

Downloaded via the EU tax law app / web

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

zo 17. mája 2017(*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Sloboda usadiť sa – Smernica o materských a dcérskych spoločnostiach – Daňová právna úprava – Daň zo ziskov spoločností – Prerozdelenie dividend – Zrážková daň – Dvojité zdanenie – Fairness tax“

Vo veci C-68/15,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Grondwettelijk Hof (Ústavný súd, Belgicko) z 28. januára 2015 a doručený Súdnemu dvoru 13. februára 2015, ktorý súvisí s konaním:

X

proti

Ministerraad,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

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

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteľom na písomnú žiadosť konania a po pojednávaní z 22. júna 2016,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- X, v zastúpení: T. Engelen, L. Ketels a Ph. Renier, advocaten,
- belgická vláda, v zastúpení: J.-C. Halleux, D. Delvaux, M. Jacobs a C. Pochet, splnomocnení zástupcovia,
- francúzska vláda, v zastúpení: D. Colas, J. S. Pilczer a S. Ghiandoni, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a C. Soulay, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 17. novembra 2016,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 49 ZFEÚ a článku 4 ods.

3, ako aj článok 5 smernice Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaťovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. EÚ L 345, 2011, s. 8; ďalej len „smernica o materských a dcérskych spoločnostiach“).

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi X a Ministerraad (Rada ministrov, Belgicko) vo veci návrhu na vyhlásenie neplatnosti ustanovení vnútroštátneho práva, ktorými sa zavádza daň odlišná od dane z príjmov právnických osôb a dane z príjmov nerezidentov, tzv. *fairness tax*, ktorej podliehajú spoločnosti rezidenti aj nerezidenti, pokiaľ rozdeľujú dividendy, ktoré sa z dôvodu využitia určitých daňových výhod stanovených vnútroštátnym daňovým ustanovením nezahrnú do ich konečného zdaniteľného výsledku.

Právny rámec

Právo Únie

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

4 Odôvodnenia 7 a 9 tejto smernice znejú takto:

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

...

(9) Vyplácanie ziskov a ich prijímanie stálou prevádzkarňou materskej spoločnosti by malo viesť k rovnakému zaobchádzaniu, ako je zaobchádzanie medzi dcérskou a materskou spoločnosťou. ...“

5 Článok 4 ods. 1 a 3 uvedenej smernice stanovuje:

„1. Keď materská spoločnosť alebo jej stála prevádzkarňa na základe združenia materskej spoločnosti s jej dcérskou spoločnosťou dostáva prerozdelené zisky, štát materskej spoločnosti a členský štát jej stálej prevádzkarne, okrem prípadu likvidácie dcérskej spoločnosti buď:

a) upustí od zdanenia takýchto ziskov, alebo

b) zdať tieto zisky, pričom oprávni materskú spoločnosť a stálu prevádzkarňu odrátať si od dane zlomok dane z príjmu právnických osôb spojený s týmito ziskami a platený dcérskymi spoločnosťami a všetkými úrovňami, ktoré sú pod nimi, za podmienky, že všetky úrovne spadajú pod definície stanovené v článku 2 a že sa na všetkých úrovniach splnia požiadavky stanovené v článku 3, do výšky limitu zodpovedajúcej dane.

...

3. Každému členskému státu sa ponecháva možnosť stanoviť, že akékoľvek poplatky vzťahujúce sa na vlastníctvo a akékoľvek straty pochádzajúce z rozdelenia ziskov dcérskej spoločnosti nemožno odrátať zo zdaniteľných ziskov materskej spoločnosti.

Tam, kde sú náklady na riadenie týkajúce sa podielu v takomto prípade určené paušálne, určené množstvo nemôže presiahnuť 5 % ziskov rozdelených dcérskou spoločnosťou.“

6 Článok 5 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach stanovuje:

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

Belgické právo

7 Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (zákoník z roku 1992 o dani z príjmov) bol zmenený zákonom wet houdende diverse bepalingen (zákon, ktorým sa prijímajú rôzne ustanovenia) z 30. júla 2013 (*Belgisch Staatsblad* z 1. augusta 2013) (ďalej len „WIB 1992“). Kapitola 15 tohto zákona z 30. júla 2013 obsahuje oddiel 2, ktorého pododdiel 1 má názov „*Fairness tax*“. Tento pododdiel obsahuje články 43 až 51 daného zákona, ktorými boli zmenené články 198, 207, 218, 219b, 233, 246, 275 a 463a WIB 1992.

8 Podľa článku 198 ods. 1 bodu 1° WIB 1992:

„Za prevádzkové náklady sa nepovažuje:

1° daň z príjmov právnických osôb, vrátane samostatných daní splatných na základe článkov 219a až 219c, sumy zaplatené ako preddavky na daň z príjmov právnických osôb a zrážková daň z hmotného majetku, ktoré znáša platiteľ príjmu namiesto príjemcu v rozpore s článkom 261, s výnimkou samostatnej dane splatnej podľa článku 219“.

9 Článok 207 druhý odsek tohto zákoníka stanovuje:

„Tieto odpôty alebo vyrovnanie straty za zdaniteľné obdobie nemožno uplatniť na časť výsledku, ktorá pochádza z mimoriadnych alebo bezodplatných výhod uvedených v článku 79, na získané finančné výhody alebo výhody akejkoľvek povahy uvedené v článku 53 bode 24°, na základ samostatnej dane, ktorý je stanovený na základe výdavkov alebo výhod akejkoľvek povahy, ktoré nie sú odôvodnené podľa článku 219, na časť ziskov, ktoré súvisia s výdavkami podľa článku 198 ods. 1 bodov 9 a 12, na časť ziskov vzniknutých v rozpore s článkami 194c ods. 2 štvrtého pododseku a na základe uplatnenia článku 194c ods. 4, na výnosy uvedené v článku 217 bode 3°, ani na dividendy uvedené v bode 219c.“

10 Článok 218 ods. 1 uvedeného zákoníka znie:

„Daň vypočítaná podľa článkov 215 až 217 a samostatnú daň uvedenú v článku 219b možno navýšiť podobne ako je stanovené v prípade dane z príjmov fyzických osôb v článkoch 157 až 168, pokiaľ neboli zaplatené preddavky na túto daň, alebo tieto preddavky nepostačujú.“

Odchylné od článkov 160 a 165 obmedzenie navýšenia na 90 % a zvýšenie základu výpočtu dane platenej štátu na 106 % však nemožno uplatniť.“

11 Článok 219b toho istého zákoníka stanovuje:

„§ 1. Pre zdaniteľné obdobie, v ktorom boli prerozdelené zisky v zmysle článku 18 prvého

odseku bodu 1° a 2°a sa zavádza samostatná da?, ktorej výška sa vypočíta podľa ustanovení nasledujúcich odsekov.

Táto samostatná da? je nezávislá od ostatných daní, ktoré sú splatné na základe iných ustanovení tohto zákonníka, alebo v rámci vykonávania osobitných zákonných ustanovení, prípadne tieto dane doplnia.

§ 2. Základ tejto samostatnej dane tvorí kladný rozdiel medzi nezdanenými dividendami rozdelenými v zdaťovacom období a konečným zdaniteľným výsledkom, ktorý skutočne podlieha dani z príjmov právnických osôb podľa článkov 215 a 216.

§ 3. Takto stanovený základ dane sa zníži o časť rozdelených dividend, ktoré pochádzajú z rezerv zdanených skôr, najneskôr však v zdaťovacom období 2014. Pri uplatnení tohto zníženia sa už zdanené rezervy zohľadnia v poradí začínajúcom rezervami prevedenými ako poslednými.

Pokiaľ ide o zdaťovacie obdobie 2014, dividendy rozdelené v tomto zdaťovacom období nemožno zohľadniť ako zdanené rezervy za toto isté zdaťovacie obdobie.

§ 4. Takto získané saldo sa následne obmedzí podľa percentuálneho podielu, ktorý vyjadruje pomer medzi:

- odpotom prenesených strát a odpotom rizikového kapitálu, ktoré sa v zdaťovacom období skutočne uskutočnili, uvedeným v čitateli zlomku na jednej strane a
- zdaniteľným výsledkom za zdaťovacie obdobie okrem nezdaniteľných odpisov, rezerv a zhodnotení uvedeným v menovateli zlomku na strane druhej.

§ 5. Základ dane stanovený podľa predchádzajúcich odsekov nemožno obmedziť alebo znížiť žiadnym iným spôsobom.

§ 6. Samostatná da? zodpovedá 5 percentám z takto vypočítanej sumy.

§ 7. Spoločnosti, ktoré možno na základe článku 15 zákonníka o spoločnostiach považovať za malé spoločnosti na účely vyrubenia dane za zdaťovacie obdobie, v ktorom boli rozdelené dividendy, tejto dani nepodliehajú.“

12 Článok 233 tretí odsek WIB 1992 uvádza:

„Okrem toho, samostatná da? sa stanovuje podľa pravidiel zakotvených v článku 219c. Pri uplatnení tohto opatrenia, pokiaľ ide o belgické podniky, sa pod pojmom ‚rozdelené dividendy‘ rozumie tá časť nezdanených dividend, ktoré spoločnosť rozdelila, zodpovedajúca podielu belgickej stálej prevádzkarne na celkovom útovnom výsledku spoločnosti.“

13 Článok 246 prvý odsek bod 3° tohto zákonníka znie:

„bez toho, aby bol dotknutý článok 218 sa samostatná da? uvedená v článku 233 bode 3° vypočíta v sadzbe 5 %“.

14 Článok 463a ods. 1 bod 1° uvedeného zákonníka stanovuje:

„Z titulu doplnkového prispievania z dôvodu krízy sa pre výlučný prospech štátu navyšuje o tri centy:

1° da? z príjmov právnických osôb, da? z príjmov právnických osôb stanovená v článku 220 bodoch 2° a 3°, a pre daťovníkov uvedených v článku 227 bodoch 2° a 3° s výnimkou cudzích

štátov a ich menších územných celkov a miestnych samospráv dať z príjmov nerezidentov vrátane samostatných daní podľa článkov 219a, 219b a 246 prvom odseku bodoch 2° a 3°; doplnkové príspevky z dôvodu krízy sa vypočítajú z týchto daní stanovených:

- pred započítaním preddavkov na daň podľa článkov 218, 226 a 246 prvého odseku bodu 1° a druhého odseku, ako aj zrážkovej dane, paušálnej či zahraničnej dane a daňových úverov podľa článkov 277 až 296;
- pred navýšením stanoveným pre prípad neexistencie alebo nedostatku preddavkov podľa prvej zarážky“.

15 Článok 275 štvrtý odsek toho istého zákonníka znie takto:

„Kráľovským nariadením schváleným v Rade ministrov možno zvýšiť percentuálny podiel stanovený v treťom odseku pre zamestnávateľov podľa tohto článku, ktorých možno na základe článku 15 zákonníka o spoločnostiach považovať za malé spoločnosti alebo ide o fyzické osoby, ktoré zodpovedajú *mutatis mutandis* kritériám uvedeného článku 15. Kráľ sa obráti na legislatívne komory, a to v prípade, že zasadajú, okamžite, inak hneď ako za ne ich nasledujúce zasadnutie, s návrhom zákona potvrdzujúcim nariadenia prijaté podľa tohto odseku.“

16 Článok 51 zákona z 30. júla 2013 stanovuje:

„Články 43 až 49 nadobúdajú účinnosť od zdaňovacieho obdobia 2014.

Akákolvek zmena alebo doplnenie uskutočnené od 28. júna 2013 do dátumu uzavretia ročných účtovných závierok nemá žiadny vplyv na uplatnenie opatrení uvedených v tomto pododdiele.

Článok 50 sa vzťahuje na odmeny vyplatené alebo pridelené po 1. januári 2014.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

17 Svojou žalobou podanou na Grondwettelijk Hof (Ústavný súd, Belgicko) sa X domáha vyhlásenia neplatnosti ustanovení vnútroštátneho práva, ktorými sa zavádza *fairness tax*.

18 Vnútroštátny súd uvádza, že *fairness tax* je samostatná daň odlišná od dane z príjmov právnických osôb a dane z príjmov nerezidentov, ktorej režim stanovujú články 43 až 51 zákona z 30. júla 2013, ktorým sa prijímajú rôzne ustanovenia. Uplatní sa vtedy, ak v rovnakom zdaňovacom období sú rozdelené dividendy a daňový výsledok spoločnosti je celkom alebo s čiastočne znížený prostredníctvom uplatnenia rôznych znížení stanovených vnútroštátnym daňovým režimom.

19 V rámci svojej žaloby o zrušenie týchto článkov 43 až 51 X na prvom mieste uvádza, že *fairness tax* predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa tým, že bráni spoločnostiam nerezidentom v tom, aby si slobodne zvolili právnu formu, v akej budú vykonávať svoju hospodársku činnosť v Belgicku.

20 Spoločnosť nerezident, ktorá v Belgicku vykonáva hospodársku činnosť prostredníctvom dcérskej spoločnosti, totiž môže nepriamo podliehať *fairness tax* len vtedy, ak jej táto dcérska spoločnosť skutočne vyplatí dividendu zo svojich ziskov, bez ohľadu na to, či uvedená spoločnosť nerezident rozdeľuje dividendy alebo nie.

21 Naopak, pokiaľ spoločnosť nerezident vykonáva hospodársku činnosť v Belgicku prostredníctvom stálej prevádzkarne, podlieha *fairness tax* vtedy, ak sama rozdeľuje dividendy nezávisle od toho, či zisky stálej prevádzkarne plynuli do tejto spoločnosti alebo zostali v Belgicku,

prípadne tam boli investované. Základ dane uvedenej spoločnosti tak môže zahŕňať aj zisky, ktoré táto spoločnosť vytvorila mimo Belgicka, len z dôvodu, že disponuje stálou prevádzkarňou v Belgicku.

22 Okrem toho *fairness tax* podľa neho predstavuje aj diskrimináciu na základe štátnej príslušnosti medzi spoločnosťou nerezidentom, ktorá vykonáva hospodársku činnosť v Belgicku prostredníctvom stálej prevádzkarne, a spoločnosťou rezidentom, keďže spoločnosť nerezident môže podliehať tejto dani aj v prípade, že všetky zisky jej belgickej stálej prevádzkarne zostali v Belgicku, prípadne tam boli investované, čo však neplatí v prípade, že spoločnosť rezident ponechá alebo investuje všetky svoje zisky v tomto členskom štáte.

23 Rada ministrov sa domnieva, že uvádzané rozdielne zaobchádzanie vyplýva z charakteristických vlastností stálej prevádzkarne, keďže na rozdiel od dcérskej spoločnosti nemôže stála prevádzkareň sama rozdeľovať dividendy.

24 Pokiaľ ide o predmetné rozdielne zaobchádzanie medzi spoločnosťou nerezidentom, ktorá vykonáva hospodársku činnosť v Belgicku prostredníctvom stálej prevádzkarne, a spoločnosťou rezidentom, Rada ministrov uvádza, že s cieľom vyhnúť sa prípadnej diskriminácii sporná právna úprava na účely stanovenia základu *fairness tax* spoločnosti nerezidenta stanovuje výpočet fiktívnej dividendy. Táto právna úprava teda nestanovuje žiadne rozdielne zaobchádzanie, ale je prispôbená okolnostiam.

25 Po druhé X tvrdí, že *fairness tax* by sa mala považovať za zrážkovú daň, keďže sa vyberá zo zisku, ktorý rozdeľuje dcérska spoločnosť v prospech svojej materskej spoločnosti, a tým je v rozpore s článkom 5 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach, podľa ktorého sú zisky, ktoré dcérska spoločnosť rozdeľuje v prospech svojej materskej spoločnosti, oslobodené od zrážkovej dane.

26 Rada ministrov sa domnieva, že *fairness tax* nie je skrytou zrážkovou daňou, ale samostatnou daňou, určenou na základe rozdelených dividend, ktoré nie sú súčasťou zdaniteľného výsledku dcérskej spoločnosti, keďže boli zahrnuté do odpisu rizikového kapitálu a/alebo do prenesených daňových strát.

27 Po tretie X sa domnieva, že *fairness tax* môže viesť k tomu, že zisk, ktorý patrí do pôsobnosti smernice o materských a dcérskych spoločnostiach, bude zdanený sumou presahujúcou hodnotu 5 % stanovenú v článku 4 ods. 3 tejto smernice.

28 Oslobodenie 95 % ziskov od dane je totiž uplatniteľné len vtedy, ak bol vytvorený zisk prerozdelený okamžite v danom roku. V prípade, že je tento zisk prerozdelený v nasledujúcom roku, podlieha *fairness tax* vo výške prekračujúcej 5 %, keďže faktor proporcionality zohľadňuje len zisky vytvorené v danom roku a odpis rizikového kapitálu uplatnený na tieto zisky a/alebo odpis prenesených daňových strát vzniknutých v tomto roku.

29 Podľa Rady ministrov je prerozdelenie alebo neprerozdelenie ziskov strategickým rozhodnutím materskej spoločnosti. *Fairness tax* je pre danú spoločnosť odlišná pre každé zdaňovacie obdobie v závislosti od výšky rozdelených dividend, uplatnenia odpisu rizikového kapitálu a výšky daňového výsledku, a nevedie teda k tomu, že dani podlieha časť dividend prekračujúca hranicu 5 %.

30 Za týchto podmienok Grondwettelijk Hof rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 49 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnemu ustanoveniu, na

základe ktorého:

a) spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte s belgickou stálou prevádzkarňou podliehajú dani, ak rozhodnú o rozdelení ziskov, ktoré sa nezahrnú do konečného zdaniteľného výsledku spoločnosti, bez ohľadu na to, či zisk plynul z belgickej stálej prevádzkarne v prospech materskej spoločnosti, zatiaľ čo spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte s belgickou dcérskou spoločnosťou takejto dani nepodliehajú, ak rozhodnú o rozdelení ziskov, ktoré sa nezahrnú do konečného zdaniteľného výsledku spoločnosti, bez ohľadu na to, či dcérska spoločnosť dividendu vyplatila alebo nie;

b) spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte s belgickou stálou prevádzkarňou pri prevode celého belgického zisku do rezerv podliehajú dani, ak rozhodnú o rozdelení ziskov, ktoré sa nezahrnú do konečného zdaniteľného výsledku spoločnosti, zatiaľ čo belgické spoločnosti pri prevode celého zisku do rezerv takejto dani nepodliehajú?

2. Má sa článok 5 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach vykladať v tom zmysle, že ide o zrážkovú daň, ak ustanovenie vnútroštátneho práva predpisuje, že pri rozdelení zisku dcérskej spoločnosti v prospech materskej spoločnosti sa uloží daň, pretože v rovnakom zdaňovacom období sa vyplácajú dividendy a zdaniteľný výsledok sa úplne alebo čiastočne zníži o odpoveť rizikového kapitálu a/alebo prenesené daňové straty, zatiaľ čo na základe vnútroštátnych právnych predpisov by zisk nebol zdaniteľný, ak by zostal u dcérskej spoločnosti a nebol by rozdelený v prospech materskej spoločnosti?

3. Má sa článok 4 ods. 3 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnemu ustanoveniu, na základe ktorého sa zdaní vyplatenie dividend, ak následkom tohto ustanovenia je, že spoločnosť musí zaplatiť daň z časti dividend, ktorá presahuje hranicu uvedenú v článku 4 ods. 3 tejto smernice, ak prijatú dividendu vyplatí neskôr ako v roku, v ktorom ju sama prijala, zatiaľ čo túto daň nemusí zaplatiť, ak táto spoločnosť dividendu opätovne vyplatí v roku, v ktorom ju prijme?“

O prejudiciálnych otázkach

31 Na úvod je potrebné uviesť, že otázky vnútroštátneho súdu sa týkajú súladu daňovej právnej úpravy členského štátu, o akú ide vo veci samej, ktorá sa uplatní v situácii, kde výška ziskov prerozdelených spoločnosťou, – či už ide o spoločnosť rezidenta, vrátane dcérskej spoločnosti rezidenta spoločnosti nerezidenta, alebo spoločnosť nerezidenta, ktorá v tomto štáte vykonáva činnosť prostredníctvom stálej prevádzkarne –, v dôsledku využitia určitých daňových výhod upravených vnútroštátnymi daňovými ustanoveniami uvedeného členského štátu, prekračuje konečný daňový výsledok tejto spoločnosti v tomto istom členskom štáte, s právom Únie.

32 Zo spisu predloženého Súdneho dvoru vyplýva, že cieľom tejto daňovej právnej úpravy je zdaní príjmy v daňovej pôsobnosti dotknutého členského štátu, ktoré pri využití daných daňových výhod boli prerozdelené bez toho, aby podliehali dani z príjmov právnických osôb, pokiaľ ide o spoločnosti rezidentov, alebo dani z príjmov nerezidentov, pokiaľ ide o spoločnosti nerezidentov.

33 Z tohto spisu takisto vyplýva, že daňová právna úprava dotknutá vo veci samej upravuje samostatnú daň odlišnú od dane z príjmov právnických osôb a dane z príjmov nerezidentov, pričom jej sadzba je 5,15 %. Východiskom pre stanovenie základu tejto dane je kladný rozdiel medzi nezdanenými dividendami rozdelenými v zdaňovacom období a konečným zdaniteľným výsledkom, ktorý skutočne podlieha riadnej dani z príjmov právnických osôb. Takto stanovený základ dane sa zníži o časť rozdelených dividend, ktoré pochádzajú z rezerv zdanených skôr, najneskôr však v zdaňovacom období 2014. Získané saldo je obmedzené koeficientom, ktorý

predstavuje zlomok vyjadrujúci pomer medzi odpočtom rizikového kapitálu a/alebo odpočtom prenesených strát, ktoré sa v zdačovacom období uskutočnili, uvedeným v čitateli zlomku, a zdaniteľným výsledkom za zdačovacie obdobie uvedeným v menovateli.

34 Na účely výpočtu základu dane, pokiaľ ide o spoločnosti nerezidentov, táto daňová právna úprava stanovuje výpočet „fiktívnej dividendy“. V takom prípade „rozdelené dividendy“ pozostávajú z časti dividend, ktoré spoločnosť nerezident rozdelila, zodpovedajúcej podielu belgickej stálej prevádzkarne na celkovom úctovnom výsledku tejto spoločnosti.

O prvej otázke

35 Na účely preskúmania tejto otázky v znení, v akom bola položená, treba najskôr pripomenúť, že sídlo spoločnosti slúži, podobne ako štátna príslušnosť fyzických osôb, na určenie ich viazanosti s právnym poriadkom štátu (pozri okrem iného rozsudky z 28. januára 1986, Komisia/Francúzsko, 270/83, EU:C:1986:37, bod 18, a zo 14. decembra 2000, AMID, C-141/99, EU:C:2000:696, bod 20).

36 Z toho vyplýva, že uplatnenie vnútroštátnej daňovej právnej úpravy, ako je úprava sporná vo veci samej, na dcérsku spoločnosť rezidenta spoločnosti nerezidenta a na stálu prevádzkarňu takejto spoločnosti, ktorá je rezidentom, sa týka v prvom prípade daňového zaobchádzania so spoločnosťou rezidentom a v druhom prípade daňového zaobchádzania so spoločnosťou nerezidentom.

37 V prejednáwanej veci je však nesporné, že dotknutá belgická daňová právna úprava zaobchádza rovnako so spoločnosťami rezidentmi, vrátane dcérskych spoločností rezidentov spoločností nerezidentov, a spoločnosťami nerezidentmi, keďže všetky tieto spoločnosti, ktoré pristúpia k rozdeleniu dividend za okolností opísaných v bodoch 31 a 32 tohto rozsudku, podliehajú *fairness tax*.

38 Za týchto podmienok je potrebné vnímať položenú otázku tak, že jej predmetom je zistiť, či sa sloboda usadiť sa má vykladať v tom zmysle, že bráni daňovej právnej úprave členského štátu, ako je úprava dotknutá vo veci samej, podľa ktorej tak spoločnosť nerezident, ktorá v tomto členskom štáte vykonáva hospodársku činnosť prostredníctvom stálej prevádzkarne, ako aj spoločnosť rezident, vrátane dcérskej spoločnosti rezidenta spoločnosti nerezidenta, podliehajú dani, ako je *fairness tax* v prípade, že tieto spoločnosti rozdeľujú dividendy, ktoré sa z dôvodu využitia určitých daňových výhod stanovených vnútroštátnym daňovým ustanovením nezahrnú do ich konečného zdaniteľného výsledku.

39 Sloboda usadiť sa, ktorú článok 49 ZFEÚ priznáva štátnym príslušníkom Európskej únie, zahŕňa ich právo prístupu k výkonu samostatne zárobkovej činnosti a právo na jej výkon, ako aj právo založiť a spravovať podniky za rovnakých podmienok, aké určuje právna úprava členského štátu usadenia sa pre vlastných štátnych príslušníkov. V súlade s článkom 54 ZFEÚ zahŕňa aj právo spoločností, ktoré sú založené v súlade s právnou úpravou členského štátu a majú svoje sídlo, ústredie alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti v Únii, vykonávať svoju činnosť v dotknutom členskom štáte prostredníctvom dcérskej spoločnosti, pobočky alebo obchodného zastúpenia (rozsudok zo 17. júla 2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 17 a citovaná judikatúra).

40 Pokiaľ ide o zaobchádzanie v hostiteľskom členskom štáte, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že vzhľadom na to, že článok 49 ods. 1 druhá veta ZFEÚ výslovne dáva hospodárskym subjektom možnosť slobodne si vybrať právnu formu vhodnú na výkon ich činnosti v inom členskom štáte, tento slobodný výber nesmie byť obmedzený diskriminačnými daňovými ustanoveniami (uznesenie zo 4. júna 2009, KBC Bank a Beleggen, Risicokapitaal, Beheer,

C?439/07 a C?499/07, EU:C:2009:339, bod 77, ako aj citovaná judikatúra).

41 Pokiaľ ide o daňové ustanovenia, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že každému členskému štátu prináleží upraviť v súlade s právom Únie svoj systém zdaňovania ziskov, pokiaľ tieto zisky patria do daňovej právomoci daného členského štátu. Z toho vyplýva, že hostiteľský členský štát môže slobodne určiť vznik daňovej povinnosti, základ dane, ako aj sadzbu dane, ktoré sa uplatnia na jednotlivé formy organizačných zložiek spoločností podnikajúcich v tomto členskom štáte, pokiaľ zabezpečí spoločnostiam nerezidentom zaobchádzanie, ktoré nie je oproti porovnateľným vnútroštátnym organizačným zložkám diskriminačné (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, EU:C:2006:774, bod 47, ako aj z 26. júna 2008, *Burda*, C?284/06, EU:C:2008:365, bod 86 a citovanú judikatúru).

42 Diskriminácia môže vzniknúť len uplatnením odlišných pravidiel na porovnateľné situácie alebo uplatnením rovnakého pravidla na odlišné situácie (rozsudky zo 14. februára 1995, *Schumacker*, C?279/93, EU:C:1995:31, bod 30, ako aj z 1. decembra 2011, *Komisija/Maarsko*, C?253/09, EU:C:2011:795, bod 50 a citovaná judikatúra).

43 V prejednávanej veci je nesporné, že spoločnosť nerezident, ktorá vykonáva hospodársku činnosť v Belgicku prostredníctvom stálej prevádzkarne, a spoločnosť rezident, vrátane dcérskej spoločnosti spoločnosti nerezidenta, podliehajú v podstate rovnakému daňovému zaobchádzaniu, pokiaľ ide o povinnosť platiť *fairness tax*, v prípade, že rozdeľujú dividendy, ktoré sa z dôvodu využitia určitých daňových výhod stanovených vnútroštátnym daňovým ustanovením nezahrnú do konečného zdaniteľného výsledku.

44 Zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že na rozdiel od spoločnosti rezidenta, ktorá podlieha dani z príjmov právnických osôb na základe jej celosvetového príjmu, je spoločnosť nerezident, ktorá v Belgicku vykonáva hospodársku činnosť prostredníctvom stálej prevádzkarne, v tomto štáte zdanená len na základe ziskov dosiahnutých touto stálou prevádzkarňou, inak by to však bolo v prípade, ak by spôsob stanovenia základu *fairness tax* v skutočnosti viedol k tomu, že so spoločnosťou nerezidentom by sa zaobchádzalo menej priaznivo ako so spoločnosťou rezidentom, pričom sporná vnútroštátna úprava by v tomto prípade predstavovala obmedzenie slobody usadiť sa.

45 Podľa belgickej vlády daňová právna úprava sporná vo veci samej tým, že na účely určenia základu *fairness tax* takej spoločnosti nerezidenta stanovila výpočet fiktívnej dividendy, zohľadnila tento rozdiel pri výpočte základu dane a snaží sa predísť prípadnej diskriminácii.

46 X a Európska komisia sa naopak domnievajú, že tento spôsob výpočtu môže viesť k väčšiemu daňovému zaťaženiu spoločnosti nerezidenta. V tejto súvislosti X tvrdí, že v určitých situáciách uvedený spôsob výpočtu vedie k tomu, že táto spoločnosť nerezident je povinná odvádzať daň aj z iných ziskov, ako sú zisky vytvorené belgickou stálou prevádzkarňou. Komisia zase uvádza, že spoločnosť rezident, vrátane dcérskej spoločnosti rezidenta spoločnosti nerezidenta, podlieha *fairness tax* len v prípade, že skutočne rozdeľuje dividendy, zatiaľ čo spoločnosť nerezident, ktorá v dotknutom členskom štáte vykonáva hospodársku činnosť prostredníctvom stálej prevádzkarne, tejto dani podlieha, ak rozdeľuje dividendy, a to aj vtedy, ak zisky tejto stálej prevádzkarne nie sú súčasťou dividend rozdelených touto spoločnosťou nerezidentom.

47 V prejednávanej veci prináleží vnútroštátnemu súdu, ako jedinému súdu, ktorý má právomoc vykladať vnútroštátne právo, aby so zreteľom na všetky ustanovenia daňovej právnej úpravy dotknutej vo veci samej a vnútroštátny daňový režim ako celok overil, či spôsob výpočtu základu dane vedie vo všetkých situáciách k tomu, že daňové zaobchádzanie vyhradené

spoložnosti nerezidentovi, ktorá v Belgicku vykonáva svoju činnosť prostredníctvom stálej prevádzkarne, nebolo menej výhodné ako zaobchádzanie, ktorému podlieha spoločnosť rezident (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. septembra 2015, *Miljoen a i.*, C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:608, bod 48).

48 V rámci tohto overenia musí vnútroštátny súd zohľadniť skutočnosť, že cieľom právnej úpravy spornej vo veci samej je zdať zisky spadajúce do belgickej daňovej právomoci, ktoré boli rozdelené, avšak tento belgický štát z dôvodu využitia určitých daňových výhod upravených vnútroštátnym daňovým ustanovením voči nim túto daňovú právomoc neuplatnil. Preto v situácii, v ktorej spôsob výpočtu základu dane spoločnosti nerezidenta vedie k tomu, že táto spoločnosť odvádza daň aj zo ziskov, ktoré nepatria do daňovej právomoci tohto belgického štátu, uvedená spoločnosť nerezident podlieha menej výhodnému daňovému zaobchádzaniu ako spoločnosť rezident.

49 Ak z tohto overenia vyplynie, že existuje takéto zaobchádzanie, treba sa domnievať, že daňová právna úprava, o akú ide vo veci samej, predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa.

50 Takéto obmedzenie je prípustné iba vtedy, ak sa týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo ak je odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu (rozsudok zo 17. júla 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 23 a citovaná judikatúra).

51 Treba pripomenúť, že porovnateľnosť cezhraničnej situácie s vnútroštátnou situáciou sa musí skúmať s prihliadnutím na cieľ, ktorý sleduje predmetná vnútroštátna daňová právna úprava (pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. novembra 2012, *Komisia/Fínsko*, C-342/10, EU:C:2012:688, bod 36, a z 2. júna 2016, *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, bod 48).

52 Pokiaľ však ide o daňovú právnu úpravu hostiteľského belgického štátu, ktorej cieľom je predchádzať tomu, aby zisky vytvorené v tomto štáte neboli z dôvodu využitia určitých daňových výhod stanovených vo vnútroštátnom daňovom ustanovení rozdelené bez toho, aby boli zdanené u tohto daňovníka, situácia daňovníka nerezidenta, ktorý vykonáva hospodársku činnosť v danom belgickom štáte prostredníctvom stálej prevádzkarne, je porovnateľná so situáciou daňovníka rezidenta. V oboch prípadoch totiž táto daňová právna úprava umožňuje tomuto belgickému štátu vykonávať svoju právomoc zdať zisky, ktoré patria do jeho daňovej právomoci (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. novembra 2006, *Kerckhaert a Morres*, C-513/04, EU:C:2006:713, bod 19, ako aj z 3. septembra 2014, *Komisia/Španielsko*, C-127/12, neuvverejnený, EU:C:2014:2130, body 77 a 78).

53 Preto vzhľadom na právnu úpravu dotknutú vo veci samej je situácia spoločnosti nerezidenta, ktorá v Belgicku vykonáva hospodársku činnosť prostredníctvom stálej prevádzkarne, porovnateľná so situáciou spoločnosti rezidenta, vrátane dcérskej spoločnosti rezidenta spoločnosti nerezidenta.

54 Uvedené obmedzenie možno teda odôvodniť iba naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. V takomto prípade sa vyžaduje, aby obmedzenie bolo spôsobilé dosiahnuť sledovaný cieľ a aby nešlo nad rámec toho, čo je na jeho dosiahnutie nevyhnutné (rozsudok zo 17. júla 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 25 a citovaná judikatúra).

55 Belgická vláda uviedla, že prípadné obmedzenie tejto slobody je odôvodnené dvomi dôvodmi všeobecného záujmu, a to cieľom zabezpečiť vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi belgickými štátmi a cieľom bojovať proti zneužívaniu.

56 V tomto ohľade stačí konštatovať, že hoci tieto dva ciele predstavujú naliehavé dôvody všeobecného záujmu spôsobilé odôvodniť obmedzenie výkonu slobôd pohybu zaručených

Zmluvou (pozri rozsudok z 5. júla 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, body 36 a 37, ako aj citovanú judikatúru), právna úprava dotknutá vo veci samej nie je spôsobilá zabezpečiť ich realizáciu, a teda uvedené ciele nemôžu v prípade, ako je prípad vo veci samej, odôvodniť prípadné obmedzenie slobody usadiť sa.

57 V prvom rade totiž daťová právna úprava dotknutá vo veci samej, ktorej cieľom je zdaníť zisky patriace do belgickej daťovej právomoci, rozdelené bez toho, aby boli v tomto členskom štáte zdanené, vôbec nevedie k rozdeleniu daťovej právomoci medzi Belgickým kráľovstvom a iným členským štátom.

58 V druhom rade, hoci cieľom tejto právnej úpravy je obmedziť účinok využitia daťových výhod stanovených vnútroštátnym daťovým ustanovením, sama osebe nevedie k predchádzaniu zneužívajúceho konania.

59 Okrem toho prípadné obmedzenie takisto nemožno odôvodniť skutočnosťou, že uvedená právna úprava by v určitých situáciách mohla viesť k tomu, že spoločnosť nerezident, ktorá v Belgicku vykonáva hospodársku činnosť prostredníctvom stálej prevádzkarne, bude podliehať výhodnejšiemu zdaneniu ako spoločnosť rezident.

60 Okolnosť, že vnútroštátna daťová právna úprava znevýhodňuje spoločnosti nerezidentov, totiž nemožno kompenzovať skutočnosťou, že táto istá právna úprava v iných situáciách môže viesť k výhodnému zaobchádzaniu pre tento typ spoločností (pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. júna 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, body 38 a 39).

61 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy je potrebné odpovedať na prvú otázku tak, že slobodu usadiť sa treba vykladať v tom zmysle, že nebráni daťovej právnej úprave členského štátu, ako je úprava dotknutá vo veci samej, podľa ktorej tak spoločnosť nerezident, ktorá v tomto členskom štáte vykonáva hospodársku činnosť prostredníctvom stálej prevádzkarne, ako aj spoločnosť rezident, vrátane dcérskej spoločnosti rezidenta spoločnosti nerezidenta, podliehajú dani, ako je *fairness tax* v prípade, že tieto spoločnosti rozdeľujú dividendy, ktoré sa z dôvodu využitia určitých daťových výhod stanovených vnútroštátnym daťovým ustanovením nezahrnú do ich konečného zdaniteľného výsledku, za podmienky, že spôsob určenia základu tejto dane v skutočnosti nevedie k tomu, že so spoločnosťou nerezidentom sa zaobchádza menej priaznivo ako so spoločnosťou rezidentom, čo musí overiť vnútroštátny súd.

O druhej otázke

62 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 5 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach má vykladať v tom zmysle, že bráni daťovej právnej úprave členského štátu, ako je úprava dotknutá vo veci samej, podľa ktorej tak spoločnosti nerezidenti, ktoré v tomto členskom štáte vykonávajú hospodársku činnosť prostredníctvom stálej prevádzkarne, ako aj spoločnosti rezidenti, vrátane dcérskej spoločnosti rezidenta spoločnosti nerezidenta, podliehajú dani, ako je *fairness tax* v prípade, že tieto spoločnosti rozdeľujú dividendy, ktoré sa z dôvodu využitia určitých daťových výhod stanovených vnútroštátnym daťovým ustanovením nezahrnú do ich konečného zdaniteľného výsledku.

63 Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že na to, aby mohla byť dať kvalifikovaná ako zrážková dať v zmysle článku 5 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach, musia byť splnené tri kumulatívne kritériá. Po prvé zrážková dať predstavuje každé zdanenie príjmov prijatých v štáte, v ktorom sa rozdeľujú dividendy, a pochádzajúcich z vyplatenia dividend alebo z akéhokoľvek iného výnosu z cenných papierov, pokiaľ je základom tejto dane výnos z týchto cenných papierov a daťovníkom je držiteľ týchto cenných papierov (pozri analogicky rozsudok z 24. júna 2010, P. Ferrero e C. a General Beverage Europe, C-338/08 a C-339/08,

EU:C:2010:364, bod 26, ako aj citovanú judikatúru).

64 Rovnako ako ú?astníci konania vo veci samej treba konštatova?, že da?, ako je *fairness tax* dotknutá vo veci samej, sp??a prvé dve podmienky. Na jednej strane je vznik tejto da?ovej povinnosti spojený s rozdelením dividend a na druhej strane na ú?ely výpo?tu základu tejto dane sa zoh?ad?uje výška rozdelených dividend.

65 Vzh?adom na to, že da?ovníkom povinným plati? da?, ako je *fairness tax*, nie je držiteľ cenných papierov, ale spoločnosť rozdeľujúca dividendy, tretia podmienka nie je splnená.

66 Toto posúdenie nespochyb?uje argumentácia X a Komisie, podľa ktorej treba v prejednávanej veci uprednostni? prístup založený na hospodárskych posúdeniach. V tejto súvislosti treba pripomenú?, že Súdny dvor v rozsudku z 26. júna 2008, *Burda* (C?284/06, EU:C:2008:365, body 58 až 62) už takýto prístup odmietol.

67 Ke?že tretia podmienka týkajúca sa zrážkovej dane v zmysle ?lánku 5 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach nie je splnená, da?, ako je da? dotknutá vo veci samej, nemôže predstavova? zrážkovú da? v zmysle tohto ustanovenia.

68 V dôsledku toho treba na druhú otázku odpoveda? tak, že ?lánok 5 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach sa má vyklada? v tom zmysle, že nebráni da?ovej právnej úprave ?lenského štátu, ako je úprava dotknutá vo veci samej, podľa ktorej tak spoločnosti nerezidenti, ktoré v tomto ?lenskom štáte vykonávajú hospodársku ?innos? prostredníctvom stálej prevádzkarne, ako aj spoločnosti rezidenti, vrátane dcérskej spoločnosti rezidenta spoločnosti nerezidenta, podliehajú dani, ako je *fairness tax* v prípade, že tieto spoločnosti rozdeľujú dividendy, ktoré sa z dôvodu využitia ur?itých da?ových výhod stanovených vnútroštátnym da?ovým ustanovením nezahrnú do ich kone?ného zdanite?ného výsledku.

O tretej otázke

69 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa ?lánok 4 ods. 1 písm. a) smernice o materských a dcérskych spoločnostiach v spojení s odsekom 3 uvedeného ?lánku má vyklada? v tom zmysle, že tomuto ustanoveniu odporuje vnútroštátna da?ová právna úprava, o akú ide vo veci samej, ktorá v situácii, keď materská spoločnosť zisky, ktoré prijala od dcérskej spoločnosti, rozdelí neskôr ako v roku, v ktorom ich získala, vedie k tomu, že tieto zisky podliehajú zdaneniu, ktoré prekra?uje hranicu 5 % upravenú v tomto ustanovení.

70 Z odôvodnenia 3 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach vyplýva, že cie?om tejto smernice je vylú?i? dvojité zdanenie ziskov rozdelených dcérskou spoločnosťou v prospech materskej spoločnosti, na úrovni tejto materskej spoločnosti.

71 Na tieto ú?ely ?lánok 4 ods. 1 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach necháva ?lenským štátom možnosť výberu medzi dvoma systémami, a to systémom oslobodenia od dane a systémom zapo?ítavania (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, EU:C:2006:774, bod 44). Podľa odôvodnení 7 a 9 tejto smernice toto ustanovenie totiž spres?uje, že tam, kde materská spoločnosť alebo jej stálej prevádzkarne? na základe združenia materskej spoločnosti s jej dcérskou spoločnosťou dostáva prerozdelené zisky, ?lenský štát materskej spoločnosti a ?lenský štát jej stálej prevádzkarne, okrem prípadu likvidácie dcérskej spoločnosti bu? upustí od zdanenia takýchto ziskov, alebo zdaní tieto zisky, pričom oprávni materskú spoločnosť a stálej prevádzkarne? odráta? si od dane zlomok dane z príjmu právnických osôb spojenú s týmito ziskami a platenú dcérskymi spoločnosťami a všetkými úrovňami, ktoré sú pod nimi.

72 Odsek 3 uvedeného článku 4 však stanovuje, že každý členský štát si ponecháva možnosť stanoviť, že akékoľvek poplatky vzťahujúce sa na podiel a akékoľvek straty pochádzajúce z rozdelenia ziskov dcérskej spoločnosti nemožno odrátať zo zdaniteľných ziskov materskej spoločnosti. Z tohto ustanovenia takisto vyplýva, že tam, kde sú náklady na riadenie týkajúce sa podielu v takomto prípade určené paušálne, určené množstvo nemôže presiahnuť 5 % ziskov rozdelených dcérskou spoločnosťou.

73 Cieľom článku 4 tejto smernice je teda vyhnúť sa tomu, aby zisky rozdelené dcérskou spoločnosťou nerezidentom v prospech materskej spoločnosti rezidenta boli zdanené najskôr na úrovni dcérskej spoločnosti v štáte jej sídla a následne na úrovni materskej spoločnosti v štáte sídla tejto spoločnosti.

74 V prejednávanej veci treba spresniť, jednak, že Belgické kráľovstvo si pri prebratí smernice o materských a dcérskych spoločnostiach do vnútroštátneho práva zvolilo systém oslobodenia od dane. Okrem toho tento členský štát využil možnosť stanovenú v článku 4 ods. 3 tejto smernice. Zisky pochádzajúce od dcérskych spoločností nerezidentov belgických materských spoločností sú teda oslobodené od dane do výšky 95 %.

75 Je nesporné, že pokiaľ zisky rozdelené dcérskou spoločnosťou nerezidentom v prospech materskej spoločnosti rezidenta táto materská spoločnosť rozdelí neskôr ako v roku, v ktorom ich prijala, dôsledkom *fairness tax* je to, že tieto zisky podliehajú zdaneniu prekračujúcemu hranicu 5 %, ktorá je stanovená v článku 4 ods. 3, čo vedie k dvojitému zdaneniu týchto ziskov.

76 Vzniká teda otázka, či takéto dvojité zdanenie je v rozpore so smernicou o materských a dcérskych spoločnostiach.

77 Podľa belgickej a francúzskej vlády zisky prerozdelené materskou spoločnosťou jej akcionárom nepatria do pôsobnosti článku 4 ods. 1 písm. a) smernice o materských a dcérskych spoločnostiach, pričom toto ustanovenie sa uplatní len vtedy, ak materská spoločnosť prijme zisky rozdelené svojou dcérskou spoločnosťou.

78 Takýto výklad, ktorý nevyplýva ani zo znenia tohto ustanovenia, ani z jeho kontextu alebo účelu, nemožno prijať.

79 V prvom rade totiž uvedené ustanovenie tým, že stanovuje, že členský štát materskej spoločnosti a členský štát stálej prevádzkarne „upustí od zdanenia takýchto ziskov“, zakazuje členským štátom zdaniť materskú spoločnosť alebo jej stálu prevádzkarňu na základe ziskov, ktoré dcérska spoločnosť rozdelila v prospech svojej materskej spoločnosti, pričom nerozlišuje, či k zdaneniu materskej spoločnosti dochádza na základe prijatia týchto ziskov alebo ich opätovného rozdelenia.

80 V druhom rade, ako bolo uvedené v bodoch 70 a 71 tohto rozsudku, cieľom smernice o materských a dcérskych spoločnostiach je vylúčiť dvojité zdanenie ziskov rozdelených dcérskou spoločnosťou v prospech svojej materskej spoločnosti na úrovni materskej spoločnosti. Zdanenie týchto ziskov členským štátom materskej spoločnosti na úrovni tejto spoločnosti pri ich opätovnom rozdelení, ktoré vedie k tomu, že tieto zisky podliehajú zdaneniu, ktoré v skutočnosti prekračuje hranicu 5 % stanovenú v článku 4 ods. 3 tejto smernice, spôsobuje dvojité zdanenie na úrovni danej spoločnosti, ktoré uvedená smernica zakazuje.

81 Toto konštatovanie, ako v podstate uviedla generálna advokátka v bode 54 svojich návrhov, nemožno spochybniť bodom 105 rozsudku z 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), keďže Súdny dvor sa v uvedenom bode vyjadril len k tomu,

Ľi urĽit  spôsoby v poĽtu preddavku na daĽ z príjmov právnických osôb v prípade, Źe matersk  spoloĽnosĽ rezident opätovne rozdeĽuje dividendy prijat  od dcérskej spoloĽnosti nerezidenta, sú v súlade so smernicou o materských a dcérskych spoloĽnostiach, a nie k tomu, Ľi je v danom prípade v súlade so smernicou výber tejto dane.

82 Preto je na tretiu otázku potrebn  odpovedaĽ tak, Źe Ľl nok 4 ods. 1 písm. a) smernice o materských a dcérskych spoloĽnostiach v spojení s odsekom 3 uvedeného Ľl nku sa má vykladaĽ v tom zmysle, Źe tomuto ustanoveniu odporuje vnútroštátna daĽov  právna úprava, o ak  ide vo veci samej, ktor  v situácii, keĽ matersk  spoloĽnosĽ zisky, ktor  prijala od dcérskej spoloĽnosti, rozdeľ neskôr ako v roku, v ktorom ich získala, vedie k tomu, Źe tieto zisky podliehajú zdaneniu, ktor  prekraĽuje hranicu 5 % upraven  v tomto ustanovení.

O trovách

83 Vzhľadom na to, Źe konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k  Ľastn kom konania vo veci samej incidenĽn  charakter a bolo zaĽat  v súvislosti s prek Źkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predloŹen m pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených  Ľastn kov konania, nem Źu byĽ nahraden .

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

- 1. Slobodu usadiĽ sa treba vykladaĽ v tom zmysle, Źe nebráni daĽovej právnej úprave Ľlensk ho štátu, ako je úprava dotknut  vo veci samej, podĽa ktorej tak spoloĽnosĽ nerezident, ktor  v tomto Ľlenskom štáte vykonáva hospodársku ĽinnosĽ prostredníctvom stálej prevádzkarne, ako aj spoloĽnosĽ rezident, vrátane dcérskej spoloĽnosti rezidenta spoloĽnosti nerezidenta, podlieh  dani, ako je *fairness tax* v prípade, Źe tieto spoloĽnosti rozdeĽujú dividendy, ktor  sa z dôvodu vyuŹitia urĽit ch daĽov ch výhod stanovených vnútroštátnym daĽov m ustanovením nezahrnú do ich koneĽn ho zdaniteĽného výsledku, za podmienky, Źe spôsob urĽenia základu tejto dane v skutoĽnosti nevedie k tomu, Źe so spoloĽnosĽou nerezidentom sa zaobchádza menej priaznivo ako so spoloĽnosĽou rezidentom, Ľo musí overiĽ vnútroštátny súd.**
- 2. Ľl nok 5 smernice Rady 2011/96/E  z 30. novembra 2011 o spoloĽnom systéme zdaĽovania uplatňovanom v prípade materských spoloĽností a dcérskych spoloĽností v rozliĽn ch Ľlensk ch štátoch sa má vykladaĽ v tom zmysle, Źe nebráni daĽovej právnej úprave Ľlensk ho štátu, ako je úprava dotknut  vo veci samej, podĽa ktorej tak spoloĽnosti nerezidenti, ktor  v tomto Ľlenskom štáte vykonávajú hospodársku ĽinnosĽ prostredníctvom stálej prevádzkarne, ako aj spoloĽnosti rezidenti, vrátane dcérskej spoloĽnosti rezidenta spoloĽnosti nerezidenta, podlieh  dani, ako je *fairness tax* v prípade, Źe tieto spoloĽnosti rozdeĽujú dividendy, ktor  sa z dôvodu vyuŹitia urĽit ch daĽov ch výhod stanovených vnútroštátnym daĽov m ustanovením nezahrnú do ich koneĽn ho zdaniteĽného výsledku.**
- 3. Ľl nok 4 ods. 1 písm. a) smernice 2011/96 v spojení s odsekom 3 uvedeného Ľl nku sa má vykladaĽ v tom zmysle, Źe tomuto ustanoveniu odporuje vnútroštátna daĽov  právna úprava, o ak  ide vo veci samej, ktor  v situácii, keĽ matersk  spoloĽnosĽ zisky, ktor  prijala od dcérskej spoloĽnosti, rozdeľ neskôr ako v roku, v ktorom ich získala, vedie k tomu, Źe tieto zisky podlieh  zdaneniu, ktor  prekraĽuje hranicu 5 % upraven  v tomto ustanovení.**

Podpisy

* Jazyk konania: holand?ina.