

Vec C-138/07

Belgické kráľovstvo

proti

Cobelfret NV

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný

Hof van beroep te Antwerpen)

„Smernica 90/435/EHS – článok 4 ods. 1 – Priamy účinok – Vnútroštátna právna úprava, ktorá má odstrániť dvojité zdanenie rozdeľovaných ziskov – Odpočítanie sumy prijatých dividend od základu dane materskej spoločnosti výlučne v rozsahu, v akom dosiahla zdaniteľné zisky“

Abstrakt rozsudku

1. *Aproximácia právnych predpisov – Spoločný systém zdaťovania uplatňovaný v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch – Smernica 90/435*

(Smernica Rady 90/435, článok 4 ods. 1 prvá zarážka)

2. *Aproximácia právnych predpisov – Spoločný systém zdaťovania uplatňovaný v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch – Smernica 90/435*

(Smernica Rady 90/435, článok 4 ods. 1 prvá zarážka)

1. Článok 4 ods. 1 prvá zarážka smernice 90/435 o spoločnom systéme zdaťovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch sa má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, ktorá stanovuje, že dividendy vyplatené materskej spoločnosti sú zahrnuté do jej základu dane a následne sa od neho do výšky 95 % odpočítajú v rozsahu, v akom za predmetné zdaťovacie obdobie zostane po odpočítaní ostatných príjmov oslobodených od dane kladný zostatok zisku.

Povinnosť členského štátu, ktorý si zvolil systém upravený v článku 4 ods. 1 prvej zarážke smernice 90/435, zdržať sa zdanenia podielov na zisku, ktoré materská spoločnosť dostáva ako spoločník od svojej dcérskej spoločnosti, totiž nesprevádza žiadna podmienka a je vyjadrená iba s výhradou stanovenou v odsekoch 2 a 3 rovnakého článku a článku 1 ods. 2 tejto smernice. V článku 4 ods. 1 prvej zarážke uvedenej smernice nie je najmä stanovená žiadna podmienka týkajúca sa existencie iných zdaniteľných ziskov, aby dividendy vyplatené materskej spoločnosti nepodliehali zdaneniu. Členské štáty teda nemôžu jednostranne zaviesť reštriktívne opatrenia, akým je požiadavka existencie zdaniteľných ziskov materskej spoločnosti, a podmieniť tak využitie výhod, ktoré stanovuje smernica 90/435.

Okrem toho, ak materská spoločnosť nedosiahne v predmetnom zdaťovacom období iné zdaniteľné zisky, bude mať právna úprava za následok zníženie strát materskej spoločnosti vo výške vyplatených dividend. Kežeďaťová právna úprava v zásade pripúšťa presun strát do neskorších zdaťovacích období, zníženie straty materskej spoločnosti, ktorá by mohla byť takto

presunutá vo výške vyplatených dividend má vplyv na základ dane tejto spoločnosti v zdaňovacom období, ktoré nasleduje po období, počas ktorého sú tieto dividendy vyplatené, v rozsahu, v akom je jej zisk vyšší než strata, ktorú by bolo možné presunúť. Z toho vyplýva, že aj keď dividendy vyplatené materskej spoločnosti nie sú zdanené daňou z príjmov právnických osôb v rámci zdaňovacieho obdobia, v ktorom boli tieto dividendy rozdelené, uvedené zníženie straty materskej spoločnosti môže mať za následok, že táto spoločnosť bude zaťažená daňou z týchto dividend nepriamo v neskorších zdaňovacích obdobiach, keď bude jej výsledok kladný, také obmedzenie odpôčítania vyplatených dividend však nie je zlučiteľné so smernicou 90/435.

Ak aj sa členský štát tým, že uplatnil uvedený režim na dividendy, ktoré rozdeľujú tak dcérske spoločnosti rezidenti, ako aj dcérske spoločnosti usadené v iných členských štátoch, usiloval odstrániť akékoľvek znevýhodnenie spolupráce medzi spoločnosťami z rozličných členských štátov v porovnaní so spoluprácou medzi spoločnosťami z toho istého členského štátu, neodôvodňuje to uplatnenie režimu, ktorý nie je zlučiteľný so systémom zamedzenia hospodárskemu dvojitému zdaneniu, ktorý upravuje článok 4 ods. 1 prvá zarážka rovnakej smernice.

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

2. Článok 4 ods. 1 prvá zarážka smernice 90/435 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch je nepodmienený a dostatočne presný na to, aby sa ho bolo možné dovoľávať pred vnútroštátnymi súdmi. Povinnosť zdržať sa zdanenia ziskov, ktoré rozdeľuje dcérska spoločnosť svojej materskej spoločnosti, upravená v článku 4 ods. 1 prvej zarážke smernice 90/435, nie je totiž formulovaná dvojzmyselne a nepodlieha žiadnej podmienke, ani nevyžaduje na svoje vykonanie alebo účinky prijatie nijakého iného aktu, ktorý by pochádzal buď od inštitúcií Spoločenstva, alebo od členských štátov.

(pozri body 64, 65 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 12. februára 2009 (*)

„Smernica 90/435/EHS – článok 4 ods. 1 – Priamy účinok – Vnútroštátna právna úprava, ktorá má odstrániť dvojité zdanenie rozdeľovaných ziskov – Odpôčítanie sumy prijatých dividend od základu dane materskej spoločnosti výlučne v rozsahu, v akom dosiahla zdaniteľné zisky“

Vo veci C-138/07,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Hof van beroep te Antwerpen (Belgicko) z 27. februára 2007 a doručený Súdnemu dvoru 9. marca 2007, ktorý súvisí s konaním:

Belgické kráľovstvo

proti

Cobelfret NV,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory P. Jann, sudcovia M. Ileši?, A. Tizzano, E. Levits (spravodajca)
a J. J. Kasel,

generálna advokátka: E. Sharpston,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 5. marca 2008,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Cobelfret NV, v zastúpení: A. Huyghe a M. Isenbaert, advocaten,
- belgická vláda, v zastúpení: C. Pochet, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci J. Werbrouck, advocaat,
- Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: R. Lyal, W. Wils a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 8. mája 2008,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 4 ods. 1 smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdačovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu, ktorého účastníkmi sú Belgické kráľovstvo a spoločnosť Cobelfret NV (ďalej len „Cobelfret“), týkajúceho sa určenia jej zdaniteľného výsledku na účely dane z príjmov právnických osôb za zdaniteľné obdobie 1992 až 1998.

Právny rámec

Právna úprava Spoločnosti

3 Podľa tretieho odôvodnenia smernice 90/435 je jej účelom predovšetkým odstrániť daňové znevýhodnenie skupín spoločností v rôznych členských štátoch v porovnaní so skupinami spoločností v rovnakom členskom štáte.

4 Podľa článku 3 ods. 1 písm. a) smernice 90/435 sa postavenie materskej spoločnosti prizná každej spoločnosti členského štátu, ktorá spĺňa určité podmienky stanovené v článku 2 tejto smernice a má podiel minimálne 25 % na kapitáli spoločnosti iného členského štátu, spĺňajúcej tie isté podmienky.

5 § 4 ods. 1 a 2 uvedenej smernice stanovuje:

„1. Tam, kde materská spoločnosť v dôsledku svojho podielu na dcérskej spoločnosti prijme rozdelený zisk, štát materskej spoločnosti, pokiaľ dcérska spoločnosť nebude likvidovaná, buď:

– upustí od zdanenia takéhoto zisku, alebo

– zdaní takýto zisk a súčasne oprávni materskú spoločnosť odrátať z hodnoty daňovej povinnosti tú časť dane z príjmov právnických osôb platenú dcérskou spoločnosťou, ktorá sa vzťahuje na tieto zisky, a prípadne aj obnos zrážkovej dane vybranej členským štátom, v ktorom sídli dcérska spoločnosť, na základe odchýlok stanovených v § 5, až po hranicu množstva príslušnej vnútroštátnej dane.

2. Každý členský štát si však ponecháva možnosť ustanoviť, že akékoľvek poplatky vzťahujúce sa na podiel 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.“

Vnútroštátna právna úprava

6 Smernica 90/435 bola do belgického práva prebratá zákonom z 23. októbra 1991 (*Belgisch Staatsblad* z 15. novembra 1991, s. 25619), ktorý zmenil existujúci režim definitívne zdanených príjmov (talej len „režim DZP“) a stanovil na 95 % sumu vyplatených dividend, ktoré možno odpočítať od základu dane materskej spoločnosti.

7 Po kodifikácii, ku ktorej došlo roku 1992, boli relevantné ustanovenia týkajúce sa režimu DZP združené do § 202, 204 a 205 zákona o daniach z príjmov, zosúladeného kráľovským nariadením z 10. apríla 1992 a potvrdeného zákonom z 12. júna 1992 (dodatok k *Belgisch Staatsblad* z 30. júla 1992, talej len „ZDP 1992“), pričom boli vykonané kráľovským nariadením, ktorým sa vykonáva zákon o daniach z príjmov 1992 (*Belgisch Staatsblad* z 13. septembra 1993, talej len „kráľovské nariadenie, ktorým sa vykonáva ZDP 1992“).

8 V súlade s uvedenými ustanoveniami si spoločnosť môže od svojho výsledku odpočítať 95 % dividend, ktoré jej vyplátili jej dcérske spoločnosti v zmysle smernice 90/435, ako definitívne zdanené príjmy (talej len „odpočítanie DZP“).

9 Fungovanie režimu DZP možno stručne opísať takto. V prvom rade musí byť dividenda, ktorú rozdeľuje dcérska spoločnosť, zahrnutá do základu dane materskej spoločnosti. V druhom rade sa táto dividenda odpočíta od tohto základu dane, ale iba v rozsahu, v akom za predmetné zdaňovacie obdobie zostane po odpočítaní ostatných príjmov oslobodených od dane kladný zostatok zisku.

10 V § 202 ZDP 1992 sa tak uvádza:

„1. Od zisku za zdaňovacie obdobie sa takisto odpočítajú v rozsahu, v akom do neho patria:

1° dividendy s výnimkou príjmov, ktoré boli dosiahnuté pri prevode vlastných akcií alebo podielov na inú spoločnosť alebo pri úplnom alebo čiastočnom rozdelení obchodného majetku spoločnosti;

...“

11 ?lánok 204 prvý odsek ZDP 1992 znie takto:

„Príjmy odpo?ítateľné podľa ?lánku 202 ods. 1 bodu 1°... sa považujú za sú?as? zisku za zdaniteľné obdobie do výšky 95 [%] vybranej alebo prijatej sumy prípadne zvýšenej o skutočnú alebo fiktívnu zrážkovú da? z hnuteľného majetku...“

12 ?lánok 205 ods. 2 ZDP 1992 stanovuje:

„Odpo?ítanie stanovené v ?lánku 202 je obmedzené na sumu zisku za zdaniteľné obdobie, ktorá zostane po uplatnení ?lánku 199...

...“

13 ?lánok 77 krá?ovského nariadenia, ktorým sa vykonáva ZDP 1992, stanovuje:

„Sumy uvedené v ?lánoch 202 až 205 [ZDP] 1992 odpo?ítateľné ako definitívne zdanené príjmy... sa odpo?ítajú až do sumy ziskov, ktoré zostanú po uplatnení ?lánku 76; tento odpo?et sa uskutoční s ohľadom na pôvod ziskov prednostne z tých ziskov, v ktorých sú uvedené sumy zahrnuté.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

14 Cobelfret, spoločnosť so sídlom v Belgicku, bola v priebehu zdačovacích období 1992 až 1998 príjemcom dividend zo svojich úastí v spoločnostiach usadených na území Spoločenstva, pričom v priebehu viacerých z týchto období utrpela stratu.

15 Podľa belgickej právnej úpravy nebola Cobelfret oprávnená ani na odpo?ítanie DZP v tých zdačovacích obdobiach, v ktorých utrpela stratu, ani na presunutie nevyužitej asti tohto odpo?ítania do neskoršieho zdačovacieho obdobia, ak bolo odpo?ítanie DZP, na ktoré by Cobelfret mohla mať nárok, vyššie ako jej zdaniteľný zisk.

16 Keže sa preto domnievala, že vyplatené dividendy nie sú úplne oslobodené od dane, podala Cobelfret sťažnosti týkajúce sa výmeru dane z príjmov právnických osôb za zdačovacie obdobia 1992 až 1998.

17 Tieto sťažnosti boli zamietnuté, a preto podala Cobelfret žalobu na Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Súd prvého stupňa Antverpy), ktorý vo svojom rozsudku zo 16. decembra 2005 okrem iného usúdil, že obmedzenie odpo?ítania DZP na sumu zisku dosiahnutého v priebehu zdaniteľného obdobia, ktorá zostane po uplatnení ?lánku 199 ZDP 1992, vedie k ?iastočnému zdaneniu rozdeleného zisku na strane spoločnosti Cobelfret, čo je nezlučiteľné s ?lánkom 4 ods. 1 smernice 90/435.

18 Belgické krá?ovstvo podalo proti tomuto rozsudku odvolanie na Hof van beroep te Antwerpen (Odvolací súd Antverpy). Tento súd usúdil, že na účely zistenia skutočného zdaniteľného výsledku spoločnosti Cobelfret v sporných zdačovacích obdobiach je potrebné rozhodnúť o otázke priameho účinku smernice 90/435, ako aj o otázke prípadnej nezlučiteľnosti ?lánku 205 ods. 2 ZDP 1992 s touto smernicou.

19 Za týchto okolností Hof van beroep te Antwerpen rozhodol o prerušení konania a položil Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Je také ustanovenie, [akým je režim DZP], podľa [ktorého] sa najprv k dačovému základu materskej spoločnosti pripočítajú zohľadniteľné dividendy a suma vyplatených dividend sa potom

podľa článku 205 ods. 2 [ZDP 1992] odpôči od daňového základu materskej spoločnosti (vo výške 95 %) len v rozsahu, v akom má materská spoločnosť zdaniteľné zisky, v súlade s článkom 4 smernice 90/435... v rozsahu, v akom takéto obmedzenie odpôčítania [DZP] vedie k tomu, že materská spoločnosť musí v neskoršom zdaňovacom období platiť dane z vyplatených dividend, keď počas zdaňovacieho obdobia, počas ktorého boli dividendy vyplatené, nemala žiadne, alebo nemala dostatočne zdaniteľné zisky, alebo vedie prinajmenšom k tomu, že daňové straty za zdaňovacie obdobie sa neprávom spotrebujú a nie sú preto už prenesiteľné až do výšky sumy vyplatených dividend, ktoré by boli bez daňových strát aj tak do výšky 95 % oslobodené od dane.“

O prejudiciálnej otázke

O prípustnosti

20 Ako vyplýva z jej článku 1, smernica 90/435 upravuje rozdeľovanie zisku spoločnostiam z členského štátu, ktorý pochádza od ich dcérskych spoločností z iných členských štátov. Okrem toho článok 2 tejto smernice vymedzuje jej pôsobnosť v závislosti od typov spoločností, ako sú vymenované v prílohe uvedenej smernice, zatiaľ čo jej článok 3 ods. 1 stanovuje minimálny podiel, od ktorého možno jednu spoločnosť považovať za materskú spoločnosť a druhú za jej dcérsku spoločnosť v zmysle smernice 90/435.

21 V tomto ohľade treba uviesť, že vnútroštátny súd neuviedol pôvod dividend vyplatených Cobelfretu a percentuálny podiel, ktorý má táto spoločnosť vo vyplácajúcich spoločnostiach.

22 Cobelfret pred Súdnym dvorom tvrdila, bez toho, aby jej belgická vláda v tomto ohľade odporovala, že sa jej vyplatili dividendy jej dcérskych spoločností usadených v Spojenom kráľovstve a že jej podiely v nich spĺňajú podmienky stanovené v článku 3 smernice 90/435.

23 Aj keď overenie správnosti týchto skutočností nepatrí do posúdenia Súdneho dvora a prináleží vnútroštátnemu súdu (rozsudok zo 16. marca 1978, Oehlschläger, 104/77, Zb. s. 791, bod 4), rovnako je výlučne vecou vnútroštátného súdu, aby v rámci spolupráce medzi Súdnym dvorom a vnútroštátnymi súdmi, zavedenej článkom 234 ES, vzhľadom na osobitné okolnosti každej veci posúdil, či je pre vydanie jeho rozsudku nevyhnutné rozhodnúť o prejudiciálnej otázke, ako aj relevanciu otázok, ktoré kladie Súdnemu dvoru (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. júna 2005, VEMW a i., C-17/03, Zb. s. I-4983, bod 34 a citovanú judikatúru).

24 Predpoklad relevantnosti prejudiciálnych otázok položených vnútroštátnymi súdmi môže byť totiž vyvrátený len vo výnimočných prípadoch, predovšetkým keď je zjavné, že požadovaný výklad práva Spoločenstva nemá nijaký súvis s realitou, ani s predmetom sporu vo veci samej (pozri rozsudok zo 17. júla 2008, Corporación Dermoestética, C-500/06, Zb. s. I-5785, bod 23 a citovanú judikatúru).

25 V prejednávanej veci pritom nie je zjavné, že výklad práva Spoločenstva, ktorý požaduje vnútroštátny súd, by bol pre tento súd irelevantný, pričom prípustnosť návrhu na začatie prejudiciálneho konania navyše nespochybnila ani Cobelfret, ani belgická vláda, ani Komisia Európskych spoločenských.

O veci samej

26 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa po prvé týka výkladu článku 4 ods. 1 smernice 90/435. Po druhé vnútroštátny súd považuje za potrebné vedieť, či toto ustanovenie môže mať priamy účinok. Tieto dva aspekty je potrebné preskúmať oddelene.

O dosahu ?lánku 4 ods. 1 smernice 90/435

27 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či ?lánok 4 ods. 1 smernice 90/435 sa má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave ?lenského štátu, ktorá stanovuje, že dividendy vyplatené materskej spoločnosti sú zahrnuté do jej základu dane a následne sa od neho do výšky 95 % odpo?ítajú v rozsahu, v akom za predmetné zda?ovacie obdobie zostane po odpo?ítaní ostatných príjmov oslobodených od dane kladný zostatok zisku.

28 Ako vyplýva najmä z jej tretieho odôvodnenia, ú?elom smernice 90/435 je odstrániť prostredníctvom zavedenia spoločného da?ového režimu akékoľvek znevýhodnenie spolupráce spoločností rozli?ných ?lenských štátov v porovnaní so spoluprácou medzi spoločnosťami z toho istého ?lenského štátu a tak u?ah?iť zoskupovanie spoločností na úrovni Spoločenstva (pozri rozsudok z 3. apríla 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, Zb. s. I-2067, bod 23 a citovanú judikatúru).

29 Na účely dosiahnutia cieľa da?ovej neutrality rozdeľovania zisku dcérskou spoločnosťou, ktorá má sídlo v ?lenskom štáte, svojej materskej spoločnosti, ktorá je usadená v inom ?lenskom štáte, smeruje smernica 90/435 k zamedzeniu hospodárskeho dvojitého zdanenia tohto zisku, teda k zamedzeniu toho, aby rozdeľovaný zisk nebol zdanený prvýkrát v dcérskej spoločnosti a druhýkrát v materskej spoločnosti (pozri v tomto zmysle rozsudok Banque Fédérative du Crédit Mutuel, už citovaný, body 24 a 27).

30 ?lánok 4 ods. 1 smernice 90/435 preto stanovuje, že pokiaľ materská spoločnosť dostane z dôvodu svojho podielu na dcérskej spoločnosti rozdelený zisk, ?lenský štát, v ktorom je usadená materská spoločnosť, buď upustí od zdanenia tohto zisku, alebo tejto materskej spoločnosti povolí odpo?ítať z hodnoty jej da?ovej povinnosti tú časť dane z príjmov právnických osôb zaplatenú dcérskou spoločnosťou, ktorá sa vz?ahuje na tieto zisky, a prípadne aj zrážkovú daň vybratú ?lenským štátom, ktorého rezidentom je dcérska spoločnosť, do výšky zodpovedajúcej vnútroštátnej dane (rozsudok Banque Fédérative du Crédit Mutuel, už citovaný, bod 25).

31 Súdny dvor už rozhodol, že ?lánok 4 ods. 1 smernice 90/435 tak výslovne ponecháva ?lenským štátom voľbu medzi systémom oslobodenia od dane a systémom zapo?ítania, ktoré nevedú nevyhnutne k rovnakému výsledku na strane akcionára, ktorému sú dividendy vyplácané (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Zb. s. I-11753, body 43 a 44).

32 Z pripomienok, ktoré Súdnemu dvoru predložila belgická vláda, vyplýva, že Belgické kráľovstvo si zvolilo systém upravený v ?lánku 4 ods. 1 prvej zarážke smernice 90/435. Podľa tejto vlády odpo?ítanie DZP zabezpečuje, že od materskej spoločnosti sa nevyberie žiadna daň z dividend, ktoré jej boli vyplatené z dôvodu jej podielu v dcérskej spoločnosti.

33 Je opodstatnené uviesť, že povinnosť ?lenského štátu, ktorý si zvolil systém upravený v ?lánku 4 ods. 1 prvej zarážke smernice 90/435, zdržať sa zdanenia podielov na zisku, ktoré materská spoločnosť dostáva ako spoločník od svojej dcérskej spoločnosti, nesprevádza žiadna podmienka a je vyjadrená iba s výhradou stanovenou v odsekoch 2 a 3 rovnakého ?lánku a ?lánku 1 ods. 2 tejto smernice.

34 V ?lánku 4 ods. 1 prvej zarážke uvedenej smernice nie je najmä stanovená žiadna podmienka týkajúca sa existencie iných zdaniteľných ziskov, aby dividendy vyplatené materskej spoločnosti nepodliehali zdaneniu.

35 Režim DZP, ktorý stanovuje, že dividendy vyplatené materskej spoločnosti sa pripo?ítajú k

jej základu dane a následne sa suma zodpovedajúca 95 % týchto dividend odpočíta od tohto základu len v rozsahu, v akom má materská spoločnosť zdaniteľné zisky, však má za následok, že táto spoločnosť má plný prospech z tejto výhody len pod podmienkou, že nedosiahla v rámci rovnakého obdobia záporný výsledok vo vzťahu k ostatným zdaniteľným príjmom.

36 Ako pritom uviedla generálna advokátka v bode 23 svojich návrhov, členské štáty nemôžu jednostranne zaviesť reštriktívne opatrenie, akým je požiadavka existencie zdaniteľných ziskov materskej spoločnosti, a podmieniť tak využitie výhod, ktoré stanovuje smernica 90/435.

37 Okrem toho, ak materská spoločnosť nedosiahne v predmetnom zdaňovacom období iné zdaniteľné zisky, bude mať právna úprava, o akú ide vo veci samej, za následok zníženie strát materskej spoločnosti vo výške vyplatených dividend.

38 V tejto súvislosti belgická vláda pripúšťa, že obmedzenie odpočítania DZP ovplyvňuje straty materskej spoločnosti. Podľa tejto vlády však článok 4 ods. 1 prvá zarážka smernice 90/435 nespôsobuje zákaz takých účinov na straty.

39 Treba však uviesť, že zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že belgická daňová právna úprava v zásade pripúšťa presun strát do neskorších zdaňovacích období. Preto má zníženie straty materskej spoločnosti, ktorá by mohla byť takto presunutá vo výške vyplatených dividend, vplyv na základ dane tejto spoločnosti v zdaňovacom období, ktoré nasleduje po období, počas ktorého sú tieto dividendy vyplatené, v rozsahu, v akom je jej zisk vyšší než strata, ktorú by bolo možné presunúť. V dôsledku zníženia straty, ktorú by bolo možné presunúť, totiž dôjde k zvýšeniu uvedeného základu dane.

40 Z toho vyplýva, že aj keď dividendy vyplatené materskej spoločnosti nie sú zdanené daňou z príjmov právnických osôb v rámci zdaňovacieho obdobia, v ktorom boli tieto dividendy rozdelené, uvedené zníženie straty materskej spoločnosti môže mať za následok, že táto spoločnosť bude zaťažená daňou z týchto dividend nepriamo v neskorších zdaňovacích obdobiach, keď bude jej výsledok kladný.

41 Taký účinok obmedzenia odpočítania DZP však nie je zlučiteľný ani so znením, ani s cieľmi a štruktúrou smernice 90/435.

42 Po prvé, na rozdiel od toho, čo tvrdí belgická vláda, nemožno z použitia slovného spojenia „upustí od zdanenia“ v článku 4 ods. 1 prvej zarážke smernice 90/435 namiesto spojenia „oslobodí od dane“ vyvodiť, že toto ustanovenie pripúšťa taký účinok obmedzenia odpočítania DZP na straty materskej spoločnosti.

43 Ako uviedla generálna advokátka v bode 28 svojich návrhov, v štruktúre, ani v účele smernice 90/435 sa nenachádza nič, čo by umožňovalo dospieť k záveru o existencii podstatného rozdielu medzi „upustením od zdanenia“ a „oslobodením od dane“ ziskov vyplatených materskej spoločnosti, pričom Súdny dvor odkazuje niekedy na „oslobodenie od dane“, niekedy na povinnosť „upustiť od zdanenia“ v zmysle uvedeného článku 4 ods. 1 (pozri najmä rozsudky z 12. decembra 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Zb. s. I-11673, bod 53; *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, body 44 a 102, ako aj *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, už citovaný, bod 44).

44 Po druhé belgická vláda uvádza, že režim DZP je zlučiteľný so smernicou 90/435, pretože rovnakým daňovým zaobchádzaním s dividendami, ktoré vyplácajú dcérske spoločnosti usadené v Belgicku a dcérske spoločnosti, ktoré majú svoje sídlo v iných členských štátoch, tento režim smeruje k dosiahnutiu cieľa uvedeného v treťom odôvodnení tejto smernice, ktorým je odstránenie akéhokoľvek znevýhodnenia spolupráce medzi spoločnosťami z rozličných členských štátov v

porovnaní so spoluprácou medzi spoločnosťami z toho istého členského štátu.

45 Ako však vyplýva z bodov 39 a 40 tohto rozsudku, pokiaľ materská spoločnosť nedosiahla iné zdaniteľné zisky v priebehu obdobia, keď boli dividendy vyplatené, režim DZP neumožňuje úplne dosiahnuť cieľ zamedzenia hospodárskeho dvojitého zdanenia, ako ho upravuje článok 4 ods. 1 prvá zarážka smernice 90/435.

46 Preto, ak aj sa Belgické kráľovstvo tým, že uplatnilo uvedený režim na dividendy, ktoré rozdeľujú tak dcérske spoločnosti rezidenti, ako aj dcérske spoločnosti usadené v iných členských štátoch, usilovalo odstrániť akékoľvek znevýhodnenie spolupráce medzi spoločnosťami z rozličných členských štátov v porovnaní so spoluprácou medzi spoločnosťami z toho istého členského štátu, neodôvodňuje to uplatnenie režimu, ktorý nie je zlučiteľný so systémom zamedzenia hospodárskemu dvojitému zdaneniu, ktorý upravuje článok 4 ods. 1 prvá zarážka rovnakej smernice.

47 Po tretie, keďže belgická vláda netvrdí, že si zvolila systém odpočítania upravený v článku 4 ods. 1 druhej zarážke uvedenej smernice, nemôže sa dovoliť skutočnosti, že obmedzenie odpočítania DZP vedie prinajmenšom k rovnakému výsledku než by viedol systém odpočítania a že ním nenásvedčuje tomu, že iný systém nachádzajúci sa v prvej zarážke rovnakého odseku 1 musí viesť k priaznivejšiemu výsledku, než aký stanovuje druhá zarážka.

48 Ako však už bolo pripomenuté v bode 31 tohto rozsudku, voľba medzi systémom oslobodenia od dane a systémom započítania nevedie nevyhnutne k rovnakému výsledku na strane akcionára, ktorému sú dividendy vyplácané.

49 Z judikatúry Súdneho dvora okrem toho vyplýva, že členský štát, ktorý do svojho vnútroštátneho právneho poriadku neprebral ustanovenia smernice, nemôže voči občanom Spoločenstva použiť obmedzenia, ktoré mohol podľa týchto ustanovení uložiť (pozri rozsudok z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Zb. s. I-3039, bod 28 a citovanú judikatúru).

50 Rovnako členský štát, ktorý si pri prebratí smernice zvolil jeden z alternatívnych systémov, ktoré upravuje, sa nemôže dovoliť účinkov alebo obmedzení, ktoré by mohli vyplývať zo zavedenia iného systému.

51 Po štvrté je potrebné uviesť, že odkazy belgickej vlády na smernicu Rady 90/434/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdačovania pri zlúčeniach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov (Ú. v. ES L 225, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 142), ako aj na vzorovú zmluvu, ktorú vypracovala Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD), sú na účely výkladu článku 4 ods. 1 prvej zarážky smernice 90/435 irelevantné.

52 Na rozdiel od toho, čo tvrdí belgická vláda, nemožno zo smernice 90/434 a osobitne z jej článku 6 vyvodiť, že článok 4 ods. 1 prvá zarážka smernice 90/435 vyžaduje iba to, aby sa s dividendami vyplatenými materskej spoločnosti, ktorá má svoje sídlo v Belgicku, jej dcérskymi spoločnosťami, ktoré sú usadené v iných členských štátoch, zaobchádzalo rovnakým spôsobom ako s dividendami vyplatenými dcérskymi spoločnosťami tejto spoločnosti, ktoré sú usadené v Belgicku, bez toho, aby zakazoval účinky na straty, ktoré má obmedzenie odpočítania DZP.

53 Článok 6 smernice 90/434 totiž stanovuje, že ak členský štát uplatňuje pri zlúčeniach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmenách akcií medzi spoločnosťami z členského štátu prevádzajúcej spoločnosti ustanovenia umožňujúce preberajúcej spoločnosti prevziať straty prevádzajúcej spoločnosti, ktoré doposiaľ neboli odpísané na daňové účely, musí rozšíriť

pôsobnosť týchto ustanovení tak, aby pokrývali prevzatie takých strát stálymi prevádzkarňami preberajúcej spoločnosti sídliačimi na území tohto štátu. Tento článok má teda odlišný hmotnoprávny obsah než článok 4 ods. 1 prvá zarážka smernice 90/435. Navyše vôbec neodkazuje na toto ustanovenie.

54 Belgická vláda sa nemôže odvolávať ani na absenciu presných pravidiel vo vzorovej zmluve, ktorú vypracovala OECD, pokiaľ ide o spôsob, akým musí byť systém oslobodenia od dane zavedený, takže ho majú určiť členské štáty.

55 V tomto ohľade postačuje uviesť, že akt Spoločenstva, akým je smernica 90/435, musí byť, pokiaľ nie je výslovne stanovené inak, vykladaný v rámci prameňov a právneho poriadku Spoločenstva (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. októbra 1973, Muras, 12/73, Zb. s. 963, bod 7).

56 Iba v prípade neexistencie opatrení na zjednotenie alebo harmonizáciu na úrovni Spoločenstva prináleží členským štátom, ktoré majú naďalej právomoc definovať prostredníctvom zmluvy alebo jednostranne kritériá rozdelenia svojej daňovej právomoci najmä so zreteľom na zamedzenie dvojitého zdanenia, aby prijali potrebné opatrenia na tento účel, najmä tým, že uplatnia kritériá rozdelenia právomoci používané v medzinárodnej daňovej praxi vrátane vzorových zmlúv, ktoré vypracovala OECD (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Zb. s. I-2107, bod 49 a citovanú judikáciu). V prejednávanej veci o taký prípad nejde.

57 Vzhľadom na to, čo bolo uvedené, treba odpovedať na položenú otázku tak, že článok 4 ods. 1 prvá zarážka smernice 90/435 sa má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, o akú ide vo veci samej, ktorá stanovuje, že dividendy vyplatené materskej spoločnosti sú zahrnuté do jej základu dane a následne sa od neho do výšky 95 % odpočítajú v rozsahu, v akom za predmetné zdaňovacie obdobie zostane po odpočítaní ostatných príjmov oslobodených od dane kladný zostatok zisku.

O priamom účinku článku 4 ods. 1 smernice 90/435

58 Je vhodné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora sa vo všetkých prípadoch, kde sa ustanovenia smernice z hľadiska ich obsahu zdajú byť nepodmienené a dostatočne presné, jednotlivci môžu na ne odvolávať pred vnútroštátnymi súdmi voči štátu, či už preto, že tento štát neprebral smernicu do vnútroštátneho právneho poriadku v stanovenej lehote, alebo preto, že ju prebral nesprávne (pozri najmä rozsudky z 19. novembra 1991, Francovich a i., C-6/90 a C-9/90, Zb. s. I-5357, bod 11; z 11. júla 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Zb. s. I-6325, bod 25, ako aj z 5. októbra 2004, Pfeiffer a i., C-397/01 až C-403/01, Zb. s. I-8835, bod 103).

59 Belgická vláda tvrdí, že výber, ktorý článok 4 ods. 1 smernice 90/435 ponecháva na členských štátoch, pokiaľ ide o spôsoby daňového zaobchádzania so ziskami, ktoré materskej spoločnosti rozdeľuje jej dcérska spoločnosť, ako aj chýbajúca presnosť, čo sa týka týchto spôsobov a ich dosahu, majú za následok, že toto ustanovenie nie je nepodmienené, alebo prinajmenšom nie je dostatočne presné na to, aby mohlo mať priamy účinok.

60 Podľa belgickej vlády by toto ustanovenie mohlo byť nanajvýš považované za nepodmienené a dostatočne presné, pokiaľ ide o minimálny výsledok, ktorý zabezpečuje zavedenie akéhokoľvek spôsobu, ktorý povoľuje.

61 V tomto ohľade z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že oprávnenie poskytnuté členským štátom, aby si zvolili spomedzi viacerých možných prostriedkov dosiahnutia výsledku stanoveného smernicou, nevylučuje, že jednotlivci sa môžu pred vnútroštátnymi súdmi domáhať

svojich práv, ktorých obsah môže byť dostatočne presne vymedzený na základe samotných ustanovení smernice (pozri najmä rozsudky Francovich a i., už citovaný, bod 17, a zo 17. júla 2008, Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, Zb. s. I-5999, bod 30).

62 V prejednávanej veci však nie je potrebné overiť, či napriek výberu, ktorý na členských štátoch ponecháva článok 4 ods. 1 smernice 90/435, je možné vymedziť minimálne práva poskytnuté podľa tohto ustanovenia jednotlivcom.

63 Keďže totiž zo spisu vyplýva, že Belgické kráľovstvo si zvolilo systém upravený v článku 4 ods. 1 prvej zarážke smernice 90/435, postačuje overiť, či toto ustanovenie je nepodmienené a dostatočne presné na to, aby sa ho bolo možné dovoľávať pred vnútroštátnymi súdmi.

64 Povinnosť zdržať sa zdanenia ziskov, ktoré rozdeľuje dcérska spoločnosť svojej materskej spoločnosti, upravená v uvedenom článku 4 ods. 1 prvej zarážke, nie je pritom formulovaná dvojmyselne a nepodlieha žiadnej podmienke, ani nevyžaduje na svoje vykonanie alebo účinky prijatie nijakého iného aktu, ktorý by pochádzal buď od inštitúcií Spoločenstva, alebo od členských štátov.

65 Z toho vyplýva, že článok 4 ods. 1 prvá zarážka smernice 90/435 je nepodmienený a dostatočne presný na to, aby sa ho bolo možné dovoľávať pred vnútroštátnymi súdmi.

O návrhu na obmedzenie časových účinkov rozsudku

66 Vo svojich písomných pripomienkach belgická vláda navrhla, aby Súdny dvor v prípade, ak by vyložil článok 4 ods. 1 smernice 90/435 v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, akou je režim DZP, obmedzil časové účinky svojho rozsudku.

67 Na podporu svojho návrhu táto vláda uviedla legitímnu dôveru, ktorú mohla mať, lebo Komisia implicitne schválila režim DZP, nepresný rozsah pôsobnosti uvedeného článku 4 ods. 1, neexistenciu judikatúry k tomuto bodu, ako aj dosah, ktorý by rozsudok mal na belgické verejné financie, ak by sa rozhodlo, že tento režim je nezlučiteľný so smernicou 90/435.

68 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že Súdny dvor môže iba úplne výnimočne pri uplatňovaní všeobecnej zásady právnej istoty obsiahnutej v právnom poriadku Spoločenstva pristúpiť k obmedzeniu možnosti všetkých dotknutých osôb dovoľávať sa ustanovenia, ktoré vyložil, vzhľadom na to, že v takom prípade ide o spochybnenie právnych vzťahov, ktoré vznikli v dobrej viere. Na rozhodnutie o takom obmedzení je nevyhnutné, aby boli splnené dve podstatné kritériá, a to dobrá viera dotknutých osôb a riziko vážnych ťažkostí (pozri rozsudok z 18. januára 2007, Brzeziński, C-313/05, Zb. s. I-513, bod 56 a citovanú judikatúru).

69 Bez toho, aby bolo potrebné skúmať tvrdenia belgickej vlády týkajúce sa legitímnej dôvery, však postačuje konštatovať, ako uviedla generálna advokátka v bode 36 svojich návrhov, že uvedená vláda sa vo svojich písomných pripomienkach alebo na pojednávaní ani nepokúsila preukázať existenciu rizika vážnych ekonomických problémov.

70 Preto nie je opodstatnené obmedziť časové účinky tohto rozsudku.

O trovách

71 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účasníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

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

Článok 4 ods. 1 prvá zarážka smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaťovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch sa má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, o akú ide vo veci samej, ktorá stanovuje, že dividendy vyplatené materskej spoločnosti sú zahrnuté do jej základu dane a následne sa od neho do výšky 95 % odpočítajú v rozsahu, v akom za predmetné zdaťovacie obdobie zostane po odpočítaní ostatných príjmov oslobodených od dane kladný zostatok zisku.

Článok 4 ods. 1 prvá zarážka smernice 90/435 je nepodmienený a dostatočne presný na to, aby sa ho bolo možné dovolávať pred vnútroštátnymi súdmi.

Podpisy

* Jazyk konania: holandčina.