

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

25. února 2021(\*)

„Řízení o předběžné otázce – Článek 63 SFEU – Volný pohyb kapitálu – Korporační daně – Dvoustranné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění – Zdanění dividend vyplacených společností-nerезidentem, které již byly zdaněny v jiném členském státě – Maximální výše započtené slevy na dani – Dvojí právní zdanění“

Ve věci C-403/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Conseil d'État (Státní rada, Francie) ze dne 24. dubna 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 24. května 2019, v řízení

**Société Générale SA**

proti

**Ministre de l'Action et des Comptes publics,**

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení A. Arabadžev, předseda senátu, A. Kumin, T. von Danwitz (zpravodaj), P. G. Xuereb a I. Ziemele, soudci,

generální advokát: P. Pikamäe,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Société Générale SA C. Rameix-Séguin, E. Meierem a R. Torletem, avocats,
- za francouzskou vládu P. Dodellerem, jakož i E. de Moustier, A. Alidière a A.-L. Desjonquères, jako zmocněnci,
- za německou vládu R. Kanitzem a J. Möllerem, jako zmocněnci,
- za španělskou vládu S. Jiménez Garcíou, jako zmocněncem,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s G. M. De Socio, avvocato dello Stato,
- za nizozemskou vládu C. S. Schillemans a M. Bulterman, jako zmocněnkyními,
- za finskou vládu S. Hartikainenem, jako zmocněncem,

- za švédskou vládu H. Eklinder, C. Meyer-Seitz, H. Shev, A. Falk a J. Lundberg, jako zmocněnkyni,
- za vládu Spojeného království Z. Lavery, jako zmocněnkyni, ve spolupráci s R. Baldrym, QC,
- za Evropskou komisi W. Roelsem a N. Gossement, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

## **Rozsudek**

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 63 SFEU.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Société Générale SA a ministre de l'Action et des Comptes publics (ministr financí a veřejných rozpočtů, Francie) ve věci rozhodnutí daňové správy dodatečně vyměřit této společnosti jakožto mateřské společnosti integrované daňové skupiny, jejíž součástí je společnost Société Générale Asset Management (SGAM) Banque (dále jen „SGAM Banque“), korporativní daň za ukončená zdaňovací období v letech 2004 a 2005.

## **Právní rámec**

### ***Francouzsko-italská smlouva***

3 Článek 10 smlouvy mezi vládou Francouzské republiky a vládou Italské republiky o zamezení dvojímu zdanění v oblasti daní z příjmů a majetku a zabránění daňovým únikům, podepsané v Benátkách dne 5. října 1989 (dále jen „francouzsko-italská smlouva“), stanoví:

„1. Dividendy vyplacené společností, která je rezidentem jednoho státu, rezidentovi druhého státu jsou zdanitelné v tomto druhém státě.

2. Tyto dividendy však mohou být zdaněny také ve smluvním státě, jehož rezidentem je společnost, která je vyplácí, a podle právních předpisů tohoto státu [...]“

4 Článek 24 odst. 1 písm. a) této smlouvy stanoví, že pokud jde o Francouzskou republiku, je dvojímu zdanění zamezeno následujícím způsobem:

„Výnosy a jiné kladné příjmy, které pocházejí z Itálie a jsou tam zdanitelné v souladu s ustanoveními smlouvy, jsou zdanitelné také ve Francii, pokud plynou rezidentovi Francie. Italská daň není odpovídatelná pro výpočet příjmu zdanitelného ve Francii. Příjemce má však nárok na slevu na daň započítatelnou na francouzskou daň, do jejíhož základu jsou tyto příjmy zahrnuty. Taková sleva na daň se rovná:

- v případě příjmů uvedených v člencích 10, 11, 12, 16 a 17 [...] výši daně zaplacené v Itálii v souladu s ustanoveními těchto článků. Sleva na daň však nemůže přesáhnout výši francouzské daně z těchto příjmů [...]“

### ***Francouzsko-britská smlouva***

5 Článek 9 smlouvy mezi vládou Francouzské republiky a vládou Spojeného království Velké

Británie a Severního Irsku o zamezení dvojímú zdanění a zabránění dařovým únikům v oblasti daní z přijmů, podepsané v Londýně dne 22. května 1968 stanoví:

„1) a) Dividendy vyplacené společností, která je rezidentem Spojeného království, rezidentovi Francie jsou zdanitelné ve Francii.

b) Pokud má rezident Francie z důvodu takové dividendy nárok na slevu na dani podle odstavce 2 tohoto článku, může být dař vybrána také ve Spojeném království [...]

2. S výhradou ustanovení odstavců 3, 4 a 5 tohoto článku má rezident Francie, který obdrží od společnosti, jež je rezidentem Spojeného království dividendy, jejichž je skutečným vlastníkem, má v případě, že je dařovým poplatníkem ve Francii z důvodu těchto dividend, nárok na slevu na dani, která je s nimi spojena a na niž by měla nárok fyzická osoba, která je rezidentem Spojeného království, pokud by obdržela tyto dividendy, a na vyplacení dařového bonusu plynoucího ze slevy na dani odpovídající dani Spojeného království, kterou je povinna odvést [...]

6 Podle čl. 24 písm. b) bodu ii) francouzsko-britské smlouvy se dvojímú zdanění přijmů v případě Francouzské republiky zamezí následujícím způsobem:

„Francie přiznává rezidentovi Francie, jemuž plynou příjmy uvedené v článcích 9 a 17, jež mají zdroj ve Spojeném království a které byly souladu s ustanoveními uvedených článků zdaněny ve Spojeném království, slevu na dani odpovídající částce daně uhrazené ve Spojeném království. Tato sleva na dani, která nemůže přesáhnout částku francouzské daně z výše uvedených příjmů, se započítá na daně uvedené v čl. 1 odst. 1 písm. b) této smlouvy, do jejichž základu jsou zahrnuty tyto příjmy [...]

### **Francouzsko-nizozemská smlouva**

7 Článek 10 smlouvy mezi vládou Francouzské republiky a vládou Nizozemského království o zamezení dvojímú zdanění a zabránění dařovým únikům v oblasti daní z příjmů a majetku, podepsané v Paříži dne 16. března 1973 (dále jen „francouzsko-nizozemská smlouva“), stanoví:

„1. Dividendy vyplácené společností, která je rezidentem jednoho státu, rezidentovi druhého státu jsou zdanitelné v tomto druhém státě.

2. Tyto dividendy však mohou být rovněž zdaněny ve státě, jehož rezidentem je společnost, která je vyplácí, a podle právních předpisů tohoto státu [...]

8 Podle čl. 24 části B písm. b) této smlouvy se rozumí, že dvojímú zdanění bude zamezeno následujícím způsobem, pokud jde o Francouzskou republiku:

„Pokud jde o příjmy uvedené v článcích 8, 10, 11, 16 a 17, které byly zdaněny v Nizozemsku podle ustanovení těchto článků, přizná Francie osobám, které jsou rezidenty ve Francii a plynou jim takové příjmy, slevu na dani ve výši rovnající se nizozemské dani. Tato sleva na dani, která nemůže přesáhnout výši daně z dotčených příjmů vybírané ve Francii, se započítává na daně uvedené v čl. 2 odst. 3 písm. b), v jejichž základech jsou zahrnuty uvedené příjmy [...]

### **Francouzské právo**

9 Článek 39 odst. 1 code général des impôts (všeobecný dařový zákoník), ve znění použitelném na spor v řádném řízení (dále jen „všeobecný dařový zákoník“), stanoví:

„čistý zisk je zisk po odeřtení všech nákladů [...]

10 ?lánek 209 bod I první pododstavec tohoto zákoníku stanoví:

„S výhradou ustanovení tohoto oddílu se zisky zdanitelné korporační daní určí podle pravidel stanovených v ?láncích 34 až 45 [...] a s přihlédnutím pouze k ziskům dosaženým v podnicích provozovaných ve Francii, jakož i k ziskům, jejichž zdanění je p?iznáno Francii mezinárodní smlouvou o zamezení dvojímu zdanění. [...]“

11 ?lánek 220 odst. 1 uvedeného zákoníku stanoví:

„a) V odvodných případech, se srážková da? z p?íjm? z kapitálového majetku, uvedených v ?láncích 108 až 119, ?látku 238f B a 1678a, které obdržela společnost nebo právnická osoba, započte na ?ástku dan?, kterou má společnost nebo právnická osoba odvést podle této kapitoly.

Nicmén? odpočet, který má být z tohoto titulu proveden, nemže přesáhnout příslušnou ?ást této poslední uvedené dan? odpovídající výši uvedených p?íjm?.

b) Co se týče p?íjm? ze zdroj? v zahraničí uvedených v ?láncích 120 až 123, započtení je omezeno na výši slevy na dani odpovídající zahraniční srážkové dani nebo ji nahrazující srážce, jak je stanoveno v mezinárodních smlouvách. [...]“

### **Spor v p?vodním řízení a p?edběžné otázky**

12 Společnost SGAM Banque se sídlem ve Francii je součástí integrované da?ové skupiny, jejíž mateřskou společností je společnost Sociétés Générale se sídlem rovnž ve Francii.

13 V letech 2004 a 2005 uskutečnila společnost SGAM Banque zápis?ky cenných papír? zahrnující p?edání cenných papír? vydlužitelem, které měly zajistit cenné papíry, jež byly zap?jeny společností SGAM Banque, která se tak stala doasn? vlastníkem p?edaných cenných papír?. Vzorová smlouva uzavřená mezi společností SGAM Banque a jejími smluvními partnery stanovila, že tato společnost je v zásad? povinna vrátit vydlužiteli cenné papíry rovnocenné t?m, které byly poskytnuty jako zajištění, aby tento vydlužitel měl nárok na výplatu dividend spojených s t?mito cennými papíry, a nebudou-li mu vráceny, zaplatit mu penžitou ?ástku nebo mu p?edat hmotné statky v hodnot? odpovídající výši t?chto dividend.

14 Dále společnost SGAM Banque prováděla operace strukturování fond? spoívající zejména ve správ? koš? akcií odpovídajících profil?m správy stanoveným jejími smluvními partnery. Na základ? t?chto operací obdržela společnost SGAM Banque akcie spojené s cennými papíry zahrnutými do složení t?chto koš? akcií, které nabyla, ale na základ? plnění prodaných jejím smluvním partner?m jim byla povinná vyplatit ?ástku odpovídající výši obdržených dividend, jakož i navýšení hodnoty cenných papír?. Jako protiplnění platili společnosti SGAM Banque její smluvní partneři pevnou odměnu za správu koše akcií.

15 V rámci t?chto dvou druh? operací obdržela společnost SGAM Banque dividendy spojené s cennými papíry společností usazených v Itálii, Spojeném království a Nizozemsku, snížené o srážkovou da? odvedenou v každém z t?chto ?lenských stát?. Společnost SGAM Banka proto započela na ?ástku korporační dan?, kterou byla povinna odvést ve Francii za ukončená zda?ovací období v letech 2004 a 2005, slevy na dani odpovídající t?mto srážkovým daním na základ? francouzsko-italské, francouzsko-britské a francouzsko-nizozemské smlouvy.

16 Po provedení kontroly účetnictví zpochybnila příslušná da?ová správa započtení ?ásti t?chto slev na dani a navýšila ?ástku této korporační dan?. Rozsudkem ze dne 3. února 2011 tribunal administratif de Montreuil (správní soud v Montreuil, Francie) zprostil společnost Sociétés Générale povinnosti zaplatit dodatekn? vyměnou da?, k níž byla jakožto mateřská společnost v

dřsledku tohoto navýšení povinná. Rozsudkem ze dne 17. března 2016 cour administrative d'appel de Versailles (odvolací správní soud ve Versailles, Francie) tento rozsudek zrušil a opět uložil této společnosti povinnost uhradit uvedenou dodatečně vyměřenou daň.

17 Společnost Société Générale, majíc za to, že tento odvolací soud měl neprávem za to, že použití pravidel pro výpočet slevy na dani je v souladu se svobodou pohybu kapitálu zakotvenou v článku 63 SFEU, podala proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek k předkládajícímu soudu, Conseil d'État (Státní rada, Francie). Tato společnost s odkazem na rozsudky ze dne 28. února 2013, Beker a Beker (C-168/11, EU:C:2013:117), a ze dne 17. září 2015, Miljoen a další (C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:608), tvrdí, že operace uskutečněné společnými podléhajícími korporací dani ve Francii, které se týkají cenných papírů zahraničních společností, jsou znevýhodněny oproti operacím, které se týkají cenných papírů francouzských společností, z důvodu způsobu výpočtu maximální výše slevy na dani započtené na základě francouzsko-italské, francouzsko-britské a francouzsko-nizozemské smlouvy, jež umožňuje pouze nedostatečné započtení daně vybrané nizozemským státem zdroje dividend na korporací daň splatnou ve Francii.

18 Předkládající soud vysvětluje, že z čl. 220 odst. 1 písm. b) všeobecného daňového zákoníku vyplývá, že započtení srážkové daně odvedené v zahraničí z důvodu přijetí ze zdroje v zahraničí, na které toto ustanovení odkazuje, na daň splatnou ve Francii, je omezeno na částku slevy na dani odpovídající této srážkové dani, jak je stanoveno v mezinárodních daňových smlouvách.

19 V této souvislosti upřesňuje, že z francouzsko-italské, francouzsko-britské smlouvy a francouzsko-nizozemské smlouvy, uzavřených s cílem zamezit dvojímu zdanění vyplývá, že pokud společnost podléhající korporací dani ve Francii obdrží dividendy od společnosti usazené v jiném státě, jež je smluvní stranou jedné z těchto smluv, které v tomto státě podléhají srážkové dani, má Francouzská republika pravomoc uložit v souvislosti s těmito dividendami daň první uvedené společnosti. Tato společnost má nicméně nárok na slevu na dani započitatelnou na korporací daň za předpokladu, že tato sleva na dani nepřesáhne výši francouzské daně odpovídající takovým přijímáním. V tomto ohledu uvedený soud vysvětluje, že podle francouzského práva a vzhledem k neexistenci jakéhokoli ustanovení v dotyčné smlouvě o zamezení dvojímu zdanění v opačném smyslu musí být maximální výše uvedené slevy na dani stanovena při uplatnění všech ustanovení všeobecného daňového zákoníku týkajících se korporací daně, včetně ustanovení jeho čl. 39 odst. 1, použitelných na základě jeho čl. 209 bodu I prvního pododstavce. Podle předkládajícího soudu z toho vyplývá, že maximální výše slevy na dani musí být určena tak, že se od částky vyplácených dividend před jakoukoli srážkovou daní, a s výjimkou zvláštních ustanovení, odečtou odvodněné náklady spojené s těmito dividendami. Těmito náklady jsou náklady vynaložené pouze z důvodu nabytí, držení nebo převodu cenných papírů, jež vedly k výplatě dividend, a které jsou přímo spojeny s touto výplatou a jejichž protihodnotou není nárost aktiv.

20 Předkládající soud vedle toho poznamenává, že úelem pravidel připomenutých v předcházejícím bodě je kompenzace znevýhodnění, které může plynout ze souběžného výkonu daňových pravomocí různých nizozemských států a že pro účely této kompenzace se maximální výše započtení vypočítá tak, že se na dividendy ze zahraničního zdroje, které podléhají srážkové dani, uplatní ustanovení všeobecného daňového zákoníku týkající se odpůtu nákladů.

21 Uvedený soud dodává, že náklady, které se odečtou od částky těchto dividend před srážkovou daní, se odečítají také pro účely stanovení základu korporací daně splatné ve Francii. Tato pravidla odrážejí závazek Francie vzdát se popřípadě zcela daňových přijímání, které by tomuto nizozemskému státu plynuly ze zdanění dividend ze zahraničního zdroje korporací daní. Započtení slevy na dani ve vyšší míře, než je sleva na dani vyplývající z uplatnění těchto pravidel,

může vést nejen k tomu, že se Francouzská republika vzdá těchto příjmů, ale také k tomu, že ponese zcela nebo zčásti břemeno daní, které tyto dividendy podléhají ve státě, v němž se nachází jejich zdroj.

22 Předkládající soud kromě toho odkazuje na judikaturu Soudního dvora, a zejména na bod 47 rozsudku ze dne 20. května 2008, Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289), a na bod 28 rozsudku ze dne 24. října 2018, Sauvage a Lejeune (C-602/17, EU:C:2018:856), z něhož vyplývá, že unijní právo neukládá členskému státu, aby kompenzoval znevýhodnění vyplývajícího z četného zdanění vyplývajícího výlučně ze souběžného výkonu daňových pravomocí členských států, ale přísluší tomuto členskému státu, pokud se rozhodne takovou kompenzací stanovit, vykonat tuto možnost v souladu s uvedeným právem. Mimoto znevýhodňující daňové zacházení vyplývající z rozdělení této pravomoci mezi dva členské státy a z rozdílů mezi jejich daňovými systémy nemůže být považováno za zakázané rozdílné zacházení.

23 Tento soud se přitom vzhledem k neexistenci judikatury Soudního dvora k této otázce zamýšlí nad prostorem pro uvážení, který mají členské státy při přijímání mechanismu zamezení dvojímu zdanění, jenž lze použít v případě vyplácení dividend ze zahraničního zdroje společnosti rezidentovi, který je založen na poskytnutí slevy na dani započitatelné do maximální výše daní státu jejího sídla, která odpovídá těmto dividendám.

24 Za těchto podmínek se Conseil d'État (Státní rada) rozhodla přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„S ohledem na článek [63 SFEU], okolnost, že použití pravidel [vnitrostátního práva] za účelem kompenzace dvojího zdanění dividend, které byly vyplaceny společnosti podléhající korporální dani v členském státě, jehož je rezidentem, společností-rezidentem jiného členského státu a které z důvodu výkonu daňové pravomoci tímto členským státem podléhají srážkové dani, může mít za následek znevýhodnění operací, týkajících se cenných papírů zahraničních společností, uskutečněných společnostmi podléhajícími korporální dani v prvně uvedeném státě, znamená, že tento prvně uvedený stát v případě, že si zvolil možnost kompenzace dvojího zdanění, jde nad rámec vzdání se daňových příjmů, které by mu plynuly ze zdanění dotyčných dividend korporální daní.“

### **K předběžné otázce**

25 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 63 SFEU vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která v rámci režimu, jehož cílem je kompenzace dvojího zdanění dividend, jež obdržela společnost podléhající korporální dani v tomto členském státě, v němž má sídlo, a ze kterých byla vybrána daň jiným členským státem, přiznává takové společnosti slevu na dani, jejíž výše je omezena na částku, kterou by tento prvně uvedený členský stát obdržel v případě, že by byly zatíženy korporální daní pouze tyto dividendy, aniž v plné výši kompenzuje daň odvedenou v tomto jiném členském státě.

26 V této souvislosti přísluší podle ustálené judikatury členským státům, aby za dodržení unijního práva uspořádaly svůj systém zdanění rozdělovaných zisků a v rámci toho vymezily základ daní, jakož i daňovou sazbu, které se použijí u akcionáře-příjemce (rozsudky ze dne 20. května 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, EU:C:2008:289, bod 30, a usnesení ze dne 4. února 2016, Baudinet a další, C-194/15, nezveřejněné, EU:C:2016:81, bod 30 a citovaná judikatura).

27 Z toho vyplývá, že dividendy vyplácené společností usazenou v členském státě akcionáři, který je rezidentem v jiném členském státě, mohou být předmětem dvojího právního zdanění, pokud se oba členské státy rozhodnou vykonávat svou daňovou pravomoc a zdanit uvedené

dividendy u akcionáře (rozsudek ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 168 a citovaná judikatura, a usnesení ze dne 4. února 2016, Baudinet a další, C-194/15, nezveřejněné, EU:C:2016:81, bod 31).

28 Dále nevýhody, které mohou vyplývat ze souběžného výkonu daňových pravomocí různých členských států, netvoří omezení zakázaná SFEU, pokud takový výkon není diskriminační (rozsudek ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 169 a citovaná judikatura, jakož i usnesení ze dne 4. února 2016, Baudinet a další, C-194/15, nezveřejněné, EU:C:2016:81, bod 32).

29 V této souvislosti je třeba uvést, že vzhledem k tomu, že unijní právo ve svém souhrnném stavu nestanoví obecná kritéria pro rozdělení pravomocí mezi členské státy, pokud jde o vyloučení dvojího zdanění uvnitř Evropské unie, okolnost, že jak členský stát zdroje dividend, tak členský stát sídla akcionáře mohou zdaňovat uvedené dividendy, neznamená, že by členský stát sídla byl na základě unijního práva povinen zabránit nevýhodám, které mohou vyplývat z výkonu pravomoci takto rozdělené mezi oba členské státy (rozsudek ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 170 a citovaná judikatura, jakož i usnesení ze dne 4. února 2016, Baudinet a další, C-194/15, nezveřejněné, EU:C:2016:81, bod 33).

30 I když členské státy mají volnost určit v rámci dvoustranných smluv o zamezení dvojímu zdanění hraniční úroveň rozdělení daňových pravomocí, avšak toto rozdělení daňových pravomocí jim nedovoluje uplatňovat opatření odporující volnému pohybu zaručenému SFEU. Co se totiž týká výkonu zdaňovací pravomoci takto rozdělené v rámci dvoustranných smluv o zamezení dvojímu zdanění, musí se členské státy podřídit unijním pravidlům a konkrétně dodržovat zásadu rovného zacházení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 24. října 2018, Sauvage a Lejeune, C-602/17, EU:C:2018:856, bod 24, jakož i ze dne 14. března 2019, Jacob a Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, bod 25).

31 V projednávané věci ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že dividendy, které byly společností SGAM Banque vyplaceny společnostmi usazenými v Itálii, Spojeném království a Nizozemsku v rámci operací zápisek cenných papírů a strukturování fondů, jsou předmětem dvojího právního zdanění ze strany států zdroje těchto příjmů a ze strany Francouzské republiky, jakožto státu sídla společnosti SGAM Banque, z titulu korporátní daně, do jejíhož základu jsou tyto příjmy zahrnuty.

32 Pokud jde o výkon zdaňovací pravomoci Francií, z informací poskytnutých předkládajícím soudem a z upřesnění poskytnutých francouzskou vládou, jakož i společností Société Générale v jejich písemných vyjádřeních vyplývá, že všechny společnosti-rezidenti jsou poplatníky korporátní daně z titulu obdržení dividend, nezávisle na skutečnosti, že tyto dividendy pocházejí z tuzemského nebo zahraničního zdroje. Tyto příjmy jsou zahrnuty do celkového výsledku dotyčné společnosti, od něhož se odečtou provozní náklady, aniž je poukázáno na rozdílné sazby daně. Vedle toho se na tyto příjmy použijí bez ohledu na jejich původ stejná pravidla započtení nákladů vyplývající ze všeobecného daňového zákoníku.

33 Dále je nesporné, že i když Francie zdaňuje dividendy obdržené od společností usazených v Itálii, Spojeném království a Nizozemsku korporátní daní, přiznává společnosti, která je příjemcem těchto dividend, slevu na dani započitatelnou na korporátní daň. Tato sleva na dani se rovná dani odvedené v členském státě zdroje příjmů a nemůže přesáhnout výši francouzské korporátní daně odpovídající tomuto příjmu.

34 Nakonec, pokud jde o způsoby výpočtu slevy na dani započitatelné z titulu daně již

uhrazené z dividend ze zahraničního zdroje, základ a sazba korporátní daně odpovídající pouze tímto příjmem se podle všeho shodují se základem a sazbou korporátní daně, která by byla skutečně splatná v případě, že by se jednalo o dividendy z vnitrostátního zdroje. Konkrétní náklady specificky spojené s dividendami, které se v souladu s judikaturou předkládajícího soudu odečtou při tomto výpočtu, jsou patrně odečítány také od celkového výsledku společnosti-rezidenta, pokud se jedná o dividendy z vnitrostátního zdroje, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

35 Z výše uvedeného vyplývá, že s výhradou ověření předkládajícím soudem nic nenasvědčuje tomu, že dividendy vyplácené společnostmi usazenými v Itálii, Spojeném království a Nizozemsku jsou ve Francii zdaňovány korporátní daní, která představuje větší zátěž než daň, které podléhají dividendy z vnitrostátního zdroje.

36 Společnost Société Générale nicméně ve svém písemném vyjádření tvrdí, že způsob výpočtu slevy na dani, na níž má taková společnost nárok, umožňuje pouze nedostatečné započtení daně, která byla již odvedena v italském státě zdroje dividend, na francouzskou korporátní daň, což má pro společnost usazenou ve Francii za následek znevýhodnění operací týkajících se cenných papírů společností-nerezidentů oproti operacím týkajícím se cenných papírů společností-rezidentů. Z toho vyplývá vyšší daňového zatížení dividend ze zahraničního zdroje než dividend z vnitrostátního zdroje.

37 V tomto ohledu je třeba konstatovat, jak připouští společnost Société Générale, že takové znevýhodnění vyplývá z rozdílu mezi základem daně vybrané italskými státy zdroje dividend a základem francouzské korporátní daně, která určuje maximální výši započitatelné slevy na dani. Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, totiž vyplývá, že daň odvedená v Itálii, Spojeném království a Nizozemsku byla vypočtena z hrubé částky těchto dividend bez možnosti odečtu nákladů, zatímco francouzská korporátní daň se vypočte z čistého základu, neboť Francouzská republika umožňuje odečet nákladů v souladu s čl. 39 odst. 1 všeobecného daňového zákoníku, takže čistý příjem pro výpočet slevy na dani se uvedeným odpočtem nákladů sníží.

38 Pokud jde v této souvislosti o argument, podle něhož by bylo v rozporu s volným pohybem kapitálu, aby se pro výpočet francouzské slevy na dani přijal jiný daňový základ, než je daňový základ přijatý italskými státy zdroje dividend, když Francouzská republika a tyto italské státy měly v úmyslu zamezit dvojímu zdanění, je třeba uvést, že v souladu s judikaturou Soudního dvora připomenutou v bodě 26 tohoto rozsudku přísluší každému italskému státu, aby při dodržení unijního práva vymezil základ daně, který se použije u akcionáře, který je příjemcem vyplacených dividend.

39 Mimoto, jak již Soudní dvůr uvedl, předem takové smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, jako jsou smlouvy, o které se jedná ve věci v původním řízení, není zaruženo, aby zdanění, kterému podléhá daňový poplatník v jednom italském státě, nebylo vyšší než zdanění, kterému by podléhal v druhém italském státě (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. května 1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, bod 46).

40 V důsledku toho, jak rovněž uvedly vlády, které předložily písemná vyjádření Soudnímu dvoru a Evropské komisi, je třeba mít za to, že při neexistenci diskriminačního výkonu daňové pravomoci italským státem vyplývá takové znevýhodnění plynoucí z dvojího zdanění dividend ze zahraničního zdroje, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, ze souběžného výkonu daňových pravomocí státy zdroje těchto dividend a italským státem, jehož rezidentem je společnost-akcionář. Za těchto podmínek nelze na vnitrostátní právní úpravu, o níž se jedná ve věci v původním řízení, nahlížet tak, že se v ní promítá omezení volného pohybu kapitálu zakázané článkem 63 SFEU.



41 Tento závěr nemůže být zpochybněn rozsudky ze dne 28. února 2013, Beker a Beker (C-168/11, EU:C:2013:117), a ze dne 17. září 2015, Miljoen a další (C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:608), kterých se dovolává společnost Sociétés Générale, jelikož tyto rozsudky nelze použít na takovou situaci, jako je situace, o níž se jedná ve věci v původním řízení, kdy znevýhodňující zdanění dividend ze zahraničního zdroje, které pobírá společnost podléhající korporální dani, členským státem, jehož je rezidentem, vyplývá ze souběžného výkonu daňových pravomocí členskými státy zdroje těchto příjmů a členským státem, jehož rezidentem je společnost-akcionář.

42 V tomto ohledu se rozsudek ze dne 17. září 2015, Miljoen a další (C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:608), týkal povinností členského státu zdroje dividend s ohledem na mechanismus odpůtu nebo vrácení srážkové daně použitelného na dividendy vyplácené společnostmi-rezidenty rezidentem uvedeného členského státu, zatímco ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 28. února 2013, Beker a Beker (C-168/11, EU:C:2013:117), se dotčené započtení týkalo možnosti odpůtu srážkové daně od daně z příjmů nikoliv pro společnost, ale pro fyzické osoby v členském státě, jehož jsou rezidenty, kterému příslušelo poskytnout všechny daňové výhody spojené s osobní a rodinnou situací poplatníka. Podle tohoto mechanismu započtení má-li přítom daňový poplatník-rezident nárok na odpůty osobní a rodinné povahy v plné výši, pokud mu všechny jeho příjmy plynuly v členském státě, jehož je rezidentem, zatímco tomu tak nebylo v případě, kdy mu část jeho příjmů plynula v zahraničí. Naproti tomu, s výhradou ověření předkládajícím soudem, není ve věci v původním řízení odpůt náklad v případě dividend vyplácených jiným členským státem omezen.

43 S ohledem na výše uvedené je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání právní úpravě členského státu, která v rámci režimu, jehož cílem je kompenzace dvojího zdanění dividend obdržených společnostmi podléhající korporální dani tohoto členského státu, v němž je usazena, a které byly zdaněny jiným členským státem, přiznává takové společnosti slevu na dani omezenou výší daně, kterou by tento členský stát obdržel v případě zatížení korporální daní pouze těchto dividend, aniž v plné výši kompenzuje daň odvedenou v tomto jiném členském státě.

### **K nákladům řízení**

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

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

**Článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání právní úpravě členského státu, která v rámci režimu, jehož cílem je kompenzace dvojího zdanění dividend obdržených společnostmi podléhající korporální dani tohoto členského státu, v němž je usazena, a které byly zdaněny jiným členským státem, přiznává takové společnosti slevu na dani omezenou výší daně, kterou by tento členský stát obdržel v případě zatížení korporální daní pouze těchto dividend, aniž v plné výši kompenzuje daň odvedenou v tomto jiném členském státě.**

Podpisy

\* – Jednací jazyk: francouzština.