

V?c C-138/07

Belgický stát

v.

Cobelfret NV

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná hof van beroep te Antwerpen)

„Sm?rnice 90/435/EHS – ?lánek 4 odst. 1 – P?ímý ú?inek – Vnitrostátní právní úprava, jejímž ú?elem je zamezit dvojímu zdan?ní rozd?lených zisk? – Odpo?et ?ástky p?ijatých dividend od da?ového základu mate?ské spole?nosti výlu?n? v tom rozsahu, v n?mž tato spole?nost dosáhla zdanitelných zisk?“

Shrnutí rozsudku

1. *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. 1 první odrážka)

2. *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. 1 první odrážka)

1. ?lánek 4 odst. 1 první odrážka sm?rnice 90/435 o spole?ném systému zdan?ní mate?ských a dce?iných spole?ností z r?zných ?lenských stát? musí být vykládán v tom smyslu, že brání právní úprav? ?lenského státu, která stanoví, že dividendy p?ijaté mate?skou spole?ností jsou zahrnuty do da?ového základu této spole?nosti, aby pak byly ode?teny až do výše 95 % v rozsahu, v n?mž zbude v dot?eném da?ovém období po ode?tení ostatních od dan? osvobozených p?íjm? kladný z?statek.

Povinnost ?lenského státu, který si zvolil systém upravený v ?l. 4 odst. 1 první odrážce sm?rnice 90/435, upustit od zdan?ní zisk?, které mate?ská spole?nost p?ijala na základ? své ú?asti v její dce?iné spole?nosti, není totiž vázána na žádnou podmínku a je formulována pouze s výhradou stanovenou v odstavcích 2 a 3 téhož ?lánku a v ?l. 1 odst. 2 této sm?rnice. V ?lánku 4 odst. 1 první odrážce uvedené sm?rnice není zvláš? stanovena žádná podmínka, co se tý?e dalších zdanitelných p?íjm?, aby dividendy p?ijaté mate?skou spole?ností nebyly podrobeny zdan?ní. ?lenské státy tedy nemohou jednostrann? zavést taková restriktivní opat?ení, jako je požadavek na existenci zdanitelných zisk? u mate?ské spole?nosti, a podrobit tak možnost využít výhod stanovených sm?rnici 90/435 podmínkám.

Krom? toho, jestliže mate?ská spole?nost nedosáhla v dot?eném da?ovém období jiných zdanitelných zisk?, má taková právní úprava za následek omezení ztrát mate?ské spole?nosti do výše obdržených dividend. Vzhledem k tomu, že tato da?ová právní úprava v zásad? p?ipouští p?evod ztrát do pozd?jších da?ových období, snížení ztrát mate?ské spole?nosti, které mohou být takto p?evedeny do výše p?ijatých dividend, ovliv?uje da?ový základ této spole?nosti v da?ovém období, které následuje po období, v n?mž byly tyto dividendy p?ijaty, v rozsahu, v n?mž její zisky p?evyšují p?evoditelné ztráty. Z toho vyplývá, že i když mate?skou spole?ností p?ijaté dividendy

nebudou podléhat korporační dani v daném období, během něhož byly tyto dividendy rozděleny, může mít uvedené snížení ztrát mateřské společnosti za následek, že tyto dividendy zmíněné mateřské společnosti budou nepřímo zdaněny během pozdějšího daného období, jestliže je výsledek mateřské společnosti kladný, přičemž takové omezení odpotu přijatých dividend není v souladu se směrnicí 90/435.

I kdyby se belgický stát použitím téhož režimu na dividendy vyplacené jak dceřinými společnostmi rezidenty, tak dceřinými společnostmi se sídlem v jiných belgických státech, snažil odstranit jakékoli znevýhodnění spolupráce mezi společnostmi různých belgických států oproti spolupráci mezi společnostmi téhož belgického státu, neospravedlňuje to použití režimu, který není slučitelný se systémem zamezení dvojímu ekonomickému zdanění stanoveným v čl. 4 odst. 1 první odrážce téže směrnice.

(viz body 33–34, 36–37, 39–41, 46 a výrok)

2. Článek 4 odst. 1 první odrážka směrnice 90/435 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých belgických států je bezpodmínečný a dostatečně přesný, aby bylo možno se jej dovolávat před vnitrostátními soudy. Povinnost upustit od zdanění zisků vyplacených dceřinou společností společnosti mateřské, stanovená v čl. 4 odst. 1 první odrážce směrnice 90/435, není totiž formulována dvojsmyslně a není v rámci jejího výkonu její účinek podřízen žádným podmínkám ani podmínkám zásahem jiného aktu orgánů Společenství v belgických státech.

(viz body 64–65 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

12. února 2009 (*)

„Směrnice 90/435/EHS – Článek 4 odst. 1 – Přímý účinek – Vnitrostátní právní úprava, jejímž účelem je zamezit dvojímu zdanění rozdělených zisků – Odpověď částky přijatých dividend od danového základu mateřské společnosti výlučně v tom rozsahu, v němž tato společnost dosáhla zdanitelných zisků“

Ve věci C-138/07,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím hof van beroep te Antwerpen (Belgie) ze dne 27. února 2007, došlým Soudnímu dvoru dne 9. března 2007, v řízení

Belgický stát

proti

Cobelfret NV,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, M. Ilešič, A. Tizzano, E. Levits (zpravodaj) a J.-J. Kasel, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 5. března 2008,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Cobelfret NV A. Huyghem a M. Isenbaertem, advocaten,
- za belgickou vládu C. Pochet, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s J. Werbrouckem, advocaat,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem, W. Wilsem a W. Roelsem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 8. května 2008,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 4 odst. 1 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).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi belgickým státem a společností Cobelfret NV (dále jen „Cobelfret“) ve věci určení zdanitelného výsledku této společnosti pro účely korporátní daně za daná období 1992 až 1998.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 V souladu se třetím bodem odvodnění směrnice 90/435 je účelem této směrnice zejména zamezit danému znevýhodnění skupin společností různých členských států oproti skupinám společností téhož členského státu.

4 Podle čl. 3 odst. 1 písm. a) směrnice 90/435 je postavení mateřské společnosti přiznáno každé společnosti členského státu, která splňuje určité podmínky stanovené v článku 2 této směrnice a která drží na základním kapitálu některé společnosti jiného členského státu splňující stejné podmínky podíl nejméně 25 %.

5 Článek 4 odst. 1 a 2 uvedené směrnice 90/435 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, přičemž umožní mateřské společnosti odejít od daně příslušnou část

daně splatné dceřinou společností, která se vztahuje k této 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 jejích zisků nelze odečíst od zdanitelných příjmů mateřské společnosti. Jsou-li v takovém případě výdaje na řízení vztahující se k podílu pevně stanoveny paušální sazbou, nesmí stanovená částka přesáhnout 5 % ze zisku rozdělovaného dceřinou společností.“

Vnitrostátní právní úprava

6 Směrnice 90/435 byla do belgického práva provedena zákonem ze dne 23. října 1991 (*Belgisch Staatsblad* ze dne 15. listopadu 1991, s. 25619), který změnil existující režim definitivně zdaněných příjmů (dále jen „režim DZP“) a stanovil rozsah částky přijatých dividend, které je možné odečíst od daňového základu mateřské společnosti, na 95 %.

7 V důsledku kodifikace, k níž došlo roku 1992, byla relevantní ustanovení týkající se režimu DZP zakotvena v článcích 202, 204 a 205 zákona o daních z příjmů koordinovaného královskou vyhláškou ze dne 10. dubna 1992 a potvrzeného zákonem ze dne 12. června 1992 (dodatek k *Belgisch Staatsblad* ze dne 30. července 1992, dále jen „CIR 1992“) a provedena královskou vyhláškou k provedení zákona o daních z příjmů z roku 1992 (*Belgisch Staatsblad* ze dne 13. září 1993, dále jen „královská vyhláška k provedení CIR 1992“).

8 V souladu s uvedenými ustanoveními může společnost odečíst od svého výsledku 95 % dividend přijatých od svých dceřiných společností ve smyslu směrnice 90/435 na základě definitivně zdaněných příjmů (dále jen „odpočet DZP“).

9 Fungování režimu DZP lze stručně popsat takto. V první řadě musí být dividendy rozdělované dceřinou společností zahrnuty do daňového základu mateřské společnosti. Poté jsou tyto dividendy od tohoto daňového základu odečteny, ale pouze v tom rozsahu, v němž po odečtení ostatních od daně osvobozených zisků zůstane za dotčené daňové období kladný zůstatek.

10 Článek 202 CIR 1992 stanoví:

„1. Ze zisků za daňové období se rovněž odečtou, v rozsahu, v němž jsou zahrnuty:

1° dividendy s výjimkou příjmů, které jsou získány postoupením svých vlastních akcií či podílů na jinou společnost nebo při částečném či úplném dělení obchodního majetku společnosti;

[...]“

11 Článek 204 první pododstavec CIR 1992 zní takto:

„Příjmy odečitatelné podle čl. 202 odst. 1 pododstavce 1° [...] se považují za součást zisků za dané daňové období až do výše 95 [%] vybrané či přijaté částky, zvýšené popřípadě o srážky daně ze skutečného či fiktivního movitého majetku [...]“.

12 Článek 205 odst. 2 CIR 1992 stanoví:

„Odpočet stanovený v článku 202 je omezen do výše částky zisku dosaženého v daňovém období, který zůstane po uplatnění článku 199 [...]“

[...]"

13 ?lánek 77 královské vyhlášky k provedení CIR 1992 stanoví:

„?ástky uvedené v ?láncích 202 až 205 [CIR] 1992, ode?itatelné na základ? definitivn? zdan?ných p?íjm? [...], jsou ode?teny až do výše zisku zbývajícího po použití ?lánku 76; tento odpo?et se provede s p?ihlédnutím k p?vodu zisku, p?i?emž zisk, k n?muž se tyto ?ástky vztahují, se zohled?uje p?ednostn?.“

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žná otázka

14 Cobelfret, spole?nost se sídlem v Belgii, získala ze svých podíl? ve spole?nostech usazených na území Spole?enství b?hem da?ových období 1992 až 1998 dividendy, p?i?emž v n?kterých z t?chto období utrp?la ztráty.

15 Podle belgické právní úpravy nemohla spole?nost Cobelfret odpo?tu DZP využít za období, b?hem nichž utrp?la ztráty, ani nemohla odložit nevyužitou ?ást tohoto odpo?tu DZP na pozd?jší období, jestliže odpo?et DZP, na který si Cobelfret mohla ?init nárok, p?evyšoval její zdanitelné zisky.

16 Spole?nost Cobelfret tudíž usoudila, že p?ijat? dividendy nebyly od dan? osvobozeny úpln?, a p?edložila stížnosti týkající se vým?r? korpora?ní dan? za da?ová období 1992 až 1998.

17 Po zamítnutí t?chto stížností se spole?nost Cobelfret obrátila na rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (soud prvního stupn? v Antverpách), který ve svém rozsudku ze dne 16. prosince 2005 zejména usoudil, že omezení odpo?tu DZP na ?ástku zisk? dosažených b?hem da?ového období a trvajících po použití ?lánku 199 CIR 1992 vede k ?áste?nému zdan?ní p?íjm? p?ijatých Cobelfret, což není slu?itelné s ?l. 4 odst. 1 sm?rnice 90/435.

18 Belgický stát podal proti uvedenému rozhodnutí odvolání k hof van beroep te Antwerpen (odvolací soud v Antverpách). Tento soud m?l za to, že pro ú?ely stanovení skute?ných zdanitelných p?íjm? Cobelfret, co se tý?e sporných období, je nutné rozhodnout o otázce p?ímého ú?inku sm?rnice 90/435, jakož i o otázce p?ípadné neslu?itelnosti ?l. 205 odst. 2 CIR 1992 s touto sm?rnicí.

19 Za t?chto podmínek se hof van beroep te Antwerpen rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žnou otázku:

„Je taková právní úprava jako [režim DZP], podle níž jsou dividendy, které je t?eba zohlednit, nejprve p?ipsány k da?ovému základu mate?ské spole?nosti a poté je ?ástka p?ijatých dividend [...] podle ?l. 205 odst. 2 [CIR 1992] od da?ového základu mate?ské spole?nosti ode?tena (až do výše 95 %) pouze v tom rozsahu, v n?mž má mate?ská spole?nost zdanitelné zisky, slu?itelná s ?lánkem 4 sm?rnice 90/435 [...], pokud takové omezení odpo?tu DZP vede k tomu, že mate?ská spole?nost zdaní p?ijat? dividendy v pozd?jším da?ovém období, jestliže b?hem da?ového období, v n?mž byly dividendy p?ijaty, nem?la zdanitelné zisky nebo nem?la dostate?né zdanitelné zisky, nebo p?inejmenším k tomu, že da?ové ztráty za da?ové období jsou umo?eny neprávem, a tudíž již nejsou p?evoditelné až do ?ástky p?ijatých dividend, které by bez da?ových ztrát byly v každém p?ípad? z 95 % osvobozeny od dan??“

K p?edb?žné otázce

K p?ípustnosti

20 Jak vyplývá z článku 1 směrnice 90/435, vztahuje se tato směrnice na rozdílování zisků obdržенých společnostmi členského státu, který pochází od jejich dceřiných společností ostatních členských států. Kromě toho vymezuje článek 2 též směrnice její rozsah působnosti podle druhů společností vyjmenovaných v příloze uvedené směrnice, zatímco čl. 3 odst. 1 této směrnice stanoví minimální podíl, od něhož může být jedna společnost považována za společnost mateřskou a jiná za její společnost dceřinou ve smyslu směrnice 90/435.

21 V tomto ohledu je důležité poukázat na to, že předkládající soud opomněl uvést původ dividend, které společnost Cobelfret obdržela, a výši podílu, jakými se uvedená společnost na společnostech rozdělujících zisk účastní.

22 Cobelfret u Soudního dvora uvádí, aniž by se v tomto ohledu setkala s odporem belgické vlády, že dividendy přijala od svých dceřiných společností se sídlem ve Spojeném království a že její podíly na těchto společnostech splňují podmínky stanovené v článku 3 směrnice 90/435.

23 I když správnost těchto skutečností neovlivňuje Soudní dvůr a přísluší vnitrostátnímu soudu (rozsudek ze dne 16. března 1978, Oehlschläger, 104/77, Recueil, s. 791, bod 4), přísluší rovněž pouze vnitrostátnímu soudci, v rámci spolupráce mezi Soudním dvorem a vnitrostátními soudy zavedené článkem 234 ES, posoudit s ohledem na zvláštnosti každé věci jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání jeho rozsudku, tak i relevanci otázek, které Soudnímu dvoru klade (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. června 2005, VEMW a další, C-17/03, Sb. rozh. s. I-4983, bod 34 a uvedená judikatura).

24 Domněnka relevance, která se váže k předběžným otázkám položeným vnitrostátními soudy, může být totiž vyvrácena jen ve výjimečných případech, zejména pokud je zjevné, že žádaný výklad ustanovení práva Společenství, jichž se tyto otázky týkají, nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení (viz rozsudek ze dne 17. července 2008, Corporación Dermoestética, C-500/06, Sb. rozh. s. I-0000, bod 23 a uvedená judikatura).

25 V projednávané věci přitom není zjevně patrné, že by výklad práva Společenství vyžádaný předkládajícím soudem byl pro tento soud irrelevantní, přípustnost žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce navíc nebyla popírána ani společností Cobelfret, ani belgickou vládou, ani Komisí Evropských společenství.

K věci samé

26 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká jednak výkladu čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435. Kromě toho považuje předkládající soud za nezbytné zjistit, zda toto ustanovení může mít přímý účinek. Tyto dva aspekty je třeba posuzovat odděleně.

K rozsahu působnosti čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435

27 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435 vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která stanoví, že dividendy přijaté mateřskou společností jsou zahrnuty do daňového základu této společnosti, aby pak byly odečteny až do výše 95 % v rozsahu, v němž zbude v dotčeném daňovém období po odečtení ostatních od daně osvobozených příjmů kladný zůstatek.

28 Jak vyplývá zejména ze stejného bodu odvodní směrnice 90/435, je účelem této směrnice zamezit zavedením společného daňového systému jakémukoli znevýhodnění spolupráce mezi společnostmi různých členských států oproti spolupráci mezi společnostmi téhož členského státu, a usnadnit tak seskupování společností na úrovni Společenství (viz rozsudek ze dne 3. dubna

2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, Sb. rozh. s. I-2067, bod 23 a uvedená judikatura).

29 Za účelem zajištění daňové neutrality rozdělování zisku dceřinou společností se sídlem v jednom členském státě její mateřské společnosti usazené v jiném členském státě zamýšlí směrnice 90/435 zamezit ekonomickému dvojímu zdanění zisku, tj. zamezit tomu, aby rozdělovaný zisk byl zatížen poprvé na straně dceřiné společnosti a podruhé na straně společnosti mateřské (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Banque Fédérative du Crédit Mutuel, body 24 a 27).

30 Za tímto účelem stanoví čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435, že obdrží-li mateřská společnost z dividend svého podílu na dceřiné společnosti rozdělený zisk, členský stát, v němž je mateřská společnost usazena, upustí od zdanění tohoto zisku, nebo mateřské společnosti umožní odejít od daně příslušnou část daně splatné dceřinou společností, která se vztahuje k tomuto zisku, popřípadě daň sraženou členským státem, jehož rezidentem je dceřiná společnost, a to maximálně do výše odpovídající vnitrostátní dani (výše uvedený rozsudek Banque Fédérative du Crédit Mutuel, bod 25).

31 Soudní dvůr již rozhodl, že čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435 tak výslovně ponechává členským státům volbu mezi systémem osvobození od daně a systémem odpočtu, které pro akcionáře-příjemce dividend nevedou nezbytně k témuž výsledku (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753, body 43 a 44).

32 Z vyjádření předložených Soudnímu dvoru belgickou vládou vyplývá, že systém, který si zvolilo Belgické království, je systémem uvedeným v čl. 4 odst. 1 první odrážce směrnice 90/435. Podle této vlády odpočet DZP zajišťuje, aby se od mateřské společnosti nevybírala daň z dividend přijatých touto mateřskou společností na základě jejich podílu na dceřiné společnosti.

33 Je třeba poukázat na to, že povinnost členského státu, který si zvolil systém upravený v čl. 4 odst. 1 první odrážce směrnice 90/435, upustit od zdanění zisku, které mateřská společnost přijala na základě své úasti v její dceřiné společnosti, není vázána na žádnou podmínku a je formulována pouze s výhradou stanovenou v odstavcích 2 a 3 téhož článku a v čl. 1 odst. 2 této směrnice.

34 V článku 4 odst. 1 první odrážce uvedené směrnice není zvlášť stanovena žádná podmínka, co se týče dalších zdanitelných příjmů, aby dividendy přijaté mateřskou společností nebyly podrobeny zdanění.

35 Nicméně režim DZP, který stanoví, že dividendy přijaté mateřskou společností jsou připočteny k daňovému základu této společnosti a že se poté od tohoto základu odečte částka odpovídající 95 % těchto dividend v tom rozsahu, v němž tato mateřská společnost dosáhla zdanitelných zisků, má za následek, že poslední uvedená společnost může této výhody plně využít pouze za podmínky, že – pokud jde o její ostatní zdanitelné příjmy – nedosáhla v témže období záporného zůstatku.

36 Jak přitom uvedla generální advokátka v bodě 23 svého stanoviska, nemohou členské státy jednostranně zavést taková restriktivní opatření, jako je požadavek na existenci zdanitelných zisků u mateřské společnosti, a podrobit tak možnost využít výhod stanovených směrnicí 90/435 podmínkám.

37 Kromě toho, jestliže mateřská společnost nedosáhla v dotčeném daňovém období jiných zdanitelných zisků, má taková právní úprava, jakou je úprava dotčená v převodním řízení, za

následek omezení ztrát mateřské společnosti do výše obdržených dividend.

38 V tomto ohledu belgická vláda připouští, že omezení odpotů DZP ovlivňuje ztráty mateřské společnosti. Podle této vlády však §l. 4 odst. 1 první odrážka směrnice 90/435 nezahrnuje zákaz takových účinků na ztráty.

39 Je přitom třeba poukázat na to, že ze spisu předloženého Soudnímu dvoru plyne, že belgická daňová právní úprava v zásadě připouští převod ztrát do pozdějších daňových období. Snížení ztrát mateřské společnosti, které mohou být takto převedeny do výše přijatých dividend, tudíž ovlivňuje daňový základ této společnosti v daňovém období, které následuje po období, v němž byly tyto dividendy přijaty, v rozsahu, v němž její zisky převyšují převoditelné ztráty. Po snížení převoditelných ztrát se totiž uvedený daňový základ navýší.

40 Z toho vyplývá, že i když mateřskou společností přijaté dividendy nebudou podléhat korporační dani v daňovém období, během něhož byly tyto dividendy rozděleny, může mít uvedené snížení ztrát mateřské společnosti za následek, že tyto dividendy zmíněné mateřské společnosti budou nepřímo zdaněny během pozdějšího daňového období, jestliže je výsledek mateřské společnosti kladný.

41 Takový účinek omezení odpotů DZP však není v souladu se zněním ani s účelem a strukturou směrnice 90/435.

42 Zaprvé, na rozdíl od toho, co tvrdí belgická vláda, nelze z použití spojení „upustí od zdanění“ v §l. 4 odst. 1 první odrážce směrnice 90/435 namísto slovesa „osvobozuje od daně“ vyvodit, že tato směrnice připouští takový účinek omezení odpotů DZP na ztráty mateřské společnosti.

43 Jak uvedla generální advokátka v bodě 28 svého stanoviska, ze struktury ani účelu směrnice 90/435 nevyplývá žádný podstatný rozdíl mezi pojmy „[upuštění] od zdanění“ a „osvobození“ zisků mateřské společnosti „od daně“, Soudní dvůr se odvolává jak na „osvobození od daně“, tak na povinnost „[upuštění] od zdanění“ ve smyslu uvedeného §l. 4 odst. 1 (viz zejména rozsudek ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673, bod 53; výše uvedené rozsudky *Test Claimants in the FII Group Litigation*, body 44 a 102, jakož i *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, bod 44).

44 Zadruhé, belgická vláda uvádí, že režim DZP je slučitelný se směrnicí 90/435, protože tím, že podrobuje témuž daňovému zacházení dividendy vyplacené dceřinými společnostmi usazenými v Belgii a dividendy vyplacené dceřinými společnostmi se sídlem v jiných členských státech, usiluje tento systém o dosažení účelu uvedeného ve třetím bodě odvodnění této směrnice, kterým je zamezit veškerému znevýhodnění spolupráce mezi společnostmi různých členských států oproti spolupráci mezi společnostmi se sídlem v téže členské země.

45 Jak však vyplývá z bodů 39 a 40 tohoto rozsudku, jestliže mateřská společnost nedosáhla během období, v němž byly dividendy přijaty, jiných zdanitelných zisků, neumožňuje režim DZP dosáhnout plného účelu zamezení dvojímu ekonomickému zdanění, který je stanoven v §l. 4 odst. 1 první odrážce směrnice 90/435.

46 Protože, i kdyby se Belgické království použitím uvedeného režimu na dividendy vyplacené jak dceřinými společnostmi-rezidenty, tak dceřinými společnostmi se sídlem v jiných členských státech, snažilo odstranit jakékoli znevýhodnění spolupráce mezi společnostmi různých členských států oproti spolupráci mezi společnostmi téhož členského státu, neospravedlivuje to použití režimu, který není slučitelný se systémem zamezení dvojímu ekonomickému zdanění stanoveným v čl. 4 odst. 1 první odrážce téže směrnice.

47 Zatímco, jelikož belgická vláda netvrdí, že zvolený systém je systémem odpotů stanoveným v čl. 4 odst. 1 druhé odrážce uvedené směrnice, nemůže se dovolávat skutečnosti, že omezení odpotu DZP vede přinejmenším k témuž výsledku jako omezení v rámci systému odpotů a že nic nenaznačuje, že druhý systém, uvedený v první odrážce téhož odstavce 1, musí vést k příznivějšímu výsledku než systém upravený ve zmíněné druhé odrážce.

48 Přitom jednak platí, že jak bylo uvedeno v bodě 31 tohoto rozsudku, volba mezi systémem osvobození od daně a systémem odpotu nevede u této společnosti, která přijala dividendy, nezbytně k témuž výsledku.

49 Kromě toho z judikatury Soudního dvora vyplývá, že členský stát, který do svého vnitrostátního právního řádu neprovedl ustanovení směrnice, nemůže vzhledem k Společenství použít omezení, která by mohla být uložena podle těchto ustanovení (viz rozsudek ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Sb. rozh. s. I-3039, bod 28 a uvedená judikatura).

50 Během provádění směrnice se členský stát, který si zvolil jeden z možných systémů upravených touto směrnicí, rovněž nemůže dovolávat účinků těchto omezení, které by mohly vyplývat z uplatnění jiného systému.

51 Začtvrté je třeba podotknout, že odkazy belgické vlády na směrnici Rady 90/434/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměnách akcií týkajících se společností z různých členských států (Úř. věst. L 225, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 142), jakož i na vzorovou smlouvu vypracovanou Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) nejsou pro potřeby výkladu čl. 4 odst. 1 první odrážky směrnice 90/435 relevantní.

52 V rozporu s tím, co tvrdí belgická vláda, nelze ze směrnice 90/434 a zejména z jejího článku 6 dovodit, že čl. 4 odst. 1 první odrážka směrnice 90/435 vyžaduje pouze, aby s dividendami přijatými mateřskou společností, která má své sídlo v Belgii, od jejích dceřiných společností usazených v jiných členských státech, bylo zacházeno tímž způsobem jako s dividendami vyplacenými této mateřské společnosti dceřinými společnostmi usazenými v Belgii, aniž by byly zakázány úinky na ztráty skutečné omezením odpotu DZP.

53 Článek 6 směrnice 90/434 totiž stanoví, že pokud některý členský stát používá předpisy umožňující přijímající společnosti převzít ztráty převádějící společnosti, které dosud nebyly vyčerpány pro daňové účely, rozšíří daný stát v případech, kdy jsou operace fúze, rozdělení, převody aktiv a výměny akcií uskutečňovány mezi společnostmi z členského státu převádějící společnosti, přičemž tato předpis ve stejné míře tak, aby se vztahovaly i na převzetí těchto ztrát stálými provozovny přijímající společnosti nacházejícími se na jeho území. Věcný obsah takového článku je tedy odlišný od obsahu čl. 4 odst. 1 první odrážky směrnice 90/435. Kromě toho nikterak neodkazuje na toto poslední uvedené ustanovení.

54 Belgická vláda se rovněž nemůže odvolávat na nedostatek přesných pravidel ve vzorové smlouvě vypracované OECD, co se týče podrobností, podle nichž má být systém osvobození od

dan? uskutečnován, s tím výsledkem, že jejich určení přísluší členským státům.

55 V tomto ohledu postačí uvést, že takový akt Společenství jako směrnice 90/435 musí být, pokud není výslovně stanoveno jinak, vykládán v rámci pramenů a právního řádu Společenství (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. října 1973, Muras, 12/73, Recueil, s. 963, bod 7).

56 Pouze při neexistenci sjednocujících nebo harmonizačních opatření v rámci Společenství zůstává v pravomoci členských států vymezit prostřednictvím dohod nebo jednostranně kritéria rozdělení jejich daňové pravomoci zejména za účelem odstranění dvojího zdanění, přijmout opatření nezbytná k dosažení tohoto účinku, zejména tím, že uplatní kritéria rozdělení používaná v mezinárodní daňové praxi, včetně vzorových smluv vypracovaných OECD (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 49 a uvedená judikatura). Tak tomu však v projednávaném případě není.

57 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 4 odst. 1 první odrážka směrnice 90/435 musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové právní úpravě členského státu, jakou je právní úprava dotčená v povodním řízení, která stanoví, že dividendy přijaté mateřskou společností jsou zahrnuty do daňového základu této společnosti, aby pak byly odečteny až do výše 95 % v rozsahu, v němž v dotčeném daňovém období zbude po odečtení ostatních osvobozených příjmů kladný zůstatek.

K přímému účinku čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435

58 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora ve všech případech, kdy se ustanovení směrnice z hlediska svého obsahu jeví jako bezpodmínečná a dostatečně přesná, jsou jednotlivci oprávněni dovolávat se jich před vnitrostátními soudy včetně státu, a to jak v případě, že stát směrnicí včas neprovedl do vnitrostátního práva, tak i v případě, že ji provedl nesprávně (viz zejména rozsudky ze dne 19. listopadu 1991, Francovich a další, C-6/90 a C-9/90, Recueil, s. I-5357, bod 11; ze dne 11. července 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Recueil, s. I-6325, bod 25, jakož i ze dne 5. října 2004, Pfeiffer a další, C-397/01 až C-403/01, Sb. rozh. s. I-8835, bod 103).

59 Belgická vláda tvrdí, že volba ponechaná členským státům v čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435, co se týče způsobu daňového zacházení se zisky vyplacenými mateřské společnosti její společností dceřinou, jakož i chybný úspěšný těchto způsobů a jejich rozsahu působnosti má za následek, že toto ustanovení není bezpodmínečné či přinejmenším není dostatečně přesné, aby mohlo mít přímý účinek.

60 Podle belgické vlády by uvedené ustanovení mohlo být nanejvýš považováno za bezpodmínečné a dostatečně přesné, pokud se jedná o minimální výsledek, který je zaručen prováděním každého ze způsobů, které toto ustanovení připouští.

61 V tomto ohledu z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že možnost poskytnutá členským státům zvolit si mezi více možnými způsoby za účelem dosažení výsledku stanoveného směrnicí nevylučuje možnost jednotlivců uplatňovat u vnitrostátních soudů práva, jejichž obsah může být s dostatečnou přesností určen již na základě samotných ustanovení směrnice (viz zejména výše uvedený rozsudek Francovich a další, bod 17, a rozsudek ze dne 17. července 2008, Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, Sb. rozh. s. I-0000, bod 30).

62 V projednávaném případě však není třeba ověřovat, zda je, navzdory volbě ponechané členským státům v čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435, možné určit minimální práva poskytnutá jednotlivcům podle tohoto ustanovení.

63 Jelikož ze spisu vyplývá, že si Belgické království zvolilo systém stanovený ?l. 4 odst. 1 první odrážkou směrnice 90/435, postačí ověřit, zda je toto ustanovení bezpodmínečné a dostatečně přesné, aby bylo možné se jej dovolávat před vnitrostátními soudy.

64 Povinnost upustit od zdanění zisků vyplacených dceřinou společností společnosti mateřské, stanovená v ?l. 4 odst. 1 první odrážce směrnice 90/435, přitom není formulována dvojsmyslně a není v rámci jejího výkonu její účinek podřízen žádným podmínkám ani podmínkám zásahem jiného aktu orgánů Společenství členských států.

65 Z toho plyne, že ustanovení ?l. 4 odst. 1 první odrážky směrnice 90/435 je bezpodmínečné a dostatečně přesné, aby bylo možno se jej dovolávat před vnitrostátními soudy.

K žádosti o omezení časových účinků rozsudku

66 Ve svém písemném vyjádření požádala belgická vláda Soudní dvůr, aby v případě, že vyloží ?l. 4 odst. 1 směrnice 90/435 v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jakou je režim DZP, omezil časové účinky svého rozsudku.

67 Na podporu své žádosti se uvedená vláda dovolávala legitimního očekávání, které tato vláda mohla mít, neboť Komise implicitně schválila režim DZP a připustila neurčitý rozsah působnosti uvedeného ?l. 4 odst. 1, chybná judikatura k této věci, jakož i dopad, který rozsudek bude mít na belgické veřejné finance, jestliže tento režim bude posouzen jako neslučitelný se směrnicí 90/345.

68 Z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že jen zcela výjimečně mohou okolnosti přimět Soudní dvůr k tomu, aby na základě obecné zásady právní jistoty, která je vlastní právnímu řádu Společenství, omezil možnost všech zúčastněných osob dovolávat se ustanovení, jehož výklad podal, za účelem zpochybnění právních vztahů založených v dobré víře. Aby bylo možné o takovém omezení rozhodnout, je nezbytné, aby byla splněna dvě podstatná kritéria, a to dobrá víra zúčastněných stran a riziko závažných obtíží (viz rozsudek ze dne 18. ledna 2007, Brzeziński, C-313/05, Sb. rozh. s. I-513, bod 56 a uvedená judikatura).

69 Přitom postačí konstatovat, aniž by bylo nutné přezkoumávat argumenty belgické vlády týkající se legitimního očekávání, že jak uvedla generální advokátka v bodě 36 svého stanoviska, uvedená vláda se ani nepokusila prokázat ve svém písemném či ústním vyjádření existenci takového rizika závažných hospodářských dopadů.

70 Není tedy namístě omezit časové účinky tohoto rozsudku.

K nákladům řízení

71 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 (první senát) rozhodl takto:

Článek 4 odst. 1 první odrážka směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové právní úpravě členského státu, jakou je právní úprava dotčená v povodním řízení, která stanoví, že dividendy přijaté mateřskou společností jsou zahrnuty do daňového základu této společnosti, aby pak byly odečteny až do výše 95 % v rozsahu, v němž v dotčeném daňovém období zbude po odečtení ostatních osvobozených příjmů kladný zůstatek.

Ustanovení čl. 4 odst. 1 první odrážky směrnice 90/435 je bezpodmínečné a dostatečně přesné, aby bylo možno se jej dovolávat před vnitrostátními soudy.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.