Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 26. októbra 2017 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z príjmov právnických osôb – Smernica 90/435/EHS – Článok 1 ods. 2 a článok 4 ods. 2 – Materské a dcérske spoločnosti v rozličných členských štátoch – Spoločný systém zdaňovania – Odpočítateľnosť zdaniteľného zisku materskej spoločnosti – Vnútroštátne ustanovenia, ktoré majú odstrániť dvojité zdanenie ziskov rozdeľovaných dcérskymi spoločnosťami – Nezohľadnenie existencie súvislosti medzi úrokmi pôžičiek a financovaním podielov, z ktorých sa vyplatili dividendy“

Vo veci C-39/16,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Súd prvého stupňa Antwerpy, Belgicko) z 8. januára 2016 a doručený Súdnemu dvoru 25. januára 2016, ktorý súvisí s konaním:

Argenta Spaarbank NV

proti

Belgische Staat,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory J. L. da Cruz Vilaça, podpredseda Súdneho dvora A. Tizzano (spravodajca), sudcovia E. Levits, A. Borg Barthet a M. Berger,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 30. marca 2017,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Argenta Spaarbank NV, v zastúpení: B. De Cock a K. Van Duyse, advocaten,

– belgická vláda, v zastúpení: J. C. Halleux, P. Cottin a M. Jacobs, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: W. Roels, splnomocnený zástupca,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 27. apríla 2017,

vyhlásil tento

* Jazyk konania: holandčina.

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 1 ods. 2 a článku 4 ods. 2 smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, 1990, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Argenta Spaarbank NV a Belgische Staat (Belgické kráľovstvo) týkajúceho sa zákonnosti daňového výmeru na daň z príjmov právnických osôb za zdaniteľné obdobia rokov 2000 a 2001, ktorý bol adresovaný tejto spoločnosti.

Právny rámec

Právo Únie

3 Tretie odôvodnenie smernice 90/435 stanovuje:

„keďže existujúce daňové predpisy, ktoré upravujú vzťahy medzi materskými spoločnosťami a dcérskymi spoločnosťami rozličných členských štátov, sa v jednotlivých členských štátoch značne líšia a vo všeobecnosti sú menej výhodné než predpisy, ktoré sa vzťahujú na materské spoločnosti a ich dcérske spoločnosti z toho istého členského štátu; keďže je týmto spolupráca spoločností rozličných členských štátov znevýhodnená v porovnaní so spoluprácou medzi spoločnosťami z toho istého členského štátu; keďže je potrebné odstrániť túto nevýhodu zavedením spoločného systému s cieľom uľahčiť zoskupovanie spoločností [Únie]“.

4 Článok 1 tejto smernice stanovuje:

„1. Každý členský štát uplatňuje túto smernicu:

– na rozdeľovanie zisku prijatého spoločnosťami tohto štátu, ktorý pochádza od dcérskych spoločností iných členských štátov,

– na rozdeľovanie zisku dcérskymi spoločnosťami z tohto štátu svojim materským spoločnostiam v iných členských štátoch.

2. Táto smernica nebráni uplatňovaniu vnútroštátnych alebo z dohôd vyplývajúcich ustanovení nevyhnutných k zamedzeniu daňových únikov a zneužívaniu daňového režimu.“

5 Podľa článku 3 uvedenej smernice:

„1. Na účely uplatňovania tejto smernice:

a) postavenie materskej spoločnosti sa priradí prinajmenšom každej spoločnosti členského štátu, ktorá spĺňa podmienky stanovené v článku 2 a má podiel minimálne 25 % kapitálu spoločnosti iného členského štátu, spĺňajúcej tie isté podmienky;

b) ‚dcérska spoločnosť‘ znamená spoločnosť, ktorej kapitál obsahuje podiel uvedený v písmene a).

2. Odlišne od odseku 1, členské štáty majú možnosť:

– nahradiť prostredníctvom dvojstrannej dohody kritérium podielu na kapitále kritériom podielu na hlasovacích právach,

– neuplatňovať túto smernicu na spoločnosti členského štátu, ktoré neudržiavajú [nedržia – *neoficiálny preklad*] počas súvislého obdobia aspoň dvoch rokov podiely kvalifikujúce ich za materské spoločnosti, alebo na tie zo svojich spoločností, v ktorých spoločnosť iného členského štátu neudržiava [nedrží – *neoficiálny preklad*] takýto podiel počas súvislého obdobia aspoň dvoch rokov.“

6 Článok 4 ods. 1 a 2 tej istej 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 článku 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.“

Belgické právo

7 Smernica 90/435 bola do belgického práva prebratá zákonom z 23. októbra 1991 (*Moniteur Belge* z 15. novembra 1991, s. 25619), ktorý zmenil režim definitívne zdanených príjmov (ďalej len „režim DZP“) platný v danom čase.

8 Po kodifikácii právnej úpravy v oblasti dane z príjmov, ku ktorej došlo v priebehu roka 1992, boli relevantné ustanovenia týkajúce sa režimu DZP združené do článkov 202, 204 a 205 zákonníka o dani z príjmov z roku 1992, zosúladeného kráľovským nariadením z 10. apríla 1992 a potvrdeného zákonom z 12. júna 1992 (dodatok k *Moniteur Belge* z 30. júla 1992, ďalej len „WIB 1992“), pričom boli vykonané kráľovským nariadením, ktorým sa vykonáva zákonník o dani z príjmov z roku 1992, z 27. augusta 1993 (*Moniteur Belge* z 13. septembra 1993, s. 20096).

9 V súlade s týmito ustanoveniami si spoločnosť môže zo svojho hospodárskeho výsledku odpočítať 95 % dividend, ktoré jej vyplatili jej dcérske spoločnosti v zmysle smernice 90/435, ako definitívne zdanené príjmy (ďalej len „odpočítanie DZP“).

10 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 z tohto základu dane, ale iba v rozsahu, v akom za predmetné zdaňovacie obdobie zostane po odpočítaní ostatných príjmov oslobodených od dane kladný zostatok zisku.

11 V tomto kontexte zákon z 20. decembra 1995 obsahujúci daňové, finančné a rôzne ustanovenia (*Moniteur Belge* z 23. decembra 1995, s. 34578) vložil do článku 198 WIB 1992 bod 10. Tento vo svojom znení uplatniteľnom v konaní vo veci samej stanovuje:

„Za prevádzkové náklady sa nepovažuje:

…

10. Bez toho, aby bolo dotknuté uplatnenie článku 55 [WIB 1992], sa úroky nezohľadňujú až do výšky odpočítateľných dividend v zmysle článkov 202 až 204 [WIB 1992], ktoré spoločnosť dostala za podiely, ktoré v čase ich postúpenia nemala v držbe počas súvislého obdobia aspoň jedného roka.

[Predchádzajúci] bod sa neuplatní na podiely v prepojených spoločnostiach, alebo s ktorými existuje vzťah podielovej účasti, aj v prípade, že majú povahu peňažných investícií, ani na iné podiely vo forme dlhodobého finančného majetku.“

12 Článok 202 WIB 1992 vo svojom znení uplatniteľnom v konaní vo veci samej stanovuje:

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

1. dividendy s výnimkou príjmov dosiahnutých pri prevode vlastných akcií alebo podielov na inú spoločnosť, alebo pri úplnom alebo čiastočnom rozdelení obchodného majetku spoločnosti;

…

§ 2. Príjmy uvedené v § 1 bodoch 1 a 2 možno odpočítať len vtedy, ak má spoločnosť, ktorej sú poskytnuté, v čase ich priznania alebo úhrady podiel na základnom imaní spoločnosti, ktorá ich rozdeľuje, vo výške minimálne 5 % alebo investičná hodnota tohto podielu dosiahne najmenej [50 miliónov belgických frankov (BEF) (približne 1 240 000 [eur])].

Táto podmienka sa však neuplatní na príjmy:

1. ktoré sa poskytujú úverovým inštitúciám uvedeným v článku 56 ods. 1…“

13 Článok 204 WIB 1992 vo svojom znení uplatniteľnom v konaní vo veci samej stanovuje:

„Podľa článku 202 § 1 bodov 1, 3 a 4 sa za odpočítateľné príjmy považujú zisky za zdaniteľné obdobie, ktoré dosahujú až 95 % prijatej alebo získanej sumy, prípadne zvýšenej o skutočný alebo fiktívny odpočet dane z hnuteľného majetku, alebo v súvislosti s príjmami uvedenými v článku 202 § 1 bodoch 4 a 5, zníženej o úroky, ktoré sa uhradili kupujúcemu, keď sa cenné papiere nadobudli v zdaňovacom období.“

14 Článok 106 ods. 5 kráľovského nariadenia, ktorým sa vykonáva zákonník o dani z príjmov z roku 1992, z 27. augusta 1993, vo svojom znení uplatniteľnom v konaní vo veci samej stanovuje:

„Od výberu zrážkovej dane z hnuteľného majetku sa celkom upustí v súvislosti s dividendami, ktorých platiteľom je belgická dcérska spoločnosť a príjemcom materská spoločnosť iného členského štátu Európskeho hospodárskeho spoločenstva.

Toto upustenie sa však neuplatní, keď vlastníctvo akcií materskej spoločnosti, za ktoré sa vyplácajú dividendy, nezodpovedá podielu aspoň 25 % na imaní dcérskej spoločnosti a tento minimálny podiel vo výške 25 % nie je alebo nebol držaný počas súvislého obdobia v dĺžke najmenej jedného roka.

Na účely pododseku 1 a 2 označujú výrazy dcérska spoločnosť a materská spoločnosť dcérske a materské spoločnosti v zmysle smernice [90/435].“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

15 Argenta Spaarbank je úverová inštitúcia zriadená podľa belgického práva, ktorá počas obchodných rokov 1999 a 2000 (zdaniteľné obdobia rokov 2000 a 2001) prijala dividendy z podielov v belgických podnikoch a iných členských štátoch Európskej únie, pričom niektoré mala v čase vyplatenia týchto dividend v držbe kratšie ako rok a niektoré dlhšie ako rok.

16 Podľa článkov 202 a 204 WIB 1992, v ich znení uplatniteľnom v konaní vo veci samej, Argenta Spaarbank ako materská spoločnosť uplatnila odpočítanie DZP do výšky 95 % uvedených dividend.

17 Navyše s prihliadnutím na jej postavenie úverovej inštitúcie tiež zaplatila počas sporných obchodných rokov úroky až do výšky 11 702 186 712 BEF (približne 290 090 000 eur) a 13 322 033 492 BEF (približne 330 245 000 eur), ktoré vo výkaze ziskov a strát tejto spoločnosti zaúčtovala v rámci položky „úroky a podobné náklady“.

18 Ako vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, tieto úroky neboli zaplatené za pôžičky poskytnuté na nadobudnutie podielov na základnom imaní dcérskej spoločnosti. Naopak, uvedené úroky sa týkali sporiacich účtov, bežných účtov, termínovaných účtov a iných investičných produktov vedených spoločnosťou Argenta Spaarbank pre svojich klientov a mohli byť preto predmetom odpočítania ako náklady na dosiahnutie príjmu.

19 Článok 198 bod 10 WIB 1992 však stanovuje neodpočítateľnosť všetkých zaplatených úrokov až do výšky sumy rovnajúcej sa sume dividend, ktoré sú podľa článkov 202 až 204 WIB 1992 odpočítateľné a materská spoločnosť ich dostane za podiely, ktoré v čase ich postúpenia nedržala počas súvislého obdobia kratšieho ako jeden rok, a to bez požiadavky, aby medzi takými úrokmi a dividendami, v prípade ktorých sa uplatňuje odpočítanie DZP, existovala príčinná súvislosť.

20 Argenta Spaarbank však prijala počas obchodného roku 1999 (zdaniteľné obdobie roku 2000) sumu 3 059 292 BEF (približne 75 838 eur) a počas obchodného roku 2000 (zdaniteľné obdobie roku 2001) sumu 11 960 419 BEF (približne 296 490 eur) ako dividendy z podielov v spoločnostiach, ktoré v čase ich vyplatenia mala v držbe kratšie ako rok.

21 Daňová správa preto na základe článku 198 bodu 10 WIB 1992 zaslala spoločnosti Argenta Spaarbank dva opravné daňové výmery za zdaniteľné obdobia rokov 2000 a 2001, pričom uviedla, že úroky vo výške 75 837,87 eura a 296 491,04 eura boli priradené k „neodpočítateľným výdavkom“, a preto nemohli byť odpočítané zo zdaniteľného zisku tejto materskej spoločnosti.

22 Rozhodnutím zo 4. mája 2004 okresné riaditeľstvo Nationale Controlecentrum I van de administratie voor de ondernemings- en inkomensfiscaliteit (Národné kontrolné centrum I správy dane z príjmu právnických a fyzických osôb, Belgicko) zamietlo odvolania Argenta Spaarbank proti týmto daňovým výmerom.

23 Dňa 3. augusta 2004 Argenta Spaarbank napadla toto rozhodnutie pred vnútroštátnym súdom, rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Súd prvého stupňa Antwerpy, Belgicko) domáhajúc sa zrušenia uvedených daňových výmerov a predovšetkým tvrdila, že článok 198 bod 10 WIB 1992 je nezlučiteľný s článkom 4 ods. 2 smernice 90/435, pretože toto ustanovenie uvedené ako posledné umožňuje iba členským štátom považovať úroky v príčinnej súvislosti s dividendami, v prípade ktorých sa uplatňuje odpočítanie DZP, za neodpočítateľné.

24 Za týchto podmienok rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Súd prvého stupňa Antwerpy) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1) Bráni článok 4 ods. 2 smernice [90/435] článku 198 bodu 10 [WIB 1992] vo svojom znení účinnom pre zdaniteľné obdobia rokov 2000 a 2001, v ktorom sa stanovuje, že úroky sa nezohľadňujú ako náklady na dosiahnutie príjmu, a to až do výšky odpočítateľných dividend v zmysle článkov 202 až 204 [WIB 1992], ktoré spoločnosť dostane za podiely, ktoré v čase ich postúpenia nemala v držbe počas súvislého obdobia aspoň jedného roka, pričom sa nerozlišuje podľa toho, či uvedené úrokové zaťaženie súvisí alebo nesúvisí s podielmi (financovaním podielov), z ktorých sa odviedli dividendy osloboditeľné od dane?

2) Predstavuje článok 198 bod 10 [WIB 1992] vo svojom znení účinnom pre zdaniteľné obdobia rokov 2000 a 2001 ustanovenie na zamedzenie daňovým únikom a zneužívaniu daňového režimu v zmysle článku 1 ods. 2 smernice [90/435], a ak áno, prekračuje v tomto prípade článok 198 bod 10 [WIB 1992] mieru, ktorá je potrebná na takéto zamedzenie daňovým únikom a zneužívaniu daňového režimu, ak stanovuje, že úroky sa nezohľadňujú ako náklady na dosiahnutie príjmu, a to až do výšky odpočítateľných dividend v zmysle článkov 202 až 204 [WIB 1992], ktoré spoločnosť dostane za podiely, ktoré v čase ich postúpenia nedržala počas súvislého obdobia aspoň jedného roka, pričom sa nerozlišuje podľa toho, či uvedené úrokové zaťaženie súvisí alebo nesúvisí s podielmi (financovaním podielov), z ktorých sa odviedli dividendy osloboditeľné od dane?“

O prejudiciálnych otázkach

O prípustnosti

25 Belgická vláda namieta prípustnosť tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania. Na podporu tejto námietky neprípustnosti pripomína, že článok 198 bod 10 WIB 1992 oprávňuje belgické daňové orgány, aby zamietli ako neodpočítateľné poplatky všetky úroky zaplatené materskou spoločnosťou počas dotknutého zdaňovacieho obdobia v rozsahu vyplácaných dividend z podielov na základnom imaní dcérskej spoločnosti držaných kratšie ako rok, a v prípade ktorých sa uplatňuje odpočítanie DZP.

26 Za týchto okolností táto vláda tvrdí, že tento článok sa skutočne podobá článku 4 ods. 2 smernice 90/435 v rozsahu, v akom poskytuje prostriedok zamedzenia zneužívajúcej praxe spočívajúcej v poskytnutí pôžičky na účely zníženia základu dane materskej spoločnosti tým, že vygeneruje odpočítateľné úroky prostredníctvom nadobudnutia podielov v dcérskych spoločnostiach, ktoré vyplácajú dividendy, ktoré sú tiež odpočítateľné.

27 V rozsahu, v akom má však článok 198 bod 10 WIB 1992 nepriamy účinok neutralizovať odpočítanie dividend z krátkodobých podielov na základe článkov 202 až 204 WIB 1992, treba uvedený článok považovať za pokrytý článkom 3 ods. 2 smernice 90/435, ktorý umožňuje členským štátom neuplatňovať systém odpočítania zisku zavedený touto smernicou na spoločnosti, „ktoré [nedržia] počas súvislého obdobia aspoň dvoch rokov podiely kvalifikujúce ich za materské spoločnosti“. Podľa tejto vlády je totiž následkom tohto ustanovenia to, že v prípade, ktorý uvádza, nemusia členské štáty dosiahnuť súlad so smernicou. Preto môžu nielen neposkytnúť výhody upravené v článku 4 ods. 1 tejto smernice, ale tiež považovať také poplatky za neodpočítateľné v rozsahu a za podmienok, ktoré nezodpovedajú ustanoveniam článku 4 ods. 2 uvedenej smernice, alebo dokonca uplatniť ustanovenie na zamedzenie daňovým únikom a zneužívaniu daňového režimu v zmysle článku 1 ods. 2 tej istej smernice, ktoré prekračuje mieru potrebnú na takéto zamedzenie daňovým únikom a zneužívaniu daňového režimu.

28 V tomto rozsahu sa článok 198 bod 10 WIB 1992 týka situácie, ktorá nie je v rozsahu pôsobnosti smernice 90/435.

29 V tejto súvislosti treba uviesť, že článok 3 ods. 2 druhá zarážka smernice 90/435 stanovuje, že odlišne od odseku 1 tohto článku majú členské štáty „možnosť“ „neuplatňovať“ túto smernicu na tie zo svojich spoločností, ktoré nedržia počas súvislého obdobia aspoň dvoch rokov podiely kvalifikujúce ich za materské spoločnosti, alebo na tie zo svojich spoločností, v ktorých spoločnosť iného členského štátu nedrží takýto podiel počas súvislého obdobia aspoň dvoch rokov.

30 Toto ustanovenie podľa svojho znenia nezavádza všeobecnú výnimku uplatniteľnosti smernice 90/435, ale iba stanovuje možnosť pre členské štáty, ktoré ju chcú využiť, aby ju prebrali do ich vnútroštátneho práva. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora musia byť ustanovenia smernice vykonané tak, aby bola ich záväznosť nespochybniteľná a aby konkrétnosť, presnosť a jasnosť ich vykonania vyhovovala požiadavke potrebnej právnej istoty (pozri rozsudok z 15. októbra 2015, Komisia/Nemecko, C-137/14, EU:C:2015:683, bod 51 a citovanú judikatúru).

31 K tomuto bodu však treba podotknúť, že vnútroštátny súd poskytol výklad systému WIB 1992, a konkrétne článku 198 bodu 10 WIB 1992, odlišný od výkladu, ktorý Súdnemu dvoru poskytla belgická vláda.

32 Tento súd totiž uvádza, že belgický zákonodarca pôvodne prebral do vnútroštátneho práva smernicu 90/435 tak, že sa v celom rozsahu vzťahuje na vnútroštátne materské spoločnosti, pričom výslovne nepožadoval, aby spoločnosť mala v držbe podiely počas minimálneho obdobia kvalifikujúce ju za materskú spoločnosť dcérskej spoločnosti, ktorej podiely sa nadobúdajú, a ktoré jej umožnia požadovať odpočítanie dividend vygenerovaných týmito podielmi.

33 Podľa tohto súdu tak Belgické kráľovstvo pri prijímaní WIB 1992 nevyužilo možnosť danú členským štátom článkom 3 ods. 2 druhou zarážkou prvou časťou smernice 90/435.

34 Naopak, po podrobnej analýze prípravných prác, predmetu a účelu článku 198 bodu 10 WIB 1992 sa vnútroštátny súd domnieva, že toto ustanovenie preberá do belgického práva článok 4 ods. 2 smernice 90/435, keďže jeho cieľom je zabrániť tomu, aby vnútroštátne materské spoločnosti uskutočnili dvojité odpočítanie dane nadobudnutím podielov, prostredníctvom odpočítateľného financovania z cudzích zdrojov, dcérskych spoločností, ktoré vyplácajú tiež odpočítateľné dividendy.

35 Preto dôvod, pre ktorý článok 198 bod 10 WIB 1992 nestanovuje súvislosť medzi nadobudnutím takých podielov a financovaním takej operácie, vyplýva z vôle belgického zákonodarcu neneutralizovať odpočítateľnosť dividend z krátkodobých podielov tým, že sa uplatní oprávnenie upravené v článku 3 ods. 2 druhej zarážke prvej časti smernice 90/435, ale prekonať praktický problém daňovej správy overiť konkrétny vzťah medzi financovaním operácie a nadobudnutým majetkom v rámci výkonu derogačného pravidla stanoveného v článku 4 ods. 2 tejto smernice.

36 Vnútroštátny súd tak na základe tohto výkladu článku 198 bodu 10 WIB 1992 považuje za potrebné na účely vyriešenia sporu, o ktorom rozhoduje, predložiť tento návrh na začatie prejudiciálneho konania.

37 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 (rozsudky z 22. decembra 2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, bod 16, ako aj z 21. decembra 2016, Vervloet a i., C-76/15, EU:C:2016:975, bod 56 a citovaná judikatúra).

38 Navyše treba spresniť, že nie je úlohou Súdneho dvora vyjadrovať sa v rámci prejudiciálneho konania k výkladu vnútroštátnych ustanovení, ani posúdiť, či je výklad, ktorý podáva vnútroštátny súd, správny. Súdnemu dvoru totiž v rámci rozdelenia právomocí medzi súdy Únie a vnútroštátne súdy prislúcha zohľadniť skutkový a právny rámec, do ktorého sú prejudiciálne otázky vsadené, tak ako ho definuje rozhodnutie vnútroštátneho súdu (rozsudok z 23. apríla 2009, Angelidaki a i., C-378/07 až C-380/07, EU:C:2009:250, bod 48 a citovaná judikatúra).

39 Z vyššie uvedeného vyplýva, že na účely preskúmania námietky neprípustnosti vznesenej belgickou vládou je vhodné opierať sa iba o výklad článku 198 bodu 10 WIB 1992 poskytnutý vnútroštátnym súdom, ktorý bol v podstate načrtnutý v bodoch 32 až 35 tohto rozsudku.

40 S prihliadnutím na tento výklad a pri zohľadnení judikatúry uvedenej v bode 30 tohto rozsudku treba konštatovať, že ustanovenie, akým je článok 198 bod 10 WIB 1992, spadá do rozsahu pôsobnosti smernice 90/435, pretože jeho obsah nemožno chápať ako spadajúci priamo, a o to menej nepriamo, pod fakultatívnu výnimku stanovenú v článku 3 ods. 2 druhej zarážke prvej časti tejto smernice, ako to tvrdí belgická vláda.

41 Návrh na začatie prejudiciálneho konania tak treba vyhlásiť za prípustný.

O veci samej

O prvej otázke

42 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článok 4 ods. 2 smernice 90/435 bráni ustanoveniu vnútroštátneho práva, akým je článok 198 bod 10 WIB 1992, na základe ktorého nie sú úroky pôžičky zaplatené materskou spoločnosťou odpočítateľné zo zdaniteľného zisku tejto materskej spoločnosti až do výšky rovnajúcej sa dividendám, na ktoré sa už uplatňuje daňové odpočítanie, a ktoré uvedená materská spoločnosť dostane za podiely na základnom imaní dcérskych spoločností držané kratšie ako jeden rok, hoci tieto úroky nesúvisia s financovaním týchto podielov.

43 Na účely poskytnutia užitočnej odpovede na túto otázku treba podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora zohľadniť nielen znenie článku 4 ods. 2 smernice 90/435, ale aj ciele a systém tejto smernice (pozri v tomto zmysle rozsudky z 3. apríla 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, bod 22; z 1. októbra 2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, bod 26, ako aj z 8. marca 2017, Wereldhave Belgium a i., C-448/15, EU:C:2017:180, bod 24).

44 Na úvod treba konštatovať, že znenie článku 4 ods. 2 smernice 90/435 je jasné a jednoznačné v tom zmysle, že toto ustanovenie členskému štátu iba umožňuje vylúčiť, aby materská spoločnosť odpočítala z jej zdaniteľného zisku len „poplatky vzťahujúce sa na podiel“ tejto materskej spoločnosti na základnom imaní dcérskej spoločnosti.

45 Zo znenia uvedeného ustanovenia tak vyplýva, že toto ustanovenie neumožňuje členským štátom vylúčiť takú odpočítateľnosť, pokiaľ ide o všetky úroky pôžičky materskej spoločnosti až do výšky rovnajúcej sa príjmom vyplývajúcim z podielov v jej dcérskych spoločnostiach.

46 Taký doslovný výklad je podporený systematikou smernice 90/435 a cieľom, ktorý táto smernica sleduje.

47 V tejto súvislosti treba pripomenúť, ako to uvádza jej tretie odôvodnenie, že cieľom smernice 90/435 je predchádzať akémukoľvek znevýhodňovaniu spolupráce medzi spoločnosťami rôznych členských štátov v porovnaní so spoluprácou medzi spoločnosťami z toho istého členského štátu, a to zavedením

spoločného daňového systému, a tým uľahčiť zoskupovanie spoločností na úrovni Európskej únie. Táto smernica teda smeruje k zabezpečeniu daňovej neutrality rozdeľovania zisku dcérskou spoločnosťou, ktorá má sídlo v členskom štáte, jej materskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte (rozsudky z 1. októbra 2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, bod 27, ako aj z 8. marca 2017, Wereldhave Belgium a i., C-448/15, EU:C:2017:180, bod 25).

48 Cieľom uvedenej smernice je tak zamedziť, prostredníctvom mechanizmov stanovených v jej článku 4 ods. 1 a v jej článku 5 ods. 1, dvojitému zdaneniu zisku rozdeľovaného dcérskymi spoločnosťami materským spoločnostiam, teda zamedziť tomu, aby rozdeľovaný zisk nebol zdanený prvýkrát v dcérskej spoločnosti a druhýkrát v materskej spoločnosti (pozri v tomto zmysle rozsudky z 3. apríla 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, bod 27; z 12. februára 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, bod 29; z 1. októbra 2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, bod 57, ako aj z 8. marca 2017, Wereldhave Belgium a i., C-448/15, EU:C:2017:180, bod 36).

49 Pokiaľ ide konkrétne o článok 4 ods. 1 smernice 90/435, ten stanovuje, že tam, kde materská spoločnosť v dôsledku svojho podielu na dcérskej spoločnosti prijme rozdelený zisk, členský štát materskej spoločnosti buď upustí od zdanenia tohto zisku, alebo oprávni túto 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 sumu zrážkovej dane vybranej členským štátom, v ktorom sídli dcérska spoločnosť, až po hranicu množstva príslušnej vnútroštátnej dane (rozsudky z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, bod 102; z 3. apríla 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, bod 25, ako aj z 8. marca 2017, Wereldhave Belgium a i., C-448/15, EU:C:2017:180, bod 37).

50 Výnimočne tak členské štáty môžu podľa článku 4 ods. 2 smernice 90/435 stanoviť, že akékoľvek poplatky vzťahujúce sa na podiel a akékoľvek straty pochádzajúce z rozdelenia ziskov dcérskej spoločnosti nemožno odrátať zo zdaniteľných ziskov materskej spoločnosti.

51 V tomto kontexte treba zdôrazniť, že toto ustanovenie sa musí vykladať reštriktívne, a preto v súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora nemôže byť vykladané nad rámec jeho samotného znenia (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 17. októbra 1996, Denkavit a i., C-283/94, C-291/94 a C-292/94, EU:C:1996:387, bod 27, ako aj z 25. septembra 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, bod 86).

52 Na druhej strane treba konštatovať, že pravidlo stanovené v článku 4 ods. 2 smernice 90/435 by zbavilo pravidlo stanovené v odseku 1 tohto článku potrebného účinku, ak by sa prvé pravidlo malo vykladať tak, že umožňuje členským štátom zabrániť odpočítať od zdaniteľného zisku materskej spoločnosti celé úrokové zaťaženie súvisiace s pôžičkami až do výšky zodpovedajúcej dividendám, na ktoré sa uplatňuje daňové odpočítanie, ktoré uvedená materská spoločnosť dostane za podiely na základnom imaní dcérskej spoločnosti, pričom táto neodpočítateľnosť sa neobmedzuje na úrokové zaťaženie súvisiace s financovaním týchto podielov, z ktorých sú vyplácané tieto dividendy. Taký výklad by totiž umožnil členským štátom, aby nepriamo zvýšili zdaniteľné zisky materskej spoločnosti, čím by z daňového hľadiska ovplyvnili neutralitu rozdeľovania dividend vyplácaných dcérskou spoločnosťou, ktorá má sídlo v členskom štáte, jej materskej spoločnosti materskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte.

53 Napokon doslovný výklad pravidla nachádzajúceho sa v článku 4 ods. 2 smernice 90/435, uvedený v bodoch 44 a 45 tohto rozsudku, je jediný zlučiteľný s osobitným cieľom sledovaným týmto ustanovením v rámci systému smernice 90/435.

54 Cieľom možnosti, ktorú toto ustanovenie priznáva členským štátom, je totiž zabrániť tomu, aby materská spoločnosť využívala dvojitú daňovú výhodu na jednej strane vyplývajúcu zo zisku oslobodeného od zdanenia na základe článku 4 ods. 1 prvej zarážky smernice 90/435 a na druhej

strane zo získania zníženia dane prostredníctvom odpočtu z dôvodu straty z kapitálovej účasti vyplývajúcej z rozdelenia týchto ziskov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. decembra 2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, bod 42).

55 Z toho hľadiska sa musí článok 4 ods. 2 smernice 90/435 nevyhnutne vykladať tak, že členským štátom umožňuje zabrániť iba tomu, aby materská spoločnosť využívala dvojitú daňovú výhodu uvedenú v predchádzajúcom bode. Ak by sa totiž členským štátom umožnilo odmietnuť materským spoločnostiam odpočítať úroky nesúvisiace s nadobudnutím podielov, z ktorých sa rozdeľujú uvedené nezdaniteľné zisky, zjavne by to prekročilo mieru, ktorá je potrebná na dosiahnutie takého cieľa.

56 Z toho vyplýva, že vnútroštátne ustanovenie, akým je článok 198 bod 10 WIB 1992, ktoré všeobecne a automaticky vylučuje daňové odpočítanie, ako poplatky alebo náklady na dosiahnutie príjmu, úrokov súvisiacich s pôžičkou upísanou materskou spoločnosťou až do výšky zodpovedajúcej dividendám, na ktoré sa už uplatňuje daňové odpočítanie, ktoré táto materská spoločnosť dostane za podiely na základnom imaní dcérskej spoločnosti aj v prípade, ak vyplatenie týchto úrokov nesúvisí s financovaním nadobudnutia takých podielov, nepredstavuje výkon, ktorý by bol v súlade s pravidlom upravujúcim odchýlku, obsiahnutým v článku 4 ods. 2 smernice 90/435.

57 S prihliadnutím na všetky vyššie uvedené úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že článok 4 ods. 2 smernice 90/435 smernice sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnemu ustanoveniu, akým je článok 198 bod 10 WIB 1992, na základe ktorého nie sú úroky z pôžičky zaplatené materskou spoločnosťou odpočítateľné zo zdaniteľného zisku tejto materskej spoločnosti až do výšky rovnajúcej sa dividendám, na ktoré sa už uplatňuje daňové odpočítanie, a ktoré uvedená materská spoločnosť dostane za podiely na základnom imaní dcérskych spoločností držané kratšie ako jeden rok, hoci tieto úroky nesúvisia s financovaním týchto podielov.

O druhej otázke

58 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 1 ods. 2 smernice 90/435 vykladať v tom zmysle, že umožňuje členským štátom, aby uplatnili vnútroštátne ustanovenie, akým je článok 198 bod 10 WIB 1992.

59 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že článok 1 ods. 2 smernice stanovuje, že táto smernica nebráni uplatňovaniu vnútroštátnych alebo z dohôd vyplývajúcich ustanovení nevyhnutných na zamedzenie daňových únikov a zneužívanie daňového režimu.

60 Ako to uviedla generálna advokátka v bode 51 svojich návrhov, článok 1 ods. 2 smernice 90/435 vyjadruje všeobecnú zásadu práva Únie, v zmysle ktorej sa zakazuje zneužívanie práva (rozsudok z 5. júla 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, bod 38), takže osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať právnych noriem Únie (pozri najmä v tomto zmysle rozsudky z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, EU:C:2006:121, bod 69, ako aj z 28. júla 2016, Kratzer, C-423/15, EU:C:2016:604, bod 37).

61 Je však potrebné uviesť, ako to tiež zdôraznila generálna advokátka v bode 52 svojich návrhov, že článok 1 ods. 2 smernice 90/435 predstavuje základné ustanovenie, ktorého obsah bol podrobnejšie vysvetlený v ďalších ustanoveniach tejto smernice, konkrétne v jej článku 4 ods. 2, ktorého účelom je práve zamedziť zneužívaniu materských spoločností vyplývajúceho z dvojitého odpočítania dane (pozri analogicky rozsudok zo 17. októbra 1996, Denkavit a i., C-283/94, C-291/94 a C-292/94, EU:C:1996:387, bod 31).

62 Z odpovede na prvú otázku však vyplýva, že článok 4 ods. 2 smernice 90/435 bráni vnútroštátnemu ustanoveniu, akým je článok 198 bod 10 WIB 1992 v rozsahu, v akom prekračuje opatrenia, ktoré normotvorca Únie považoval za primerané na zamedzenie zneužívania materských spoločností súvisiaceho s možnosťou uskutočniť dvojité odpočítanie dane.

63 S prihliadnutím na predchádzajúce úvahy treba odpovedať, že článok 1 ods. 2 smernice 90/435 sa má vykladať v tom zmysle, že neumožňuje členským štátom, aby uplatnili vnútroštátne ustanovenie, akým je článok 198 bod 10 WIB 1992 v rozsahu, v akom prekračuje mieru, ktorá je potrebná na zamedzenie daňových únikov a zneužívanie daňového režimu.

O trovách

64 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 (piata komora) rozhodol takto:

1. **Článok 4 ods. 2 smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnemu ustanoveniu, akým je článok 198 bod 10 zákonníka o dani z príjmov z roku 1992, zosúladeného kráľovským nariadením z 10. apríla 1992 a potvrdeného zákonom z 12. júna 1992, na základe ktorého nie sú úroky z pôžičky zaplatené materskou spoločnosťou odpočítateľné zo zdaniteľného zisku tejto materskej spoločnosti až do výšky rovnajúcej sa dividendám, na ktoré sa už uplatňuje daňové odpočítanie, a ktoré uvedená materská spoločnosť dostane za podiely na základnom imaní dcérskych spoločností držané kratšie ako jeden rok, hoci tieto úroky nesúvisia s financovaním týchto podielov.**

2. **Článok 1 ods. 2 smernice 90/435 sa má vykladať v tom zmysle, že neumožňuje členským štátom, aby uplatnili vnútroštátne ustanovenie, akým je článok 198 bod 10 WIB 1992 zákonníka o dani z príjmov z roku 1992, zosúladeného kráľovským nariadením z 10. apríla 1992 a potvrdeného zákonom z 12. júna 1992 v rozsahu, v akom prekračuje mieru, ktorá je potrebná na zamedzenie daňových únikov a zneužívanie daňového režimu.**

Podpisy