

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

15. září 2011 \*

Ve věci C-310/09,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Conseil d'État (Francie) ze dne 3. července 2009, došlým Soudnímu dvoru dne 4. srpna 2009, v řízení

**Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique**

proti

**Accor SA,**

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, M. Ilešič, E. Levits (zpravodaj), M. Safjan a M. Berger, soudci,

\* Jednací jazyk: francouzština.

generální advokát: P. Mengozzi,  
vedoucí soudní kanceláře: M.-A. Gaudissart, vedoucí oddělení,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 27. října 2010,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Accor SA, J.-P. Hordies, B. Boutemy a C. Smits, advokátky,
  
- za francouzskou vládu E. Belliard, G. de Berguesem a J.-S. Pilcerem jakož i B. Beaupère-Manokha, jako zmocněnci,
  
- za vládu Spojeného království S. Hathawayem, jako zmocněncem, ve spolupráci s K. Baconem, barrister,
  
- za Evropskou komisi R. Lyalem a J.-P. Keppennem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 22. prosince 2010,

vydává tento

## **Rozsudek**

- 1 Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 43 ES a 56 ES.
- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi ministre du Budget, des Comptes publics et de la fonction publique (ministr pro rozpočet, veřejné finance a veřejnou službu) a společností Accor SA (dále jen „Accor“) ve věci žádosti posledně jmenované o to, aby jí byla vrácena srážková daň z příjmů z kapitálového majetku zaplacená za roky 1999 až 2001.

### **Právní rámec**

- 3 Článek 145 code général des impôts (obecný daňový zákoník, dále jen „CGI“) ve znění zákona č. 88-1149 ze dne 23. prosince 1998, o rozpočtu pro rok 1989, platného až do 31. prosince 2000, stanovil:

„1. Daňový režim mateřských společností, jak je vymezen články 146 a 216, se použije na obchodní společnosti a jiné subjekty podléhající běžné sazbě korporáční daně, které vlastní podíly v souladu s níže uvedenými podmínkami:

[...]

- b. jestliže pořizovací cena podílu vlastněného emitující společností nedosahuje 150 milionů franků, kapitálový podíl musí činit minimálně 10 % kapitálu emitující společnosti; tato pořizovací cena a procento se posuzují k datu vyplacení výnosu z majetkového podílu. [...]

[...]“

- 4 Zákonom č. 2000-1352 ze dne 30. prosince 2000, o rozpočtu pro rok 2000 (JORF ze dne 31. prosince 2000, s. 21119), došlo ke změně prahové hodnoty definované v čl. 145 odst. 1 písm. b) CGI, která ve znění platném od 1. ledna 2001 do 31. prosince 2005 činila minimálně 5 % kapitálu emitující společnosti.
- 5 Článek 146 odst. 2 CGI ve znění platném během sporných zdaňovacích období stanoví:

„Jestliže vyplácení výnosů mateřskou společností vede k uplatnění srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku podle článku 223f, sníží se tato srážková daň případně o částku daňových zápočtů, které jsou spojeny s výnosy z majetkových podílů [...] přijatými za ukončená účetní období maximálně za posledních pět let.“

- 6 Článek 158a odst. 1 CGI ve znění platném během sporných zdaňovacích období stanovil:

„Osoby, kterým jsou vypláceny dividendy francouzskými společnostmi, mají z tohoto titulu příjem, který je tvořen:

- a) částkami, které obdrží od společnosti;

b) slevou na dani tvořenou daňovým zápočtem poskytnutým finančním úřadem.

Tento daňový zápočet se rovná polovině částek skutečně vyplacených společnostmi.

Může být využit pouze tehdy, pokud je příjem zahrnut v základu daně z příjmů příjemce.

Uplatní se při platbě této daně.

Vrací se fyzickým osobám, pokud jeho výše přesahuje částku jejich daňové povinnosti.“

7 Článek 216 odst. 1 téhož zákoníku stanovil:

„Čisté výnosy z majetkových podílů, které umožňují použití režimu mateřských společností [...] a kterých mateřská společnost dosáhla v průběhu účetního období, mohou být odečteny od celkového čistého zisku této mateřské společnosti [...]“.

8 Článek 223f odst. 1 první pododstavec CGI ve znění použitelném na vyplácení výnosů od 1. ledna 1999 stanovil:

„[...] jsou-li výnosy vyplácené společnostmi z částek, z důvodu kterých nepodléhá korporální dani v obvyklé sazbě [...], tato společnost je povinna uhradit srážkovou daň z příjmů z kapitálového majetku odpovídající daňovému zápočtu vypočtenému za podmínek stanovených v čl. 158a odst. 1. Srážková daň se platí z vyplacených

dividend, které umožňují použití daňového zápočtu stanoveného v článku 158a, bez ohledu na osobu jejich příjemce.“

### **Spor v původním řízení a předběžné otázky**

- 9 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že společnosti Accor vyplatily její dceřiné společnosti usazené v jiných členských státech v letech 1998 až 2000 dividendy a že při následném vyplacení těchto dividend mateřská společnost na základě ustanovení čl. 146 odst. 2 CGI ve spojení s článkem 158a a 223f tohoto zákoníku uhradila srážkovou daň z příjmů z kapitálového majetku, která pro roky 1999, 2000 a 2001 činila 323 279 053 FRF, 359 183 404 FRF a 341 261 380 FRF.
- 10 Žádostí ze dne 21. prosince 2001 požádala společnost Accor o vrácení této srážkové daně, přičemž se dovolávala neslučitelnosti těchto ustanovení CGI s právem Společenství. Tato žádost byla zamítnuta, a proto se společnost obrátila na Tribunal administratif de Versailles (správní soud ve Versailles), který jejím návrhu rozsudkem ze dne 21. prosince 2006 v celém rozsahu vyhověl.
- 11 Odvolání ministre du Budget, des Comptes public set de la Fonction publique proti tomuto rozsudku bylo zamítnuto rozsudkem cour administrative d'appel de Versailles (odvolací správní soud ve Versailles) ze dne 20. května 2008. Uvedený ministr proto podal proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek ke Conseil d'État (Nejvyšší správní soud nazývaný Státní rada).
- 12 Conseil d'État konstatuje, že z ustanovení článku 216 CGI vyplývá, že s výhradou poměrné části výdajů a nákladů není francouzská mateřská společnost podrobena korporační dani, pokud jde o dividendy, které jí vyplácí její dceřiné společnosti, a to bez

ohledu na místo usazení uvedených dceřiných společností. Na základě ustanovení článku 223f téhož právního předpisu je kromě toho tato mateřská společnost při následném vyplácení uvedených dividend svým vlastním akcionářům povinna uhradit z tohoto titulu srážkovou daň z příjmů z kapitálového majetku, a to bez ohledu na původ dividend, které jí byly vyplaceny a které takto následně sama vyplatila. Podle Conseil d'État tento mechanismus srážkové daně tedy jako takový neporušuje zásadu volného pohybu kapitálu a svobody usazování.

- 13 Částka slevy na dani, která v souladu s článkem 158a CGI svědčí mateřské společnosti z titulu dividend vyplacených jednou z jejích dceřiných společností usazených ve Francii, se započte na částku této srážkové daně na základě čl. 146 odst. 2 CGI splatné při následném vyplácení uvedených dividend akcionářům. Ustanovení článku 158a CGI však brání tomu, aby byla mateřské společnosti poskytnuta sleva na dani z titulu dividend od dceřiných společností usazených v jiném členském státě, a tudíž jakémukoliv započtení na částku splatné srážkové daně, jestliže tato mateřská společnost tyto dividendy následně vyplatí. V případě neexistence slevy na dani poskytnuté z titulu dividend vyplacených dceřinou společností usazenou v jiném členském státě, díky níž lze snížit částku uplatnitelné srážkové daně, se proto uhrazením této srážkové daně touto mateřskou společností z částek určených k vyplácení poměrně snižuje výše následně vyplácených dividend.
- 14 V této souvislosti se Conseil d'État rozhodla přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru tyto otázky:
- „1) a) Musí být články 56 [ES] a 43 [ES] vykládány v tom smyslu, že brání daňovému režimu, jehož cílem je zamezení dvojímu ekonomickému zdanění dividend, který:
- umožňuje mateřské společnosti započíst na srážkovou daň z příjmů z kapitálového majetku, kterou je povinna uhradit při následném vyplácení dividend svým akcionářům, které jí poukázaly její dceřiné společnosti, slevu na dani spojenou s rozdělením těchto dividend, pocházejí-li od dceřiné společnosti usazené ve Francii,

- ale tuto možnost neposkytuje, pocházejí-li tyto dividendy od dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě [...], jelikož tento režim v tomto případě nezakládá právo na poskytnutí slevy na dani spojené s rozdělením těchto dividend touto dceřinou společností, a to z toho důvodu, že takový režim by porušoval jako takový, pokud jde o tuto mateřskou společnost, zásady volného pohybu kapitálu nebo svobody usazování?

- b) Musí být v případě záporné odpovědi [na tuto otázku písm. a)] tyto články vykládány v tom smyslu, že takovému režimu nicméně brání, neboť je třeba vzít v úvahu také situaci akcionářů, a to z důvodu, že vzhledem k úhradě srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku se výše dividend obdržených od jejich dceřiných společností, které jsou následně vyplaceny touto mateřskou společností jejím akcionářům, liší v závislosti na umístění těchto dceřiných společností ve Francii nebo v jiném členském státě [...], takže tento režim odrazuje akcionáře, aby investovali do této mateřské společnosti, a tudíž má vliv na shromažďování kapitálu touto společností a může tuto společnost odradit od směřování kapitálu do dceřiných společností usazených v jiných členských státech než ve Francii nebo od vytvoření takových dceřiných společností v těchto státech?

- 2) V případě kladné odpovědi [na první otázku písm. a) a b)] a pokud by byly články 56 [ES] a 43 [ES] vykládány v tom smyslu, že brání výše popsanému daňovému režimu srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku a že je v návaznosti na to správní orgán v zásadě povinen vrátit částky obdržené na jeho základě, jelikož byly obdrženy v rozporu s právem Společenství, brání toto právo v takovém režimu, který jako takový nevede k přenesení daně daňovým poplatníkem na třetí osobu, tomu:

- a) aby správní orgán mohl zabránit vrácení částek zaplacených mateřskou společností z toho důvodu, že by toto vrácení pro tuto společnost představovalo bezdůvodné obohacení,



- b) a v případě záporné odpovědi tomu, aby okolnost, že částka zaplacená mateřskou společností nepředstavuje pro tuto společnost účetní nebo daňový náklad, ale započte se pouze na součet částek, které mohou být následně vyplaceny jejím akcionářům, mohla být namítána za tím čelem, aby nebyla uložena povinnost vrátit společnosti tuto částku?
- 3) Brání vzhledem k odpovědi na [první a druhou] otázku zásady rovnocennosti a efektivity Společenství tomu, aby vrácení částek, které má zajistit použití téhož daňového režimu na dividendy, které jsou následně vyplaceny mateřskou společností, bez ohledu na to, zda tyto dividendy pocházejí z částek rozdělených jejími dceřinými společnostmi usazenými ve Francii nebo v jiném členském státě [...], bylo podmíněno tím, že s výhradou případných ujednání dvoustranné úmluvy o výměně informací použitelné mezi [Francouzskou republikou] a členským státem, ve kterém je dceřiná společnost usazena, daňový poplatník předloží důkazy, které má jako jediný v držení a které se týkají v případě každé sporné dividendy zejména skutečně použité sazby daně a výše skutečně uhrazené daně ze zisku jeho dceřiných společností usazených v jiných členských státech [...] než ve Francii, i když, pokud jde o dceřiné společnosti usazené ve Francii, tyto důkazy, se kterými je správní orgán seznámen, nejsou požadovány?“

### **K návrhům na znovuotevření ústní části řízení**

- 15 Podáními došlými dne 7. ledna a 2. února 2011 společnost Accor a francouzská vláda podaly návrh na znovuotevření ústní části řízení.
- 16 Společnost Accor tvrdí, že generální advokát v bodě 73 a následujících svého stanoviska vycházel z argumentů vyplývajících z rozsudku ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753), které nebyly mezi účastnicemi projednány.

- 17 Francouzská vláda vyjádřila přání vrátit se v rámci druhého kola jednání k argumentu, že mechanismus slevy na dani ve spojení se srážkovou daní z příjmů z kapitálového majetku, který je předmětem původního řízení, představuje omezení zásady volného pohybu kapitálu pouze ve vztahu k akcionářům, kterýžto argument byl uveden v bodě 82 jejich písemných vyjádření a rozebrán ve stanovisku generálního advokáta.
- 18 Tato vláda mimoto tvrdí, že stanovisko generálního advokáta obsahuje závěr, který úplně neodráží vnitrostátní francouzské právo. Zaprvé, a konkrétně stran odpovědi na druhou otázku, v níž generální advokát dospěl k závěru, že vrácení vybrané srážkové daně společnosti nepřímou zvládnutím její akcionáře, francouzská vláda tvrdí, že majetek společnosti není totožný s majetkem jejích akcionářů. Zadruhé francouzská vláda nesouhlasí s tezí, že francouzské procesněprávní normy neumožňují akcionářům podat žalobu o vrácení a uvádí, že existence takovéto žaloby, která se připojuje k žalobě o náhradu škody, vyplývá z povinnosti vrátit daně vyplacené v rozporu s právem Unie, která v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora váže členské státy.
- 19 V tomto ohledu z judikatury vyplývá, že Soudní dvůr může podle článku 61 svého jednacího řádu bez návrhu nebo na návrh generálního advokáta nebo i na návrh účastníků řízení nařídit znovuotevření ústní části řízení, pokud má za to, že věc není dostatečně objasněna nebo že musí být rozhodnuta na základě argumentu, který nebyl mezi účastníky řízení projednán (viz rozsudek ze dne 26. června 2008, Burda, C-284/06, Sb. rozh. s. I-4571, bod 37 a citovaná judikatura, jakož i rozsudek ze dne 16. prosince 2010, Stichting Natuur en Milieu a další, C-266/09, Sb. rozh. s. I-13119, bod 27).
- 20 Statut Soudního dvora Evropské unie ani jeho jednací řád naproti tomu nedávají účastníkům řízení možnost podat vyjádření v reakci na stanovisko přednesené generálním advokátem (viz výše uvedený rozsudek Stichting Natuur en Milieu a další, bod 28).

- 21 V projednávaném případě má Soudní dvůr za to, že má k dispozici všechny nezbytné poznatky, aby odpověděl na položené otázky, a že se vyjádření, která mu byla předložena, těchto poznatků týkají.
- 22 V důsledku toho musí být návrhy na znovuotevření ústní části řízení zamítnuty.

### **K předběžným otázkám**

#### *K první otázce*

- 23 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda články 49 SFEU a 63 SFEU brání právní úpravě členského státu, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, jejímž cílem je zamezení dvojímu ekonomickému zdanění dividend, která umožňuje mateřské společnosti započíst na srážkovou daň z příjmů z kapitálového majetku, kterou je povinna uhradit při následném vyplacení dividend svým akcionářům, které jí poukázaly její dceřiné společnosti, slevu na dani spojenou s rozdělením těchto dividend, pocházejí-li od dceřiné společnosti usazené v tomto členském státě, avšak tuto možnost neposkytuje, pocházejí-li tyto dividendy od dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě, jelikož tato právní úprava v tomto posledně uvedeném případě nezakládá právo na poskytnutí slevy na dani spojené s rozdělením těchto dividend touto dceřinou společností.
- 24 V první otázce písm. a) se předkládající soud táže Soudního dvora, zda takováto právní úprava může představovat omezení volného pohybu ve vztahu k mateřské společnosti.

- 25 V první otázce písm. b) se předkládající soud táže Soudního dvora pro případ záporné odpovědi na písm. a) na to, zda články 49 SFEU a 63 SFEU takové právní úpravě nicméně brání z toho důvodu, že je též nutné vzít v úvahu situaci akcionářů.
- 26 Ačkoliv první otázka písm. b) závisí na záporné odpovědi na tutéž otázku pod písm. a), je nicméně třeba konstatovat, že otázka týkající se zohlednění situace akcionářů je položena s cílem přezkoumat existenci omezení ve vztahu k samotné mateřské společnosti.
- 27 Předkládající soud se totiž táže, zda články 49 SFEU a 63 SFEU brání takové vnitrostátní úpravě členského státu, jako je úprava dotčená v původním řízení, z důvodu, že tato úprava odrazuje akcionáře, aby investovali do kapitálu mateřské společnosti, a tudíž má vliv na shromažďování kapitálu touto společností, a může tak tuto společnost odradit od směřování kapitálu do dceřiných společností usazených v ostatních členských státech nebo od vytvoření takových dceřiných společností v těchto státech.
- 28 Je proto třeba odpovědět na obě části první otázky.

#### K dotčené svobodě

- 29 Vzhledem k tomu, že předkládající soud položil první otázku jak ohledně článku 49 SFEU, tak ohledně článku 63 SFEU, je třeba nejprve určit, zda a v jakém rozsahu mohou být svobody zaručené těmito články dotčeny takovou vnitrostátní právní úpravou, jako je právní úprava, o kterou se jedná v původním řízení.

- 30 V tomto ohledu je třeba připomenout, že se na daňové zacházení s dividendami může vztahovat článek 49 SFEU týkající se svobody usazování a článek 63 SFEU týkající se volného pohybu kapitálu (viz rozsudek ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, Sb. rozh. s. I-305, bod 33 a citovaná judikatura).
- 31 Pokud jde o otázku, zda se na vnitrostátní právní předpisy vztahuje některá ze svobod pohybu, vyplývá z nyní již ustálené judikatury, že je třeba zohlednit předmět dotčených právních předpisů (výše uvedený rozsudek Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, bod 34 a citovaná judikatura).
- 32 V tomto ohledu již bylo judikováno, že na vnitrostátní právní předpisy, které se použijí pouze na podíly umožňující vykonávat určitý vliv na rozhodování společnosti a určovat její činnost, se vztahují ustanovení Smlouvy týkající se svobody usazování (viz výše uvedený rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 37, a rozsudek ze dne 21. října 2010, Idryma Typou, C-81/09, Sb. rozh. s. I-10161, bod 47). Naproti tomu vnitrostátní ustanovení, která se použijí na podíly nabyté pouze s cílem investovat bez úmyslu ovlivňovat řízení a kontrolu podniku, musí být přezkoumána výlučně z hlediska volného pohybu kapitálu (výše uvedený rozsudek Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, bod 35 a citovaná judikatura).
- 33 V projednávaném případě se daňový režim mateřských společností, který byl předmětem původního řízení, v letech 1999 a 2000 uplatnil v souladu s článkem 145 CGI na společnosti, které měly minimálně 10% podíl na kapitálu svých dceřiných společností. Pro rok 2001 byla hranice tohoto podílu na kapitálu dceřiné společnosti snížena na 5%.

- 34 Z toho plyne že vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení byla uplatnitelná nejen na společnosti, kterým jsou vypláceny dividendy na základě podílu umožňujícího vykonávat určitý vliv na rozhodnutí dceřiné společnosti, která dividendy vyplácí, a umožňujícího určovat její činnosti, ale rovněž na společnosti, kterým jsou dividendy vypláceny na základě menšinového podílu, který vykonávání takového vlivu neumožňuje
- 35 Pokud jde o skutkové okolnosti dotčené v původním řízení, je třeba zaprvé uvést, že předkládací rozhodnutí neobsahuje informace o povaze podílu společnosti Accor na kapitálu jejich dceřiných společností, které vyplácejí dividendy.
- 36 Společnost Accor dále ve vyjádřeních předložených Soudnímu dvoru tvrdí, že spor v původním řízení se týká dividend vyplacených dceřinými společnostmi, které ovládá a které jsou usazeny v jiných členských státech, než je Francouzská republika, zatímco francouzská vláda uvádí rovněž podíly, které společnosti Accor onen určitý vliv na rozhodnutí dceřiných společností vyplácejících dividendy nedávají a neumožňují jí určovat jejich činnosti.
- 37 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v rámci spolupráce zavedené článkem 267 SFEU nepřísluší Soudnímu dvoru, nýbrž vnitrostátnímu soudu zjistit skutečnosti, které vedly ke sporu, a vyvodit z nich důsledky pro rozhodnutí, které má vydat (viz zejména rozsudky ze dne 16. září 1999, WWF a další, C-435/97, Recueil, s. I-5613, bod 32, a ze dne 23. října 2001, Tridon, C-510/99, Recueil, s. I-7777, bod 28, jakož i ze dne 11. prosince 2007, Eind, C-291/05, Sb. rozh. s. I-10719, bod 18).
- 38 Za těchto podmínek a s ohledem na předmět vnitrostátních právních předpisů dotčených v původním řízení, je třeba na první otázku odpovědět jak ve světle článku 49 SFEU, tak ve světle článku 63 SFEU.

## Ke svobodě usazování

- 39 Svoboda usazování, kterou článek 49 SFEU přiznává příslušníkům Unie a která jim přináší přístup k samostatně výdělečným činnostem a jejich výkon, jakož i zřizování a řízení podniků za stejných podmínek jako jsou podmínky stanovené právními předpisy členského státu usazení pro jeho vlastní státní příslušníky, zahrnuje v souladu s článkem 54 SFEU pro společnosti založené podle právních předpisů některého členského státu, jež mají sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Evropské unie, právo vykonávat činnosti v dotyčném členském státě prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení (viz zejména rozsudek ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, s. I-6161, bod 35; rozsudek ze dne 23. února 2006, Keller Holding, C-471/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 29, jakož i ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, bod 41).
- 40 I když cílem ustanovení Smlouvy týkajících se svobody usazování je podle jejich znění zajistit právo na vnitrostátní zacházení v hostitelském členském státě, brání i tomu, aby členský stát původu bránil některému ze svých státních příslušníků nebo společnosti založené podle jeho právních předpisů v usazení v jiném členském státě (viz zejména rozsudek ze dne 16. července 1998, ICI, C-264/96, Recueil, s. I-4695, bod 21, jakož i výše uvedený rozsudek Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, bod 42).
- 41 Ve věci v původním řízení je nesporné, že dotčená právní úprava zavádí rozdílné zacházení mezi dividendami vyplacenými dceřinou společností rezidentem a dividendami vyplacenými dceřinou společností nerezidentem.
- 42 Mateřská společnost, jíž dceřiná společnost rezident vyplácí dividendy, má z důvodu těchto dividend nárok na slevu na dani, která se rovná polovině částky vyplacené touto dceřinou rezidentskou společností titulu dividend, zatímco taková sleva na dani není z titulu dividend vyplácených dceřinou společností nerezidentem poskytována.

- 43 V této souvislosti je třeba uvést, že z judikatury vyplývá, že členské státy při úpravě svého daňového systému, a zejména tehdy, když zavádějí mechanismus, jehož cílem je zamezení řetězovému zdanění nebo ekonomickému dvojímu zdanění nebo jejich omezení, musejí dodržovat požadavky vyplývající z práva Unie, a zvláště požadavky uložené ustanoveními Smlouvy týkajícími se volného pohybu (viz výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, bod 45).
- 44 Z judikatury tak vyplývá, že bez ohledu na mechanismus přijatý pro zamezení řetězovému zdanění nebo ekonomickému dvojímu zdanění nebo jejich omezení volný pohyb zaručený Smlouvou brání tomu, aby některý členský stát zacházel s dividendami zahraničního původu méně výhodným způsobem než s dividendami vnitrostátního původu, ledaže by se toto rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo bylo odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 15. července 2004, *Lenz*, C-315/02, Sb. rozh. s. I-7063, body 20 až 49, a ze dne 7. září 2004, *Manninen*, C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, body 20 až 55, jakož i výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, bod 46).
- 45 Z hlediska daňového pravidla, jehož cílem je zamezení nebo omezení zdanění rozdělovaných zisků, je však situace mateřské společnosti, která obdrží dividendy zahraničního původu, srovnatelná se situací mateřské společnosti, která obdrží dividendy vnitrostátního původu, jelikož v obou případech mohou být dosažené zisky v zásadě předmětem řetězového zdanění (viz výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, bod 62).
- 46 I když, jak uvedla francouzská vláda, byla mateřská společnost na jedné straně osvobozena od korporační daně za dividendy vyplácené jak jejími dceřinými společnostmi rezidenty, tak jejími dceřinými společnostmi nerezidenty, tato společnost nemohla na druhé straně započíst slevu na dani spojenou s dividendami vyplácenými jejími dceřinými společnostmi rezidenty na korporační daň, jejímž byla poplatníkem.



- 47 Jak nicméně tato vláda rovněž připouští, slevy na dani byly uplatnitelné v případě následného vyplácení dividend, které jí byly vyplaceny. Mateřská společnost tak mohla tyto slevy na dani započíst na srážkovou daň, kterou byla povinna uhradit, jakmile přistoupila k následnému vyplácení dividend.
- 48 Uvedený členský stát tudíž sice ve vztahu k mateřské společnosti osvobozuje od daně dividendy vyplacené dceřinými společnostmi nerezidenty, ale zachází s nimi nevýhodněji než s dividendami pocházejících od dceřiných společností rezidentů.
- 49 Právní úprava dotčená v původním řízení totiž narozdíl od dividend pocházejících od dceřiných společností rezidentů neumožňuje zabránit zdanění na úrovni dceřiné společnosti, která vyplácí dividendy, neboť dividendy vyplacené jak dceřinými společnostmi rezidenty, tak dceřinými společnostmi nerezidenty, podléhají v okamžiku jejich následného vyplácení srážkové dani. Dojde-li proto k rozdělení dividend vyplacených dceřinými společnostmi rezidenty, sleva na dani se započte na splatnou srážkovou daň, aniž uvedená srážková daň sníží celkovou částku dividend určených k rozdělení. Naopak v případě dividend vyplacených dceřinými společnostmi nerezidenty, ve vztahu k nimž mateřská společnost nemůže daňovou slevu uplatnit, se celková částka dividend určených k rozdělení v důsledku srážkové daně snižuje.
- 50 Za těchto podmínek je mateřská společnost, již dividendy vyplácí dceřiná společnost usazená v jiném členském státě, nucena buď vyplácet následně dividendy snížené o částku srážkové daně a v nižší celkové částce než v případě následného vyplácení dividend, které jí vyplácí dceřiné společnosti usazené ve Francii, anebo, jak uvádí generální advokát v bodě 48 svého stanoviska, je nucena použít své rezervy, aby získala částku ve výši odpovídající částce, která musí být uhrazena z titulu srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku, a zvýšila tím celkovou částku následně vyplácených dividend.

- 51 Vzhledem k rozdílnému zacházení s dividendami vyplacenými dceřinou společností usazenou v jiném členském státě oproti zacházení s dividendami vyplacenými dceřinou společností rezidentem, mohla být mateřská společnost odrazována od výkonu svých činností prostřednictvím dceřiných společností usazených v jiných členských státech (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 18. září 2003, Bosal, C-168/01, Recueil, s. I-9409, bod 27, a výše uvedený rozsudek Keller Holding, bod 35).
- 52 Ačkoli francouzská vláda připouští, že pokud jde o možnost mateřské společnosti započíst slevu na dani na srážkovou daň, kterou tato společnost musí uhradit při následném vyplacení dividend vlastním akcionářům, je s dividendami vyplacenými dceřinou společností usazenou ve Francii zacházeno jinak než s dividendami vyplacenými dceřinou společností usazenou v jiném členském státě, zastává tato vláda nicméně názor, že toto rozdílné zacházení nepředstavuje ve vztahu k mateřské společnosti omezení.
- 53 Tato vláda zaprvé uvádí, že uplatnění slevy na dani vyplývá z autonomního rozhodnutí příslušných orgánů mateřské společnosti, a nikoli z vnitrostátních právních předpisů dotčených v původním řízení, neboť právě na základě rozhodnutí této mateřské společnosti vyplatit dividendy, které jí vyplatila francouzská dceřiná společnost, se sleva na dani spojená s dotýcnými dividendami započte na srážkovou daň. S poukazem na rozsudek ze dne 27. ledna 2000, Graf (C-190/98, Recueil, s. I-493, body 24 a 25) tak francouzská vláda tvrdí, že případné negativní účinky ustanovení dotčených v původním řízení závisí na rozhodnutí příslušných orgánů mateřské společnosti, které je natolik hypotetické, že tato ustanovení nelze považovat za překážku volnému pohybu.
- 54 Podle francouzské vlády by dále bez ohledu na původ dividend byla finanční újma mateřské společnosti totožná, jelikož srážková daň se započítává na výslednou částku vyplácenou akcionářům.

- 55 Akcionáři nerezidenti však na základě mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění mezi Francouzskou republikou a členskými státy Unie mohou získat zpět srážkovou daň vybranou mateřskou společností, která vyplácí dividendy, takže vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení nemá na jejich situaci dopad.
- 56 Pokud jde o akcionáře rezidenty mateřské společnosti, která vyplácí dividendy, francouzská vláda zastává názor, že i kdyby na neexistenci slevy na dani započitatelné na srážkovou daň zatěžující tuto mateřskou společnost v okamžiku následného vyplácení dividend, které této mateřské společnosti vyplatily její dceřiné společnosti nerezidenti, muselo být nahlíženo jako na překážku kladenou shromažďování kapitálu od francouzských akcionářů, týká se toto omezení každopádně čistě vnitrostátního pohybu kapitálu mezi francouzskou mateřskou společností a jejími francouzskými akcionáři, u něhož není dán cizí prvek a který nespadá do působnosti práva Unie.
- 57 Tyto argumenty nelze přijmout.
- 58 Zprvč, i když je pravda, že slevu na dani spojenou s dividendami vyplacenými dceřinými společnostmi rezidenty lze uplatnit pouze, pokud se mateřská společnost rozhodla následně tyto dividendy vyplatit, je nesporné, že rozdílné zacházení na základě místa usazení dceřiné společnosti, která vyplácí dividendy, i možnost započíst případně slevu na dani na částku srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku splatné při následném vyplacení těchto dividend touto společností vyplývají přímo z francouzské právní úpravy dotčené v původním řízení.
- 59 Nárok na slevu na dani započitatelnou na srážkovou daň při následném vyplacení dividend nezávisí pro mateřskou společnost na budoucí hypotetické události, ale na okolnosti vážící se z podstaty věci k výkonu svobody usazování, tj. na místě usazení její dceřiné společnosti.

- 60 Zadruhé, i když právní úprava dotčená v původním řízení, jak tvrdí francouzská vláda, nemá účinky na situaci akcionářů nerezidentů, okolnost, že právní předpisy dotčené v původním řízení mohou pro mateřskou společnost a akcionáře nerezidenty představovat překážku ve shromažďování kapitálu, postačuje k potvrzení omezujícího charakteru těchto ustanovení uvedené právní úpravy.
- 61 Okolnost, že akcionáři rezidenti mohou být odrazeni od nabývání podílů v mateřské společnosti z důvodu, že dividendy od jejích dceřiných společností usazených v jiném členském státě než ve Francouzské republice jsou nižší než dividendy od dceřiných společností rezidentů, může sama o sobě tuto mateřskou společnost odradit od výkonu jejích činností prostřednictvím dceřiných společností nerezidentů.
- 62 Je třeba konstatovat, že jelikož má tato okolnost souvislost s obchodem uvnitř Společenství, může taková situace spadat pod ustanovení Smlouvy týkající se základních svobod (výše uvedený rozsudek Keller Holding, bod 24). V rozsahu, v němž ustanovení CGI, o která se jedná ve věci v původním řízení, znevýhodňují v daňové rovině situace existující na úrovni Společenství v porovnání se situacemi čistě vnitrostátními, představují omezení v zásadě zakázané ustanoveními Smlouvy týkajícími se svobody usazování (viz rozsudek ze dne 27. listopadu 2008, Papillon, C-418/07, Sb. rozh. s. I-8947, bod 32).
- 63 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že omezení svobody usazování lze připustit pouze tehdy, je-li odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu (viz zejména rozsudek ze dne 18. června 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Sb. rozh. s. I-5145, bod 57). Ani předkládající soud, ani účastnice řízení, které předložily vyjádření, neuvedly skutečnosti, kterými lze uvedené omezení odůvodnit. Je tudíž třeba konstatovat, že článek 49 SFEU brání existenci takové právní úpravy, jako je právní úprava dotčená v původním řízení.

## K volnému pohybu kapitálu

- 64 Závěry uvedené v předchozích bodech se stejným způsobem uplatní v případě, že dividendy byly mateřské společnosti vyplaceny na základě podílu, který jí nedává určitý vliv na rozhodnutí její dceřiné společnosti, která dividendy vyplácí, a neumožňuje jí určovat činnosti této dceřiné společnosti.
- 65 Rozdílné zacházení napadené v bodě 41 tohoto rozsudku může v důsledku odradit mateřské společnosti usazené ve Francii od investování jejich kapitálu do společností usazených v jiném členském státě a může mít rovněž omezující účinek ve vztahu ke společnostem usazeným v jiných členských státech, jelikož pro ně představuje překážku ve shromažďování kapitálu ve Francii.
- 66 Poněvadž se s kapitálovými příjmy zahraničního původu zachází z daňového hlediska nevýhodněji než s dividendami vyplacenými dceřinými společnostmi usazenými ve Francii, akcie společností usazených v jiných členských státech jsou méně přitažlivé pro mateřské společnosti usazené ve Francii než akcie společností, které mají sídlo v tomto členském státě (viz rozsudek ze dne 6. června 2000, Verkooijen, C-35/98, Recueil, s. I-4071, bod 35; výše uvedené rozsudky Manninen, body 22 a 23, jakož i Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 64).
- 67 Z toho plyne, že rozdílné zacházení v právní úpravě dotčené v původním řízení představuje omezení volného pohybu kapitálu zakázané v zásadě článkem 63 SFEU.
- 68 Předkládající soud ani účastnice řízení, které předložily vyjádření, neodkázaly na důvody uvedené v článku 65 SFEU ani na naléhavé důvody obecného zájmu, které by mohly takové omezení odůvodňovat.

- 69 Vzhledem k výše uvedenému je proto na první otázku třeba odpovědět, že články 49 SFEU a 63 SFEU brání takové právní úpravě členského státu, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, jejímž cílem je zamezení dvojímu ekonomickému zdanění dividend, která umožňuje mateřské společnosti započíst na srážkovou daň z příjmů z kapitálového majetku, kterou je povinna uhradit při následném vyplacení dividend svým akcionářům, které jí poukázaly její dceřiné společnosti, slevu na dani spojenou s rozdělením těchto dividend, pocházejí-li od dceřiné společnosti usazené v tomto členském státě, tuto možnost však neposkytuje, pocházejí-li tyto dividendy od dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě, neboť tato právní úprava v tomto posledně uvedeném případě nezakládá právo na poskytnutí slevy na dani spojené s rozdělením těchto dividend touto dceřinou společností.

### *Ke druhé otázce*

- 70 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda pokud daňový režim dotčený v původním řízení jako takový nevede k přenesení daně, k jejímuž uhrazení je povinen daňový poplatník, na třetí osobu, brání právo Unie tomu, aby správní orgán odmítl vrácení částek zaplacených mateřskou společností z toho důvodu, že by toto vrácení pro tuto společnost představovalo bezdůvodné obohacení, nebo že by částka zaplacená mateřskou společností nepředstavovala pro tuto společnost účetní či daňový náklad, ale započítala se na součet částek, které mohou být následně vyplaceny jejím akcionářům.
- 71 V této souvislosti je třeba připomenout, že nárok na získání vrácení daní vybraných v členském státě v rozporu s pravidly práva Unie je důsledkem a doplňkem práv priznaných jednotlivcům ustanoveními práva Unie, tak jak jsou vykládána Soudním dvorem (rozsudky ze dne 9. listopadu 1983, *San Giorgio* 199/82, Recueil, s. 3595, bod 12, jakož i ze dne 8. března 2001, *Metallgesellschaft a další*, C-397/98 a C-410/98, Recueil, s. I-1727, bod 84). Členský stát tedy musí v zásadě vrátit daně vybrané v rozporu s právem Společenství (rozsudek ze dne 14. ledna 1997, *Comateb a další*, C-192/95 až

C-218/95, Recueil, s. I-165, bod 20, výše uvedený rozsudek, Metallgesellschaft a další, bod 84, rozsudek ze dne 2. října 2003, Weber's Wine World a další, C-147/01, Recueil, s. I-11365, bod 93, jakož i výše uvedený rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 202).

<sup>72</sup> Nicméně v souladu s ustálenou judikaturou právo Unie nebrání tomu, aby vnitrostátní právní řád odmítl vrácení neprávem vybraných daní za okolností, které by vedly k bezdůvodnému obohacení oprávněných osob (rozsudky ze dne 24. března 1988, Komise v. Itálie, 104/86, Recueil, s. 1799, bod 6; ze dne 9. února 1999, Dilexport, C-343/96, Recueil, s. I-579, bod 47, jakož i ze dne 21. září 2000, Michaílidis, C-441/98 a C-442/98, Recueil, s. I-7145, bod 31, jakož i ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spenser, C-309/06, Sb. rozh. s. I-2283, bod 41). Ochrana práv zaručená v oblasti právního řádu Unie tedy ukládá vrácení daní cel a poplatků vybraných v rozporu s právem Unie, jestliže se prokáže, že osoba k nim povinná je ve skutečnosti přenesla na ostatní subjekty (viz výše uvedený rozsudek Comateb a další, bod 21, jakož i rozsudek ze dne 6. září 2011, Lady & Kid a další, C-398/09, zveřejněný v této Sbírce, bod 18).

<sup>73</sup> Jak však vyplývá z judikatury, takové odmítnutí vrátit daň představuje omezení subjektivního práva vycházejícího z právního řádu Unie, a je proto nutné jej vykládat restriktivně (výše uvedené rozsudky Weber's Wine World a další, bod 95, jakož i Lady & Kid a další, bod 20).

<sup>74</sup> Jak vyplývá z bodů 20 a 25 výše uvedeného rozsudku Lady & Kid a další, jediná výjimka z práva na vrácení daní vybraných v rozporu s právem Unie nastává v případě, že daň byla poplatníkem přímo přenesena na kupujícího.

- 75 V projednávaném případě předkládající soud sám uvádí, že režim dotčený v původním řízení, který se týká srážkové daně odvedené mateřskou společností při vyplácení dividend, a nikoli daně vybírané při prodeji zboží, nevede k přenesení uvedené srážkové daně na třetí osobu, jakou je kupující ve výše uvedené judikatuře.
- 76 Za těchto podmínek je tedy třeba na druhou otázku odpovědět, že pokud takový vnitrostátní daňový režim, jako je režim dotčený v původním řízení, nevede jako takový k přenesení neoprávněně uhrazené daně daňovým poplatníkem na třetí osobu, právo Unie brání tomu, aby členský stát odmítl vrácení částek zaplacených mateřskou společností z toho důvodu, že by toto vrácení pro tuto společnost představovalo bezdůvodné obohacení, nebo z toho důvodu, že částka zaplacená mateřskou společností nepředstavuje pro tuto společnost účetní nebo daňový náklad, ale započítává se na součet částek, které mohou být následně vyplaceny jejím akcionářům.

### *Ke třetí otázce*

- 77 Ve třetí otázce se předkládající soud táže, zda zásada rovnocennosti a zásada efektivity brání tomu, aby vrácení částek mateřské společnosti, které má zajistit použití téhož daňového režimu na dividendy vyplácené jejími dceřinými společnostmi usazenými ve Francii a dividendy vyplácené jejími dceřinými společnostmi usazenými v jiných členských státech, které jsou následně vyplaceny mateřskou společností, bylo podmíněno tím, že daňový poplatník předloží důkazy, které má jako jediný v držení a které se týkají každé sporné dividendy – zejména pak skutečně použité sazby daně a výše skutečně uhrazené daně ze zisku dceřiných společností usazených v jiných členských státech, i když pokud jde o dceřiné společnosti usazené ve Francii, tyto důkazy, se kterými je správní orgán seznámen, nejsou požadovány.



- 78 V souladu s ustálenou judikaturou je v tomto ohledu na soudech členských států, aby na základě zásady spolupráce zakotvené v článku 4 SEU zajistily soudní ochranu práv, která jednotlivcům vyplývají z práva Unie (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 16. prosince 1976, *Rewe-Zentralfinance a ReweZentral*, 33/76, Recueil, s. 1989, bod 5, jakož i *Comet*, 45/76, Recueil, s. 2043, bod 12; ze dne 19. června 1990, *Factor-tame a další*, C-213/89, Recueil, s. I-2433, bod 19, a ze dne 13. března 2007, *Unibet*, C-432/05, Sb. rozh. s. I-2271, bod 38).
- 79 Při neexistenci právní úpravy Unie v této oblasti tedy přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu, aby určil příslušné soudy a upravil procesní podmínky soudních řízení určených k zajištění ochrany práv, která jednotlivcům vyplývají z práva Unie, za předpokladu, že tyto podmínky nejsou na jedné straně méně příznivé než ty, které se týkají obdobných řízení na základě vnitrostátního práva (zásada rovnocennosti), a že na druhé straně v praxi neznemožňují nebo nadměrně neztěžují výkon práv přiznaných právním řádem Unie (zásada efektivity) (výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, bod 203, jakož i citovaná judikatura).
- 80 Předkládajícímu soudu rovněž přísluší určit, jakým způsobem je třeba v praxi napravit porušení zákazu omezení svobody usazování a volného pohybu kapitálu.
- 81 Třetí otázka přitom podle předkládajícího soudu implikuje, že v případě konstatování omezení svobody usazování a volného pohybu kapitálu, by pro účely zaručení rovného zacházení mezi příjemci dividend vyplacených dceřinými společnostmi ve Francii a příjemci dividend vyplacenými dceřinou společností usazenou v jiném členském státě bylo posledně uvedeným třeba přiznat slevu na dani, na kterou mají nárok prvně jmenovaní.

- 82 Je nutné připomenout, že daňové orgány členského státu jsou oprávněny požadovat od daňového poplatníka důkazy, které považují za nezbytné k posouzení toho, zda jsou splněny podmínky pro slevu na dani upravenou dotčenými právními předpisy, a tedy zda je či není namístě poskytnout uvedenou výhodu (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 3. října 2002, Danner, C-136/00, Recueil, s. I-8147 bod 50; ze dne 26. června 2003, Skandia a Ramstedt, C-422/01, Recueil, s. I-6817, bod 43, výše uvedený rozsudek Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, bod 95, jakož i rozsudek ze dne 30. června 2011, Meilicke a další, C-262/09, Sb. rozh. s. I-5669, bod 45).
- 83 V tomto ohledu společnost Accor tvrdí, že režim slevy na dani vychází pouze z povinnosti dceřiné společnosti, která vyplácí dividendy, ke korporační dani, jelikož sleva na dani činí vždy 50 % z hodnoty vyplacených dividend. Společnost Accor je proto toho názoru, že postačí prokázat, že dceřiná společnost, která vyplácí dividendy, byla povinna ke korporační dani v členském státě, kde je usazena.
- 84 Přestože Komise zastává názor, že je legitimní zohlednit daň odvedenou dceřinou společností v členském státě svého usazení, má za to, že v rámci režimu dotčeného v původním řízení není dána přímá souvislost mezi výší odvedené daně a výší slevy na dani a že postačuje odkázat na zákonem danou daňovou sazbu v členském státě usazení dceřiné společnosti.
- 85 Francouzská vláda a vláda Spojeného království jsou toho názoru, že pro účely nápravy údajného diskriminačního dopadu režimu dotčeného v původním řízení je třeba uplatnit slevu na dani, jejíž výše umožňuje neutralizovat daň odvedenou v členském státě usazení dceřiné společnosti a která musí být vypočtena v poměru k výši daně ze zisků, k nimž se pojí dividendy vyplacené dceřinou společností v tomto státě. Francouzská vláda uvádí, že režim slevy na dani a srážkové daně spočívá v tom, že je zmírněno dvojí ekonomické zdanění vyplacených dividend s ohledem na požadavek daňové neutrality, a že zmírnění dvojího ekonomického zdanění zohledňuje sazbu korporační daně, které byly francouzské dceřiné společnosti skutečně podrobeny.

Podle této vlády tak sleva na dani nemohla překročit výši běžné sazby odvedené korporeční daně ze zisků, k nimž se pojily vyplacené dividendy, a v případě, kdy zisky, k nimž se pojily dividendy, podléhaly snížené daňové sazbě v takové míře, že sleva na dani byla vyšší než již zaplacená korporeční daň, bylo možné požadovat srážkovou daň ve výši rozdílu mezi slevou na dani a korporeční daní.

<sup>86</sup> Je na vnitrostátním soudu, který má jako jediný pravomoc vykládat vnitrostátní právo, aby se zabýval otázkou, do jaké míry byl režim dotčený v původním řízení založen na tom, že výše daně odvedené ze zisků, z nichž jsou vypláceny dividendy, striktně odpovídá výši slevy na dani.

<sup>87</sup> Je nicméně třeba upřesnit, že z judikatury sice vyplývá, že právo Unie ukládá členskému státu, v němž existuje systém zamezující dvojímu zdanění v případě dividend vyplácených rezidentům společnostmi-rezidenty, povinnost poskytnout rovnocenné zacházení dividendám vypláceným rezidentům společnostmi-nerezidenty (viz výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, bod 72), avšak toto právo členské státy nenutí k tomu, aby upřednostňovaly poplatníky, kteří investovali do zahraničních společností, před poplatníky, kteří investovali do domácích společností (viz v tomto smyslu, rozsudek ze dne 6. prosince 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, Sb. rozh. s. I-10451, body 39 a 40, jakož i výše uvedený rozsudek *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, bod 89).

<sup>88</sup> Bylo judikováno, že právo Unie nezakazuje členskému státu, aby zamezil řetězovému zdanění dividend obdržených tuzemskou společností tím, že použije pravidla, která tyto dividendy osvobodí od zdanění, jsou-li vypláceny tuzemskou společností, přičemž prostřednictvím metody započtení zabrání řetězovému zdanění uvedených dividend, jsou-li vypláceny zahraniční společností, pokud daňová sazba použitelná

na zahraniční dividendy nepřevyšuje daňovou sazbu použitelnou na tuzemské dividendy a je-li sleva na dani alespoň rovna částce odvedené v členském státě vyplácející společnosti až do výše částky daně uplatněné ve státě společnosti-příjemce (viz výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, body 48 a 57, jakož i *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, bod 86, a usnesení ze dne 23. dubna 2008, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, C-201/05, Sb. rozh. s. I-2875, bod 39).

- 89 Soudní dvůr rozhodl, že pokud zisky, z kterých pocházejí zahraniční dividendy, podléhají ve státě vyplácející společnosti dani nižší, než je daň vybíraná členským státem společnosti-příjemce, musí tento posledně uvedený stát poskytnout plnou slevu na dani odpovídající dani odvedené vyplácející společností ve státě usazení (výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, bod 51, jakož i *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, bod 87).
- 90 Jestliže naproti tomu tyto zisky podléhají ve státě vyplácející společnosti dani vyšší, než je daň vybíraná členským státem společnosti-příjemce, musí tento posledně uvedený stát poskytnout slevu na dani pouze do výše korporační daně dlužné společností-příjemcem. Nemusí vracet rozdíl, tedy částku odvedenou ve státě vyplácející společnosti, která převyšuje částku daně dlužné v členském státě společnosti-příjemce (viz výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, bod 52, jakož i *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, bod 88).
- 91 Pokud jde o režim dotčený v původním řízení, pokud by členský stát, jak požaduje společnost *Accor*, musel přiznat příjemcům dividend od společnosti usazené v jiném členském státě slevu na dani, která představuje vždy polovinu hodnoty těchto dividend, vedlo by to k výhodnějšímu zacházení s těmito dividendami ve srovnání

se zacházením, kterého se dostává dividendám v prvně uvedeném členském státě, jelikož sazba daně, k níž je společnost vyplácející tyto dividendy povinna ve státě, kde je usazena, je nižší než daňová sazba uplatňovaná v prvně uvedeném členském státě.

- 92 Členský stát proto musí mít možnost určit výši korporační daně odváděné v členském státě, kde je usazená společnost vyplácející dividendy, a která je předmětem slevy na dani přiznané mateřské společnosti-příjemkyni. Na rozdíl od tvrzení společnosti Accor proto nestačí prokázat, že společnost vyplácející dividendy odvedla v členském státě svého usazení daň ze zisků, z nichž pochází vyplácené dividendy, aniž poskytla informace týkající se povahy a sazby daně, kterou byly uvedené zisky ve skutečnosti zdaněny.
- 93 Za těchto podmínek se administrativní zátěž a zejména skutečnost, že vnitrostátní daňové orgány požadují informace týkající se daně skutečně zatěžující zisky společnosti vyplácející dividendy ve státě, ve kterém je usazena, nemůže být považována za nadměrnou a neporušuje ani zásady rovnosti a efektivity.
- 94 Co se týče zásady rovnosti, předkládající soud jednak sám uvádí v rámci třetí otázky, že v případě dividend vyplácených dceřinými společnostmi usazenými ve Francii jsou orgány seznámeny s informacemi týkajícími se skutečně použité sazby daně a výše skutečně uhrazené daně.
- 95 Jak uvádí dále generální advokát v bodě 102 svého stanoviska, z judikatury zopakované v bodě 82 tohoto rozsudku vyplývá, že právo Unie nebrání tomu, aby měla mateřská společnost přednostně povinnost poskytnout příslušné doklady.

- 96 I když mateřská společnost, která je příjemcem dividend, nemá sama k dispozici veškeré informace týkající se korporační daně zatěžující dividendy vyplácené dceřinou společností usazenou v jiném členském státě, jsou takové informace v zásadě známy posledně uvedené společnosti. Za těchto podmínek přitom veškeré obtíže mateřské společnosti-příjemce s poskytnutím požadovaných informací týkajících se daně odvedené její dceřinou společností vyplácející dividendy nesouvisejí s komplexní povahou těchto informací, ale nanejvýš s nedostatkem spolupráce ze strany dceřiné společnosti, která je má k dispozici. Nedostatečnost toku informací, s níž se potýká mateřská společnost, proto nepředstavuje problém, jehož důsledky by měl nést dotčený členský stát (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, bod 98).
- 97 Kromě toho platí, ačkoli společnost *Accor* tvrdí opak, že okolnost, že daňové orgány mohou využít mechanismu vzájemné pomoci upravené směrnicí Rady ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (Úř. věst. L 336, s. 15, Zvl. vyd. 09/01, s. 63) ve znění směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 (Úř. věst. L 76, s. 1, Zvl. vyd. 09/01, s. 179, dále jen „směrnice 77/799“) neznamena, že jsou povinny zprostit společnost, která je příjemcem dividend, povinnosti předložit důkaz o dani odvedené vyplácející společností v jiném členském státě (viz výše uvedený rozsudek *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, bod 100, jakož i *Meilicke* a další, bod 50).
- 98 Vzhledem k tomu, že směrnice 77/799 stanoví možnost vnitrostátních daňových orgánů požádat o údaje, které samy nemohou získat, Soudní dvůr poukázal na to, že použití slova „může“ v čl. 2 odst. 1 směrnice 77/799 ze své povahy nasvědčuje tomu, že uvedené orgány mají možnost žádat o údaje od příslušného orgánu jiného členského státu, avšak taková žádost není žádnou povinností. Každému členskému státu přísluší posoudit zvláštní případy, v nichž jsou údaje týkající se transakcí provedených osobami povinnými k dani usazenými na jeho území nedostatečné, a rozhodnout, zda tyto případy odůvodňují předložení žádosti o údaje jinému členskému státu (rozsudek ze

dne 27. září 2007, Twoh International, C-184/05, Sb. rozh. s. I-7897, bod 32, a výše uvedený rozsudek Persche, bod 65, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, bod 101, a Meilicke a další, bod 51).

<sup>99</sup> Co se týče zásady efektivity, je třeba nejprve uvést, že požadované doklady musí daňovým orgánům členského státu zdanění umožnit zřetelně a přesně ověřit, zda podmínky získání daňového zvýhodnění jsou splněny, avšak nemusí mít zvláštní formu, neboť toto posouzení nesmí být prováděno přehnaně formalistickým způsobem (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Meilicke a další, bod 46).

<sup>100</sup> Předkládajícímu soudu zadruhé přísluší ověřit, zda je informace o skutečně uplatněné daňové sazbě a skutečně uhrazené dani ze zisků, z nichž jsou vypláceny dividendy, v praxi možné a nepřilíš obtížné získat, a to zejména s ohledem na legislativu členského státu usazení společnosti vyplácející dividendy, která se váže k zabránění dvojímu zdanění a registraci ke korporační dani, jakož i archivace správních či účetních dokumentů.

<sup>101</sup> Žádost o předložení uvedených informací musí být navíc učiněna během zákonné lhůty pro archivaci správních a účetních dokumentů stanovené právem členského státu, kde je usazena dceřiná společnost. Jak uvádí společnost Accor, pro účely slevy na dani po ní nelze požadovat, aby poskytla dokumenty za období značně přesahující délku zákonné doby archivace správních a účetních dokumentů.

102 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na třetí otázku odpovědět tak, že zásada rovnocennosti a zásada efektivity nebrání tomu, aby vrácení částek mateřské společnosti – které má zajistit uplatnění téhož daňového režimu na dividendy, které jsou vypláceny jejími dceřinými společnostmi usazenými ve Francii, a dividendy vyplácené jejími dceřinými společnostmi usazenými v jiných členských státech, následně vyplacené mateřskou společností, bylo v zásadě podmíněno tím, že daňový poplatník předloží údaje, které jsou jen v jeho držení a které se v případě každé sporné dividendy týkají zejména skutečně uplatněné sazby daně a skutečně uhrazené částky daně ze zisku dosaženého dceřinými společnostmi usazenými v jiných členských státech, zatímco v případě dceřiných společností usazených ve Francii se tytéž informace, se kterými je správní orgán seznámen, nevyžadují. Předložení těchto informací však lze požadovat pouze za předpokladu, že je v praxi možné a nepřilíš obtížné předložit důkaz o uhrazení daně dceřinými společnostmi se sídlem v jiných členských státech, zejména pak s ohledem na právní předpisy uvedených členských států, které se týkají zamezení dvojímu zdanění a oznamování výše splatné korporační daně, jakož i archivace správních dokumentů. Předkládajícímu soudu přísluší posoudit, zda jsou tyto podmínky ve věci v původním řízení splněny.

## **K nákladům řízení**

103 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.



Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

- 1) Vzhledem k výše uvedenému je proto na první položenou otázku třeba odpovědět, že články 49 SFEU a 63 SFEU brání takové právní úpravě členského státu, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, jejímž cílem je zamezení dvojího ekonomického zdanění dividend, která umožňuje mateřské společnosti započíst na srážkovou daň z příjmů z kapitálového majetku, kterou je povinna uhradit při následném vyplacení dividend svým akcionářům, které jí poukázaly její dceřiné společnosti, slevu na dani spojenou s rozdělením těchto dividend, pocházejí-li od dceřiné společnosti usazené v tomto členském státě, přičemž tuto možnost neposkytuje, pocházejí-li tyto dividendy od dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě, neboť tato právní úprava v tomto posledně uvedeném případě nezakládá právo na poskytnutí slevy na dani spojené s rozdělením těchto dividend touto dceřinou společností.
  
- 2) Pokud takový vnitrostátní daňový režim, jako je režim dotčený v původním řízení, nevede jako takový k přenesení neoprávněně uhrazené daně daňovým poplatníkem na třetí osobu, právo Unie brání tomu, aby členský stát odmítl vrácení částek zaplacených mateřskou společností z toho důvodu, že by toto vrácení pro tuto společnost představovalo bezdůvodné obohacení, nebo z toho důvodu, že částka zaplacená mateřskou společností nepředstavuje pro tuto společnost účetní či daňový náklad, ale započítává se na součet částek, které mohou být následně vyplaceny jejím akcionářům.
  
- 3) Vzhledem k výše uvedenému je třeba na třetí položenou otázku odpovědět tak, že zásada rovnocennosti a zásada efektivity nebrání tomu, aby vrácení částek mateřské společnosti – které má zajistit uplatnění téhož daňového režimu na dividendy, které jsou vypláceny jejími dceřinými společnostmi usazenými ve Francii, a dividendy vyplácené jejími dceřinými společnostmi usazenými v jiných členských státech, následně vyplacené mateřskou společností – bylo v zásadě podmíněno tím, že daňový poplatník předloží údaje, které jsou jen v jeho držení a které se v případě každé sporné dividendy týkají zejména skutečně uplatněné sazby daně a skutečně uhrazené částky daně ze zisku dosaženého dceřinými společnostmi usazenými v jiných členských státech, zatímco v případě dceřiných společností usazených ve Francii se

tytéž informace, se kterými je správní orgán seznámen, nevyžadují. Předložení těchto informací však lze požadovat pouze za předpokladu, že je v praxi možné a nepřilíš obtížné předložit důkaz o uhrazení daně dceřinými společnostmi se sídlem v jiných členských státech, zejména pak s ohledem na právní předpisy uvedených členských států, které se týkají zamezení dvojímu zdanění a oznamování výše splatné korporační daně, jakož i archivace správních dokumentů. Předkládajícímu soudu přísluší posoudit, zda jsou tyto podmínky ve věci v původním řízení splněny.

Podpisy.