

Věc C-556/20

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

Datum doručení:

23. října 2020

Předkládající soud:

Conseil d'État (Francie)

Datum předkládacího rozhodnutí:

23. října 2020

Žalobkyně:

Schneider Electric SA a další

Žalovaní:

Premier ministre

Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance

[omissis]

S ohledem na níže popsané řízení:

[omissis] [žalobkyně] [omissis] navrhuji, aby Conseil d'État (Státní rada):

1°) z důvodu překročení pravomoci zrušila administrativní připomínky zveřejněné v základní dokumentaci dne 1. listopadu 1995 [omissis];

2°) z důvodu překročení pravomoci zrušila administrativní připomínky [omissis] zveřejněné v Bulletin officiel des impôts č. 62 dne 30. března 2001;

[omissis]

Žalující společnosti tvrdí, že napadené připomínky přebírají ustanovení čl. 223e code général des impôts (Obecný daňový zákoník), která zavádějí zálohovou srážkovou daň z příjmů z kapitálového majetku a jsou sama neslučitelná s ustanoveními článku 4 směrnice 90/435/ES ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění [Or. 2] mateřských a dceřiných společností z různých členských států, jelikož zálohová srážková daň z příjmů z kapitálového majetku má povahu

daňového opatření stanoveného členským státem mateřské společnosti, které stanoví výběr daně při rozdělování dividend mateřskou společností a jehož základem jsou částky rozdělovaných dividend, včetně dividend od dceřiných společností-nerezidentů této společnosti.

[*omissis*] ministre de l'économie, des finances et de la relance (ministr hospodářství, financí a obnovy) navrhuje, aby byla žaloba odmítnuta [pro nepřípustnost a zamítnuta pro neopodstatněnost].

[*omissis*]

[Žalobkyně žádají o předložení přednostní otázky ústavnosti týkající se v podstatě zásady rovnosti]

[*omissis*]

[*omissis*] **[Or. 3]**

[*omissis*]

[Jedna z žalobkyň] [*omissis*] tvrdí, že napadené připomínky přebírají ustanovení čl. 223e code général des impôts, která zavádějí zálohovou srážkovou daň z příjmů z kapitálového majetku a jsou sama neslučitelná s:

- ustanoveními článku 4 směrnice 90/435/ES ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, jelikož zálohová srážková daň z příjmů z kapitálového majetku má povahu daňového opatření stanoveného členským státem mateřské společnosti, které stanoví výběr daně při rozdělování dividend mateřskou společností a jehož základem jsou částky rozdělovaných dividend, včetně dividend od dceřiných společností-nerezidentů této společnosti;

[*omissis*]

[*omissis*] **[Or. 4]** [*omissis*]

S ohledem na:

[*omissis*]

- Smlouvu o fungování Evropské unie;
- směrnici Rady 90/435/ES ze dne 23. července 1990;
- rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. února 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82;

- rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 15. září 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581; a rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 4. října 2018, Komise v. Francie (Zálohová srážková daň z příjmů z kapitálového majetku), C-416/17, EU:C:2018:811;
- rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 17. května 2017, X, C- 68/15, EU:C:2017:379; a AFEP a další, C-365/16, EU:C:2017:378;

[omissis]

Vzhledem k těmto důvodům:

[omissis] **[Or. 5]** [omissis] [spojení jednotlivých žalob]

K námitkám nepřipustnosti vzneseným ministrem:

[omissis]

[omissis] [vyhovění námitce nepřipustnosti ve vztahu k jedné žalobkyni, zamítnutí ve vztahu k ostatním] **[Or. 6]**

K výkladu ustanovení článku 223e code général des impôts:

6. Ve znění použitelném jak ke dni 1. listopadu 1995, tak ke dni 21. března 2001 článek 158a code général des impôts stanoví, že osoby, kterým francouzské společnosti vyplácejí dividendy, mají z tohoto titulu příjem tvořený částkami, které obdrží od společnosti, a slevou na dani ve formě daňového kreditu poskytnutého finančním úřadem. Článek 216 téhož zákoníku kromě toho stanoví, že *„čisté výnosy z majetkového podílu, které umožňují použití režimu mateřských společností, jsou uvedeny v článku 145 a byly obdrženy v průběhu hospodářského roku mateřskou společností, mohou být odečteny od celkového čistého zisku této mateřské společnosti [...]“*. Mimoto čl. 223e odst. 1 první pododstavec tohoto zákoníku, ve znění článku 98 loi du 30 décembre 1991 de finances pour 1992 (zákon ze dne 30. prosince 1991 o rozpočtu pro rok 1992), stanoví: *„[...] jsou-li výnosy vyplácené společností z částek, z důvodu kterých nepodléhá korporátní dani v obvyklé sazbě [...], tato společnost je povinna uhradit srážkovou daň z příjmů z kapitálového majetku odpovídající daňovému kreditu stanovenému v článku 158a a spojenému s těmito dividendy. Tato srážková daň se odvádí bez ohledu na osobu příjemce dividend.“* Konečně čl. 146 odst. 2 téhož zákoníku, před jeho zrušením článkem 93 loi du 30 décembre 2003 de finances pour 2004 (zákon ze dne 30. prosince 2003 o rozpočtu na rok 2004), stanovil: *„Jestliže vyplácení zisků mateřskou společností vede k uplatnění zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku podle článku 223e, sníží se tato záloha případně o částku daňových kreditů, které jsou spojeny s výnosy z majetkových podílů [...], přijatými za ukončená účetní období maximálně za posledních pět let“*.
7. V rozsudku ze dne 15. září 2011, Accor (C- 310/09, EU:C:2011:581), Soudní dvůr Evropské unie rozhodl, že „články 49 a 63 Smlouvy o fungování Evropské

unie brání právní úpravě členského státu, [...] jejímž cílem je zamezení dvojímu ekonomickému zdanění dividend, která umožňuje mateřské společnosti započíst na srážkovou daň z příjmů z kapitálového majetku, kterou je povinna uhradit při následném vyplacení dividend svým akcionářům, které jí poukázaly její dceřiné společnosti, slevu na dani spojenou s rozdělením těchto dividend, pocházejí-li od dceřiné společnosti usazené v tomto členském státě, avšak tuto možnost neposkytuje, pocházejí-li tyto dividendy od dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě, jelikož tato právní úprava v tomto posledně uvedeném případě nezakládá právo na poskytnutí slevy na dani spojené s rozdělením těchto dividend touto dceřinou společností“. Z toho vyplývá, že společnost, které jsou vypláceny dividendy, má nárok na daňový kredit umožňující zajistit totéž daňové zacházení s dividendami vyplácenými společnostmi usazenými ve Francii a s dividendami, které vyplácí společnosti usazené v jiném členském státě Evropské unie.

8. Článek 4 směrnice Rady 90/435/ES ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve znění platném ke dni 1. listopadu 1995 a 21. března 2001, stanovil: „1. *Obdrželi 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, přičemž umožní mateřské společnosti odečíst 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 držbě podílu na dceřiné společnosti a ztráty vyplývající z rozdělování jejich zisků nelze odečíst od zdanitelných příjmů mateřské společnosti. [Or. 7] 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 [...]*“.
9. Účelem těchto ustanovení, jak byla objasněna judikaturou Soudního dvora Evropské unie, zejména v rozsudku ze dne 25. září 2003, Océ van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495), je zamezit tomu, aby rozdělované zisky vyplacené mateřské společnosti-rezidentovi dceřinou společností-nerezidentem byly zdaněny v prvním sledu u dceřiné společnosti ve státě jejího sídla a ve druhém sledu u mateřské společnosti ve státě jejího sídla. Pro tyto účely umožňují členským státům volbu mezi dvěma systémy, a sice systémem osvobození a systémem odpočtu. Členské státy ponechávají nicméně v platnosti možnost stanovit, že náklady vztahující se k držbě podílu na dceřiné společnosti a ztráty vyplývající z rozdělování jejich zisků nelze odečíst od zdanitelných příjmů mateřské společnosti. Z tohoto ustanovení rovněž vyplývá, že jsou-li v takovém případě výdaje na řízení vztahující se k podílu pevně stanoveny paušální sazbou, nesmí taková částka přesáhnout 5 % ze zisku rozdělovaného dceřinou společností.
10. Volba mezi systémem osvobození od daně a systémem odpočtu nevede u společnosti, která přijala dividendy, nezbytně k témuž výsledku. Z judikatury

Soudního dvora Evropské unie, zejména z jeho rozsudku ze dne 12. února 2009, Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82), vyplývá, že při provádění směrnice se členský stát, který si zvolil jeden z možných systémů stanovených touto směrnicí, nemůže dovolávat účinků či omezení, které by mohly vyplývat z uplatňování jiného systému. Pokud jde o daňové zacházení se zisky, které spadají do působnosti směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, v člancích 145 a 216 code général des impôts bylo rozhodnuto pro systém osvobození od daně s výhradou zdanění alikvotní částky výdajů a nákladů, stanovené paušálně na 5 %, představujících výdaje a náklady vynaložené mateřskou společností a vztahující se k její účasti na dceřiné společnosti, která rozdělila tyto zisky. Tyto zisky jsou tedy od daně osvobozeny z 95 %.

11. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie, zejména z jeho rozsudků ze dne 17. května 2017, X (C- 68/15, EU:C:2017:379), a AFEP a další (C-365/16, EU:C:2017:378), dále vyplývá, že ve smyslu článků 5 a 6 a čl. 7 odst. 1 směrnice Rady 90/435/ES ze dne 23. července 1990 je srážková daň zdaněním, ke kterému dochází na základě vyplácení dividend nebo jakéhokoli jiného výnosu z cenných papírů, jehož základem je výnos z těchto cenných papírů a osobou podléhající této dani je držitel těchto cenných papírů. Jak se shodují účastníci řízení, zálohová srážková daň z příjmů z kapitálového majetku, které podléhá pouze subjekt provádějící přerozdělování, nemá proto povahu takové srážkové daně. Ze stejných rozsudků naproti tomu vyplývá, že článek 4 směrnice Rady 90/435/ES ze dne 23. července 1990 tím, že stanoví, že členský stát mateřské společnosti „*upustí od zdanění těchto zisků*“, zakazuje členským státům, aby mateřskou společnost zdanily z titulu zisků, které jí vyplácí její dceřiná společnost, a nerozlišuje přitom, zda daňová povinnost mateřské společnosti vzniká při obdržení těchto zisků, nebo při jejich přerozdělování. Z toho plyne, že zálohová srážková daň z příjmů z kapitálového majetku, stanovená v článku 223e code général des impôts, může spadat do působnosti těchto ustanovení.
12. Zdanění těchto zisků členským státem mateřské společnosti u této společnosti při jejich přerozdělování, v důsledku kterého by zdanění těchto zisků fakticky přesahovalo horní hranici 5 % stanovenou v čl. 4 odst. 2 této směrnice, by vedlo ke dvojímu zdanění na úrovni této společnosti, které je touto směrnicí zakázáno. Soudní dvůr z toho ve výše uvedených rozsudcích dovodil, že **[Or. 8]** ustanovení čl. 4 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, která přebírají znění ustanovení čl. 4 odst. 1 první odrážky směrnice Rady 90/435/ES ze dne 23. července 1990, musí být vykládána v tom smyslu, že brání „*daňovému opatření stanovenému členským státem mateřské společnosti, které stanoví výběr daně při rozdělování dividend mateřskou společností a jehož základem jsou částky rozdělovaných dividend, včetně dividend od dceřiných společností-nerezidentů této společnosti*“.
13. Avšak čl. 7 odst. 2 směrnice Rady 90/435/ES ze dne 23. července 1990 stanoví: „*Tato směrnice se nedotýká použití vnitrostátních předpisů nebo smluvních ustanovení, jejichž účelem je zamezit nebo omezit ekonomické dvojí zdanění*“.

dividend, zejména ustanovení týkajících se daňových zápočtů pro příjemce dividend.“ Z těchto ustanovení, objasněných judikaturou Soudního dvora Evropské unie, a to zejména v rozsudku ze dne 25. září 2003, Océ van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495), a rozsudku ze dne 24. června 2010, P. Ferrero e C. a General Beverage Europe (C-338/08 a C-339/08, EU:C:2010:364), vyplývá, že odvod spadá do působnosti těchto ustanovení pouze tehdy, pokud jsou jeho základem ustanovení, jejichž účelem je zamezit ekonomickému dvojímu zdanění dividend nebo jej omezit, a jeho uplatnění by nemohlo bránit dosažení cíle sledovaného směrnici.

14. Záláhová srážková daň z příjmů z kapitálového majetku, jak vyplývala z článku 223e code général des impôts, před jeho zrušením loi du 30 décembre 2003 de finances pour 2004, je splatná v případě rozdělení zisků vedoucího k přiznání slevy na dani, pokud tyto zisky nepodléhaly obecné sazbě korporátní daně. Tento odvod je tak jedním ze základních prvků mechanismu zamezení dvojímu ekonomickému zdanění rozdělovaných příjmů, který má bránit tomu, aby daňový kredit, který je spojen s těmito příjmy, byl neodůvodněný z hlediska daňového zatížení vyplácející společnosti z důvodu zisků, z nichž jsou odváděny, a zabránit tak tomu, aby přiznání tohoto daňového kreditu představovalo neočekávaný prospěch pro příjemce rozdělených zisků. S ohledem zejména na nárok na daňový kredit započitatelný na záláhovou srážkovou daň, který má každá společnost, které jsou vypláceny dividendy za podmínek a z důvodů připomenutých v bodě 7, uplatnění této srážkové daně patrně není překážkou dosažení cíle sledovaného směrnici.
15. Výklad vnitrostátních ustanovení a posouzení jejich slučitelnosti se směrnici ze dne 23. července 1990 závisí na odpovědi na otázku, zda ustanovení článku 4 dané směrnice, zejména s ohledem na její čl. 7 odst. 2, brání takovému ustanovení, jako je článek 223e code général des impôts, které pro účely správného uplatnění opatření určeného k zamezení dvojímu ekonomickému zdanění dividend stanoví odvod při přerozdělení zisků mateřskou společností, které jí byly vyplaceny dceřinými společnostmi usazenými v jiném členském státě Evropské unie.
16. Tato otázka vyvolává vážnou pochybnost o výkladu práva Evropské unie.

K přednostní otázce ústavnosti: [Or. 9]

[omissis]

[omissis] [Není namístě obrátit se na Conseil constitutionnel (Ústavní rada)].

K ostatním žalobním důvodům:

19. Zaprvé, vzhledem k tomu, že otázka uvedená v bodě 15 vyvolává, jak bylo uvedeno výše, závažný problém při výkladu práva Evropské unie, je třeba se na základě článku 267 Smlouvy o fungování Evropské unie obrátit na Soudní dvůr s žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce.

[*omissis*]

[*omissis*] **[Or. 10]** [*omissis*]

22. Z výše uvedeného vyplývá, že je třeba přerušit řízení o návrhových žádáních uvedených v žalobách do doby, než Soudní dvůr Evropské unie rozhodne o této předběžné otázce.

[*omissis*]

ROZHODLA TAKTO:

[*omissis*]

Článek 2: Soudnímu dvoru Evropské unie se pokládá tato otázka: Brání ustanovení článku 4 směrnice 90/435/ES ze dne 23. července 1990, zejména s ohledem na její čl. 7 odst. 2, takovému ustanovení, jako je ustanovení článku 223e code général des impôts (obecný daňový zákoník), které pro účely správného uplatnění opatření určeného k zamezení dvojímu ekonomickému zdanění dividend stanoví odvod při přerozdělení zisků mateřskou společností, které jí byly vyplaceny dceřinými společnostmi usazenými v jiném členském státě Evropské unie?

[*omissis*]

[*omissis*] **[Or. 11]** **[Or. 12]**

[*omissis*]

[*omissis*]

[*omissis*] [podpisy]