Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

26. října 2017 *

„Řízení o předběžné otázce – Korporační daně – Směrnice 90/435/EHS – Článek 1 odst. 2 a čl. 4 odst. 2 – Mateřské společnosti a dceřiné společnosti z různých členských států – Společný daňový režim – Odpočitatelnost zdanitelného zisku mateřské společnosti – Vnitrostátní ustanovení, jejichž předmětem je zrušení dvojího zdanění zisků rozdělovaných dceřinými společnostmi – Nezohlednění souvislosti mezi úroky ze zápůjčky a financováním podílu, z něhož plynou dividendy“

Ve věci C-39/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (soud prvního stupně v Antverpách, Belgie) ze dne 8. ledna 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 25. ledna 2016, v řízení

Argenta Spaarbank NV

proti

Belgische Staat,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení J. L. da Cruz Vilaça, předseda senátu, A. Tizzano (zpravodaj), místopředseda Soudního dvora, E. Levits, A. Borg Barthet a M. Berger, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 30. března 2017,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Argenta Spaarbank NV B. De Cockem a K. Van Duysem, advocaten,

– za belgickou vládu J.-C. Halleuxem a P. Cottinem, jakož i M. Jacobs, jako zmocněnci,

– za Evropskou komisi W. Roelsem, jako zmocněncem,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 27. dubna 2017,

vydává tento

* Jednací jazyk: nizozemština.

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 1 odst. 2 a čl. 4 odst. 2 směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. 1990, L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společností Argenta Spaarbank NV a Belgische Staat (belgický stát) ve věci zákonnosti výměru korporační daně za zdaňovací období let 2000 a 2001 určeného této společnosti.

Právní rámec

Unijní právo

3 Třetí bod odůvodnění směrnice 90/435 uvádí:

„vzhledem k tomu, že stávající daňové předpisy upravující vztahy mezi mateřskými a dceřinými společnostmi různých členských států se mezi jednotlivými členskými státy citelně liší a jsou obecně nepříznivější než ty, které se týkají vztahů mezi mateřskými a dceřinými společnostmi téhož členského státu; že spolupráce mezi společnostmi různých členských států je tím znevýhodňována oproti spolupráci společností téhož členského státu; že je vhodné zamezit tomuto znevýhodnění zavedením společného režimu, a tím i usnadnit seskupování na úrovni [Unie]“.

4 Článek 1 této směrnice stanoví:

„1. Každý členský stát použije tuto směrnici

– na rozdělování zisku obdrženého společnostmi tohoto státu, který pochází od jejich dceřiných společností ostatních členských států,

– na rozdělování zisku vytvořeného společnostmi tohoto státu společnostem ostatních členských států, jichž jsou dceřinými společnostmi.

2. Tato směrnice nevylučuje použití vnitrostátních předpisů nebo smluvních ustanovení nezbytných k potlačení daňových úniků a zneužívání daňových předpisů.“

5 Podle článku 3 uvedené směrnice:

„1. Pro účely použití této směrnice se:

a) postavení mateřské společnosti přiznává přinejmenším každé společnosti členského státu, která splňuje podmínky stanovené v článku 2 a která drží na základním kapitálu některé společnosti jiného členského státu splňující stejné podmínky podíl nejméně 25 %;

b) ‚dceřinou společností‘ rozumí společnost, na jejímž základním kapitálu je držen podíl uvedený v písmenu a).

2. Odchylně od odstavce 1 mohou členské státy:

– dvoustrannou dohodou nahradit podmínku podílu na základním kapitálu podmínkou disponování hlasovacími právy,

– nepoužít tuto směrnici na ty své společnosti, které nebudou držet bez přerušení po dobu nejméně dvou let podíl, který je opravňuje k přiznání postavení mateřské společnosti, ani na ty své společnosti, v nichž společnost jiného členského státu nedrží takový podíl bez přerušení po dobu nejméně dvou let.“

6 Článek 4 odst. 1 a 2 téže směrnice 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 odečíst od daně příslušnou část daně splatné dceřinou společností, která se vztahuje k těmto ziskům, popřípadě daň sraženou státem, jehož daňovým rezidentem je dceřiná společnost, podle odchylek stanovených v článku 5 a maximálně do výše odpovídající vnitrostátní dani.

2. Každý členský stát si nicméně ponechá možnost stanovit, že náklady vztahující se k držbě podílu na dceřiné společnosti a ztráty vyplývající z rozdělování 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.“

Belgické právo

7 Směrnice 90/435 byla do belgického práva provedena zákonem ze dne 23. října 1991 (*Moniteur Belge* ze dne 15. listopadu 1991, s. 25619), kterým byl pozměněn existující režim definitivně zdaněných příjmů (dále jen „režim DZP“).

8 V návaznosti na kodifikaci právní úpravy daně z příjmů v roce 1992 byla relevantní ustanovení týkající se režimu DZP soustředěna do článků 202, 204 a 205 zákona o daních z příjmů z roku 1992, zkoordinovaného královskou vyhláškou ze dne 10. dubna 1992 a potvrzeného zákonem ze dne 12. června 1992 (dodatek k *Moniteur Belge* ze dne 30. července 1992, dále jen „CIR 1992“), a provedena královskou vyhláškou k provedení zákona o daních z příjmů z roku 1992 ze dne 27. srpna 1993 (*Moniteur Belge* ze dne 13. září 1993, s. 20096).

9 V souladu s těmito ustanoveními může společnost odečíst od svého výsledku 95 % dividend obdržených od svých dceřiných společností ve smyslu směrnice 90/435 jakožto definitivně zdaněné příjmy (dále jen „odpočet DZP“).

10 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 potud, pokud po odečtení ostatních od daně osvobozených zisků zbude za dotčené zdaňovací období kladný zůstatek.

11 V tomto kontextu byl zákonem ze dne 20. prosince 1995 o daňových, finančních a různých ustanoveních (*Moniteur Belge* ze dne 23. prosince 1995, s. 34578) vložen do CIR 1992 článek 198 bod 10. Tento článek ve znění použitelném na věc v původním řízení stanoví:

„Za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se nepovažují:

[…]

10. Aniž je dotčeno použití článku 55 [CIR 1992], úroky až do výše, jež odpovídá částce dividend odpočitatelných podle článku 202 až 204 [CIR 1992], které společnost obdržela z podílů, jež k okamžiku jejich převodu nedržela bez přerušení po dobu alespoň jednoho roku.

[Předchozí] pododstavec se však nevztahuje na akcie nebo podíly držené v propojených společnostech nebo ve společnostech, které jsou propojeny na základě podílové účasti, a to i přesto, že mají charakter peněžních investic, ani na jiné akcie nebo podíly, které spadají pod finanční aktiva.“

12 Článek 202 CIR 1992, ve znění použitelném na věc v původním řízení, zní následovně:

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

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

[…]

§ 2. Příjmy uvedené v § 1 bodě 1 a 2 jsou odpočitatelné pouze v rozsahu, v němž má společnost, v jejíž prospěch tak bylo učiněno, ke dni jejich připsání nebo vyplacení podíl na základním kapitálu společnosti, která je vyplácí, ve výši alespoň 5 % nebo jehož investiční hodnota dosahuje přinejmenším [50 milionů belgických franků (BEF) (přibližně 1 240 000 [eur])].

Tato podmínka se však nevztahuje na příjmy,

1. získané úvěrovými institucemi uvedenými v čl. 56 odst. 1 […]“

13 Článek 204 CIR 1992, ve znění použitelném na věc v původním řízení, stanoví:

„Podle čl. 202 § 1, bodu 1, 3 a 4 se za odpočitatelné příjmy považují zisky za zdanitelné období, které dosahují 95 % přijaté nebo získané částky, která může být zvýšena o skutečnou nebo fiktivní daň z příjmů z movitého majetku, nebo pokud se jedná o příjmy uvedené v čl. 202 odst. 1 bodech 4 a 5, snížena o úroky, které byly zaplaceny prodávajícímu v případě nabytí cenných papírů během zdaňovacího období.“

14 Článek 106 odst. 5 královské vyhlášky k provedení zákona o daních z příjmů 1992 ze dne 27. srpna 1993, ve znění použitelném na věc v původním řízení, stanoví:

„Od vybrání srážkové daně z příjmů z movitého majetku se u dividend, jejichž plátcem je belgická dceřiná společnost a příjemcem mateřská společnost v jiném členském státě Evropského hospodářského společenství, zcela upouští.

Tato úleva se však nevztahuje na případy, kdy podíl akcií vlastněných mateřskou společností, v jejíž prospěch jsou dividendy vypláceny, neodpovídá podílu ve výši nejméně 25 % kapitálu dceřiné společnosti a tento minimální 25% podíl není nebo nebyl v držení mateřské společnosti nepřetržitě po dobu nejméně jednoho roku.

Pro účely prvního a druhého pododstavce se výrazy dceřiná společnost a mateřská společnost rozumí dceřiné a mateřské společnosti ve smyslu směrnice [90/435].“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

15 Argenta Spaarbank je úvěrovou institucí založenou podle belgického práva, která během účetních období 1999 a 2000 (zdaňovací období let 2000 a 2001) obdržela dividendy z podílů v podnicích se sídlem v Belgii a jiných členských státech Evropské unie, které k okamžiku jejich vyplacení vlastnila v některých případech po dobu kratší než jeden rok a v dalších případech po dobu delší než jeden rok.

16 Na základě článků 202 a 204 CIR 1992, ve znění platném v rozhodné době, využila Argenta Spaarbank, jakožto mateřská společnost, odpočet DZP ve výši 95 % těchto dividend.

17 Vzhledem k postavení úvěrové instituce zaplatila navíc také v průběhu dotyčných účetních období úroky ve výši 11 702 186 712 BEF (přibližně 290 090 000 eur) a 13 322 033 492 BEF (přibližně 330 245 000 eur), které byly ve výkazu zisků a ztrát této společnosti zařazeny do položky „Úroky a podobné náklady“.

18 Jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, tyto úroky nebyly zaplaceny ze zápůjček sjednaných k nabytí podílů na kapitálu dceřiné společnosti. Uvedené úroky se naopak vztahovaly ke spořícím, běžným a termínovaným účtům, jakož i dalším investičním produktům vedeným společností Argenta Spaarbank pro své zákazníky jakožto úvěrovou institucí, a mohly být proto jakožto náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů předmětem odpočtu.

19 Článek 198 bod 10 CIR 1992, ve znění platném v rozhodné době, však vylučuje odpočitatelnost všech zaplacených úroků až do výše, která odpovídá částce příjmů odpočitatelných podle článků 202 až 204 CIR 1992, které plynou z akcií či podílů získaných mateřskou společností, jež je k okamžiku jejich převodu držela bez přerušení po dobu kratší než jeden rok, a nevyžaduje, aby mezi těmito úroky a dividendami, na které se vztahuje odpočet DZP, existovala příčinná souvislost.

20 Argenta Spaarbank získala přitom z dividend plynoucích z podílů, které v době jejich vyplacení držela po dobu kratší než jeden rok, v průběhu účetního období 1999 (zdaňovací období roku 2000) částku 3 059 292 BEF (přibližně 75 838 eur) a v průběhu účetního období 2000 (zdaňovací období roku 2001) částku 11 960 419 BEF (přibližně 296 490 eur).

21 Daňový orgán proto na základě článku 198 bodu 10 CIR 1992 zaslal společnosti Argenta Spaarbank dva opravné daňové výměry za zdaňovací období let 2000 a 2001, v nichž bylo uvedeno, že úroky ve výši 75 837,87 eura a 296 491,04 eura byly přiřazeny k „neodpočitatelným výdajům“, a nelze je proto odečíst ze zdanitelného zisku této mateřské společnosti.

22 Rozhodnutím ze dne 4. května 2004 regionální ředitel Nationale Controlecentrum I van de administratie voor de ondernemings- en inkomensfiscaliteit (národní kontrolní středisko I daňové správy podniků a příjmů, Belgie) zamítl odvolání, která Argenta Spaarbank podala proti těmto daňovým výměrům.

23 Dne 3. srpna 2004 napadla Argenta Spaarbank toto rozhodnutí u předkládajícího soudu, kterým je rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (soud prvního stupně v Antverpách, Belgie), a domáhala se zrušení uvedených výměrů, přičemž zejména tvrdila, že článek 198 bod 10 CIR 1992 je neslučitelný s čl. 4 odst. 2 směrnice 90/435, neboť toto ustanovení umožňuje členským státům považovat za odpočitatelné pouze ty úroky, které mají příčinnou souvislost s dividendami, na které se vztahoval odpočet DZP.

24 Za těchto podmínek se rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (soud prvního stupně v Antverpách) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je čl. 198 bod 10 [CIR 1992] ve znění platném ve zdaňovacím období let 2000 a 2001 v rozporu s čl. 4 odst. 2 směrnice [90/435], jestliže stanoví, že úroky se nezohledňují jako náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a to až do výše částky, která odpovídá příjmům, jež mohou být osvobozeny od daně podle článků 202 až 204 [CIR 1992], jež společnost obdrží z akcií či podílů, které v okamžiku jejich převodu nedržela bez přerušení po dobu alespoň jednoho roku, přičemž se nerozlišuje, zda uvedené úrokové zatížení souvisí s podílem (nebo financováním podílu), z něhož plynuly dividendy osvobozené od daně či nikoliv?

2) Představuje čl. 198 bod 10 [CIR 1992] ve znění platném ve zdaňovacím období let 2000 a 2001 ustanovení k potlačení daňových úniků a zneužívání daňových předpisů ve smyslu čl. 1 odst. 2 směrnice [90/435], a pokud ano, překračuje v tomto případě čl. 198 bod 10 [CIR 1992] meze toho, co je k takovému potlačení daňových úniků a zneužívání daňových předpisů nezbytné, když stanoví, že úroky se nezohledňují jako náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a to až do výše částky, která odpovídá příjmům, jež mohou být osvobozeny od daně podle článku 202 až 204 [CIR 1992], jež společnost obdrží z akcií či podílů, které v okamžiku jejich převodu nedržela bez přerušení po dobu alespoň jednoho roku, přičemž se nerozlišuje, zda uvedené úrokové zatížení souvisí s podílem (nebo financováním podílu), z něhož plynou dividendy osvobozené od daně?“

K předběžným otázkám

K přípustnosti

25 Belgická vláda zpochybňuje přípustnost projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce. Na podporu této námitky připomíná, že článek 198 bod 10 CIR 1992 umožňuje belgickým daňovým orgánům vyloučit jakožto neodpočitatelné náklady veškeré úroky zaplacené mateřskou společností v průběhu relevantního zdaňovacího období ve výši dividend získaných z podílů na základním kapitálu dceřiné společnosti, které držela po dobu kratší než jeden rok, a na něž se vztahuje odpočet DZP.

26 Za těchto okolností tato vláda tvrdí, že tento článek je podobný čl. 4 odst. 2 směrnice 90/435, jelikož představuje prostředek k zamezení zneužívajících praktik, které spočívají ve sjednání zápůjčky za účelem snížení daňového základu mateřské společnosti, tím, že vygeneruje odpočitatelné úroky, a to prostřednictvím nabytí podílů v dceřiných společnostech, z nichž plynou dividendy, které jsou rovněž odpočitatelné.

27 Vzhledem k tomu, že je nepřímým účinkem článku 198 bodu 10 CIR 1992 neutralizovat na základě článků 202 až 204 CIR 1992 odpočet dividend z krátkodobě držených podílů, musí být nicméně podle tvrzení belgické vlády považován za ustanovení, jež je kryto čl. 3 odst. 2 směrnice 90/435, který umožňuje členským státům nepoužít systém odpočtu zisků upravený touto směrnicí na společnosti, „které po dobu nejméně dvou let nedrží podíl, který je opravňuje k přiznání postavení mateřské společnosti“. Podle této vlády totiž toto posledně uvedené ustanovení znamená, že v případě, na který se vztahuje, nemají členské státy povinnost dosáhnout souladu se směrnicí 90/435. Mají tedy možnost nejen odepřít výhody stanovené v čl. 4 odst. 1 této směrnice, ale také považovat náklady v rozsahu a za podmínek, které neodpovídají ustanovením čl. 4 odst. 2 uvedené směrnice, za neodpočitatelné, anebo použít ustanovení, jehož cílem je zamezit daňovým únikům a zneužívání daňových předpisů ve smyslu čl. 1 odst. 2 této směrnice, které jde nad rámec toho, co je k zamezení těchto úniků a zneužití nezbytné.

28 Podle belgické vlády se článek 198 bod 10 CIR 1992 vztahuje v tomto rozsahu na situaci, která nespadá do oblasti působnosti směrnice 90/435.

29 V této souvislosti je třeba uvést, že druhá odrážka čl. 3 odst. 2 směrnice 90/435 stanoví formou odchylky od prvního odstavce tohoto článku „možnost“ členských států „nepoužít“ uvedenou směrnici na ty své společnosti, které nedrží bez přerušení po dobu nejméně dvou let podíl, který je opravňuje k přiznání postavení mateřské společnosti, ani na ty své společnosti, v nichž společnost jiného členského státu nedrží takový podíl bez přerušení po dobu nejméně dvou let.

30 Podle svého znění nezavádí toto ustanovení obecnou výjimku z použití směrnice 90/435, ale omezuje se na úpravu možnosti členských států, které ji chtějí využít, aby ji provedly do vnitrostátního práva. V tomto ohledu je nutno připomenout, že aby bylo vyhověno požadavku právní jistoty, musí být podle ustálené judikatury Soudního dvora ustanovení směrnice provedena s nezpochybnitelným závazným účinkem, s požadovanou specifičností, přesností a jasností (viz rozsudek ze dne 15. října 2015, Komise v. Německo, C-137/14, EU:C:2015:683, bod 51 a citovaná judikatura).

31 V této souvislosti je přitom nutné poznamenat, že předkládající soud předkládá odlišný výklad systému CIR 1992 a konkrétně článku 198 bodu 10 CIR 1992, než který poskytla Soudnímu dvoru belgická vláda.

32 Uvedený soud totiž uvádí, že belgický zákonodárce provedl směrnici 90/435 do vnitrostátního práva původně tak, že se v celém rozsahu vztahuje na tuzemské mateřské společnosti, aniž výslovně upravil jakoukoli minimální dobu držení akcií společností, která by jí dávala postavení mateřské společnosti dceřiné společnosti, jejíž podíl byl takto získán, a na jejímž základě by mohla uplatnit nárok na odpočet dividend plynoucích z těchto akcií.

33 Podle uvedeného soudu tedy Belgické království nevyužilo přijetím zákona CIR 1992 možnosti, kterou členským státům přiznává první část druhé odrážky čl. 3 odst. 2 směrnice 90/435.

34 Předkládající soud má na základě podrobné analýzy přípravných dokumentů, předmětu a účelu článku 198 bodu 10 CIR 1992 naopak za to, že toto ustanovení provádí do belgického práva čl. 4 odst. 2 směrnice 90/435, jelikož jeho cílem je zabránit tuzemským mateřským společnostem provést dvojí daňový odpočet nabytím akcií dceřiných společností, z nichž plynou odpočitatelné dividendy, a to prostřednictvím externího financování, které je také odpočitatelné.

35 Důvod, proč článek 198 bod 10 CIR 1992 neupravuje žádný vztah mezi nabytím takových akcií a financováním této transakce, vychází tedy z vůle belgického zákonodárce nikoli neutralizovat odpočet dividend plynoucích z krátkodobě držených podílů, a to prostřednictvím využití možnosti upravené v první části čl. 3 odst. 2 druhé odrážce směrnice 90/435, ale čelit v rámci odchylky upravené v čl. 4 odst. 2 této směrnice praktickým obtížím, s nimiž se daňové orgány konkrétně potýkají při ověřování vztahu mezi financováním transakce a nabytým majetkem.

36 Předkládající soud přitom právě na základě tohoto výkladu článku 198 bodu 10 CIR 1992 považoval za nezbytné předložit tuto žádost o rozhodnutí o předběžné otázce pro účely vyřešení sporu, který mu byl předložen.

37 Podle ustálené judikatury Soudní dvora je v rámci spolupráce mezi Soudním dvorem a vnitrostátními soudy zavedené článkem 267 SFEU věcí pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, aby s ohledem na konkrétní okolnosti věci posoudil jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání svého rozsudku, tak relevanci otázek, které Soudnímu dvoru klade (rozsudky ze dne 22. prosince 2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, bod 16, jakož i ze dne 21. prosince 2016, Vervloet a další, C-76/15, EU:C:2016:975, bod 56 a citovaná judikatura).

38 Kromě toho je nutné připomenout, že Soudnímu dvoru nepřísluší, aby se v rámci řízení o předběžné otázce vyjadřoval k výkladu vnitrostátních ustanovení, ani aby posuzoval, zda jejich výklad, který poskytuje předkládající soud, je správný. Soudní dvůr totiž musí vzít v rámci rozdělení pravomocí mezi unijní a vnitrostátní soudy v úvahu skutkový a legislativní kontext, do něhož jsou předběžné otázky zasazeny, tak jak je vymezen v předkládacím rozhodnutí (rozsudek ze dne 23. dubna 2009, Angelidaki a další, C–378/07 až C–380/07, EU:C:2009:250, bod 48 a citovaná judikatura).

39 Z výše uvedeného vyplývá, že pro účely posouzení námitky nepřípustnosti vznesené belgickou vládou je nutné vycházet pouze z výkladu článku 198 bodu 10 CIR 1992 podaného předkládajícím soudem, jak byl připomenut v bodech 32 až 35 tohoto rozsudku.

40 S ohledem na tento výklad a judikaturu připomenutou v bodě 30 tohoto rozsudku je přitom třeba mít za to, že takové ustanovení, jako je článek 198 bod 10 CIR 1992 spadá do oblasti působnosti směrnice 90/435, neboť jeho obsah nelze chápat tak, že by mohl přímo, a tím spíše ani nepřímo spadat, jak tvrdí belgická vláda, pod fakultativní výjimku upravenou v první části druhé odrážky čl. 3 odst. 2 uvedené směrnice.

41 Za těchto okolností je třeba žádost o rozhodnutí o předběžné otázce prohlásit za přípustnou.

K věci samé

K první otázce

42 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 4 odst. 2 směrnice 90/435 brání takovému vnitrostátnímu ustanovení, jako je článek 198 bod 10 CIR 1992, na jehož základě nejsou úroky zaplacené mateřskou společností ze zápůjčky odpočitatelné od zdanitelného zisku této mateřské společnosti do výše částky, která se rovná výši dividend, na které se již vztahuje daňový odpočet a které plynou z podílů držených uvedenou mateřskou společností na kapitálu dceřiných společností po dobu kratší než jeden rok, i když tyto úroky nesouvisí s financováním těchto podílů.

43 K poskytnutí užitečné odpovědi na tuto otázku je třeba podle ustálené judikatury Soudního dvora zohlednit nejen znění čl. 4 odst. 2 směrnice 90/435, ale i cíle a systematiku uvedené směrnice (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 3. dubna 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, bod 22; ze dne 1. října 2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, bod 26, jakož i ze dne 8. března 2017, Wereldhave Belgium a další, C-448/15, EU:C:2017:180, bod 24).

44 Úvodem je nutno konstatovat, že znění čl. 4 odst. 2 směrnice 90/435 je formulováno jasně a jednoznačně v tom smyslu, že umožňuje členskému státu pouze vyloučit odpočitatelnost zdanitelného zisku mateřské společnosti jen u „nákladů vztahujících se k držbě podílu“, který má na kapitálu dceřiné společnosti.

45 Ze znění uvedeného ustanovení tedy vyplývá, že členským státům neumožňuje vyloučit takovou odpočitatelnost u všech úroků ze zápůjček sjednaných mateřskou společností až do výše, která se rovná výši příjmů plynoucích z jejích podílů v jejích dceřiných společnostech.

46 Tento doslovný výklad je podpořen systematikou směrnice 90/435 a cílem, který sleduje.

47 V tomto ohledu je třeba připomenout, že směrnice 90/435, jak vyplývá zejména z třetího bodu jejího odůvodnění, má za cíl zavedením společného daňového systému zamezit jakémukoli znevýhodnění spolupráce mezi společnostmi různých členských států oproti spolupráci mezi společnostmi téhož členského státu, a usnadnit tak seskupování společností na úrovni Evropské unie. Tato směrnice tedy

usiluje o zajištění daňové neutrality při vyplácení zisku dceřinou společností se sídlem v jednom členském státě její mateřské společnosti, která má sídlo v jiném členském státě (rozsudek ze dne 1. října 2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, bod 27, jakož i rozsudek ze dne 8. března 2017, Wereldhave Belgium a další, C-448/15, EU:C:2009:180, bod 25 a citovaná judikatura).

48 Cílem uvedené směrnice je tedy zamezit prostřednictvím mechanismů uvedených v čl. 4 odst. 1 a čl. 5 odst. 1 směrnice 90/435 dvojímu zdanění zisku rozdělovaného dceřinými společnostmi mateřským společnostem zamezením, aby rozdělované zisky nebyly zdaněny jednou u dceřiné společnosti a podruhé u společnosti mateřské (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 3. dubna 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, bod 27; ze dne 12. února 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, bod 29; ze dne 1. října 2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, bod 57, jakož i ze dne 8. března 2017, Wereldhave Belgium a další, C-448/15, EU:C:2017:180, bod 36).

49 Pokud jde konkrétně o čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435, toto ustanovení stanoví, že obdrží-li mateřská společnost z důvodu svého podílu na dceřiné společnosti rozdělené zisky, členský stát mateřské společnosti upustí od zdanění těchto zisků, nebo umožní této mateřské společnosti odečíst od daně příslušnou část daně splatné dceřinou společností, která se vztahuje k těmto ziskům, popřípadě daň sraženou členským státem, jehož daňovým rezidentem je dceřiná společnost, a to maximálně do výše odpovídající vnitrostátní dani (rozsudky ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, bod 102; ze dne 3. dubna 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, bod 25, jakož i ze dne 8. března 2017, Wereldhave Belgium a další, C-448/15, EU:C:2017:180, bod 37).

50 Článek 4 odst. 2 směrnice 90/435 tedy dává členským státům možnost odchylně stanovit, že náklady vztahující se k držbě podílu na dceřiné společnosti a ztráty vyplývající z rozdělení jejích zisků nelze odečíst od zdanitelných příjmů mateřské společnosti.

51 V této souvislosti je třeba zdůraznit, že toto ustanovení musí být vykládáno striktně a podle ustálené judikatury Soudního dvora nemůže tento výklad překročit meze jeho samotného znění (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 17. října 1996, Denkavit a další, C-283/94, C-291/94 a C-292/94, EU:C:1996:387, bod 27, jakož i ze dne 25. září 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, bod 86).

52 Dále je nutno konstatovat, že kdyby mělo být pravidlo upravené v čl. 4 odst. 2 směrnice 90/435 vykládáno tak, že umožňuje členským státům vyloučit odpočet od zdanitelného zisku mateřské společnosti všech nákladů na úroky ze zápůjček až do výše částky odpovídající výši dividend, na něž se vztahuje osvobození od daně, které této společnosti plynou z podílu na kapitálu dceřiné společnosti, aniž je tato neodpočitatelnost omezena na náklady vztahující se k financování takového podílu, z něhož plynou tyto dividendy, zbavil by takový výklad užitečného účinku pravidla upraveného v prvním odstavci tohoto článku. Takový výklad by totiž uvedeným členským státům umožnil nepřímo zvýšit zdanitelný příjem mateřské společnosti a narušil by tak daňovou neutralitu rozdělování dividend vyplácených dceřinou společností se sídlem v jednom členském státě své mateřské společnosti se sídlem v jiném členském státě.

53 Nakonec je nutno uvést, že pouze doslovný výklad pravidla obsaženého v čl. 4 odst. 2 směrnice 90/435, uvedený v bodech 44 a 45 tohoto rozsudku je slučitelný se specifickým cílem sledovaným tímto ustanovením v rámci systému směrnice 90/435.

54 Cílem možnosti, kterou toto ustanovení přiznává členským státům, je totiž zabránit tomu, aby mateřská společnost získala dvojí daňové zvýhodnění vyplývající ze zisků osvobozených od daně na základě čl. 4 odst. 1 první odrážky směrnice 90/435 na jedné straně a ze snížení daně prostřednictvím

odpočtu z důvodu kapitálových ztrát na podílech vyplývajících z rozdělení těchto zisků na straně druhé (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. prosince 2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, bod 42).

55 Z toho hlediska musí být čl. 4 odst. 2 směrnice 90/435 vykládán nutně tak, že umožňuje členským státům zabránit pouze tomu, aby mateřská společnost požívala dvojí daňové výhody uvedené v předcházejícím bodě. Kdyby totiž členské státy mohly odepřít mateřským společnostem odpočet úroků, které nesouvisejí s nabytím podílů, z nichž plyne rozdělování uvedených zisků osvobozených od daně, překračovalo by to zjevně meze toho, co je nezbytné pro dosažení takového cíle.

56 Z toho vyplývá, že takové vnitrostátní ustanovení, jako je článek 198 bod 10 CIR 1992, které obecně a automaticky vylučuje daňovou odpočitatelnost, jakožto nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, úroků souvisejících se zápůjčkami sjednanými mateřskou společností až do výše odpovídající částce dividend plynoucích z podílu této mateřské společnosti na kapitálu dceřiné společnosti, na které se již vztahuje daňová odpočitatelnost, ačkoli zaplacení těchto úroků nesouvisí s financováním nabytí takového podílu, nebylo provedeno v souladu s pravidlem upravujícím odchylku, obsaženým v čl. 4 odst. 2 směrnice 90/435.

57 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 4 odst. 2 směrnice 90/435 brání takovému vnitrostátnímu ustanovení, jako je článek 198 bod 10 CIR 1992, na jehož základě úroky zaplacené mateřskou společností ze zápůjčky nejsou odpočitatelné od zdanitelného zisku této mateřské společnosti až do výše částky, která se rovná výši dividend, na které se již vztahuje daňový odpočet, a které plynou z podílů držených uvedenou mateřskou společností na kapitálu dceřiných společností po dobu kratší než jeden rok, i když tyto úroky nesouvisí s financováním těchto podílů.

K druhé otázce

58 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 1 odst. 2 směrnice 90/435 musí být vykládán v tom smyslu, že umožňuje členským státům použít takové vnitrostátní ustanovení, jako je článek 198 bod 10 CIR 1992.

59 V tomto ohledu je nutné připomenout, že čl. 1 odst. 2 směrnice 90/435 stanoví, že tato směrnice nevylučuje použití vnitrostátních předpisů nebo smluvních ustanovení nezbytných k potlačení daňových úniků a zneužívání daňových předpisů.

60 Jak uvedla generální advokátka v bodě 51 svého stanoviska, čl. 1 odst. 2 směrnice 90/435 vyjadřuje obecnou zásadu unijního práva, podle níž je zakázáno zneužívání práva (viz rozsudek ze dne 5. července 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, bod 38), takže jednotlivci se nesmějí unijního práva dovolávat zneužívajícím způsobem (viz zejména rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, EU:C:2006:121, bod 69, a ze dne 28. července 2016, Kratzer, C-423/15, EU:C:2016:604, bod 37).

61 Je však nutno uvést, jak rovněž zdůraznila generální advokátka v bodě 52 svého stanoviska, čl. 1 odst. 2 směrnice 90/435 představuje základní ustanovení, jehož obsah je konkretizován v dalších ustanoveních této směrnice a zejména jeho čl. 4 odst. 2, jelikož se týká právě zamezení zneužívajícímu jednání mateřských společností plynoucímu z dvojího daňového odpočtu (obdobně viz rozsudek ze dne 17. října 1996, Denkavit a další, C-283/94, C-291/94 a C-292/94, EU:C:1996:387, bod 31).

62 Z odpovědi na první otázku přitom vyplývá, že čl. 4 odst. 2 směrnice 90/435 brání takovému vnitrostátnímu ustanovení, jako je článek 198 bod 10 CIR 1992, jelikož překračuje meze opatření, která unijní zákonodárce považoval za přiměřená k zamezení zneužití ze strany mateřských společností spočívajících v možnosti provést dvojí daňový odpočet.

63 S ohledem na výše uvedené je třeba odpovědět tak, že čl. 1 odst. 2 směrnice 90/435 musí být vykládán v tom smyslu, že neumožňuje členským státům použít takové vnitrostátní ustanovení, jako je článek 198 bod 10 CIR 1992, v rozsahu, v němž překračuje meze toho, co je nezbytné k zamezení daňových úniků a zneužívání daňových předpisů.

K nákladům řízení

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

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

1) **Článek 4 odst. 2 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 tak, že brání takovému vnitrostátnímu ustanovení, jako je článek 198 bod 10 zákona o daních z příjmů z roku 1992, zkoordinovaného královskou vyhláškou ze dne 10. dubna 1992 a potvrzeného zákonem ze dne 12. června 1992, na jehož základě úroky zaplacené mateřskou společností ze zápůjčky nejsou odpočitatelné od zdanitelného zisku této mateřské společnosti až do výše částky, která se rovná výši dividend, na které se již vztahuje daňový odpočet a které plynou z podílů držených uvedenou mateřskou společností na kapitálu dceřiných společností po dobu kratší než jeden rok, i když tyto úroky nesouvisí s financováním těchto podílů.**

2) **Článek 1 odst. 2 směrnice 90/435 musí být vykládán v tom smyslu, že neumožňuje členským státům použít takové vnitrostátní ustanovení, jako je článek 198 bod 10 zákona o daních z příjmů z roku 1992, zkoordinovaného královskou vyhláškou ze dne 10. dubna 1992 a potvrzeného zákonem ze dne 12. června 1992, v rozsahu, v němž překračuje meze toho, co je nezbytné k zamezení daňových úniků a zneužívání daňových předpisů.**

Podpisy.