Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (šiesta komora)

z 13. marca 2025 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém zdaňovania uplatňovaný v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch – Smernica 2011/96/EÚ – Článok 1 ods. 4 – Predchádzanie podvodom a zneužívaniu – Článok 4 ods. 1 – Zákaz zdanenia dosiahnutých ziskov – Priamy účinok – Zahrnutie dividend vyplácaných dcérskou spoločnosťou do základu dane materskej spoločnosti – Odpočítanie vyplácaných dividend od základu dane materskej spoločnosti – Obmedzenie odpočítania dane – Systém prevodu v rámci skupiny umožňujúci previesť zisky dosiahnuté niektorými spoločnosťami na iné spoločnosti“

Vo veci C-135/24,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Tribunal de première instance de Liège (Súd prvej inštancie Liège, Belgicko) z 29. januára 2024 a doručený Súdnemu dvoru 20. februára 2024, ktorý súvisí s konaním:

John Cockerill SA

proti

État belge,

SÚDNY DVOR (šiesta komora),

v zložení: predseda šiestej komory A. Kumin (spravodajca), sudcovia I. Ziemele a S. Gervasoni,

generálny advokát: R. Norkus,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– John Cockerill SA, v zastúpení: M. Possoz, avocat, a H. Vanhulle, advocaat,

– belgická vláda, v zastúpení: S. Baeyens, P. Cottin a C. Pochet, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: A. Ferrand a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: francúzština.

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 1 ods. 4 smernice Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 345, 2011, s. 8), zmenenej smernicou Rady (EÚ) 2015/121 z 27. januára 2015 (Ú. v. EÚ L 21, 2015, s. 1) (ďalej len „smernica 2011/96“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou John Cockerill SA a État belge (Belgické kráľovstvo) vo veci daňového priznania tejto spoločnosti za zdaňovacie obdobie 2020.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 1 smernice 2011/96 stanovuje:

„1. Každý členský štát uplatňuje túto smernicu:

a) na rozdeľovanie zisku prijatého spoločnosťami tohto členského štátu, ktorý pochádza od dcérskych spoločností iných členských štátov;

…

2. Členské štáty nepriznajú výhody podľa tejto smernice v prípade opatrení alebo súboru opatrení, ktoré so zreteľom na všetky relevantné skutočnosti a okolnosti nie sú skutočné, keďže hlavným účelom alebo jedným z hlavných účelov ich zavedenia je získanie daňovej výhody, ktorá je v rozpore s predmetom alebo účelom tejto smernice.

Opatrenie môže pozostávať z viac ako jedného kroku alebo časti.

3. Na účely odseku 2 sa opatrenie alebo súbor opatrení nepovažujú za skutočné v rozsahu, v akom nie sú zavedené na základe riadnych obchodných dôvodov odrážajúcich ekonomickú realitu.

4. Táto smernica nebráni uplatňovaniu vnútroštátnych alebo z dohôd vyplývajúcich ustanovení vyžadovaných na predchádzanie daňovým únikom, daňovým podvodom alebo zneužívaniu.“

4 Článok 4 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

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

a) upustí od zdanenia takýchto ziskov v rozsahu, v akom tieto zisky nie sú daňovým výdavkom u dcérskej spoločnosti [, pokiaľ tieto zisky nie sú odpočítateľné dcérskou spoločnosťou – *neoficiálny preklad*], a zdaní takéto zisky v rozsahu, v akom sú daňovým výdavkom u dcérskej spoločnosti, alebo

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

Belgické právo

5 Spor vo veci samej sa riadi ustanoveniami Code des impôts sur les revenus de 1992 (zákon o dani z príjmov z roku 1992), v znení účinnom v zdaňovacom období 2020 (ďalej len „ZDP z roku 1992“).

6 Článok 4 ods. 1 smernice 2011/96 bol prebratý do belgického práva článkom 202 a nasl. ZDP z roku 1992. Belgický zákonodarca sa rozhodol pre tzv. metódu „zahrnutia a odpočítania“, podľa ktorej sú v podstate dividendy vyplácané dcérskou spoločnosťou najprv zahrnuté do základu dane materskej spoločnosti a následne odpočítané od tohto základu ako „definitívne zdanené príjmy“ (ďalej len „DZP“), ak sú splnené zákonné podmienky. Ak sú DZP vyššie ako základ dane spoločnosti, rozdiel možno preniesť do nasledujúcich zdaňovacích období.

7 ZDP z roku 1992 okrem toho stanovuje systém spočívajúci „v prevode v rámci skupiny“. Tento systém belgickým spoločnostiam príjemcom umožňuje, za určitých podmienok, previesť celý zisk alebo jeho časť na spoločnosti v tej istej skupine, ktorým v tom istom zdaňovacom období vznikli straty. V prípade spoločnosti, ktorá uskutočňuje prevod, sa prevedená suma zníži o zisky za zdaňovacie obdobie (článok 205/5 ZDP z roku 1992). V prípade spoločnosti, ktorá je príjemcom prevodu, je prevedená suma zahrnutá do základu dane (článok 185 ods. 4 ZDP z roku 1992).

8 Obmedzenie je stanovené v článku 207 ôsmom odseku ZDP z roku 1992, ktorý znie:

„Zo sumy prevodu v rámci skupiny uvedenej v článku 185 [ods. 4 prvom pododseku], ktorá je zahrnutá do základu dane, nemožno vykonať žiadne odpočítania uvedené v článkoch 199 až 206, 536 a 543.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

9 John Cockerill je spoločnosť, ktorá je belgickým rezidentom a podlieha dani z príjmov právnických osôb.

10 V roku 2019 prijala dividendy pochádzajúce z jej podielu v dcérskych spoločnostiach so sídlom v Belgicku, v iných členských štátoch Európskej únie a v tretích krajinách, z ktorých časť vo výške 96 302 105 eur podľa tejto spoločnosti spĺňa podmienky na uplatnenie systému DZP. Okrem toho v tom istom roku spoločnosť využila prevod v rámci skupiny vo výške 43 697 824,53 eura, ktorý bol pripočítaný k jej základu dane.

11 Z dôvodu obmedzenia odpočítania stanoveného v článku 207 ôsmom odseku ZDP z roku 1992 však John Cockerill nemohla odpočítať od svojho základu dane všetky prijaté dividendy spĺňajúce podmienky na uplatnenie systému DZP. V dôsledku toho jej bola uložená povinnosť zaplatiť daň z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2020 vo výške 13 057 328,95 eura. Podľa tejto spoločnosti, ak by neprijala nijakú dividendu spĺňajúcu podmienky na využitie systému DZP počas predmetného zdaňovacieho obdobia, jej zdaniteľný základ by bol záporný, a tak by nebola zdaniteľná.

12 John Cockerill sa domnieva, že táto situácia, ktorá ju zdaňuje, hoci by nebola zdaniteľná, ak by neprijala dividendy, je v rozpore so smernicou 2011/96. Dňa 20. apríla 2021 preto podala na belgickú daňovú správu sťažnosť, ktorou napadla daňovú povinnosť, ktorá jej bola uložená. Keďže táto sťažnosť bola zamietnutá, podala 5. decembra 2022 na Tribunal de première instance de Liège (Súd prvej inštancie Liège, Belgicko), ktorý je vnútroštátnym súdom podávajúcim návrh na začatie prejudiciálneho konania, žalobu z toho istého dôvodu.

13 John Cockerill pred týmto súdom tvrdí, že keďže článok 207 ôsmy odsek ZDP z roku 1992 neumožňuje odpočítať DZP za prebiehajúci rok z prevodu prijatého v rámci skupiny, nemá nárok na daňovú výhodu. V tom vidí rozdielne zaobchádzanie, ktoré je v rozpore so smernicou 2011/96, ak sa porovná situácia spoločnosti, ktorá prijíma dividendy oslobodené od dane podľa tejto smernice, so situáciou inej spoločnosti, ktorá ich neprijíma, hoci obe spoločnosti využili tento prevod v rámci skupiny.

14 Belgické kráľovstvo zdôrazňuje, že dôvodom existencie systému prevodu rámci skupiny je zabezpečiť spravodlivú kompenzáciu medzi ziskmi a stratami, ktoré vznikli v rámci skupiny spoločností. Cieľom článku 207 ôsmeho odseku ZDP z roku 1992 je teda obmedziť záujem o prevod nad rámec daňovej straty spoločnosti, ktorá je príjemcom prevodu, a tak zabrániť akejkoľvek snahe zneužiť tento systém neutralizáciou výhod, ktoré by vyplývali z príliš vysokého prevodu v rámci skupiny. V každom prípade DZP, ktoré nebolo možné odpočítať na základe tohto ustanovenia, možno preniesť do neskorších zdaňovacích období.

15 Keďže Tribunal de première instance de Liège (Súd prvej inštancie Liège) mal pochybnosti o zlučiteľnosti vnútroštátnej právnej úpravy so smernicou 2011/96, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má článok 4 [smernice 2011/96] priamy účinok a má sa v spojení s ostatnými prameňmi práva Únie vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu:
   i) ktorou sa zavádza systém daňovej konsolidácie (prevod v rámci skupiny), ktorý umožňuje skupinám spoločností previesť za určitých podmienok celý zdaniteľný zisk dosiahnutý určitými dcérskymi spoločnosťami alebo jeho časť na iné dcérske spoločnosti, ktorým v priebehu zdaňovacieho obdobia vznikli straty (prevod v rámci skupiny), ale
   ii) ktorou sa z tejto výhody vylučujú spoločnosti v strate v rozsahu prijatých dividend, ktoré spĺňajú podmienky oslobodenia podľa právnych predpisov členského štátu, ktorými sa preberá smernica [2011/96]?

2. Spadá táto právna úprava členského štátu do pôsobnosti [článku 1 ods. 4 smernice 2011/96], ktorý spresňuje, že ‚nebráni uplatňovaniu vnútroštátnych alebo z dohôd vyplývajúcich ustanovení nevyhnutných na zamedzenie daňových únikov a zneužívanie daňového režimu‘“?

O prípustnosti

16 Belgická vláda spochybňuje prípustnosť návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

17 V prvom rade tvrdí, že tento návrh neobsahuje dostatok informácií o skutkových okolnostiach vo veci samej a o relevantných vnútroštátnych právnych predpisoch.

18 V rozsahu, v akom vnútroštátny súd vo svojej prvej otázke odkazuje na „spoločnosti v strete“, belgická vláda ďalej tvrdí, že v prejednávanej veci vôbec nejde o straty, keďže výsledky spoločnosti John Cockerill v zdaňovacom období, o ktoré ide vo veci samej, sú kladné. Návrh na začatie prejudiciálneho konania je teda čisto hypotetický.

19 Cour de cassation (Kasačný súd, Belgicko) sa napokon už vyjadril k spôsobu, akým sa má vykladať zákaz odpočítania stanovený v článku 207 ôsmom odseku ZDP z roku 1992 so zreteľom na smernicu 2011/96, a tak vnútroštátny súd má k dispozícii všetky informácie potrebné na posúdenie konkrétnych právnych skutkových okolností a na rozhodnutie vo veci samej.

20 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora v rámci spolupráce medzi ním a vnútroštátnymi súdmi stanovenej v článku 267 ZFEÚ prislúcha výlučne vnútroštátnemu súdu, ktorý vec prejednáva a ktorý musí prevziať zodpovednosť za rozhodnutie sporu, aby s prihliadnutím na osobitosti konkrétneho prípadu posúdil potrebu prejudiciálneho rozhodnutia na vydanie svojho rozhodnutia, ako aj relevantnosť otázok položených Súdnemu dvoru. Preto, pokiaľ sa predložené otázky týkajú výkladu alebo posúdenia platnosti práva Únie, Súdny dvor je v zásade povinný rozhodnúť (rozsudok z 28. novembra 2024, ENGIE Deutschland, C-293/23, EU:C:2024:992, bod 40 a citovaná judikatúra).

21 Z uvedeného vyplýva, že pri otázkach týkajúcich sa výkladu alebo posúdenia platnosti práva Únie položených vnútroštátnym súdom v rámci právnej úpravy a skutkových okolností, ktoré tento súd vymedzí na svoju vlastnú zodpovednosť a ktorých správnosť Súdnemu dvoru neprináleží preverovať, platí prezumpcia relevantnosti. Súdny dvor môže odmietnuť rozhodnúť o návrhu predloženom vnútroštátnym súdom len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad alebo posúdenie platnosti práva Únie nemá nijakú súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokiaľ ide o hypotetický problém, alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými ani právnymi okolnosťami potrebnými na poskytnutie užitočnej odpovede na otázky, ktoré mu boli položené (rozsudok z 28. novembra 2024, ENGIE Deutschland, C-293/23, EU:C:2024:992, bod 41 a citovaná judikatúra).

22 V prejednávanej veci návrh na začatie prejudiciálneho konania obsahuje údaje o skutkových okolnostiach a právnej úprave vo veci samej, ktoré sú síce obmedzené, ale dostatočné na to, aby umožnili pochopiť rozsah položených otázok a ich relevantnosť na účely rozhodnutia v tejto veci a aby Súdnemu dvoru umožnili poskytnúť užitočné odpovede a zároveň umožnili vládam členských štátov a ostatným dotknutým stranám predložiť pripomienky v súlade s článkom 23 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie

23 Pokiaľ ide konkrétne o prvú otázku, Súdnemu dvoru neprináleží preverovať presnosť skutkového predpokladu, na ktorom je táto otázka založená, a v každom prípade sa uvedená otázka nezdá byť zjavne hypotetická vzhľadom na predmet sporu vo veci samej, ako ho opísal vnútroštátny súd.

24 Prípustnosť návrhu na začatie prejudiciálneho konania nemožno napokon spochybniť vzhľadom na prípadnú relevantnú judikatúru Cour de cassation (Kasačný súd). Aj za predpokladu, že existuje pravidlo vnútroštátneho práva, podľa ktorého sú právne posúdenia vnútroštátneho súdu pre vnútroštátny súd záväzné, takáto právna norma ho nemôže zbaviť možnosti obrátiť sa na Súdny dvor s otázkami výkladu práva Únie týkajúcimi sa takéhoto posúdenia. Vnútroštátny súd musí totiž mať možnosť predložiť Súdnemu dvoru otázky, ktoré vyvolávajú pochybnosti, ak sa domnieva, že právne posúdenie súdom vyššieho stupňa by ho mohlo viesť k vyhláseniu rozsudku, ktorý by bol v rozpore s právom Únie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. januára 2013, Križan a i., C-416/10, EU:C:2013:8, bod 68, ako aj citovanú judikatúru).

25 Z uvedeného vyplýva, že návrh na začatie prejudiciálneho konania je prípustný.

O prejudiciálnych otázkach

26 Svojimi dvoma otázkami, ktoré je potrebné preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 4 ods. 1 smernice 2011/96 vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, ktorá stanovuje, že dividendy, ktoré materská spoločnosť prijme od svojej dcérskej spoločnosti, musia byť najprv zahrnuté do základu dane prvej uvedenej dcérskej spoločnosti a až potom ich možno odpočítať bez toho, aby sa toto odpočítanie vzťahovalo na sumu prevodu v rámci skupiny zahrnutú do základu dane, a v prípade kladnej odpovede, či článok 1 ods. 4 uvedenej smernice napriek tomu povoľuje takúto právnu úpravu.

27 Článok 4 ods. 1 smernice 2011/96 stanovuje, že keď materská spoločnosť alebo jej stála prevádzkareň na základe združenia materskej spoločnosti s jej dcérskou spoločnosťou dostáva prerozdelené zisky, štát materskej spoločnosti a členský štát jej stálej prevádzkarne, okrem prípadu likvidácie dcérskej spoločnosti, buď „upustí od zdanenia takýchto ziskov, pokiaľ tieto zisky nie sú odpočítateľné dcérskou spoločnosťou…“, „alebo zdaní tieto zisky, pričom oprávni materskú spoločnosť a stálu prevádzkareň odrátať si od dane zlomok dane z príjmu právnických osôb spojenú s týmito ziskmi a platenú dcérskymi spoločnosťami a všetkými úrovňami, ktoré sú pod nimi, za podmienky, že všetky úrovne spadajú pod definície stanovené v článku 2 [tejto smernice] a že sa na všetkých úrovniach splnia požiadavky stanovené v [jej] článku 3, do výšky limitu zodpovedajúcej dane“.

28 Smernica 2011/96 tak výslovne ponecháva členským štátom voľbu medzi systémom oslobodenia od dane a systémom započítania, ktoré sú uvedené článku 4 ods. 1 písm. a) a b) tejto smernice (pozri analogicky rozsudok z 20. októbra 2022, Allianz Benelux, C-295/21, EU:C:2022:812, bod 30 a citovanú judikatúru).

29 Podľa spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, si Belgické kráľovstvo zvolilo systém oslobodenia od dane stanovený v článku 4 ods. 1 písm. a) smernice 2011/96. Na položené otázky je preto potrebné odpovedať s prihliadnutím na toto ustanovenie.

30 Povinnosť stanovená v článku 4 ods. 1 písm. a) smernice 2011/96 sa neviaže na žiadnu podmienku a je vyjadrená len s výhradou odsekov 2 až 5 toho istého článku, ako aj článku 1 ods. 2 až 4 tejto smernice (pozri analogicky rozsudok z 19. decembra 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, bod 33 a citovanú judikatúru).

31 Členské štáty tak nie sú oprávnené podmieniť využitie výhody vyplývajúcej z článku 4 ods. 1 prvej zarážky uvedenej smernice inými podmienkami, než aké stanovuje táto smernica (pozri analogicky rozsudok z 19. decembra 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, bod 34 a citovanú judikatúru).

32 V tejto súvislosti z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že cieľom smernice 2011/96 je zabezpečiť daňovú neutralitu rozdeľovania zisku dcérskou spoločnosťou so sídlom v členskom štáte svojej materskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte (pozri analogicky rozsudok z 19. decembra 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, bod 35 a citovanú judikatúru).

33 Na účely dosiahnutia cieľa neutrality rozdeľovania zisku dcérskou spoločnosťou so sídlom v členskom štáte jej materskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte má smernica 2011/96 okrem iného prostredníctvom pravidla stanoveného v jej článku 4 ods. 1 písm. a) za cieľ zamedziť dvojitému zdaneniu tohto zisku z ekonomického hľadiska, teda zabrániť tomu, aby sa rozdelené zisky zdaňovali najprv u dcérskej spoločnosti a potom u materskej spoločnosti (pozri analogicky rozsudok z 19. decembra 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, bod 36 a citovanú judikatúru).

34 Článok 4 ods. 1 písm. a) smernice 2011/96 zakazuje členským štátom zdaniť materskú spoločnosť na základe ziskov, ktoré rozdelila dcérska spoločnosť, a to bez rozlišovania, či k zdaneniu materskej spoločnosti dochádza na základe prijatia týchto ziskov alebo ich opätovného rozdelenia. Takýto zákaz sa vzťahuje aj na vnútroštátnu právnu úpravu, ktoré síce nezdaňujú dividendy prijaté materskou spoločnosťou ako také, ale môžu mať za následok, že materská spoločnosť je zdaňovaná nepriamo za tieto dividendy (pozri analogicky rozsudok z 19. decembra 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, bod 37 a citovanú judikatúru).

35 Takáto právna úprava nie je totiž v súlade ani so znením, ani s cieľmi a štruktúrou smernice 2011/96, keďže neumožňuje úplne dosiahnuť cieľ zamedzenia ekonomického dvojitého zdanenia podľa pravidla stanoveného v článku 4 ods. 1 písm. a) tejto smernice (pozri analogicky rozsudok z 19. decembra 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, bod 38 a citovanú judikatúru).

36 V prejednávanej veci, ako vyplýva z bodu 6 tohto rozsudku, je článok 4 ods. 1 písm. a) smernice 2011/96 prebratý do belgického práva článkom 202 a nasl. ZDP z roku 1992. Tieto ustanovenia v podstate stanovujú systém nazývaný „zahrnutie a odpočítanie“, podľa ktorého sú dividendy prijaté materskou spoločnosťou najprv zahrnuté do jej základu dane a potom sa tieto dividendy odpočítajú od tohto základu ako DZP, pokiaľ má materská spoločnosť po odpočítaní strát a iných ziskov oslobodených od dane zdaniteľný zisk. Ak sú DZP vyššie ako základ dane spoločnosti, rozdiel sa môže preniesť do nasledujúcich zdaňovacích období.

37 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania tiež vyplýva, že systém „prevodu v rámci skupiny“ umožňuje za určitých podmienok belgickým spoločnostiam príjemcom, previesť celý svoj zisk alebo jeho časť na spoločnosti tej istej skupiny, ktorým vznikli straty v tom istom zdaňovacom období, pričom prevedená suma sa zahrnie do základu dane spoločnosti, ktorá využila prevod.

38 Článok 207 ôsmy odsek ZDP z roku 1992 však stanovuje, že od sumy prevodu v rámci skupiny, ktorá je zahrnutá do základu dane spoločnosti, ktorá využila tento prevod, nemožno vykonať nijaké odpočítanie, vrátane odpočítania DZP.

39 John Cockerill v podstate tvrdí, že uplatnenie zákazu stanoveného v článku 207 ôsmom odseku ZDP z roku 1992 vedie k nepriamemu zdaneniu dividend, ktoré prijala, hoci spĺňajú podmienky na to, aby boli oslobodené od dane podľa článku 4 ods. 1 písm. a) smernice 2011/96.

40 V tejto súvislosti, pokiaľ ide o existenciu prípadného nepriameho zdanenia dividend, ktorému, ako bolo pripomenuté v bode 34 tohto rozsudku, odporuje tento článok 4 ods. 1 písm. a), treba porovnať situáciu, o akú ide vo veci samej, v rámci ktorej materská spoločnosť, akou je John Cockerill, musela pri daňovom odpočte dodržať zákaz stanovený v článku 207 ôsmom odseku ZDP z roku 1992, so situáciou, v ktorej dotknutý členský štát zaviedol jednoduchý systém oslobodenia od dane stanovujúci vylúčenie dividend zo základu dane tejto spoločnosti (pozri analogicky rozsudok z 20. októbra 2022, Allianz Benelux, C-295/21, EU:C:2022:812, body 42 až 44).

41 Ako však tvrdí Európska komisia vo svojich písomných pripomienkach, zdá sa, že kombinácia belgického systému DZP, ktorý bol účinný v zdaňovacom období dotknutom vo veci samej, so systémom prevodu v rámci skupiny má za následok, že prijímanie dividend, ktoré majú byť oslobodené od dane podľa článku 4 ods. 1 písm. a) smernice 2011/96, môže viesť k vyššiemu zdaneniu materskej spoločnosti, ktorá využila prevod v rámci skupiny, než je zdanenie, ktorému by podliehala, ak by takéto dividendy neprijala, alebo ak by tieto dividendy boli jednoducho vylúčené z jej základu dane.

42 Ak je to tak, čo musí overiť vnútroštátny súd, prijímanie dividend nie je pre materskú spoločnosť daňovo neutrálne, čo je v rozpore s cieľom sledovaným článkom 4 ods. 1 písm. a) smernice 2011/96 (pozri analogicky rozsudok z 19. decembra 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, bod 46).

43 V tejto súvislosti je irelevantná skutočnosť, že systém prevodu v rámci skupiny je dobrovoľným mechanizmom podľa vnútroštátneho práva alebo že DZP, ktoré sa nemohli použiť v danom roku, možno preniesť do nasledujúceho roka.

44 Na jednej strane totiž spôsob, akým belgický zákonodarca uplatňuje systém oslobodenia od dane stanovený v článku 4 ods. 1 písm. a) smernice 2011/96, nevyhnutne zahŕňa interakciu medzi dividendami a inými prvkami základu dane, ako je prevod v rámci skupiny, pričom účinky takejto interakcie však musia byť v súlade so smernicou 2011/96 (pozri analogicky rozsudok z 19. decembra 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, bod 49).

45 Na druhej strane, hoci je pravda, že DZP, ktoré nemohli byť použité v danom roku na základe zákazu odpočítania stanoveného v článku 207 ôsmom odseku ZDP z roku 1992, môžu byť prenesené do nasledujúceho zdaňovacieho obdobia, nič to nemení na skutočnosti, že prijímanie dividend v rámci uplatnenia daňového systému, o aký ide vo veci samej, môže v určitých situáciách viesť k vyššiemu zdaneniu materskej spoločnosti, než keby boli takéto dividendy

vylúčené zo základu dane. Vzhľadom na to, že môže existovať vplyv na daňové zaťaženie materskej spoločnosti, je potrebné vychádzať z toho, že táto spoločnosť z tohto dôvodu nepriamo podlieha zdaneniu dividend, ktoré prijíma od svojej dcérskej spoločnosti (pozri analogicky rozsudok z 19. decembra 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, bod 53).

46 Pokiaľ ide o otázku, či takýto daňový systém môže byť napriek tomu povolený na základe článku 1 ods. 4 smernice 2011/96, treba pripomenúť, že podľa tohto ustanovenia táto smernica nebráni uplatňovaniu vnútroštátnych alebo z dohôd vyplývajúcich ustanovení vyžadovaných na predchádzanie daňovým podvodom alebo zneužívaniu.

47 V tejto súvislosti z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že na to, aby bolo možné určitú vnútroštátnu právnu úpravu považovať za takú, ktorej cieľom je zamedziť daňovým únikom a zneužívaniu daňového režimu, jej osobitným cieľom musí byť zamedzenie konania, ktoré spočíva vo vytváraní vyslovene vykonštruovaných transakcií zbavených hospodárskej podstaty, ktorých účelom je neoprávnene dosiahnuť daňovú výhodu. Naproti tomu všeobecná domnienka o daňových únikoch a zneužívaní nemôže odôvodniť daňové opatrenie, ktoré je v rozpore s cieľmi smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. júna 2018, GS, C-440/17, EU:C:2018:437, body 43 a 44, ako aj citovanú judikatúru).

48 V prejednávanej veci však nič nenasvedčuje tomu, že by osobitným cieľom zákazu odpočítania stanoveného v článku 207 ôsmom odseku ZDP z roku 1992 bolo vylúčiť z daňovej výhody čisto umelé konštrukcie s cieľom neoprávnene z nich získať prospech. Naopak sa zdá, že toto ustanovenie všeobecne vylučuje započítanie DZP do prevodu v rámci skupiny bez ohľadu na to, či existuje daňové zneužitie.

49 Článok 1 ods. 4 smernice 2011/96 teda neumožňuje členským štátom uplatniť také vnútroštátne ustanovenie, akým je článok 207 ôsmy odsek ZDP z roku 1992, v rozsahu, v akom ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na predchádzanie daňovým podvodom alebo zneužívaniu.

50 V rozsahu, v akom belgická vláda vo svojich písomných pripomienkach odkazuje okrem iného na článok 1 ods. 2 smernice 2011/96, treba pripomenúť, že podľa tohto ustanovenia členské štáty nepriznávajú výhody podľa tejto smernice v prípade opatrení alebo súboru opatrení, ktoré so zreteľom na všetky relevantné skutočnosti a okolnosti nie sú skutočné, keďže hlavným účelom alebo jedným z hlavných účelov ich zavedenia je získanie daňovej výhody, ktorá je v rozpore s predmetom alebo účelom uvedenej smernice.

51 V tejto súvislosti stačí uviesť, že v prejednávanej veci belgická vláda netvrdí, že na transakciu, na základe ktorej John Cockerill prijala dividendy, ktoré by mohli byť oslobodené od dane v súlade s článkom 4 ods. 1 písm. a) smernice 2011/96, sa vzťahuje takéto opatrenie. Okrem toho z nijakej skutočnosti uvedenej v spise, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, nevyplýva, že by to tak bolo.

52 Napokon, ak by vnútroštátny súd po vykonaní porovnania uvedeného v bode 40 tohto rozsudku musel dospieť k záveru, že v prejednávanej veci prijatie dividend spoločnosťou John Cockerill nebolo daňovo neutrálne, treba uviesť, že pokiaľ ide o dôsledky, ktoré treba vyvodiť z takéhoto záveru, na jednej strane na základe zásady prednosti vnútroštátny súd, ktorý je poverený uplatniť v rámci svojej právomoci ustanovenia práva Únie, má povinnosť zabezpečiť ich plný účinok, pričom v prípade potreby z vlastnej iniciatívy neuplatniť akékoľvek odporujúce ustanovenie vnútroštátneho práva, aj keby bolo prijaté neskôr, bez toho, aby musel žiadať alebo čakať na jeho predchádzajúce zrušenie zákonodarnou cestou alebo akýmkoľvek iným ústavným postupom (rozsudok z 24. júna 2019, Popławski, C-573/17, EU:C:2019:530, bod 58 a citovaná judikatúra).

53 Na druhej strane z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že článok 4 ods. 1 písm. a) smernice 2011/96 má priamy účinok (pozri analogicky rozsudok z 12. februára 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, body 63 až 65).

54 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položené otázky odpovedať tak, že článok 1 ods. 4 a článok 4 ods. 1 smernice 2011/96 sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, ktorá stanovuje, že dividendy, ktoré materská spoločnosť prijala od svojej dcérskej spoločnosti, musia byť najprv zahrnuté do základu dane uvedenej dcérskej spoločnosti a až potom ich možno odpočítať bez toho, aby sa toto odpočítanie uplatnilo na sumu prevodu v rámci skupiny zahrnutú do základu dane.

O trovách

55 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom 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 Súdny dvor (šiesta komora) rozhodol takto:

Článok 1 ods. 4 a článok 4 ods. 1 smernice Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch, zmenenej smernicou Rady (EÚ) 2015/121 z 27. januára 2015,

sa majú vykladať v tom zmysle, že:

bránia právnej úprave členského štátu, ktorá stanovuje, že dividendy, ktoré materská spoločnosť prijala od svojej dcérskej spoločnosti, musia byť najprv zahrnuté do základu dane uvedenej dcérskej spoločnosti a až potom ich možno odpočítať bez toho, aby sa toto odpočítanie uplatnilo na sumu prevodu v rámci skupiny zahrnutú do základu dane.

Podpisy