

V?c C-27/07

**Banque Fédérative du Crédit Mutuel**

v.

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

[žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Conseil d'État (Francie)]

„Korpora?ní da? – Sm?rnice 90/435/EHS – Zdanitelné p?íjmy mate?ské spole?nosti – Neodpo?itatelnost výdaj? a náklad? vztahujících se k podílu na dce?iné spole?nosti – Stanovení paušální ?ástky t?chto výdaj? – Horní hranice 5 % ze zisku rozd?lovaného dce?inou spole?ností – Zahrnutí ?ástek, které jsou p?edm?tem da?ových zápo?t?“

Shrnutí rozsudku

*Sbližování právních p?edpis? – Spole?ný systém zdan?ní mate?ských a dce?iných spole?ností z r?zných ?lenských stát? – Sm?rnice 90/435*

*(Sm?rnice Rady 90/435, ?l. 4 odst. 2)*

Pojem „zisk rozd?lovaný dce?inou spole?ností“ ve smyslu ?l. 4 odst. 2 poslední v?ty sm?rnice 90/345 o spole?ném systému zdan?ní mate?ských a dce?iných spole?ností z r?zných ?lenských stát? je nutno vykládat v tom smyslu, že nebrání právní úprav? ?lenského státu, která zahrnuje do uvedeného zisku da?ové zápo?ty, poskytnuté ke kompenzaci srážkové dan? stržené mate?ské spole?nosti ?lenským státem dce?iné spole?nosti.

Zprv? nebrání zn?ní ?l. 4 odst. 2 sm?rnice zahrnutí da?ových zápo?t? do ?ástky paušální sazby výdaj? na ?ízení vztahujících se k podílu mate?ské spole?nosti na dce?iné spole?nosti. Zahrnutí da?ových zápo?t? do ?ástky paušální sazby výdaj? na ?ízení vztahujících se k podílu ve smyslu ?l. 4 odst. 2 sm?rnice totiž zajiš?uje, že se 5% sazba skute?n? použije na celkovou ?ástku rozd?lovaných zisk? ve smyslu tohoto ustanovení, obdržených mate?skou spole?ností. Zadruhé je cílem uvedených zápo?t? zamezit právnímu dvojímu zdan?ní zisku rozd?lovaného dce?inou spole?ností její mate?ské spole?nosti. V d?sledku toho umož?uje zohledn?ní da?ových zápo?t? poskytnutých mate?ské spole?nosti p?i výpo?tu podílu výdaj? a náklad? vztahujících se k podílu na dce?iné spole?nosti reflektovat ?ástku zisku rozd?lovaného touto spole?ností a odpovídající výši ?ástek, kterými nakonec a skute?n? disponuje z tohoto titulu mate?ská spole?nost, a to tím zp?sobem, že neutralizuje dopad srážkové dan? vybírané od mate?ské spole?nosti ?lenským státem dce?iné spole?nosti. Zahrnutí da?ových zápo?t? do ?ástky paušální sazby výdaj? na ?ízení vztahujících se k podílu ve smyslu ?l. 4 odst. 2 sm?rnice je tak v souladu s cílem da?ové neutrality p?eshrani?ního rozd?lování zisk? dce?iné spole?nosti její mate?ské spole?nosti usazené v jiném ?lenském stát?.

V rámci systému zavedeného sm?rnici, pokud mate?ská spole?nost drží podíl nejmén? 25 % na základním kapitálu dce?iné spole?nosti usazené v jiném ?lenském stát?, jsou srážkové dan? v tomto stát? v zásad? zakázány podle ?l. 5 odst. 1 sm?rnice. Nicmén? takové srážkové dan? mohly být vybírány ur?itými ?lenskými státy b?hem p?echodného období, kterého využívaly v souladu s ?l. 5 odst. 2 až 4 sm?rnice. Avšak sm?rnice nezavazuje ?lenský stát k zapo?tení takových srážkových daní, pokud tento ?lenský stát v souladu s ?l. 4 odst. 1 sm?rnice zvolil

system osvobození od dan?. V této souvislosti nemže být vytýkáno ?lenskému státu, který zvolil system osvobození od dan?, že kompenzuje srážkovou da? v ?lenském stát? dce?iné spole?nosti poskytnutím da?ového zápo?tu, se sou?asným omezením možnosti uplatn?ní tohoto da?ového zápo?tu pouze na p?ípady, kdy p?ijímající mate?ská spole?nost ve lh?t? p?ti let obdržené dividendy dále rozd?lí svým vlastním akcioná?m. Mimoto umož?uje ?l. 4 odst. 2 sm?rnice ?lenskému státu stanovit ?ástku neod?itatelných výdaj? na ?ízení paušální sazbou nep?esahující 5 % zisku rozd?lovaného dce?inou spole?ností, aniž by se rozlišovalo mezi situacím, kdy tento ?lenský stát zvolil system osvobození od dan?, a situacím, kdy zvolil system zápo?tu. Z toho vyplývá, že co se tý?e pojmu rozd?lovaný zisk, nerozlišuje toto ustanovení podle toho, zda uvedený stát podléhá, ?i nepodléhá povinnosti stanovit zápo?et srážkových daní vybraných v ?lenském stát? dce?iné spole?nosti. Pokud se tedy ?lenský stát rozhodl pro uplatn?ní možnosti stanovené v ?l. 4 odst. 2 sm?rnice zahrnutím da?ových zápo?t? do ?ástky rozd?lovaného zisku, na kterou se uplatní 5% sazba, nelze mu vytýkat, že nerozlišuje mezi tím, zda se jedná o da?ové zápo?ty, které mohou být uplatn?ny na dlužnou da?, ?i nikoliv.

(viz body 36–40, 42–46, 50 a výrok)

## ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (?tvrtého senátu)

3. dubna 2008(\*)

„Korpora?ní da? – Sm?rnice 90/435/EHS – Zdanitelné p?íjmy mate?ské spole?nosti – Neodpo?itatelnost výdaj? a náklad? vztahujících se k podílu na dce?iné spole?nosti – Stanovení paušální ?ástky t?chto výdaj? – Horní hranice 5 % ze zisku rozd?lovaného dce?inou spole?ností – Zahrnutí ?ástek, které jsou p?edm?tem da?ových zápo?t?“

Ve v?ci C?27/07,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?látku 234 ES, podaná rozhodnutím Conseil d'État (Francie) ze dne 17. ledna 2007, došlým Soudnímu dvoru dne 26. ledna 2007, v ?ízení

### **Banque Fédérative du Crédit Mutuel**

proti

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

SOUDNÍ DV?R (?tvrtý senát),

ve složení K. Lenaerts (zpravodaj), p?edseda senátu, G. Arestis, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász a J. Malenovský, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kancelá?e: B. Fülöp, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 21. listopadu 2007,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Banque Fédérative du Crédit Mutuel Y. Mercierem a A. Gerardinem, advokáty,
- za francouzskou vládu G. de Berguesem a J.-Ch. Graciou, jako zmocněnci,
- za německou vládu M. Lummu a C. Blaschkem, jako zmocněnci,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a J.-P. Keppennem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 24. ledna 2008,

vydává tento

## Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 4 odst. 2 a čl. 7 odst. 2 směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. L 225, s. 6, Zvl. vyd. 09/01, s. 147, dále jen „směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Banque Fédérative du Crédit Mutuel (dále jen „BFCM“) a ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (ministrem hospodářství, financí a průmyslu).

## Právní rámec

### *Právní úprava Společenství*

3 Článek 4 směrnice stanoví:

„1. Obdrží-li mateřská společnost z důvodu svého podílu na dceřiné společnosti zisky rozdělené jinak než při likvidaci dceřiné společnosti, stát mateřské společnosti:

- upustí od zdanění těchto zisků, nebo,
- zdaní tyto zisky, pokud umožní mateřské společnosti odejít od daně příslušnou část daně splatné dceřinou společností, která se vztahuje k těmto ziskům, popřípadě daň sraženou státem, jehož daňovým rezidentem je dceřiná společnost, podle odchylek stanovených v článku 5 a maximálně do výše odpovídající vnitrostátní dani.

2. Každý členský stát si nicméně ponechá možnost stanovit, že náklady vztahující se k držbou podílu na dceřiné společnosti a ztráty vyplývající z rozdělování jejich zisků nelze odejít 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.

[...]

4 Článek 5 směrnice zní následovně:

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

dan?, p?inejmenším pokud mate?ská spole?nost drží na základním kapitálu dce?iné spole?nosti podíl nejmén? 25 %.

2. Odchyln? od odstavce 1 smí ?ecká republika tak dlouho, dokud nebude uplat?ovat korpora?ní da? na rozd?lované zisky, vybírat srážkovou da? ze zisk? rozd?lovaných mate?ským spole?nostem ostatních ?lenských stát?. [...]

3. Odchyln? od odstavce 1 smí Spolková republika N?mecko tak dlouho, dokud na rozd?lované zisky uplat?uje sazbu korpora?ní dan? nejmén? o 11 % nižší, než je sazba dan? z nerozd?lených zisk?, nejdéle však do poloviny roku 1996, vybírat vyrovnávací srážkovou da? 5 % ze zisk? rozd?lovaných svými dce?inými spole?nostmi.

4. Odchyln? od odstavce 1 smí Portugalská republika vybírat srážkovou da? ze zisk? rozd?lovaných jejími dce?inými spole?nostmi mate?ským spole?nostem ostatních ?lenských stát? nejdéle do konce osmého roku ode dne, kdy se tato sm?rnice stane použitelnou.

[...]"

5 ?lánek 7 sm?rnice up?es?uje:

„1. Výrazem ‚srážková da?‘ použitým v této sm?rnici se nerozumí záloha ani p?edb?žná platba na korpora?ní da? v ?lenském stát? dce?iné spole?nosti, která se uskute??uje v souvislosti s rozd?lováním jejích zisk? mate?ské spole?nosti.

2. Tato sm?rnice se nedotýká použití vnitrostátních p?edpis? nebo smluvních ustanovení, jejichž ú?elem je zamezit nebo omezit ekonomické dvojí zdan?ní dividend, zejména ustanovení týkajících se da?ových zápo?t? pro p?íjemce dividend.“

#### *Vnitrostátní právní úprava*

6 Da?ový režim dividend vyplacených mate?ským spole?nostem usazeným ve Francii je upraven ?lánkem 216 code général des impôts [francouzského všeobecného da?ového zákoníku (dále jen „CGI“)], který ve svém zn?ní použitelném na skutkové okolnosti ve v?ci v p?vodním ?ízení stanoví:

„1. ?isté výnosy z majetkového podílu, které umožňují použití režimu mate?ských spole?ností a jež jsou uvedeny v ?lánku 145, které byly obdrženy v pr?b?hu hospodá?ského roku mate?skou spole?ností, mohou být ode?teny od celkového ?istého zisku této mate?ské spole?nosti, po ode?tení podílu výdaj? a náklad?.

Podíl výdaj? a náklad? uvedený v prvním pododstavci je stanoven jednotn? ve výši 5 % celkového výnosu z majetkového podílu, v?etn? ?ástky, která je p?edm?tem da?ového zápo?tu. Tento podíl nicmén? nem?že za jednotlivé zda?ovací období p?ekro?it celkovou ?ástkou výdaj? a náklad? jakékoliv povahy vynaložených zú?astn?nou spole?ností v pr?b?hu téhož období.“

7 ?lánek 145 CGI ve svém zn?ní použitelném na skutkové okolnosti ve v?ci v p?vodním ?ízení up?es?uje, že režim mate?ských spole?ností lze uplatnit zejména na spole?nosti podléhající b?žné sazb? korpora?ní dan?, které drží podíly p?edstavující nejmén? 5 % kapitálu vydávající spole?nosti.

8 Pokyn ministerstva hospodá?ství, financí a pr?myslu ?. 4H1-00 ze dne 31. ledna 2000 (*Bulletin officiel des impôts* ze dne 16. února 2000) up?es?uje s odkazem na pokyn ?. 4H4-99 stejného ministerstva ze dne 25. ?ervna 1999 (*Bulletin officiel des impôts* ze dne 5. ?ervence 1999) podmínky uplatn?ní podílu výdaj? a náklad? stanoveného v ?lánku 216 CGI. Je zde

zejména uvedeno, že daňové zápočty, o něž se zde jedná „zahrnují jak tuzemský daňový zápočet [...] pro výnosy pocházející z Francie, tak i zahraniční daňové zápočty pro výnosy pocházející z dceřiných společností usazených v zemi, s níž má Francie daňovou smlouvu“.

9 Podle Conseil d'État se na základě daňových smluv uzavřených mezi Francií a jinými členskými státy daňový zápočet poskytne mateřské společnosti usazené ve Francii při rozdělování zisků dceřinou společností usazenou v jiném členském státě v případě, že toto rozdělování zisků bylo předmětem srážkové daně v jiném členském státě. Tento daňový zápočet je rovný částce srážkové daně takto odvedené.

10 Podle čl. 146 odst. 2 CGI ve znění použitelném na skutkové okolnosti ve věci v převodním řízení pokud další rozdělení takto obdržených dividend mateřskou společností jejím akcionářem vede k použití *précompte mobilier* (srážkové daně z movitého majetku) stanovené v článku 223 *sexies* CGI, jsou daňové zápočty vztahující se k dividendám obdrženým v průběhu maximálně pětileté uplatnitelné na *précompte mobilier*. Krom toho lze podle Conseil d'État na základě pokynu ministerstva hospodářství, financí a průmyslu tyto daňové zápočty rovněž uplatnit na srážkovou daň splatnou při dalším rozdělování dividend mateřskou společností osobám, které nejsou daňovými rezidenty ve Francii nebo ve Francii nemají sídlo.

### **Spor v převodním řízení a předběžná otázka**

11 Z předkládacího usnesení vyplývá, že BFCM na základě daňového režimu mateřských společností stanoveného v článku 216 CGI odečetla od svého celkového čistého zisku dividendy, které jí byly rozděleny jejími dceřinými společnostmi, avšak měla do svého daňového základu opětovně zahrnout podíl výdajů a nákladů stanovený v souladu s uvedeným článkem.

12 Ve věci v převodním řízení žádá BFCM Conseil d'État, aby zrušil výše uvedené pokyny č. 4H1-00 a č. 4H4-99.

13 BFCM za tímto účelem tvrdí, že uvedené pokyny jsou v rozporu s článkem 4 směrnice, jelikož částka podílu výdajů, stanovená paušálně na 5 % z celkového výnosu z majetkového podílu, zahrnuje daňové zápočty uplatněné podle daňových smluv uzavřených mezi Francií a jinými členskými státy, zatímco směrnice stanoví, že částka nákladů, kterou nelze odečíst od zdanitelného výsledku mateřské společnosti, je neomezena, je-li stanovena paušálně, horní hranicí 5 % požitou pouze ze zisku rozdělovaného dceřinou společností.

14 V tomto ohledu si Conseil d'État klade otázku, zda skutečnost, že do zdanitelného výsledku mateřské společnosti je opět zahrnut paušální podíl výdajů a nákladů ve výši 5 % výnosu z majetkového podílu, včetně daňových zápočtů, představuje zdanění, které překračuje hranici 5 % z rozdělovaného zisku povolenou čl. 4 odst. 2 směrnice a může mít vliv na neutralitu přeshraničního rozdělování zisků nebo zda představuje zdanění, jehož jediným účinkem je částečné snížení částky určené k daňovému zápočtu, který byl poskytnut mateřské společnosti v souvislosti s vyplácením dividend, a je možné mít tudíž za to, že spadá do souboru ustanovení týkajících se daňových zápočtů pro příjemce dividend a že jeho cílem je tímto omezit dvojí zdanění.

15 Conseil d'État odkazuje v tomto ohledu jednak na rozsudek ze dne 25. září 2003, *Océ Van der Grinten* (C-58/01, Recueil, s. I-9809), v němž Soudní dvůr rozhodl, že daňový zápočet představuje daňový nástroj určený k zamezení ekonomickému dvojímu zdanění zisku rozdělovaného formou dividend, a nikoliv výnos z cenných papírů.

16 Conseil d'État krom toho upřesňuje, že opětovné zahrnutí 5 % z čistého rozdělovaného zisku a z částky daňového zápočtu do zdanitelného výsledku mateřské společnosti z titulu podílu

výdaj? a náklad?, staví mateřskou společnost do totožné situace, jako je situace, v níž by byla, kdyby srážková daň neexistovala, na základě opětovného zahrnutí podílu výdaj? a náklad? ve výši 5 % z rozdělovaných zisk? do zdanitelného výsledku. Nicméně tomu tak je pouze za podmínky, že daňový zápočet může být zcela uplatněn u daně, kterou dluží mateřská společnost.

17 Podle Conseil d'État přitom z čl. 146 odst. 2 CGI ve znění použitelném na skutkové okolnosti ve věci v převodním řízení a ze správní praxe, jak byla upřesněna v pokynu č. 4K1121 vyplývá, že daňové zápočty poskytnuté v souvislosti s vyplácením dividend mateřské společnosti její dceřinou společností usazenou v jiném členském státě mohou být uplatněny u daně, kterou dluží mateřská společnost pouze v případě, že tyto dividendy jsou dále rozděleny v průběhu následujících pěti let. V tomto případě není opětovným zahrnutím 5 % daňových zápočtů do zdanitelného výsledku mateřské společnosti z titulu podílu výdaj? a náklad? dotčena daňová neutralita přeshraničního rozdělování zisků.

18 Pokud se mateřská společnost podle Conseil d'État naopak rozhodne, že v této lhůtě dále své dividendy nerozdělí, opětovné zahrnutí 5 % daňových zápočtů, které nebudou uplatněny u daně, kterou musí zaplatit, do jejího zdanitelného výsledku z titulu podílu výdaj? a náklad?, má za účinek zvýšení jejího zdanitelného výsledku nad hranici 5 % rozdělovaných skutečně obdržených zisků stanovenou v čl. 4 odst. 2 směrnice a v tomto rozsahu ovlivní daňové neutrality přeshraničního rozdělování zisků.

19 V tomto posledně uvedeném případě se podle Conseil d'État nabízí otázka, zda zvýšení korporační daně zaplacené mateřskou společností úměrné zvýšení jejího zdanitelného výsledku v důsledku opětovného zahrnutí 5 % daňových zápočtů do tohoto výsledku, představuje zdanění, na které může být, s ohledem na jeho nízkou částku a okolnost, že bylo zavedeno v prvním vztahu k daňovým zápočtům zavedeným za účelem omezení ekonomického dvojího zdanění dividend, nahlíženo jako na zdanění, které není stanoveno v takové sazbě, jež by mohla zmařit účinky tohoto omezení ekonomického dvojího zdanění dividend, a tedy jako na povolené čl. 7 odst. 2 směrnice.

20 Conseil d'État se tedy rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Opětovné zahrnutí 5 % daňových zápočtů poskytnutých v souvislosti s rozdělováním zisků dceřinou společností usazenou v jiném členském státě [...] do zdanitelného zisku mateřské společnosti usazené ve Francii, když na tyto rozdělené zisky byla v tomto jiném členském státě uplatněna srážková daň, nemá účinek na úroveň zdanění mateřské společnosti, pokud tato mateřská společnost může uplatnit všechny tyto daňové zápočty u dlužné daně. V případě, že mateřská společnost, vzhledem k tomu, že se rozhodne nerozdělit tyto zisky dále svým akcionářům ve lhůtě pěti let, nemůže využít daňové zvýhodnění, které představují tyto daňové zápočty, může být dodatečné zdanění vztahující se ke korporační dani, které vyplývá z opětovného zahrnutí 5 % daňových zápočtů do jejího zdanitelného výsledku, považováno za povolené ustanoveními čl. 7 odst. 2 [směrnice] z důvodu nízké částky tohoto zdanění a okolnosti, že bylo zavedeno v prvním vztahu k daňovým zápočtům zavedeným za účelem omezení ekonomického dvojího zdanění dividend nebo musí být považováno za porušující cíle vyplývající z článku 4 [směrnice]“

## **K předběžné otázce**

21 Podstatou p?edbn?žné otázky p?ekládajícího soudu je, zda výklad pojmu „zisk rozd?lovaný dce?inou společností“ ve smyslu ?l. 4 odst. 2 poslední v?ty sm?rnice brání právní úprav? ?lenského státu, která do tohoto zisku zahrnuje da?ové zápo?ty a p?ípadn? zda toto zahrnutí spadá pod ?l. 7 odst. 2 sm?rnice.

22 Za ú?elem odpov?di na tuto otázku je t?eba zohlednit zn?ní ustanovení, jehož výklad je požadován, jakož i cíle a systematiku sm?rnice (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 17. ?íjna 1996, Denkavit a další, C?283/94, C?291/94 a C?292/94, Recueil, s. I?5063, body 24 a 26, jakož i ze dne 8. ?ervna 2000, Epson Europe, C?375/98, Recueil, s. I?4243, body 22 a 24).

23 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že cílem sm?rnice, jak vyplývá zejména z jejího t?etího bodu od?vodn?ní, je zamezit jakémukoli znevýhodn?ní spolupráce mezi společnostmi r?zných ?lenských stát? oproti spolupráci mezi společnostmi jednoho a téhož ?lenského státu zavedením společného da?ového systému, a usnadnit tak seskupování společností na úrovni Spole?enství (rozsudky Denkavit a další, citovaný výše, bod 22; Epson Europe, citovaný výše, bod 20; ze dne 4. ?íjna 2001, Athinaiki Zythopoiia, C?294/99, Recueil, s. I?6797, bod 25; Océ Van der Grinten, citovaný výše, bod 45, a ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C?446/04, Sb. rozh. s. I?11753, bod 103).

24 Sm?rnice tak sm?uje k zajišt?ní da?ové neutrality p?i rozd?lování zisku dce?inou společností se sídlem v jednom ?lenském stát? její mate?ské společnosti usazené v jiném ?lenském stát?.

25 K dosažení t?chto cíl? stanoví ?l. 4 odst. 1 sm?rnice za ú?elem zamezení dvojího zdan?ní, že obdrží-li mate?ská společnost z d?vodu svého podílu na dce?iné společnosti rozd?lené zisky, ?lenský stát mate?ské společnosti upustí od zdan?ní t?chto zisk?, nebo povolí mate?ské společnosti ode?íst od dan? p?íslušnou ?ást dan? splatné dce?inou společností, která se vztahuje k t?mto zisk?m, pop?ípad? da? sraženou ?lenským státem sídla dce?iné společnosti, a to maximáln? do výše odpovídající vnitrostátní dani (rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation, citovaný výše, bod 102).

26 ?lánek 5 odst. 1 sm?rnice stanoví rovn?ž za ú?elem zamezení dvojího zdan?ní osvobození zisk? rozd?lovaných mate?ské společnosti od srážkové dan? v ?lenském stát? její dce?iné společnosti, p?inejmenším pokud mate?ská společnost drží na základním kapitálu dce?iné společnosti podíl nejmén? 25 % (výše citované rozsudky Denkavit a další, bod 22; Epson Europe, bod 20; Athinaiki Zythopoiia, bod 25, a Océ Van der Grinten, bod 45).

27 Sm?rnice tak zamýšlí zamezit ekonomickému dvojímu zdan?ní zisku rozd?lovaného dce?inou společností se sídlem v jednom ?lenském stát? své mate?ské společnosti usazené v jiném ?lenském stát?, tj. zamezit tomu, aby rozd?lovaný zisk nebyl zatížen poprvé na stran? dce?iné společnosti a podruhé na stran? mate?ské společnosti (viz v tomto smyslu rozsudek Athinaiki Zythopoiia, citovaný výše, bod 5).

28 Podle ?l. 4 odst. 2 sm?rnice si nicmén? každý ?lenský stát ponechá možnost stanovit, že náklady vztahující se k držb? podílu na dce?iné společnosti nelze ode?íst od zdanitelných p?íjm? mate?ské společnosti, p?i?emž jsou-li v takovém p?ípad? výdaje na ?ízení vztahující se k uvedenému podílu pevn? stanoveny paušální sazbou, nesmí stanovená ?ástka p?esáhnout 5 % ze zisku rozd?lovaného dce?inou společností.

29 Navíc jsou podle čl. 5 odst. 2 až 4 směrnice určité členské státy oprávněny během přechodného období vybírat srážkovou daň ze zisků rozdělovaných dceřinými společnostmi, které jsou v těchto státech usazeny, jejich mateřské společnosti usazené v jiném členském státě.

30 Podle vnitrostátních právních předpisů, které se použijí ve věci v převodním řízení, je částka paušální sazby neodpočitatelných výdajů a nákladů, o kterou se jedná v čl. 4 odst. 2 směrnice, stanovena na 5 % rozdělovaného zisku včetně daňových zápočtů.

31 Co se týče pojmu daňový zápočet, je třeba poznamenat, že jak předkládající soud v odvodňovací svém rozhodnutí, tak i BFCM a Komise Evropských společností ve svých vyjádřeních, která byla předložena Soudnímu dvoru, poukazují na výše citovaný rozsudek Océ Van der Grinten, v němž Soudní dvůr rozhodl, že daňový zápočet, dotčený v dané věci, tedy tuzemský daňový zápočet, představuje daňový nástroj určený k zamezení ekonomickému dvojímu zdanění zisku rozdělovaného formou dividend, a nikoliv výnos z cenných papírů (viz rozsudek Océ van der Grinten, citovaný výše, bod 56).

32 Nicméně, jak uvedla generální advokátka v bodě 33 svého stanoviska, výše citovaný rozsudek Océ Van der Grinten se týkal daně odvedené v rámci tuzemského daňového zápočtu, která nevykazovala vlastnosti srážkové daně z rozdělovaných zisků (viz rozsudek Océ Van der Grinten, citovaný výše, bod 55).

33 V dané věci se jednalo o daňový zápočet, který měl kompenzovat daň zaplacenou rozdělující společností, a nikoliv o daňový zápočet ke kompenzaci daně již zaplacené akcionářem.

34 Z předkládacího rozhodnutí, jakož i z vyjádření učiněných na jednání před Soudním dvorem BFCM a francouzskou vládou přitom vyplývá, že daňové zápočty dotčené ve věci v převodním řízení jsou daňovými zápočty poskytovanými ke kompenzaci srážkové daně stržené mateřské společností v členském státě dceřiné společnosti.

35 Uvedené daňové zápočty tedy směřují ke kompenzaci daně již zaplacené akcionářem, takže rozsudek Océ Van der Grinten, citovaný výše, nemůže poskytnout odpověď na projednávanou předběžnou otázku.

36 Poté, co bylo toto upřesněno, je zaprvé třeba uvést, že znění čl. 4 odst. 2 směrnice nebrání zahrnutí daňových zápočtů do částky paušální sazby výdajů na řízení vztahujících se k podílu mateřské společnosti na dceřiné společnosti.

37 Jak totiž uvádí generální advokátka v bodě 34 svého stanoviska, zahrnutí daňových zápočtů do částky paušální sazby výdajů na řízení vztahujících se k podílu ve smyslu čl. 4 odst. 2 směrnice zajišťuje, že se 5 % sazba skutečně použije na celkovou částku rozdělovaných zisků ve smyslu tohoto ustanovení, obdržených mateřskou společností.

38 Zadruhé je třeba mít za to, že cílem uvedených zápočtů je zamezit právnímu dvojímu zdanění zisku rozdělovaného dceřinou společností její mateřské společnosti, tj. vyhnout se tomu, aby zisky nebyly zatíženy na straně mateřské společnosti poprvé srážkovou daní v členském státě dceřiné společnosti a podruhé v členském státě, v němž je usazena mateřská společnost.

39 V důsledku toho umožňuje zohlednění daňových zápočtů poskytnutých mateřské společnosti při výpočtu podílu výdajů a nákladů vztahujících se k podílu na dceřiné společnosti reflektovat částku zisku rozdělovaného touto společností a odpovídající výši částek, kterými nakonec a skutečně disponuje z tohoto titulu mateřská společnost, a to tím způsobem, že



neutralizuje dopad srážkové daně vybírané od mateřské společnosti členským státem dceřiné společnosti.

40 Jak správně ve svých vyjádřeních předložených Soudnímu dvoru tvrdí francouzská a německá vláda, je tak zahrnutí daňových zápočtů do částky paušální sazby výdajů na řízení vztahujících se k podílu ve smyslu čl. 4 odst. 2 směrnice v souladu s cílem daňové neutrality přeshraničního rozdělování zisků dceřiné společnosti její mateřské společnosti usazené v jiném členském státě.

41 V této souvislosti se předkládající soud nicméně táže, zda daňová neutralita není dotčena skutečností, že uvedené částky daňových zápočtů nejsou vždy odpodíratelné od daně, kterou dluží mateřská společnost, jak vyplývá z bodu 17 tohoto rozsudku.

42 V tomto ohledu je třeba připomenout, že jednak v rámci systému zavedeného směrnicí, pokud mateřská společnost drží podíl nejméně 25 % na základním kapitálu dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě, jsou srážkové daně v tomto státě v zásadě zakázány podle čl. 5 odst. 1 směrnice.

43 Za takových skutkových okolností jako ve věci v původním řízení nicméně takové srážkové daně mohly být vybírány určitými členskými státy během přechodného období, kterého využívaly v souladu s čl. 5 odst. 2 až 4 směrnice.

44 Jak přitom podotkla generální advokátka v bodě 36 svého stanoviska, směrnice nezavazuje členský stát k započtení takových srážkových daní, pokud tento členský stát v souladu s čl. 4 odst. 1 směrnice zvolil systém osvobození od daně. V této souvislosti nemělo být vytýkáno členskému státu, který zvolil systém osvobození od daně, že kompenzuje srážkovou daň v členském státě dceřiné společnosti poskytnutím daňového zápočtu, se současným omezením možnosti uplatnění tohoto daňového zápočtu pouze na případy, kdy přijímající mateřská společnost ve lhůtě pěti let obdržené dividendy dále rozdělí svým vlastním akcionářům.

45 Krom toho je třeba uvést, že čl. 4 odst. 2 směrnice umožňuje členskému státu stanovit částku neodíratelných výdajů na řízení paušální sazbou nepřesahující 5 % zisku rozdělovaného dceřinou společností, aniž by se rozlišovalo mezi situacemi, kdy tento členský stát zvolil systém osvobození od daně a situacemi, kdy zvolil systém zápočtu. Z toho vyplývá, že co se týče pojmu rozdělovaný zisk, nerozlišuje toto ustanovení podle toho, zda uvedený stát podléhá, či nepodléhá povinnosti stanovit zápočet srážkových daní vybraných v členském státě dceřiné společnosti.

46 Pokud se tedy členský stát rozhodl pro uplatnění možnosti stanovené v čl. 4 odst. 2 směrnice zahrnutím daňových zápočtů do částky rozdělovaného zisku, na kterou se uplatní 5 % sazba, nelze mu vytýkat, že nerozlišuje mezi tím, zda se jedná o daňové zápočty, které mohou být uplatněny na dlužnou daň, či nikoliv.

47 Nedojde-li totiž v rámci takové vnitrostátní právní úpravy, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, k tomu, že mateřská společnost dále rozdělí obdržené zisky svým vlastním akcionářům ve lhůtě pěti let, přispěje zahrnutí daňových zápočtů do částky paušální sazby výdajů na řízení vztahujících se k podílu ve smyslu čl. 4 odst. 2 směrnice sice ke zvýšení daňového zatížení mateřské společnosti, nicméně takový důsledek vyplývá ze srážkových daní vybraných členským státem dceřiné společnosti v souladu s čl. 5 odst. 1 a 2 až 4 směrnice, pro něž čl. 4 odst. 1 směrnice nestanoví v rámci systému osvobození od daně povinnost zajistit započtení uvedených srážek na splatnou daň.

48 Daňové neutrality přeshraničního rozdělování zisků dceřiné společnosti její mateřské společnosti usazené v jiném členském státě se tedy nedotýká ani tak zahrnutí daňových zápočtů

do částky paušální sazby výdajů na řízení vztahujících se k podílu ve smyslu § 4 odst. 2 směrnice, jako možnost, ponechaná směrnicí, uložit v členském státě dceřiné společnosti srážkovou daň zatěžující mateřskou společnost.

49 V každém případě se na zahrnutí daňových zápočtů do paušální sazby výdajů na řízení vztahujících se k podílu ve smyslu § 4 odst. 2 směrnice, jakožto mechanismus určený k zamezení právnímu dvojímu zdanění, nemůže vztahovat § 7 odst. 2 směrnice, který se netýká použití vnitrostátních nebo smluvních ustanovení směřujících k zamezení nebo omezení pouze ekonomického dvojího zdanění dividend.

50 V důsledku toho je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že pojem „zisk rozdělovaný dceřinou společností“ ve smyslu § 4 odst. 2 poslední věty směrnice je nutno vykládat v tom smyslu, že nebrání právní úpravě členského státu, která zahrnuje do uvedeného zisku daňové zápočty, poskytnuté ke kompenzaci srážkové daně stržené mateřské společnosti členským státem dceřiné společnosti.

### **K nákladům řízení**

51 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního 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 (čtvrtý senát) rozhodl takto:

**Pojem „zisk rozdělovaný dceřinou společností“ ve smyslu § 4 odst. 2 poslední věty směrnice Rady ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států je nutno vykládat v tom smyslu, že nebrání právní úpravě členského státu, která zahrnuje do uvedeného zisku daňové zápočty, poskytnuté ke kompenzaci srážkové daně stržené mateřské společnosti členským státem dceřiné společnosti.**

Podpisy.

\* Jednací jazyk: francouzština.