



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 17. listopadu 2016¹

Věc C-68/15

X

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Grondwettelijk Hof (Ústavní soud, Belgie)]

„Daňové právní předpisy — Svoboda usazování — Článek 4 odst. 3 a článek 5 směrnice 2011/96/EU — Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech — Zdanění společností v souvislosti s rozdělováním zisku — Pojem ‚srážková daň‘ — ‚Fairness tax‘“

I – Úvod

1. V tomto řízení o předběžné otázce je Soudní dvůr žádán, aby rozhodl o slučitelnosti daně vybírané v Belgickém království, kterou musí za určitých okolností odvádět podniky při rozdělování zisku, se svobodou usazování a se směrnicí 2011/96/EU² (dále jen „směrnice o mateřských a dceřiných společnostech“).

2. Belgické daňové právo umožňuje podnikům neomezeně přenášet ztráty do dalších zdaňovacích období a provádět odpočet tzv. rizikového kapitálu³. Podle informací belgické vlády je však důsledkem těchto opatření to, že některé podniky neplatí téměř žádnou daň, přestože rozdělují zisky. Vzhledem k tomu, že taková situace není vůči ostatním osobám povinným k dani spravedlivá, měly být excesy, k nimž uvedené možnosti odpočtu vedly, omezeny vybíráním zvláštní daně, tzv. fairness tax⁴.

3. Dotčená daň se v podstatě uplatní tehdy, jestliže společnosti rozdělují zisk, přitom ale v tomtéž zdaňovacím období sníží svou daňovou zátěž pomocí výše uvedených odpočtů. Jednoduše řečeno odpovídá zdaňovaná částka výši rozděleného zisku, která přesahuje zdanitelný zisk. Tato částka je před uplatněním daňové sazby vynásobena tzv. faktorem proporcionality, který umožňuje určit, v jaké míře byl zisk snížen odpočtem ztrát a odpočtem za rizikový kapitál.

4. Otázka slučitelnosti fairness tax se svobodou usazování byla nastolena z důvodu, že uvedená daň se dotýká rovněž nerezidentních společností, které v Belgii působí prostřednictvím stále provozovny, nikoliv dceřiné společnosti. Jelikož má dotčená daň charakteristiky korporační daně a současně srážkové daně z dividend, je třeba se zabývat i tím, zda není v rozporu se směrnicí o mateřských a dceřiných společnostech⁵.

1 — Původní jazyk: němčina.

2 — Směrnice Rady ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. 2011, L 345, s. 8), ve znění směrnice Rady 2015/121/EU ze dne 27. ledna 2015 (Úř. věst. 2015, L 21, s. 1).

3 — Uvedený odpočet umožňuje podniku odečíst si ze základu daně z příjmu fiktivní úroky představující odměnu za vlastní kapitál podniku. Soudní dvůr se již tímto odpočtem zabýval v rozsudku Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447).

4 — Viz vysvětlení příslušného ministra uvedené ve zprávě Komise pro sociální věci belgické Dolní komory ze dne 15. července 2013 (Parl. St., Kamer, 2012-2013, DOC 53-2891/007, s. 38).

5 — Před Soudním dvorem je mimoto projednávána věc týkající se daně vybírané ve Francii, která má určitou podobnost s belgickou fairness tax; viz věc Association française des entreprises privées a další (C-365/16).

II – Právní rámec

A – Unijní právo

5. Právní rámec projednávané věci tvoří svoboda usazování, zakotvená v člancích 49 až 55 SFEU, a směrnice o mateřských a dceřiných společnostech.

6. Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech se v souladu se svým čl. 1 odst. 1 použije:

- „a) na rozdělování zisku obdrženého společnostmi tohoto členského státu, který pochází od jejich dceřiných společností ostatních členských států;
- b) na rozdělování zisku vytvořeného společnostmi tohoto členského státu společností ostatních členských států, jichž jsou dceřinými společnostmi;

[...]“

7. Článek 4 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech stanoví:

„1. Obdrží-li mateřská společnost nebo její stálá provozovna z důvodu svého podílu na dceřině společnosti zisky rozdělené jinak než při likvidaci dceřiné společnosti, členský stát mateřské společnosti a členský stát její stálé provozovny:

- a) upustí od zdanění těchto zisků, pokud tyto zisky nejsou odečitatelné dceřinou společností, a zdaní tyto zisky, pokud jsou tyto zisky odečitatelné dceřinou společností, nebo
- b) zdaní tyto zisky, přičemž umožní mateřské společnosti a její stálé provozovně odečíst od daně příslušnou část korporační daně, která se vztahuje k těmto ziskům a kterou uhradila dceřiná společnost nebo její dceřiná společnost, až do výše příslušné daně, a to za podmínky, že na každé úrovni společnost i její dceřiná společnost spadají pod definice podle článku 2 a splňují podmínky stanovené v článku 3.

[...]

3. Každý členský stát si nicméně ponechá možnost stanovit, že náklady vztahující se k držbě podílu na dceřině společnosti a ztráty vyplývající z rozdělování jejích zisků nelze odečíst od zdanitelných příjmů mateřské společnosti.

Jsou-li v takovém případě výdaje na řízení vztahující se k podílu pevně stanoveny paušální sazbou, nesmí stanovená částka přesáhnout 5 % ze zisku rozdělovaného dceřinou společností.

[...]“

8. Článek 5 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech stanoví:

„Zisk rozdělovaný dceřinou společností její mateřské společnosti je osvobozen od srážkové daně.“

B – Vnitrostátní právo

9. Fairness tax byla zavedena zákonem ze dne 30. července 2013⁶, jehož články 43 až 50 pozměnily Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (zákon o dani z příjmu z roku 1992, dále jen „WIB 1992“). Podle čl. 219ter odst. 1 WIB 1992, doplněného prvně uvedeným zákonem, podléhají belgické společnosti počínaje zdaňovacím obdobím 2014 samostatné dani zavedené v rámci korporační daně⁷.

10. Výchozí bodem pro stanovení daňového základu této samostatné daně je dle čl. 219ter odst. 2 WIB 1992 kladný rozdíl mezi hrubou výší dividend vyplacených ve zdaňovacím období a konečným zdaňovacím ziskem skutečně podléhajícím korporační dani. Tato částka je v souladu s čl. 219ter odst. 3 WIB 1992 snížena o část vyplacených dividend pocházející z rezerv zdaněných dříve, nejpozději ve zdaňovacím období 2014.

11. Takto získaný výsledek se podle čl. 219ter odst. 4 WIB 1992 vynásobí koeficientem (tzv. faktorem proporcionality) ve formě zlomku představujícího vztah mezi:

- v čitateli zlomku: odpočtem převedených ztrát a odpočtem za rizikový kapitál, jež byly za zdaňovací období skutečně provedeny,
- ve jmenovateli: zdaňovacím hospodářským výsledkem za zdaňovací období, kromě opravných položek, rezerv a výnosů osvobozených od daně.

12. Článek 219ter odst. 5 WIB 1992 stanoví, že zdaňovací základ nemůže být omezen nebo snížen jiným způsobem.

13. Podle čl. 219ter odst. 6 WIB 1992 ve spojení s čl. 463bis odst. 1 bodem 1 téhož zákona činí sazba uvedené daně 5,15 %.

14. Na základě čl. 233 třetího pododstavce WIB 1992 podléhají fairness tax i zahraniční společnosti, které mají v Belgii stálou provozovnu, v případě, že rozdělují zisk. Při stanovení zdaňovacího základu je přitom zohledňována pouze ta část hrubých vyplacených dividend, která odpovídá podílu belgické provozovny na kladném účetním výsledku společnosti.

III – Spor v původním řízení a řízení před Soudním dvorem

15. Předmětem sporu v původním řízení je žaloba podaná společností X NV k belgickému Ústavnímu soudu, znějící na zrušení těch článků zákona ze dne 30. července 2013, jimiž byla zavedena fairness tax.

16. Jelikož má Ústavní soud pochybnosti o slučitelnosti fairness tax se svobodou usazování a se směrnicí o mateřských a dceřiných společnostech, položil dne 28. ledna 2015 v souladu s článkem 267 SFEU Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- 1) Má být článek 49 SFEU vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, na jejímž základě:
 - a) společnosti se sídlem v jiném členském státě, které mají stálou belgickou provozovnu a rozhodnou o rozdělení zisku, jenž není zahrnut do konečného zdaňovacího výsledku společnosti, podléhají dani bez ohledu na to, zda zisk stále belgické provozovny plynul mateřské společnosti, kdežto společnosti se sídlem v jiném členském státě, které mají belgickou dceřinou

6 — Zákon o různých ustanoveních (Wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen), vyhlášený v *Moniteur belge* dne 1. srpna 2013.

7 — Korporační daní se dle čl. 1 odst. 1 bodu 2 WIB 1992 rozumí daň z celkového příjmu společností se sídlem v Belgii.

společnost a rozhodnou se rozdělit zisk, jenž není zahrnut do konečného zdanitelného výsledku společnosti, takové dani nepodléhají, bez ohledu na to, zda dceřiná společnost vyplatila dividendy, či nikoli;

- b) společnosti se sídlem v jiném členském státě, které mají stálou belgickou provozovnu, podléhají v případě převedení belgického zisku v plné výši do rezervního fondu dani, pokud se rozhodnou rozdělit zisk, jenž nebyl zahrnut do konečného zdanitelného výsledku společnosti, zatímco belgické společnosti v případě převedení zisku v plné výši do rezervního fondu takové dani nepodléhají?
- 2) Má být článek 5 o mateřských a dceřiných společnostech vykládán v tom smyslu, že se o srážkovou daň jedná v případě, že ustanovení vnitrostátního práva stanoví, že v případě rozdělení zisku dceřiné společnosti a jeho výplaty mateřské společnosti se uloží daň, neboť jsou v témže zdaňovacím období vypláceny dividendy a zdanitelný zisk se v plné výši nebo zčásti sníží o odpočet za rizikový kapitál nebo převáděné daňové ztráty, kdežto tento zisk by na základě vnitrostátních daňových předpisů dani nepodléhal, pokud by zůstal u dceřiné společnosti a nebyl by vyplacen mateřské společnosti?
- 3) Má být čl. 4 odst. 3 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, na jejímž základě je vybírána daň z výplaty dividend, pokud má tato právní úprava za následek, že společnost podléhá dani u té části dividend, která překračuje maximální částku stanovenou v uvedeném čl. 4 odst. 3 směrnice, pokud se přijaté dividendy vyplatí později než v roce, kdy je sama obdržela, kdežto v případě, že společnost vyplatí dividendy rovněž v roce, v němž je sama obdržela, této dani nepodléhá?

17. V řízení před Soudním dvorem žalobkyně v původním řízení, Belgické království, Francouzská republika a Evropská komise předložily písemná vyjádření a zúčastnily se jednání konaného dne 22. června 2016.

IV – Právní otázky

A –K první předběžné otázce

18. První otázka předkládajícího soudu se týká slučitelnosti fairness tax se svobodou usazování, a to ze dvou různých aspektů. První část otázky se týká rozdílných daňových důsledků, které má pro nerezidentní společnost volba jedné ze dvou právních forem působení v Belgii, kdežto druhá část otázky se týká nerovného zacházení s rezidentními a nerezidentními společnostmi plynoucího z převodu zisku dosaženého v Belgii do rezervního fondu.

1. Tvrzené nerovné zacházení plynoucí z volby právní formy

19. První část otázky se v podstatě týká toho, zda svoboda usazování brání vnitrostátní právní úpravě, podle níž nerezidentní společnosti, které mají v Belgii stálou provozovnu, podléhají při rozdělování zisku dani, kdežto v případě, že v Belgii působí prostřednictvím dceřiné společnosti, jí nepodléhají.

20. Žalobkyně v původním řízení má za to, že podmínky výběru fairness tax brání nerezidentním společnostem ve svobodné volbě právní formy pro výkon činnosti v Belgii. Pokud nerezidentní společnost vykonává činnost prostřednictvím dceřiné společnosti, bude dani podléhat pouze nepřímo a jen tehdy, když jí tato dceřiná společnost vyplatí zisk. Pokud naopak vykonává v Belgii činnost prostřednictvím stálé provozovny, bude fairness tax podléhat, jakmile sama rozdělí zisk. Z toho plyne, že s nerezidentní společností, která má v Belgii stálou provozovnu, bude zacházeno méně příznivě, než kdyby v ní měla dceřinou společnost.

21. Je tedy třeba zkoumat, zda situace, v níž při výběru daně členským státem dochází k rozdílnému zacházení s nerezidentní společností v závislosti na tom, zda vykonává činnost v tomto státě prostřednictvím stále provozovny nebo dceřiné společnosti, má za následek omezení svobody usazování.

22. Svoboda usazování je společností zaručena články 49 a 54 SFEU. Podle uvedených článků mají společnosti se sídlem v některém z členských států Unie právo vykonávat činnost v jiném členském státě prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení⁸. Pobočka odpovídá z daňového hlediska stále provozovně⁹.

23. Mimoto vzhledem k tomu, že čl. 49 odst. 1 druhá věta SFEU hospodářským subjektům výslovně ponechává možnost svobodně zvolit právní formu vhodnou k výkonu jejich činnosti v jiném členském státě, nesmí být tato svobodná volba omezena v hostitelském státě diskriminačními daňovými ustanoveními¹⁰. Svoboda zvolit vhodnou právní formu pro výkon činnosti v jiném členském státě má za cíl zejména umožnit společnostem se sídlem v jednom členském státě otevřít pobočku v jiném členském státě, aby tam vykonávaly činnost za stejných podmínek, jako jsou ty, které se použijí na dceřiné společnosti¹¹. Hostitelský členský stát se nemůže odvolávat na to, že rezidentní společnost se může vyhnout případnému znevýhodňujícímu nerovnému zacházení tím, že si zvolí jinou právní formu činnosti v hostitelském členském státě, například namísto pobočky dceřinou společností¹².

24. Na rozdíl od tvrzení žalobkyně v původním řízení však nemůže být svobodná volba právní formy chápána jako samostatný požadavek. Soudní dvůr v ní oprávněně vidí pouhý odraz povinnosti takového zacházení, jaké je vyhrazeno rezidentům členského státu, a není třeba k ní pojit úroveň ochrany jdoucí nad tento rámec¹³. Pokud by totiž měly základní svobody sloužit k vytvoření vnitřního trhu s pouhým odstraněním překážek přeshraničního obchodu, neponechávalo by to žádný prostor pro povinnost přijímat daňová ustanovení, která jsou neutrální z pohledu právní formy.

25. Rozdílné daňové zacházení s nerezidentní společností v závislosti na tom, zda vykonává v hostitelském členském státě činnost prostřednictvím stále provozovny nebo dceřiné společnosti, nemůže samo o sobě stačit pro závěr, že došlo k omezení svobody usazování. K tomu by ještě bylo třeba, aby s přeshraniční situací bylo zacházeno nepříznivěji než se situací čistě vnitrostátní.

26. V projednávané věci tedy konstatování omezení svobody usazování předpokládá, že s nerezidentní společností, která vykonává činnost v Belgii prostřednictvím stále provozovny, je v rámci výběru belgické fairness tax zacházeno méně příznivě než s rezidentní společností, kterou může mj. být i dceřiná společnost nerezidentní společnosti.

27. Takové nepříznivé zacházení tu ale nevidím.

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

9 — Viz čl. 5 bod 1 písm. b) návrhu směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) ze dne 3. října 2011 [COM(2011) 121 final], předloženého Evropskou komisí.

10 — Viz zejména rozsudky Komise v. Francie (270/83, EU:C:1986:37, bod 22), CLT-UFA (C-253/03, EU:C:2006:129, bod 14), Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, bod 40) a Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, bod 13), jakož i usnesení KBC Bank a Beleggen, Risicokapitaal, Beheer (C-439/07 a C-499/07, EU:C:2009:339, bod 77).

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

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

13 — Viz rozsudky Komise v. Francie (270/83, EU:C:1986:37, bod 15) a Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438, bod 44), v nichž Soudní dvůr v tomto ohledu vycházel z jednotného porušení svobody usazování. Viz rovněž rozsudek Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, body 13 až 15). Ačkoli se Soudní dvůr v rozsudku ve věci CLT-UFA (C-253/03, EU:C:2006:129) ve svém posouzení omezil na aspekt omezení svobodné volby právní formy, faktem zůstává, že i tato věc se v jádru týkala nepříznivého zacházení s přeshraniční situací v porovnání s vnitrostátní.

28. Rezidentní i nerezidentní společnosti podléhají při výběru fairness tax téže sazbě daně. Skutečnost vedoucí ke vzniku daně je rovněž v obou případech stejná. Jedná se o rozdělení zisku v případě, že v témže zdaňovacím období byl proveden odpočet ztrát z předchozích období, případně odpočet za rizikový kapitál. Pokud je navíc při stanovení zdanitelného základu nerezidentních společností zohledněn podíl belgické stálé provozovny na celkovém hospodářském výsledku mateřské společnosti, je tento postup výrazem omezené daňové povinnosti nerezidentních společností v Belgii.

29. Ta část dividend vyplácených nerezidentní společností, která je základem pro stanovení fairness tax, sice nutně neodpovídá zisku dosaženému právě prostřednictvím belgické stálé provozovny dané společnosti spadající pod daňovou suverenitu Belgie. Stejně tomu je však i u dividend rezidentní společnosti, která má stálou provozovnu v zahraničí. Zisk této stálé provozovny také obecně nepodléhá v Belgii zdanění příjmu, ale je obsažen v dividendách zohledňovaných při stanovení fairness tax rezidentní společnosti. Z tohoto pohledu se zdá, že způsob stanovení daně má dokonce tendenci zvýhodňovat nerezidentní společnosti, což umožňuje vyloučit nepříznivé zacházení, které by bylo relevantní z pohledu svobody usazování.

30. Z toho plyne, že na první část první otázky je třeba odpovědět v tom smyslu, že svoboda usazování nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle níž nerezidentní společnosti, které mají v Belgii stálou provozovnu, podléhají při rozdělování zisku takové dani, jako je belgická fairness tax, kdežto v případě, že v Belgii působí prostřednictvím dceřiné společnosti, takové dani nepodléhají.

2. Tvrzené nerovné zacházení při tvorbě rezerv

31. Druhá část první otázky předkládajícího soudu směřuje k určení, zda svoboda usazování brání výběru fairness tax, pokud jí podléhají nerezidentní společnosti, které mají v Belgii stálou provozovnu, při rozdělování zisku, přestože byl zisk vytvořený stálou provozovnou přidělen do rezerv, kdežto rezidentní společnosti jí v případě, že celý zisk přidělí do rezerv, nepodléhají.

32. V takto popsané situaci je s nerezidentní společností zacházeno znevýhodňujícím způsobem oproti rezidentní společnosti potud, že fairness tax podléhá pouze prvně uvedená. Je nicméně zjevné, že obě situace nejsou z pohledu výběru daně objektivně srovnatelné.

33. Zatímco rezidentní společnost, která se nachází v situaci popisované předběžnou otázkou, přiděluje celý zisk do rezerv, nerezidentní společnost rozděluje zisk. Je zjevné, že taková daň, jako je fairness tax, která je vybírána pouze v případě rozdělování zisku, se může bez dalšího týkat pouze společností rozdělujících zisk. Za těchto okolností je třeba dojít k závěru, že nedochází k omezení svobody usazování.

34. Na druhou část první předběžné otázky je tedy třeba odpovědět v tom smyslu, že svoboda usazování nebrání výběru takové daně, jako je belgická fairness tax, pokud jí podléhá nerezidentní společnost, která má v Belgii stálou provozovnu, při rozdělování zisku, přestože byl zisk vytvořený stálou provozovnou přidělen do rezerv, zatímco rezidentní společnost jí v případě, že celý zisk přidělí do rezerv, nepodléhá.

B – K druhé předběžné otázce

35. Druhá otázka předkládajícího soudu směřuje k určení, zda má být výběr fairness tax považován za srážkovou daň ve smyslu článku 5 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech.

36. Pokud by na tuto otázku bylo třeba odpovědět kladně, byla by dotčená daň v rozporu s článkem 5 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, jelikož podle tohoto ustanovení je zisk rozdělovaný dceřinou společností a vyplácený její mateřské společnosti osvobozen od srážkové daně.

37. Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech pojem „srážková daň“ ve smyslu článku 5 nedefinuje. Podle ustálené judikatury Soudního dvora však musí být toto ustanovení vykládáno v tom smyslu, že srážkovou daň z vyplácených dividend tvoří jakékoli zdanění příjmů obdržených ve státě, ve kterém jsou dividendy vypláceny, ke kterému dochází na základě výplaty dividend nebo jakéhokoli jiného výnosu z cenných papírů, je-li základem této daně výnos z uvedených cenných papírů a je-li osoba podléhající dani držitelem těchto cenných papírů¹⁴.

38. Z toho plyne, že k tomu, aby se jednalo o srážkovou daň ve smyslu článku 5 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, musí být splněny tři podmínky: Podnětem pro zdanění musí být rozdělení zisku, zdanitelný základ musí souviset s vyšší rozdělované částky a osoba povinná k dani je příjemcem rozděleného zisku.

39. Mezi účastníky původního řízení je nesporné, že fairness tax splňuje první dvě podmínky. Zaprvé daň souvisí s rozdělováním zisku; není-li zisk rozdělován, daň se nevybírání. Zadruhé zdanitelný základ zohledňuje rozdělovanou částku. V tomto ohledu je irrelevantní, že zdanitelný základ pro účely fairness tax byl ještě následně upraven. Podle judikatury totiž stačí, aby byl rozdělený zisk součástí tohoto zdanitelného základu¹⁵.

40. Naproti tomu není splněna třetí podmínka, jelikož osobou povinnou k fairness tax je společnost rozdělující zisk, nikoliv příjemce rozděleného zisku.

41. Soudní dvůr sice v rozsudku Athinaiki Zythopoiia¹⁶ v ojedinělém případě považoval zdanění dceřiné společnosti za srážkovou daň ve smyslu článku 5 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, a upřednostnil tedy hospodářský aspekt založený na účinku zdanění dceřiné společnosti pro mateřskou společnost¹⁷. Ostatní judikatura týkající se uvedeného ustanovení však trvale odkazuje na podmínku zdanění společnosti rozdělující zisk¹⁸. V rozsudku Burda¹⁹ Soudní dvůr právem výslovně upřesnil, že existence srážkové daně ve smyslu článku 5 i nadále předpokládá, že osoba povinná k dani musí být držitelem cenných papírů představujících podíl ve společnosti rozdělující zisk²⁰.

42. První zdanění příjmů dceřiné společnosti totiž není předmětem směrnice o mateřských a dceřiných společnostech²¹. Zákaz výběru srážkové daně ze zisku vypláceného mateřské společnosti, stanovený v článku 5, se nevztahuje na platbu daně z příjmu, kterého dceřiná společnost dosáhla svou hospodářskou činností, i když je tato daň vybírána až při rozdělování zisku²². To potvrzuje i čl. 7 odst. 1 směrnice, který výslovně stanoví, že pojem „srážková daň“ nezahrnuje zálohu nebo předběžnou platbu dceřiné společnosti na korporační daň. Stejně tomu musí být u fairness tax, na jejímž základě je za určitých okolností na příjem společnosti uplatněno v konečném důsledku dodatečné zdanění.

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

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

16 — C-294/99, EU:C:2001:505.

17 — Viz rozsudek Athinaiki Zythopoiia (C-294/99, EU:C:2001:505, bod 29), jakož i bod 32 stanoviska generálního advokáta Albera v téže věci (EU:C:2001:263).

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

19 — C-284/06, EU:C:2008:365.

20 — Viz rozsudek Burda (C-284/06, EU:C:2008:365, bod 61 a násl.).

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

22 — Viz stanovisko generálního advokáta Mengozziho ve věci Burda (C-284/06, EU:C:2008:60, bod 55).

43. Nelze tedy dát za pravdu žalobkyni v původním řízení, když tvrdí, že osobou povinnou k fairness tax je společnost rozdělující zisk pouze formálně a ve skutečnosti jí je držitel podílů v ní, jelikož v důsledku odvedené daně je rozdělený zisk nižší. Každé zdanění příjmů společnosti vede spíše k tomu, že zisk, který by mohl být vyplacen držitelům podílů, bude o ně snížen.

44. Na druhou předběžnou otázku je tedy třeba odpovědět, že výběr takové daně, jako je belgická fairness tax, nemůže být považován za srážkovou daň ve smyslu článku 5 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech.

C – Ke třetí předběžné otázce

45. A konečně se předkládající soud třetí otázkou táže, zda čl. 4 odst. 3 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech brání výběru fairness tax, jestliže má tato daň za následek, že pokud společnost přijaté dividendy vyplatí později než v roce, kdy je sama obdržela, podléhá dani u té části dividend, která překračuje maximální částku stanovenou daným ustanovením.

46. Předběžná otázka se týká situace, v níž společnost se sídlem v Belgii jakožto prostřední článek v řetězci podílů obdrží dividendy a následně je (znovu) sama vyplatí. Tato otázka spočívá mj. na předpokladu, že tyto dividendy budou v případě, že budou dále (znovu) vyplaceny později než během roku, v němž byly přijaty, na základě podmínek výběru fairness tax v konečném důsledku předmětem vyššího daňového zatížení, než povoluje čl. 4 odst. 3 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech.

47. Článek 4 odst. 3 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech umožňuje členským státům stanovit, že náklady vztahující se k držbě podílu na dceřiné společnosti a ztráty vyplývající z rozdělování jejich zisků nelze odečíst od zdanitelných příjmů mateřské společnosti. Jsou-li v takovém případě výdaje na řízení vztahující se k podílu pevně stanoveny paušální sazbou, nesmí stanovená částka přesáhnout 5 % ze zisku rozdělovaného dceřinou společností.

48. Podle informací předkládajícího soudu zavedl belgický zákonodárce k provedení čl. 4 odst. 3 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech režim, v němž je možné z 95 % odečíst dividendy ze zisku mateřské společnosti, jsou-li k tomu splněny zákonné podmínky. Zbývajících 5 % tedy podléhá korporační dani.

49. Zúčastněné strany nejsou zajedno v tom, za jakých okolností mohou být přijaté dividendy při jejich další výplatě předmětem dodatečného zdanění. Ze samotného vyjádření belgické vlády je však možné vyvodit, že k takovému dodatečnému zdanění dojít může. Důvod takového dodatečného zdanění lze hledat v tom, že základem pro stanovení zdanitelného základu fairness tax je hrubá dividendy vyplacená v daném zdaňovacím období. Nedochozí k žádnému rozlišování podle toho, zda zahrnuje rovněž dividendy, které společnost rozdělující zisk sama obdržela.

50. Podle názoru belgické vlády jsou ale požadavky čl. 4 odst. 3 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech přesto dodrženy. Jelikož čl. 4 odst. 1 směrnice stanoví osvobození nebo odpočet obdržených dividend, lze ze znění uvedeného ustanovení vyvodit, že se předmětná povinnost týká pouze těchto dividend. Na případ jejich další výplaty se však již nevztahuje. Stejně je tomu u čl. 4 odst. 3 směrnice.

51. S tímto argumentem nelze souhlasit. Takový výklad by byl v rozporu se systematikou a cílem směrnice o mateřských a dceřiných společnostech a ohrožoval by její užitečný účinek.

52. Prostřednictvím článků 4 a 5 přijímá směrnice o mateřských a dceřiných společnostech zásadní rozhodnutí týkající se rozdělení pravomoci zdanit zisky dceřiné společnosti. V zásadě má toto právo členský stát, v němž má dceřiná společnost sídlo. Tato volba zajišťuje daňovou neutralitu výplaty dividend spadajících do působnosti směrnice o mateřských a dceřiných společnostech²³. Stejně tomu musí být u řetězce účastí, jelikož i u nich je třeba zamezit dvojímu či vícenásobnému zdanění v případech, kdy dochází k rozdělování zisku určenému mateřské společnosti prostřednictvím řetězce dceřiných společností²⁴.

53. Z toho plyne, že se směrnicí o mateřských a dceřiných společnostech není slučitelná situace, v níž je na zisky společnosti na úrovni jiné společnosti, která se nachází na vyšší úrovni v řetězci účastí, uplatněno vyšší zdanění, než je možné dle článku 4 směrnice. Přitom je irelevantní, zda je daň vybírána v souvislosti s přijímáním dividend nebo s jejich další výplatou. Jakýkoliv jiný výklad by měl za následek, že členské státy by mohly obcházet své povinnosti plynoucí ze směrnice změnou techniky výběru daně. Bez ohledu na tyto úvahy musí být k tomu, aby se směrnice uplatnila, splněny při každém rozdělování zisku všechny ostatní podmínky podle jejích článků 1 až 3.

54. Rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*²⁵, na nějž poukazují belgická a francouzská vláda, na tomto závěru nic nemění. Uvedená věc se týkala specifického případu zálohy na korporační daň, kterou měla hradit rezidentní mateřská společnost, jestliže sama dále rozdělovala dividendy obdržené od nerezidentní dceřiné společnosti. V tomto ohledu měl Soudní dvůr za to, že čl. 4 odst. 1 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech neobsahuje povinnost pro členský stát, aby zaručil, že částka, která musí být zaplacená jako záloha, je za všech okolností určena v závislosti na korporační dani uhrazené dceřinou společností ve státě, v němž má sídlo²⁶. Z uvedeného rozsudku však nelze vyvodit závěr, že se směrnice na opětovnou výplatu obdržených dividend neuplatní.

55. Proto je třeba na třetí předběžnou otázku odpovědět v tom smyslu, že čl. 4 odst. 3 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech brání výběru daně, jestliže má za následek, že společnost při rozdělování zisku podléhá stran dividend, které tato společnost obdržela v rámci působnosti směrnice a dále je vyplácí, daňové zátěži překračující nejvyšší přípustnou výši stanovenou v čl. 4 odst. 3 směrnice.

V – Závěry

56. Závěrem tedy navrhuji, aby Soudní dvůr na otázky položené *Grondwettelijk Hof* (Ústavní soud, Belgie) odpověděl následovně:

- 1) Článek 49 SFEU ve spojení s článkem 54 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání právní úpravě členského státu, na jejímž základě
 - a) nerezidentní společnost, která má v tomto členském státě stálou provozovnu, která dosahuje zisku, podléhá při rozdělování zisku za určitých okolností dani, kdežto nerezidentní společnost, která má v tomto členském státě dceřinou společnost, takové dani nepodléhá;
 - b) nerezidentní společnost, která má v tomto členském státě stálou provozovnu, která dosahuje zisku, podléhá při přerozdělování zisku za určitých okolností v případě přidělení celého zisku dosaženého v daném členském státě do rezerv dani, kdežto rezidentní společnost takové dani v případě, že celý zisk přidělí do rezerv, nepodléhá.

23 — Viz rozsudky *Banque Fédérative du Crédit Mutuel* (C-27/07, EU:C:2008:195, bod 24) a *Cobelfret* (C-138/07, EU:C:2009:82, bod 29), jakož i osmý bod odůvodnění směrnice o mateřských a dceřiných společnostech.

24 — Viz jedenáctý bod odůvodnění směrnice o mateřských a dceřiných společnostech.

25 — C-446/04, EU:C:2006:774.

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

- 2) Vnitrostátní právní úprava, podle níž společnost při rozdělování zisku podléhá dodatečné dani z příjmu, nezavádí srážkovou daň ve smyslu článku 5 směrnice 2011/96/EU.
- 3) Článek 4 odst. 3 směrnice 2011/96/EU brání vnitrostátní právní úpravě, která má za následek, že společnost při rozdělování zisku podléhá stran dividend, které tato společnost obdržela v rámci působnosti směrnice a dále je vyplácí, daňové zátěži překračující nejvyšší přípustnou výši stanovenou v čl. 4 odst. 3 směrnice.