bodov nižšou, než je miera uplatniteľná na nerozdelený zisk a najneskôr do polroku 1996.

4. Napriek odseku 1, Portugalská republika môže vybrať zrážkovú daň zo zisku rozdeleného jeho dcérskymi spoločnosťami materským spoločnostiam iných členských štátov nie neskôr, než osem rokov od začiatku uplatňovania tejto smernice.

…“

5 Článok 7 smernice spresňuje:

„1. Pojem ‚zrážková daň‘ použitý v tejto smernici sa nevzťahuje na preddavky na daň z príjmov právnických osôb členskému štátu dcérskej spoločnosti, ktorá sa uskutočňuje v súvislosti s rozdeľovaním jej zisku materskej spoločnosti.

2. Táto smernica sa nedotýka uplatňovania vnútroštátnych alebo z dohôd vyplývajúcich ustanovení, ktorých účelom je zamedziť alebo obmedziť dvojité hospodárske zdanenie dividend, najmä ustanovení týkajúcich sa preplácania daňových dobropisov [kreditov — *neoficiálny preklad*] príjemcom dividend."

Vnútroštátna právna úprava

6 Daňový režim dividend vyplácaných materským spoločnostiam usadeným vo Francúzsku upravuje článok 216 francúzskeho všeobecného daňového zákonníka (code général des impôts, ďalej len „CGI"), ktorý v znení uplatniteľnom na skutkový stav vo veci samej stanovuje:

„1. Z celkového čistého zisku materskej spoločnosti možno odrátať čisté výnosy z podielov, pri ktorých vzniká nárok na uplatnenie režimu materských spoločností, ktoré sú uvedené v článku 145 a ktoré táto materská spoločnosť dosahuje v priebehu hospodárskeho roku, po odpočítaní podielu nákladov a výdavkov.

Podiel nákladov a výdavkov uvedený v prvom odseku je jednotne stanovený na 5 % celkového výnosu podielov vrátane daňového kreditu. Tento podiel však nemôže za každé zdaniteľné obdobie prekročiť celkovú výšku nákladov a výdavkov akejkoľvek povahy vzniknutých zúčastnenej spoločnosti v priebehu toho istého obdobia."

7 Článok 145 CGI v znení uplatniteľnom na skutkový stav vo veci samej spresňuje, že režim materských spoločností je uplatniteľný okrem iného na spoločnosti podliehajúce dani z príjmov právnických osôb v bežnej sadzbe, ktorých podiel na imaní emitujúcej spoločnosti je prinajmenšom 5 %.

8 Pokyn ministerstva hospodárstva, financií a priemyslu č. 4H1-00 z 31. januára 2000 (*Bulletin officiel des impôts* zo 16. februára 2000) odkazom na pokyn rovnakého ministerstva č. 4H4-99 z 25. júna 1999 (*Bulletin officiel des impôts* z 5. júla 1999) spresňuje podrobnosti uplatnenia podielu nákladov a výdavkov uvedeného v článku 216 CGI. Okrem iného sa v ňom uvádza, že daňové kredity, o ktoré ide, „zodpovedajú buď tuzemskému daňovému kreditu pre príjmy zo zdrojov vo Francúzsku…, alebo zahraničným daňovým kreditom pre príjmy z dcérskych spoločností, ktoré majú sídlo v krajine, s ktorou má Francúzsko uzavretú daňovú dohodu".

9 Podľa Conseil d'État sa na základe medzinárodných dohôd, ktoré Francúzska republika uzavrela s inými členskými štátmi, daňový kredit poskytuje materskej spoločnosti usadenej vo Francúzsku pri rozdelení zisku dcérskou spoločnosťou usadenou v inom členskom štáte v prípade, keď toto rozdelenie zisku podliehalo zrážkovej dani v inom členskom štáte. Tento daňový kredit sa rovná sume takto zrazenej zrážkovej dane.

10 Podľa článku 146 ods. 2 CGI v znení uplatniteľnom na skutkový stav vo veci samej v prípade, ak rozdelenie vyplatených dividend materskou spoločnosťou svojim vlastným akcionárom vedie k uplatneniu zrážkovej dane z hnuteľností, ktorá je upravená v článku 223e CGI, sú daňové kredity spojené s dividendami vyplatenými počas maximálne posledných piatich rokov započítateľné so zrážkovou daňou z hnuteľností. Okrem toho podľa Conseil d'État sú na základe pokynu ministerstva hospodárstva, financií a priemyslu tieto daňové kredity takisto započítateľné so zrážkovou daňou splatnou pri prerozdeľovaní dividend materskou spoločnosťou osobám, ktoré nemajú svoj daňový domicil alebo sídlo vo Francúzsku.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

11 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že na základe daňového režimu materských spoločností, ako ho upravuje článok 216 CGI, BFCM odpočítala zo

svojho celkového čistého zisku dividendy, ktoré jej vyplatili jej dcérske spoločnosti, ale musela do svojho základu dane opätovne zahrnúť podiel nákladov a výdavkov určený v súlade s uvedeným článkom.

12 Vo veci samej BFCM žiada Conseil d'État, aby zrušila vyššie spomínané pokyny č. 4H1-00 a č. 4H4-99.

13 V tejto súvislosti tvrdí, že uvedené pokyny sú v rozpore s článkom 4 smernice v tom, že suma podielu nákladov a výdavkov, paušálne určená na 5 % celkového výnosu podielov, zahŕňa daňové kredity uplatnené na základe daňových dohôd, ktoré uzatvorila Francúzska republika s inými členskými štátmi, zatiaľ čo smernica stanovuje, že suma výdavkov neodpočítateľných od zdaniteľného zisku materskej spoločnosti je v prípade jej paušálneho stanovenia ohraničená na 5 % samotného zisku rozdeľovaného dcérskou spoločnosťou.

14 V tomto ohľade Conseil d'État kladie otázku, či opätovné zahrnutie paušálneho podielu nákladov a výdavkov vo výške 5 % výnosu z podielov vrátane daňových kreditov do zdaniteľného zisku materskej spoločnosti predstavuje zdanenie presahujúce hranicu 5 % rozdeľovaných ziskov, ktorú povoľuje článok 4 ods. 2 smernice, a môže ovplyvniť neutralitu cezhraničného rozdeľovania ziskov alebo či predstavuje zdanenie, ktorého jediným následkom je čiastočné zníženie daňového kreditu poskytnutého materskej spoločnosti pri vyplácaní dividend, a preto možno na to hľadieť tak, že sa naň vzťahuje súhrn ustanovení týkajúcich sa daňových kreditov príjemcom dividend a smeruje k obmedzeniu dvojitého zdanenia.

15 V tejto súvislosti Conseil d'État odkazuje na rozsudok z 25. septembra 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, Zb. s. I-9809), v ktorom Súdny dvor rozhodol, že daňový kredit predstavuje daňový nástroj, ktorý smeruje k zamedzeniu hospodárskeho dvojitého zdanenia ziskov rozdeľovaných vo forme dividend, a nie príjem z cenných papierov.

16 Conseil d'État spresňuje, že opätovné zahrnutie 5 % čistého rozdeleného zisku a daňového kreditu do zdaniteľného zisku materskej spoločnosti na základe podielu nákladov a výdavkov stavia materskú spoločnosť do totožnej situácie, ako je situácia, ktorá by nastala v prípade neexistencie akejkoľvek zrážkovej dane z dôvodu opätovného zahrnutia podielu nákladov a výdavkov vo výške 5 % rozdeleného zisku. Je to tak však iba v prípade, ak možno daňový kredit započítať v celom rozsahu s daňou, ktorú má materská spoločnosť zaplatiť.

17 Podľa Conseil d'État pritom z článku 146 ods. 2 CGI v znení uplatniteľnom na skutkový stav vo veci samej a zo správnej praxe, ako ju spresňuje pokyn č. 4K-1121, vyplýva, že daňové kredity poskytnuté pri vyplácaní dividend materskej spoločnosti zo strany dcérskej spoločnosti, ktorá je usadená v inom členskom štáte, sa môžu započítať s daňou, ktorú má zaplatiť materská spoločnosť, iba v prípade, ak budú tieto dividendy predmetom prerozdeľovania v piatich nasledujúcich rokoch. V tomto prípade opätovné zahrnutie 5 % daňových kreditov do zdaniteľného zisku materskej spoločnosti na základe podielu nákladov a výdavkov neovplyvňuje daňovú neutralitu cezhraničného rozdeľovania ziskov.

18 Naopak, podľa Conseil d'État, ak sa materská spoločnosť rozhodne, že nebude prerozdeľovať tieto dividendy v danej lehote, opätovné zahrnutie 5 % daňových kreditov do jej zdaniteľného zisku na základe podielu nákladov a výdavkov, ktoré sa nezapočítajú na daň, ktorú má táto materská spoločnosť povinnosť zaplatiť, má za následok zvýšenie jej zdaniteľného zisku nad hranicu 5 % rozdelených a skutočne prijatých ziskov, ktorá je stanovená v článku 4 ods. 2 smernice, a v tomto rozsahu ovplyvnenie daňovej neutrality cezhraničného rozdeľovania ziskov.

19 V takom prípade vzniká podľa Conseil d'État otázka, či zvýšenie dane z príjmov právnických osôb platenej materskou spoločnosťou v závislosti od zvýšenia jej zdaniteľného zisku z dôvodu opätovného zahrnutia 5 % daňových kreditov do tohto zisku predstavuje zdanenie, na ktoré možno vzhľadom na jeho nízku sumu a okolnosť, že bolo zavedené v priamom spojení s daňovými kreditmi zavedenými preto, aby sa

obmedzilo hospodárske dvojité zdanenie dividend, hľadieť tak, že nemalo stanovenú takú sadzbu, ktorá by mohla odstrániť následky tohto obmedzenia hospodárskeho dvojitého zdanenia dividend, a teda že ho povoľuje článok 7 ods. 2 smernice.

20 Preto Conseil d'État rozhodla prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Opätovné zahrnutie 5 % daňových kreditov poskytnutých pri rozdeľovaní ziskov zo strany dcérskej spoločnosti usadenej v inom členskom štáte… 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] 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]?"

O prejudiciálnej otázke

21 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd Súdneho dvora v podstate pýta, či výklad pojmu „zisky rozdelené dcérskou spoločnosťou" v zmysle poslednej vety článku 4 ods. 2

smernice bráni právnej úprave členského štátu, ktorá do uvedených ziskov zahŕňa daňové kredity, a prípadne, či sa na toto zahrnutie vzťahuje článok 7 ods. 2 smernice.

22 Na zodpovedanie tejto otázky je potrebné zohľadniť znenie ustanovenia, o ktorého výklad sa žiada, rovnako ako ciele a systém smernice (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 17. októbra 1996, Denkavit a i., C-283/94, C-291/94 a C-292/94, Zb. s. I-5063, body 24 a 26, ako aj z 8. júna 2000, Epson Europe, C-375/98, Zb. s. I-4243, body 22 a 24).

23 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že účelom smernice, ako to vyplýva najmä z jej tretieho odôvodnenia, je prostredníctvom zavedenia spoločného daňového režimu odstrániť akékoľvek znevýhodnenie spolupráce spoločností rozličných členských štátov v porovnaní so spoluprácou medzi spoločnosťami z toho istého členského štátu a tak uľahčiť zoskupovanie spoločností na úrovni Spoločenstva (rozsudky Denkavit a i., už citovaný, bod 22; Epson Europe, už citovaný, bod 20; zo 4. októbra 2001, Athinaïki Zythopoiia, C-294/99, Zb. s. I-6797, bod 25; Océ Van der Grinten, už citovaný, bod 45, a z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Zb. s. I-11753, bod 103).

24 Smernica teda smeruje k zabezpečeniu daňovej neutrality rozdeľovania zisku dcérskou spoločnosťou, ktorá má sídlo v členskom štáte, svojej materskej spoločnosti usadenej v inom členskom štáte.

25 Na dosiahnutie týchto cieľov článok 4 ods. 1 smernice na účely zamedzenia dvojitého zdanenia stanovuje, že pokiaľ materská spoločnosť dostane z dôvodu svojho podielu na dcérskej spoločnosti rozdelený zisk, členský štát materskej spoločnosti buď upustí

od zdanenia tohto zisku, alebo tejto materskej spoločnosti povolí odpočítať z hodnoty jej daňovej povinnosti tú časť dane z príjmov právnických osôb zaplatenú dcérskou spoločnosťou, ktorá sa vzťahuje na tieto zisky, a prípadne aj zrážkovú daň vybratú členským štátom, ktorého rezidentom je dcérska spoločnosť, do výšky zodpovedajúcej vnútroštátnej dane (rozsudok Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 102).

26 Rovnako článok 5 ods. 1 smernice na účely zamedzenia dvojitého zdanenia stanovuje oslobodenie od zrážkovej dane v členskom štáte dcérskej spoločnosti pri rozdeľovaní zisku svojej materskej spoločnosti, prinajmenšom pokiaľ materská spoločnosť má podiel najmenej 25 % na imaní dcérskej spoločnosti (rozsudky Denkavit a i., už citovaný, bod 22; Epson Europe, už citovaný, bod 20; Athinaïki Zythopoiia, už citovaný, bod 25, a Océ Van der Grinten, už citovaný, bod 45).

27 Smernica tak smeruje k zamedzeniu hospodárskeho dvojitého zdanenia zisku rozdeľovaného dcérskou spoločnosťou, ktorá má sídlo v členskom štáte, svojej materskej spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, teda k zamedzeniu toho, aby rozdeľovaný zisk nebol zdanený prvýkrát v dcérskej spoločnosti a druhýkrát v materskej spoločnosti (pozri v tomto zmysle rozsudok Athinaïki Zythopoiia, už citovaný, bod 5).

28 Podľa článku 4 ods. 2 smernice si však každý členský štát ponecháva možnosť stanoviť, že výdavky vzťahujúce sa na podiel v dcérskej spoločnosti nemožno odrátať zo zdaniteľných ziskov materskej spoločnosti, pričom spresňuje, že ak sú v tomto prípade náklady na riadenie týkajúce sa uvedeného podielu určené paušálne, paušálna suma nemôže presiahnuť 5 % ziskov rozdelených dcérskou spoločnosťou.

29 Navyše podľa článku 5 ods. 2 až 4 smernice bolo určitým členským štátom počas prechodného obdobia povolené vyberať zrážkovú daň zo ziskov, ktoré dcérske spoločnosti rezidenti rozdeľujú svojej materskej spoločnosti usadenej v inom členskom štáte.

30 Podľa vnútroštátnej právnej úpravy uplatniteľnej vo veci samej je paušálna suma neodpočítateľných nákladov a výdavkov, o ktorú ide v článku 4 ods. 2 smernice, stanovená na 5 % rozdeľovaného zisku vrátane daňových kreditov.

31 Pokiaľ ide o pojem daňový kredit, je namieste poznamenať, že tak vnútroštátny súd v odôvodnení svojho rozhodnutia, ako aj BFCM a Komisia Európskych spoločenstiev v pripomienkach, ktoré predložili Súdnemu dvoru, odkazujú na už citovaný rozsudok Océ Van der Grinten, v ktorom Súdny dvor rozhodol, že daňový kredit, o ktorý v tej veci išlo, čiže tuzemský daňový kredit, predstavuje daňový nástroj, ktorý smeruje k zamedzeniu hospodárskeho dvojitého zdanenia ziskov rozdeľovaných vo forme dividend, a nie príjem z cenných papierov (pozri rozsudok Océ Van der Grinten, už citovaný, bod 56).

32 Ako však uviedla generálna advokátka v bode 33 svojich návrhov, už citovaný rozsudok Océ Van der Grinten sa týkal zdanenia uskutočňovaného z tuzemského daňového kreditu, ktoré nemalo vlastnosti zrážkovej dane z rozdeľovaného zisku (pozri rozsudok Océ Van der Grinten, už citovaný, bod 55).

33 V tej veci išlo o tuzemský daňový kredit s cieľom kompenzovať daň zaplatenú spoločnosťou rozdeľujúcou zisk, a nie o daňový kredit s cieľom kompenzovať daň, ktorú už zaplatil akcionár.

34 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ako aj z pripomienok, ktoré na pojednávaní pred Súdnym dvorom predložili BFCM a francúzska vláda, pritom vyplýva, že daňové kredity, o ktoré ide vo veci samej, sú poskytované na kompenzáciu zrážkovej dane, ktorej podlieha materská spoločnosť v členskom štáte dcérskej spoločnosti.

35 Účelom uvedených daňových kreditov je teda kompenzovať daň, ktorú už zaplatil akcionár, takže už citovaný rozsudok Océ Van der Grinten nemôže poskytnúť odpoveď na prejednávanú prejudiciálnu otázku.

36 Po tomto spresnení treba po prvé uviesť, že znenie článku 4 ods. 2 smernice nebráni zahrnutiu daňových kreditov do paušálnej sumy nákladov na riadenie týkajúcich sa podielu materskej spoločnosti v dcérskej spoločnosti.

37 Ako totiž uviedla generálna advokátka v bode 34 svojich návrhov, zahrnutie daňových kreditov do paušálnej sumy nákladov na riadenie týkajúcich sa podielu v zmysle článku 4 ods. 2 smernice zabezpečuje, že sadzba 5 % sa skutočne uplatní v zmysle rovnakého ustanovenia na celkovú sumu rozdeleného zisku, ktorý dostala materská spoločnosť.

38 Po druhé je potrebné uviesť, že uvedené kredity smerujú k zamedzeniu právneho dvojitého zdanenia zisku rozdeľovaného dcérskou spoločnosťou svojej materskej spoločnosti, teda k zamedzeniu toho, aby tento zisk nebol zdanený v materskej spoločnosti prvýkrát zrážkovou daňou v členskom štáte dcérskej spoločnosti a druhýkrát v členskom štáte, kde je materská spoločnosť usadená.

39 Preto zohľadnenie daňových kreditov poskytnutých materskej spoločnosti pri výpočte podielu nákladov a výdavkov vzťahujúcich sa na podiel v dcérskej spoločnosti umožňuje odzrkadliť sumu zisku, ktorý dcérska spoločnosť rozdelila, a zodpovedajúcu sumu, ktorú z tohto dôvodu materská spoločnosť napokon a skutočne dostala, čím neutralizuje vplyv zrážkovej dane, ktorú od materskej spoločnosti vybral členský štát dcérskej spoločnosti.

40 Ako správne uviedli francúzska a nemecká vláda vo svojich pripomienkach predložených Súdnemu dvoru, zahrnutie daňových kreditov do paušálnej sumy nákladov na riadenie týkajúcich sa podielu v zmysle článku 4 ods. 2 smernice je teda v súlade s cieľom daňovej neutrality cezhraničného rozdeľovania zisku dcérskou spoločnosťou svojej materskej spoločnosti usadenej v inom členskom štáte.

41 V tomto kontexte však chce vnútroštátny súd vedieť, či daňovú neutralitu neovplyvňuje skutočnosť, že uvedené daňové kredity nie sú vždy započítateľné s daňou, ktorú má zaplatiť materská spoločnosť, ako to vyplýva z bodu 17 tohto rozsudku.

42 V tejto súvislosti je v prvom rade potrebné pripomenúť, že v rámci systému, ktorý zaviedla smernica, pokiaľ materská spoločnosť má podiel najmenej 25 % na imaní dcérskej spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, zrážkové dane v tomto inom štáte sú v zásade zakázané podľa článku 5 ods. 1 smernice.

43 Za okolností, o aké ide vo veci samej, však určité členské štáty mohli také zrážkové dane vyberať počas prechodného obdobia, ktoré im bolo poskytnuté v súlade s článkom 5 ods. 2 až 4 smernice.

44 Ako pritom uviedla generálna advokátka v bode 36 svojich návrhov, smernica neukladá členskému štátu povinnosť stanoviť započítanie takých zrážkových daní, pokiaľ si tento členský štát v súlade s článkom 4 ods. 1 smernice zvolil systém oslobodenia od dane. V tomto kontexte nemožno členskému štátu, ktorý si zvolil systém oslobodenia od dane, vytýkať, že kompenzuje daň vyberanú zrážkou v členskom štáte dcérskej spoločnosti poskytnutím daňového kreditu, pričom obmedzuje

započítateľnosť uvedeného daňového kreditu na prípad, ak materská spoločnosť, ktorá dostala dividendy, ich v lehote piatich rokov prerozdelí svojim vlastným akcionárom.

45 V druhom rade treba uviesť, že článok 4 ods. 2 smernice členskému štátu umožňuje, aby určil neodpočítateľné náklady na riadenie paušálnou sumou, ktorá nepresahuje 5 % ziskov rozdelených dcérskou spoločnosťou, pričom nerozlišuje medzi situáciou, keď si tento členský štát zvolil systém oslobodenia od dane, a situáciou, keď si zvolil systém započítania. Z toho plynie, že pokiaľ ide o pojem rozdelené zisky, toto ustanovenie nerozlišuje podľa toho, či uvedený štát má povinnosť stanoviť započítanie zrážkových daní vyberaných v členskom štáte dcérskej spoločnosti, alebo nie.

46 Pokiaľ sa teda členský štát rozhodol využiť možnosť stanovenú v článku 4 ods. 2 smernice zahrnutím daňových kreditov do sumy rozdeľovaného zisku, na ktorú sa uplatní sadzba 5 %, nemožno mu vytýkať, že nerozlišuje podľa toho, či ide o daňové kredity, ktoré možno započítať s dlžnou daňou, alebo nie.

47 Aj keď totiž v rámci vnútroštátnej právnej úpravy, o akú ide vo veci samej, zahrnutie daňových kreditov do paušálnej sumy nákladov na riadenie týkajúcich sa podielu v zmysle článku 4 ods. 2 smernice, pokiaľ materská spoločnosť v lehote piatich rokov neprerozdelí zisk, ktorý dostala, svojim vlastným akcionárom, iste prispieva k zvýšeniu daňového zaťaženia materskej spoločnosti, taký dôsledok vyplýva zo zrážkových daní, ktoré vyberá členský štát dcérskej spoločnosti v súlade s článkom 5 ods. 1 a 2 až 4 smernice a pri ktorých článok 4 ods. 1 smernice nestanovuje v rámci systému oslobodenia od dane žiadnu povinnosť zabezpečiť ich započítanie so sumou dlžnej dane.

48 Daňovú neutralitu cezhraničného rozdeľovania zisku dcérskou spoločnosťou svojej materskej spoločnosti usadenej v inom členskom štáte teda neovplyvňuje zahrnutie daňových kreditov do paušálnej sumy nákladov na riadenie týkajúcich sa podielu v zmysle článku 4 ods. 2 smernice, ale smernicou ponechaná možnosť uložiť v členskom štáte dcérskej spoločnosti zrážkovú daň, ktorej podlieha materská spoločnosť.

49 V každom prípade sa na zahrnutie daňových kreditov, ako mechanizmu určeného na zamedzenie právneho dvojitého zdanenia, do paušálnej sumy nákladov na riadenie týkajúcich sa podielu v zmysle článku 4 ods. 2 smernice nemôže vzťahovať článok 7 ods. 2 smernice, ktorý nemá vplyv na uplatňovanie vnútroštátnych alebo z dohôd vyplývajúcich ustanovení, ktorých účelom je zamedziť alebo obmedziť iba hospodárske dvojité zdanenie dividend.

50 Preto treba odpovedať na položenú otázku tak, že pojem „zisky rozdelené dcérskou spoločnosťou“ v zmysle poslednej vety článku 4 ods. 2 smernice sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni právnej úprave členského štátu, ktorá do uvedených ziskov zahŕňa daňové kredity, ktoré boli poskytnuté s cieľom kompenzovať zrážkovú daň vyberanú členským štátom dcérskej spoločnosti od materskej spoločnosti.

O trovách

51 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym 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 (štvrtá komora) rozhodol takto:

Pojem „zisky rozdelené dcérskou spoločnosťou“ v zmysle poslednej vety 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 sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni právnej úprave členského štátu, ktorá do uvedených ziskov zahŕňa daňové kredity, ktoré boli poskytnuté s cieľom kompenzovať zrážkovú daň vyberanú členským štátom dcérskej spoločnosti od materskej spoločnosti.

Podpisy