USNESENÍ SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

4. června 2009*

Ve spojených věcech C-439/07 a C-499/07,

jejímž předmětem jsou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podané hof van beroep te Brussel (Belgie) (C-439/07) rozhodnutím ze dne 13. září 2007, došlým Soudnímu dvoru dne 24. září 2007 a rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgie) (C-499/07) rozhodnutím ze dne 5. listopadu 2007, došlým Soudnímu dvoru dne 16. listopadu 2007, v řízeních

Belgický stát (C-439/07)

proti

KBC Bank NV,

a

* Jednací jazyk: nizozemština.

Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV (C-499/07)

proti

Belgickému státu,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení M. Ilešič, předseda senátu, A. Borg Barthet a E. Levits (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: V. Trstenjak,
vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

vzhledem k tomu, že Soudní dvůr hodlá rozhodnout usnesením s odůvodněním v souladu s čl. 104 odst. 3 prvním pododstavcem svého jednacího řádu,

po vyslechnutí generální advokátky,

vydává toto

Usnesení

1 Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu čl. 4 odst. 1 směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. L 225, s. 6; Zvl. vyd 09/01, s. 147), jakož i článků 43 ES a 56 ES.

2 Tyto žádosti byly podány v rámci sporů mezi Belgickým státem a společností KBC Bank NV (dále jen „KBC“) (C-439/07) a mezi společnosti Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV (dále jen „BRB“) a Belgickým státem (C-499/07) ve věci určení zdanitelného výsledku těchto společností pro účely korporační daně za zdaňovací období 2000 a 2001, pokud jde o KBC, a za zdaňovací období 2003 a 2004, pokud jde o BRB.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

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

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

5 Článek 4 odst. 1 a 2 uvedené směrnice 90/435 stanoví:

„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.“

Vnitrostátní právní úprava

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

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

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

9 Fungování režimu DZP lze stručně popsat takto. V první řadě musí být dividendy rozdělované dceřinou společností zahrnuty do daňového základu mateřské společnosti.

Poté jsou tyto dividendy od tohoto daňového základu odečteny, ale pouze v tom rozsahu, v němž po odečtení ostatních od daně osvobozených zisků zbude za dotčené zdaňovací období kladný zůstatek.

10 Článek 202 CIR 1992 stanoví:

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

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

[…]

2. Příjmy uvedené v čl. 1 prvním pododstavci bodu 1° […] jsou odpočitatelné pouze tehdy, pokud společnost, ve prospěch které tak bylo učiněno, má ke dni jejich připsání nebo vyplacení podíl na základním kapitálu společnosti, která je vyplácí, ve výši alespoň 5 % nebo jehož investiční hodnota dosahuje přinejmenším 1 200 000 [eur].“

11 Článek 204 první pododstavec CIR 1992 zní takto:

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

12 Článek 205 odst. 2 CIR 1992 stanoví:

„Odpočet stanovený v článku 202 je omezen do výše částky zisku dosaženého v daňovém období, který zbude po uplatnění článku 199, od něhož se odpočítají:

1° neodpočitatelné dary z důvodu profesních výdajů, s výjimkou darů odpočítaných ze zisků na základě článků 199 a 200;

[…]

8° daně uvedené v čl. 198 prvním pododstavci bodech 4°, 8° a 9°.“

13 Článek 77 královské vyhlášky provádějící CIR 1992 stanoví:

„Částky uvedené v článcích 202 až 205 [CIR] 1992, odečitatelné na základě definitivně zdaněných příjmů […], jsou odečteny až do výše zisku zbývajícího po použití článku 76; tento odpočet se provede s přihlédnutím k původu zisku, přičemž zisk, k němuž se tyto částky vztahují, se zohledňuje přednostně."

Spory v původním řízení a předběžné otázky

Věc C-439/07

14 Společnost KBC, která je společností se sídlem v Belgii, obdržela v průběhu zdaňovacího období 2000 dividendy z podílů ve společnostech usazených v Belgii, v jiných členských státech, jakož i ve Švýcarsku v celkové výši 261 571 848,56 eur. Podle KBC dividendy ve výši 254 225 662,61 eur splňovaly podmínky pro odpočet stanovené v článcích 202 a 203 CIR 1992 a mohl být na ně použit režim DZP. Tuto částku tvořily dividendy obdržené od dceřiných společností KBC usazených v Belgii (157 024 873,74 eur), v jiných členských státech (96 887 457,38 eur), jakož i ve Švýcarsku (313 331,49 eur).

15 Společnost KBC se domnívala, že podle článku 204 CIR 1992 částka 241 514 379,48 eur, a sice 95 % dividend, na něž mohl být uplatněn režim DZP, měla být odpočtena od zisků za předmětné zdaňovací období.

16 Podle čl. 205 odst. 2 CIR 1992 a článku 77 královské vyhlášky provádějící CIR 1992 byl odpočet DZP omezen na zisk zbývající před provedením tohoto odpočtu, a sice na částku 156 116 633,08 eur, od níž byla ještě odpočtena částka 13 137 553,78 eur odpovídající výdajům, které nelze odpočíst pro účely DZP v souladu s čl. 205 odst. 2 body 1° a 8° CIR 1992.

17 Proto z částky 241 514 379,48 eur, která odpovídala dividendám, jež byly obdrženy a mohl být na ně uplatněn odpočet DZP, mohla být od zdanitelných zisků společnosti KBC odečtena pouze částka 142 979 079,30 eur.

18 Společnost KBC měla za to, že došlo k pochybení tím, že nebyla uznána převoditelná ztráta odpovídající této neodpočitatelné částce 98 535 300,18 eur pro účely určení definitivně zdaněných příjmů, proto vyjádřila ve svém daňovém přiznání ze dne 28. září 2000 za zdaňovací období 2000 výhradu týkající se slučitelnosti čl. 205 odst. 2 CIR 1992 a článku 77 královské vyhlášky provádějící CIR 1992 se směrnicí 90/435, jakož i se svobodou usazování.

19 Vzhledem k tomu, že se správce daně s jejím tvrzením neztotožnil, podala společnost KBC odvolání proti daňovému výměru za rok 2000. Jelikož bylo toto odvolání zamítnuto, podala společnost KBC žalobu k rechtbank van eerste aanleg te Brussel (soud prvního stupně v Bruselu).

20 Ve svém daňovém přiznání ze dne 27. července 2001 za zdaňovací období 2001, uvedla společnost KBC stejnou výhradu, jako je výhrada zmíněna v bodě 18 tohoto usnesení.

21 Společnost KBC žádala zejména o možnost započíst zisky za zdaňovací období 2001 na ztrátu ve výši 98 535 300,18 eur, kterou utrpěla v průběhu předchozího zdaňovacího roku a jež mohla být podle ní převedena do dalšího období. Domnívala se, že její zdanitelné zisky za zdaňovací období 2001 byly zcela absorbovány převedenou ztrátou, a žádala, aby zbývající ztráta ve výši 53 219 495,46 eur byla považována za ztrátu převoditelnou do zdaňovacího období 2002.

22 Vzhledem k tomu, že správce daně tento způsob uvažování neuznal, podala společnost KBC odvolání proti daňovému výměru za rok 2001. Jelikož bylo toto odvolání zamítnuto, podala společnost KBC znovu žalobu k Rechtbank van eerste aanleg te Brussel.

23 Rozsudkem ze dne 25. dubna 2003 vyhověl uvedený soud návrhům společnosti KBC a zrušil napadené daňové výměry.

24 Vzhledem k tomu, že Belgický stát měl za to, že na straně společnosti KBC neexistuje převoditelnou ztráta za zdaňovací období 2000 ani za zdaňovací období 2001 a že daňová správa jednala v souladu s belgickým právem, jakož i s právem Společenství, podal proti uvedenému rozsudku odvolání k hof van beroep te Brussel (odvolací soud v Bruselu), který se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být směrnice [90/435], a zejména čl. 4 odst. 1 první odrážka této směrnice, vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát osvobodil rozdělené zisky, které získá společnost tohoto členského státu od dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě jinak než likvidací dceřiné společnosti, tím způsobem, že rozdělené zisky nejdříve zcela zahrne do daňového základu a následně je z něj

odečte ve výši 95 %, avšak omezí tento odpočet na zisky ve zdaňovacím období, ve kterém se uskutečnilo rozdělení zisků (po odpočtu určitých zákonem stanovených částek) (ustanovení čl. 205 odst. 2 [CIR 1992] ve spojení s ustanoveními článku 77 [královské vyhlášky provádějící CIR 1992], neboť takovéto omezení odpočtu rozdělených zisků způsobuje, že tyto rozdělené zisky mateřské společnosti budou zdaněny v pozdějším zdaňovacím období, pokud nedosáhne žádného nebo nedostatečného zdanitelného zisku v pozdějším zdaňovacím období, ve kterém obdrží rozdělené zisky, ledaže ztráty vzniklé v tomto zdaňovacím období byly vyrovnány na základě rozdělených zisků, které musí podle čl. 4 odst. 1 první odrážky ve spojení s čl. 4 odst. 2 uvedené směrnice zůstat ve výši 95 % nezdaněny, takže tyto ztráty ve výši rozdělených zisků, které obdržela mateřská společnost, již nejsou převoditelné do pozdějšího zdaňovacího období?

2) Pokud musí být směrnice [90/435] vykládána v tom smyslu, že belgická právní úprava je neslučitelná s čl. 4 odst. 1 první odrážkou [této směrnice] pokud jde o rozdělené zisky, které obdržela belgická mateřská společnost od dceřiné společnosti se sídlem v Evropské unii, je v důsledku toho třeba rozhodnout, že uvedené ustanovení směrnice rovněž brání použití belgické právní úpravy na rozdělené zisky, které belgická mateřská společnost obdržela od belgické dceřiné společnosti, pokud se, jako v projednávaném případě, belgický zákonodárce při provádění směrnice do belgického práva rozhodl upravit čistě vnitrostátní situace stejně jako situace upravené směrnicí, a přizpůsobil tudíž belgické právní předpisy směrnici i pro čistě vnitrostátní situace?

3) Pokud musí být směrnice [90/435] vykládána v tom smyslu, že belgická právní úprava je neslučitelná s čl. 4 odst. 1 první odrážkou [této směrnice], pokud jde o rozdělené zisky, které belgická mateřská společnost obdržela od dceřiné společnosti se sídlem v Evropské unii, a pokud se rozsudek [Soudního dvora ze dne 17. července 1997, Leur-Bloem, C-28/95, Recueil, s. I-4161] použije rovněž na rozdělené zisky dceřiné společnosti se sídlem v Belgii, je v důsledku toho s čl. 56 odst. 1 ES neslučitelné, že se sporná belgická právní úprava nadále používá beze změny na dividendy vyplacené dceřinými společnostmi se sídlem ve třetích státech z toho důvodu, že s těmito dividendami je tak zacházeno méně příznivě než s tuzemskými dividendami nebo evropskými dividendami?

4) Brání článek 43 ES použití právních předpisů členského státu, podle nichž při vyměření korporační daně je osvobození od daně rozdělených zisků, které obdržela společnost ve zdaňovacím období od její dceřiné společnosti se sídlem v jiném členském státě, omezeno v prvně uvedeném členském státě na výši zisku ve zdaňovacím období, ve kterém se rozdělení zisků uskutečnilo (po odpočtu určitých zákonem stanovených částek), zatímco úplné osvobození rozdělených zisků od daně by bylo možné, pokud by tato společnost založila stálou provozovnu v jiném členském státě?“

Věc C-499/07

25 V průběhu zdaňovacího období 2003 obdržela BRB, která je společností se sídlem v Belgii, dividendu od společnosti, která rovněž sídlí v Belgii, ve výši 445 000 eur, z níž bylo možné odpočíst částku 422 750 eur z titulu režimu DZP v souladu s článkem 204 CIR 1992.

26 Zdanitelný zisk společnosti BRB za zdaňovací období 2003 nebyl dostatečně vysoký k tomu, aby obdržené dividendy byly zcela odečteny. Tato společnost tedy uvedla ve svém prohlášení za uvedené zdaňovací období ztrátu 123 300,86 eur, která měla být převedena a která byla tvořena ztrátou za zdaňovací období ve výši 103 194,38 eur, která odpovídala částce dividend, které nemohly být odečteny z titulu režimu DZP, jakož i převoditelnou ztrátou za zdaňovací období 2002 ve výši 20 106,48 eur.

27 V dodatečném daňovém výměru ze dne 20. dubna 2004 odmítl správce daně uznat převoditelnou ztrátu, jelikož definitivně zdaněné příjmy nemohou nikdy založit převoditelnou ztrátu. Správce daně byl toho názoru, že tyto definitivně zdaněné příjmy měly být omezeny na výsledek za zdaňovací období, a sice na částku 319 555,62 eur, která měla být snížena o částku neuznatelných výdajů (187,50 eur). Proto měly být definitivně zdaněné příjmy omezeny na částku 319 368,12 eur, takže zdanitelný základ

společnosti BRB činil 187,50 eur, aniž by vznikly převoditelné ztráty. Uvedená společnost s tímto dodatečným vyměřením nesouhlasila.

28 Ve svém daňovém prohlášení za zdaňovací období 2004 převedla společnost BRB ztrátu 123 300,86 eur, kterou správce daně odmítl zohlednit v dodatečném daňovém výměru ze dne 11. února 2005. Uvedená společnost nesouhlasila ani s tímto dodatečným vyměřením.

29 Vzhledem k tomu, že správce daně vystavil daňové výměry za zdaňovací období 2003 a 2004 v souladu s oznámenými dodatečnými vyměřeními, podala společnost BRB proti nim odvolání, jež byla týmž správcem daně zamítnuta.

30 Společnost BRB tedy podala žalobu k rechtbank van eerste aanleg te Brugge (soud prvního stupně v Bruggách), který se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je třeba vykládat směrnici [90/435], a zejména čl. 4 odst. 1 této směrnice, v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát osvobodil rozdělené zisky, které obdrží společnost tohoto členského státu od dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě jinak než v rámci likvidace dceřiné společnosti, tím způsobem, že rozdělené zisky nejdříve zcela zahrne do daňového základu, aby je od něj následně odečetl ve výši 95 %, avšak omezí tento odpočet na zisky ve zdaňovacím období, ve kterém se uskutečnilo rozdělení zisků (po odpočtu určitých zákonem stanovených částek) (čl. 205 odst. 2 [CIR] 1992 ve spojení s článkem 77 královské vyhlášky provádějící [CIR] 1992, takže nevznikne žádná převoditelná ztráta, pokud jsou zisky za zdaňovací období nižší než částka uvedených rozdělených zisků?

2) Je třeba v případě kladné odpovědi na první otázku vykládat směrnici [90/435], a zejména její čl. 4 odst. 1, v tom smyslu, že tomuto členskému státu ukládá povinnost umožnit, aby rozdělené zisky, které společnost tohoto členského státu obdrží od své dceřiné společnosti z jiného členského státu, byly v plném rozsahu odpočitatelné od zisků za zdaňovací období a aby z toho plynoucí ztráta byla převoditelná do pozdějšího zdaňovacího období?

3) Pokud musí být směrnice [90/435] vykládána v tom smyslu, že belgická úprava je neslučitelná s čl. 4 odst. 1, pokud jde o rozdělené zisky, které obdržela belgická mateřská společnost od dceřiné společnosti se sídlem v Evropské unii, znamená to nutně, že toto ustanovení směrnice brání rovněž použití belgické právní úpravy na rozdělené zisky, které belgická mateřská společnost obdržela od belgické dceřiné společnosti, pokud se, jako v projednávaném případě, belgický zákonodárce při provádění směrnice do belgického práva rozhodl upravit čistě vnitrostátní situace stejně jako situace upravené směrnicí, a přizpůsobil tedy belgické právní předpisy směrnici i pro čistě vnitrostátní situace?

4) Brání článek 43 ES použití právních předpisů členského státu, podle nichž je při vyměření korporační daně osvobození od daně rozdělených zisků, které obdržela společnost ve zdaňovacím období od své dceřiné společnosti se sídlem v jiném členském státě, omezeno v prvně uvedeném členském státě na výši zisků ve zdaňovacím období, ve kterém se rozdělení zisků uskutečnilo (po odpočtu určitých zákonem stanovených částek), zatímco úplné osvobození rozdělených zisků od daně by bylo možné, pokud by tato společnost založila stálou provozovnu v jiném členském státě?“

31 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 15. dubna 2008 byly věci C-439/07 a C-499/07 spojeny pro účely písemné a ústní části řízení, jakož i rozsudku.

K předběžným otázkám

32 Podle čl. 104 odst. 3 prvního pododstavce jednacího řádu platí, že pokud se předběžná otázka shoduje s otázkou, o níž již Soudní dvůr rozhodl, nebo pokud lze odpověď na tuto otázku jasně vyvodit z dosavadní judikatury, může Soudní dvůr po vyslechnutí generálního advokáta kdykoli rozhodnout usnesením s odůvodněním.

K ustanovení čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435

K první otázce v obou věcech

33 Podstatou první otázky předkládajících soudů v obou věcech je, zda musí být čl. 4 odst. 1 první odrážka směrnice 90/435 vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která stanoví, že pro účely osvobození dividend obdržených mateřskou společností usazenou v tomto státě od dceřiné společnosti, jejíž sídlo je v jiném členském státě, jsou uvedené dividendy zahrnuty do daňového základu mateřské společnosti, od něhož jsou následně odečteny ve výši 95 %, pokud v dotčeném zdaňovacím období zbude po odečtení ostatních od daně osvobozených příjmů kladný zůstatek, a jejíž účinkem je, že:

– mateřská společnost je v pozdějším zdaňovací období povinna zaplatit daň z rozdělených zisků, pokud neuskutečnila žádný zdanitelný zisk nebo pokud uskutečnila nedostatečný zdanitelný zisk během zdaňovacího období, v němž se toto rozdělení uskutečnilo (věc C-439/07),

nebo, že

– ztráty za toto zdaňovací období jsou vyrovnány na základě rozdělených zisků a nemohou být převedeny do pozdějšího zdaňovacího období ve výši těchto rozdělených zisků (věci C-439/07 a C-499/07).

34 Tato otázka je v podstatě obdobná otázce, která byla položena Soudnímu dvoru ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 12. února 2009, Cobelfret (C-138/07, Sb. rozh. s. I-731). Sporům v původním řízení a sporu ve věci, ve které byl vydán uvedený rozsudek Cobelfret, je rovněž společné to, že se týkají používání téže vnitrostátní právní úpravy. Odpověď podaná Soudním dvorem v tomto posledně uvedeném rozsudku je zcela použitelná na první otázku položenou ve věcech v původních řízeních.

35 Ve výše uvedeném rozsudku Cobelfret rozhodl Soudní dvůr, že čl. 4 odst. 1 první odrážka směrnice 90/435 musí být vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která stanoví, že dividendy přijaté mateřskou společností jsou zahrnuty do daňového základu této společnosti, od něhož jsou následně odečteny až do výše 95 %, pokud v dotčeném daňovém období zbude po odečtení ostatních osvobozených příjmů kladný zůstatek.

36 Soudní dvůr nejprve uvedl jednak to, že povinnost členského státu, který si zvolil systém upravený v čl. 4 odst. 1 první odrážce směrnice 90/435, upustit od zdanění zisků, které mateřská společnost přijala na základě své účasti ve své dceřiné společnosti, není vázána na žádnou podmínku a je formulována pouze s výhradou stanovenou v odstavcích 2 a 3 téhož článku a v čl. 1 odst. 2 této směrnice, a jednak to, že v čl. 4 odst. 1 první odrážce uvedené směrnice není zvlášť stanovena žádná podmínka, co se týče dalších zdanitelných příjmů, aby dividendy přijaté mateřskou společností nebyly podrobeny zdanění (výše uvedený rozsudek Cobelfret, body 33 a 34).

37 Soudní dvůr měl rovněž za to, že režim, který stanoví, že dividendy přijaté mateřskou společností jsou připočteny k daňovému základu této společnosti a že se poté od tohoto základu odečte částka odpovídající 95 % těchto dividend pouze tehdy, pokud tato mateřská společnost dosáhla zdanitelných zisků, má za následek, že posledně uvedená společnost může této výhody plně využít pouze za podmínky, že – pokud jde o její ostatní zdanitelné příjmy – nedosáhla v témže období záporného zůstatku (výše uvedený rozsudek Cobelfret, bod 35).

38 Členské státy přitom nemohou jednostranně zavést taková restriktivní opatření, jako je požadavek na existenci zdanitelných zisků na straně mateřské společnosti, a podrobit tak možnost využít výhod stanovených směrnicí 90/435 podmínkám (výše uvedený rozsudek, bod 36).

39 Soudní dvůr dále uvedl, že jelikož ze spisu předloženého Soudnímu dvoru plyne, že belgická daňová právní úprava v zásadě připouští převod ztrát do pozdějších zdaňovacích období, snížení ztrát mateřské společnosti, které mohou být takto převedeny do výše přijatých dividend, tudíž ovlivňuje daňový základ této společnosti ve zdaňovacím období, které následuje po období, v němž byly tyto dividendy přijaty, neboť daňový základ se zvyšuje v důsledku snížení výše převoditelných ztrát (výše uvedený rozsudek Cobelfret, bod 39).

40 Soudní dvůr proto rozhodl, že i když mateřskou společností přijaté dividendy nepodléhají korporační dani ve zdaňovacím období, během něhož byly tyto dividendy rozděleny, může mít uvedené snížení ztrát mateřské společnosti za následek, že tyto dividendy zmíněné mateřské společnosti budou nepřímo zdaněny během pozdějšího zdaňovacího období, jestliže je výsledek mateřské společnosti kladný, a že takový účinek omezení odpočtu DZP není v souladu se zněním ani s účelem a strukturou směrnice 90/435 (výše uvedený rozsudek Cobelfret, body 40 a 41).

41 Soudní dvůr nejdříve rozhodl, že ze skutečnosti, že bylo v čl. 4 odst. 1 první odrážce směrnice 90/435 použito spojení „upustí od zdanění“ namísto slovesa „osvobozuje od daně“ nelze dovodit, že tato směrnice připouští takový účinek omezení odpočtu DZP na ztráty mateřské společnosti, neboť ze struktury ani účelu této směrnice nevyplývá žádný podstatný rozdíl mezi pojmy „upuštění od zdanění“ a „osvobození“ zisků mateřské společnosti „od daně“ a Soudní dvůr odkazuje jak na „osvobození od daně“, tak na povinnost „upuštění od zdanění“ ve smyslu uvedeného čl. 4 odst. 1 (výš uvedený rozsudek Cobelfret, body 42 a 43).

42 Dále poté, co Soudní dvůr nejprve poukázal na skutečnost, že pokud mateřská společnost nedosáhla během období, v němž byly dividendy přijaty, jiných zdanitelných zisků, neumožňuje režim DZP dosáhnout plně účelu zamezení dvojímu ekonomickému zdanění, který je stanoven v čl. 4 odst. 1 první odrážce směrnice 90/435, učinil závěr, že i kdyby se Belgické království použitím uvedeného režimu na dividendy rozdělené jak dceřinými společnostmi-rezidenty, tak dceřinými společnostmi se sídlem v jiných členských státech snažilo odstranit jakékoli znevýhodnění spolupráce mezi společnostmi různých členských států oproti spolupráci mezi společnostmi téhož členského státu, není tím ospravedlněno použití režimu, který není slučitelný se systémem zamezení dvojímu ekonomickému zdanění stanoveným v uvedeném čl. 4 odst. 1 první odrážce (výš uvedený rozsudek Cobelfret, body 45 a 46).

43 Konečně, pokud jde o argument, podle něhož omezení odpočtu DZP vede přinejmenším k témuž výsledku, jaký má omezení v rámci systému odpočtu stanoveného v čl. 4 odst. 1 druhé odrážce směrnice 90/435, a podle něhož nic nenaznačuje, že systém uvedený v první odrážce téhož odstavce 1 musí vést k příznivějšímu výsledku než systém upravený ve zmíněné druhé odrážce, připomněl Soudní dvůr, že jednak volba mezi systémem osvobození od daně a systémem odpočtu nevede u společnosti, která přijala dividendy, nezbytně k témuž výsledku, a jednak členský stát, který si zvolil jeden z možných systémů upravených touto směrnicí, se nemůže dovolávat účinků či omezení, které by mohly vyplývat z uplatňování jiného systému (výše uvedený rozsudek Cobelfret, body 48 a 50).

44 S ohledem na výše uvedené je proto třeba na první otázku ve věcech C-439/07 a C-499/07 odpovědět tak, že čl. 4 odst. 1 první odrážka směrnice 90/435 musí být vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která stanoví, že pro účely osvobození dividend obdržených mateřskou společností usazenou v tomto státě od dceřiné společnosti, která má sídlo v jiném členském státě, jsou uvedené dividendy zahrnuty do daňového základu mateřské společnosti, od něhož jsou následně odečteny ve výši 95 %, pokud v dotčeném zdaňovacím období zbude po odečtení ostatních od daně osvobozených příjmů kladný zůstatek, a jejíž účinkem je, že:

– mateřská společnost je v pozdějším zdaňovacím období povinna zaplatit daň z rozdělených zisků, pokud neuskutečnila žádný zdanitelný zisk nebo pokud uskutečnila nedostatečný zdanitelný zisk během zdaňovacího období, v němž se toto rozdělení uskutečnilo (věc C-439/07),

nebo, že

– ztráty za toto zdaňovací období jsou vyrovnány na základě rozdělených zisků a nemohou být převedeny do pozdějšího zdaňovacího období ve výši rozdělených zisků.

Ke druhé otázce ve věci C-499/07

45 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu ve věci C-499/09 je to, zda čl. 4 odst. 1 první odrážka směrnice 90/435 musí být vykládán v tom smyslu, že členský stát musí nutně umožnit, aby zisky vyplacené mateřské společnosti usazené v tomto státě její

dceřinou společností se sídlem v jiném členském státě byly v plném rozsahu odpočitatelné od částky zisků mateřské společnosti za zdaňovací období a aby z toho plynoucí ztrátu bylo možné převést do pozdějšího zdaňovacího období.

46 Je třeba připomenout, že přísluší každému členskému státu, aby při dodržení práva Společenství uspořádal svůj systém zdanění rozdělovaných zisků a v rámci toho vymezil základ daně, jakož i daňovou sazbu, které se použijí u akcionáře-příjemce (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673, bod 50; Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753, bod 47, a ze dne 20. května 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, Sb. rozh. s. I-3747, bod 30).

47 Pokud jde o rozdělené zisky, které spadají do její působnosti, směrnice 90/435 stanoví ve svém čl. 4 odst. 1, že obdrží-li mateřská společnost z důvodu svého podílu na dceřiné společnosti rozdělené zisky, upustí členský stát, v němž je mateřská společnost usazena, od zdanění tohoto zisku nebo mateřské společnosti umožní odečíst od daně příslušnou část daně splatné dceřinou společností, která se vztahuje k těmto ziskům, popřípadě daň sraženou členským státem, jehož rezidentem je dceřiná společnost, a to maximálně do výše odpovídající vnitrostátní dani (rozsudek ze dne 3. dubna 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, Sb. rozh. s. I-2067, bod 25, a výše uvedený rozsudek Cobelfret, bod 30), čímž výslovně ponechává členským státům volbu mezi systémem osvobození a systémem odpočtu (viz výše uvedené rozsudky Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 44, a Cobelfret, bod 31).

48 Ustanovení čl. 4 odst. 1 první odrážky směrnice 90/435 je bezpodmínečné a dostatečně přesné, aby bylo možno se jej dovolávat před vnitrostátními soudy (výše uvedený rozsudek Cobelfret, bod 65), zároveň však nestanoví způsob, jakým členské státy musejí upravit systém osvobození, který si zvolily.

49 Podle samotného čl. 249 třetího pododstavce ES mají členské státy právo volby formy a prostředků provedení směrnic, které umožní zajistit co nejlépe výsledek, k němuž tyto směrnice směřují (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 16. června 2005, Komise v. Itálie, C-456/03, Sb. rozh. s. I-5335, bod 51; ze dne 5. července 2007, Kofoed, C-321/05, Sb. rozh. s. I-5795, bod 43, a ze dne 8. května 2008, Danske Svineproducenter, C-491/06, Sb. rozh. s. I-3339, bod 27).

50 Členské státy si proto mohou svobodně zvolit s ohledem na nezbytné požadavky vnitrostátního právního řádu způsoby, kterými dosáhnout výsledku stanoveného v čl. 4 odst. 1 první odrážce směrnice 90/435 (viz obdobně pokud jde o čl. 3 odst. 2 směrnice 90/435, rozsudek ze dne 17. října 1996, Denkavit a další, C-283/94, C-291/94 a C-292/94, Recueil, s. I-5063, bod 33).

51 Krom toho podle čl. 4 odst. 2 směrnice 90/435 platí, že si každý členský stát zachovává možnost stanovit to, že náklady vztahující se k držbě podílu na dceřiné společnosti nelze odečíst od zdanitelných příjmů mateřské společnosti, přičemž jsou-li v takovém případě výdaje na řízení vztahující se k uvedenému podílu pevně stanoveny paušální sazbou, nesmí stanovená částka přesáhnout 5 % ze zisku rozdělovaného dceřinou společností (výše uvedený rozsudek Banque Fédérative du Crédit Mutuel, bod 28).

52 Rovněž je třeba uvést, že čl. 4 odst. 2 směrnice umožňuje členskému státu stanovit částku neodčitatelných výdajů na řízení paušální sazbou nepřesahující 5 % zisku rozdělovaného dceřinou společností, aniž by se rozlišovalo mezi situací, kdy tento členský stát zvolil systém osvobození od daně, a situací, kdy zvolil systém odpočtu (výše uvedený rozsudek Banque Fédérative du Crédit Mutuel, bod 45).

53 Na druhou otázku ve věci C-499/07 je proto třeba odpovědět tak, že čl. 4 odst. 1 první odrážka směrnice 90/435 ve spojení s odstavcem 2 téhož článku musí být vykládán v tom smyslu, že členským státům neukládá povinnost umožnit, aby rozdělené zisky, které mateřská společnost usazená v tomto členském státě obdrží od své dceřiné společnosti, jejíž sídlo je v jiném členském státě, byly v plném rozsahu odpočitatelné od zisků za zdaňovací období a aby z toho plynoucí ztráta byla převoditelná do následujícího zdaňovacího období. Je věcí členských států, jak upraví – s ohledem na nezbytné požadavky svého vnitrostátního právního řádu, jakož i na možnost stanovenou v uvedeném čl. 4 odst. 2 – způsoby, kterými bude dosaženo výsledku stanoveného v odst. 2 první odrážce téhož článku.

54 Pokud si však členský stát zvolil systém osvobození od daně stanovený v čl. 4 odst. 1 první odrážce směrnice 90/435 a pokud právní úprava uvedeného členského státu v zásadě připouští převod ztrát do pozdějších zdaňovacích období, brání uvedené ustanovení právní úpravě členského státu, jež má za následek omezení ztrát mateřské společnosti, které lze takto převést, do výše obdržených dividend.

Ke druhé otázce ve věci C-439/07 a ke třetí otázce ve věci C-499/07

55 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu ve věci C-439/07, jakož i třetí otázky předkládajícího soudu ve věci C-499/07 je, zda v případě, kdy se zákonodárce členského státu při provádění směrnice 90/435 rozhodl upravit čistě vnitrostátní situace stejně jako situace upravené touto směrnicí, musí být čl. 4 odst. 1 první odrážka této směrnice vykládán v tom smyslu, že brání použití takové právní úpravy, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, na uvedené vnitrostátní situace.

56 Jak vyplývá z článku 1 směrnice 90/435, vztahuje se tato směrnice na rozdělování zisků obdržených společnostmi členského státu, přičemž tyto zisky pocházejí od jejich dceřiných společností, které mají své sídlo v jiných členských státech. Krom toho článek 2 téže směrnice vymezuje její působnost podle druhů společností vyjmenovaných v příloze uvedené směrnice a čl. 3 odst. 1 této směrnice stanoví minimální podíl, od něhož může být určitá společnost považována za společnost mateřskou a jiná za její společnost dceřinou ve smyslu směrnice 90/435 (výše uvedený rozsudek Cobelfret, bod 20).

57 Článek 4 odst. 1 první odrážka směrnice 90/435 proto neupravuje situace, které nesplňují uvedené podmínky, zejména pak neupravuje situaci, kdy se sídlo společnosti, která rozděluje dividendy, nachází v témže členském státě jako sídlo společnosti, která tyto dividendy obdrží. Z toho vyplývá, že uvedené ustanovení nemůže samo o sobě bránit použití vnitrostátní právní úpravy na takovéto čistě vnitrostátní situace.

58 Jak uvádějí předkládající soudy, belgický zákonodárce se při provádění směrnice 90/435 rozhodl zacházet stejně s čistě vnitrostátními situacemi a se situacemi upravenými touto směrnicí.

59 Z judikatury Soudního dvora přitom vyplývá, že zvolí-li vnitrostátní právní předpisy, pokud jde o řešení čistě vnitrostátních situací, stejná řešení jako právo Společenství, přísluší vnitrostátnímu soudu, aby v rámci dělby soudních pravomocí mezi vnitrostátní soudy a Soudní dvůr stanovené v článku 234 ES posoudil přesný význam tohoto odkazu na právo Společenství, přičemž pravomoc Soudního dvora je omezena pouze na přezkum ustanovení tohoto práva (rozsudky ze dne 18. října 1990, Dzodzi, C-297/88 a C-197/89, Recueil, s. I-3763, body 41 a 42; ze dne 25. června 1992, Federconsorzi, C-88/91, Recueil, s. I-4035, bod 10, jakož i výše uvedený rozsudek Leur-Bloem, body 32 a 33). Zohlednění omezení, která vnitrostátní zákonodárce případně zavedl pro účely uplatňování práva Společenství na čistě vnitřní situace, je totiž věcí vnitrostátního práva, a tudíž patří do výlučné pravomoci soudů dotčeného členského státu (výše

uvedený rozsudek Dzodzi, bod 42; rozsudek ze dne 12. listopadu 1992, Fournier, C-73/89, Recueil, s. I-5621, bod 23; výše uvedený rozsudek Leur-Bloem, bod 33, rozsudek ze dne 22. prosince 2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, Sb. rozh. s. I-10627, bod 27).

60 S ohledem na výše uvedené je třeba na druhou otázku ve věci C-439/07 a na třetí otázku ve věci C-499/07 odpovědět tak, že zvolí-li vnitrostátní právní předpisy, pokud jde o řešení čistě vnitrostátních situací, stejná řešení jako právo Společenství, přísluší pouze vnitrostátnímu soudu, aby v rámci dělby soudních pravomocí mezi vnitrostátní soudy a Soudní dvůr stanovené v článku 234 ES posoudil přesný význam tohoto odkazu na právo Společenství, přičemž zohlednění omezení, která vnitrostátní zákonodárce případně zavedl pro účely uplatňování tohoto práva na čistě vnitřní situace, je věcí práva dotčeného členského státu, a tudíž patří do výlučné pravomoci soudů tohoto státu.

K článku 56 ES (třetí otázka ve věci C-439/07)

61 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu ve věci C-439/07 je, zda v případě, že čl. 4 odst. 1 první odrážka směrnice 90/435 brání použití takové vnitrostátní právní úpravy, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, na situace, kdy jsou mateřské a dceřiné společnosti usazeny v různých členských státech, jakož i na situace, kdy tyto společnosti mají sídlo ve stejném členském státě, brání použití uvedených vnitrostátních právních předpisů na dividendy pocházející od dceřiných společností usazených ve třetích státech i ustanovení čl. 56 odst. 1 ES.

62 Jak bylo připomenuto v bodě 20 výše uvedeného rozsudku Cobelfret i v bodě 56 tohoto usnesení, z článku 1 směrnice 90/435 vyplývá, že směrnice se vztahuje na rozdělování zisků obdržených společnostmi členského státu, které pocházejí od jejich dceřiných společností, jež mají sídlo v jiných členských státech.

63 Článek 4 odst. 1 první odrážka směrnice 90/435 neupravuje proto situace, které nesplňují uvedené podmínky, zejména pak neupravuje situaci, kdy se sídlo společnosti, která rozděluje dividendy, nachází ve stejném členském státě jako sídlo společnosti, která tyto dividendy obdrží (viz bod 57 tohoto usnesení), ani situaci, kdy se sídlo společnosti, která rozděluje dividendy, nachází ve třetím státě.

64 Je třeba připomenout, že opatřeními zakázanými podle čl. 56 odst. 1 ES z důvodu, že jsou omezeními pohybu kapitálu, jsou také ta, která mohou odradit od investování v některém členském státě osoby, které nemají v tomto státě bydliště nebo sídlo, nebo odradit osoby s bydlištěm nebo sídlem v tomto členském státě od investování v jiných členských státech (rozsudky ze dne 23. února 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Sb. rozh. s. I-1957, bod 44; ze dne 25. ledna 2007, Festersen, C-370/05, Sb. rozh. s. I-1129, bod 24, a ze dne 18. prosince 2007, A, C-101/05, Sb. rozh. s. I-11531, bod 40, jakož i usnesení ze dne 23. dubna 2008, The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, C-201/05, Sb. rozh. s. I-2875, bod 53).

65 Článek 56 odst. 1 ES zavedl liberalizaci kapitálu mezi členskými státy, jakož i mezi členskými státy a třetími zeměmi. Za tím účelem stanoví, že v rámci kapitoly Smlouvy o ES nazvané „Kapitál a platby" jsou všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy, jakož i mezi členskými státy a třetími zeměmi zakázána (rozsudky ze dne 14. prosince 1995, Sanz de Lera a další, C-163/94, C-165/94 a C-250/94, Recueil, s. I-4821, bod 19; výše uvedený rozsudek van Hilten-van der Heijden, bod 37, výše uvedený rozsudek A, bod 20, jakož i výše uvedené usnesení The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, bod 90).

66 Krom toho Soudní dvůr již judikoval, že co se týče pohybu kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi, lze se čl. 56 odst. 1 ES ve spojení s články 57 ES a 58 ES dovolávat před vnitrostátními soudy a že může být základem pro nepoužitelnost vnitrostátních pravidel, která jsou s ním v rozporu, nezávisle na dotčené kategorii pohybu kapitálu (výše uvedený rozsudek A, bod 27, a výše uvedené usnesení The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, bod 91).

67 Pokud podle vnitrostátní právní úpravy je s dividendami pocházejícími od společnosti usazené ve třetím státě zacházeno méně příznivě než s dividendami pocházejícími od společnosti, která má sídlo v Belgii, je na vnitrostátním soudu, aby nejprve ověřil, zda lze použít článek 56 ES.

68 V tomto ohledu je třeba připomenout, že má-li být určeno, zda se na vnitrostátní právní předpisy vztahuje jedna ze svobod pohybu, vyplývá z nyní již ustálené judikatury, že je třeba zohlednit předmět dotčených právních předpisů (viz rozsudek ze dne 24. května 2007, Holböck, C-157/05, Sb. rozh. s. I-4051 bod 22 a citovaná judikatura).

69 Soudní dvůr rovněž rozhodl, že na vnitrostátní právní úpravu, která se použije nezávisle na výši účasti společnosti, které jsou rozdělovány dividendy, na společnosti, která je rozděluje, může být použit jak článek 43 ES o svobodě usazování, tak článek 56 ES o volném pohybu kapitálu (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 36, a rozsudek ze dne 26. června 2008, Burda, C-284/06, Sb. rozh. s. I-4571, bod 71).

70 Jedná-li se však o podíly, které přiznávají jejímu držiteli určitý vliv na rozhodování dotyčných společností a umožňují mu určovat jejich činnost, použijí se ustanovení Smlouvy o svobodě usazování (výše uvedený rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 81).

71 Je tedy na předkládajícím soudu, aby s ohledem na předmět vnitrostátní právní úpravy, jakož i na skutkové okolnosti věci, která je mu předložena, určil, zda se lze dovolávat článku 56 ES. Popřípadě mu přísluší ověřit, zda tento článek brání rozdílnému

zacházení s dividendami pocházejícími od dceřiných společností usazených ve třetím státě ve vztahu ke dividendám pocházejícím od dceřiných společností se sídlem v Belgii.

72 K tomu je třeba připomenout jednak to, že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že rozsah, ve kterém jsou členské státy oprávněny uplatňovat určitá omezující ustanovení týkající se pohybu kapitálu, nemůže být stanovován bez zohlednění okolnosti, že pohyb kapitálu do nebo ze třetích zemí probíhá v odlišném právním kontextu než pohyb kapitálu uvnitř Evropského společenství. Z důvodu stupně právní integrace existující mezi členskými státy Společenství a zejména existence takových legislativních opatření Společenství týkajících se spolupráce mezi vnitrostátními daňovými orgány, jako je směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63), tak zdaňování hospodářských činností s přeshraničními aspekty uvnitř Společenství, které provádí členský stát, není vždy srovnatelné se zdaňováním hospodářských činností, které souvisí se vztahy mezi členskými státy a třetími zeměmi (výše uvedený rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 170, a výše uvedené usnesení The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, bod 92).

73 Krom toho nelze rovněž vyloučit, že členský stát může prokázat, že je omezení pohybu kapitálu do nebo ze třetí země ospravedlněno určitým důvodem, a to za okolností, za nichž by tento důvod nemohl představovat platné odůvodnění pro omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy (výše uvedený rozsudek A, body 36 a 37, jakož i výše uvedené usnesení The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, bod 93).

74 S ohledem na výše uvedené je třeba na třetí otázku ve věci C-439/07 odpovědět tak, že pokud je podle vnitrostátní právní úpravy členského státu s dividendami pocházejícími od společnosti usazené ve třetím státě zacházeno méně příznivě než s dividendami pocházejícími od společnosti, která má sídlo v uvedeném členském státě, je na vnitrostátním soudu, aby s ohledem jak na předmět vnitrostátní právní úpravy, tak na

skutečnosti věci, která mu je předložena, ověřil, zda je použitelný článek 56 ES a zda případně brání uvedenému rozdílnému zacházení.

K článku 43 ES (čtvrtá otázka ve věcech C-439/07 a C-499/07)

75 Podstatou čtvrté otázky předkládajících soudů ve věcech C-439/07 a C-499/07 je, zda článek 43 ES brání tomu, aby taková právní úprava, jako je právní úprava dotčená původním řízením, která stanoví, že mateřská společnost usazená v členském státě, jež obdrží zisky rozdělené svou dceřinou společností se sídlem v jiném členském státě, může tyto zisky odpočíst od svých zdanitelných příjmů pouze do výše zisků dosažených ve zdaňovacím období, v němž byly zisky rozděleny, zatímco tyto zisky by mohly být osvobozeny v plném rozsahu, pokud by tato společnost založila stálou provozovnu v tomto jiném členském státu.

76 Podle ustálené judikatury platí, že svoboda usazování státních příslušníků jednoho členského státu na území druhého členského státu zahrnuje přístup k samostatně výdělečným činnostem a jejich výkon, jakož i zřizování a řízení podniků za podmínek stanovených právem země usazení pro její vlastní státní příslušníky. Odstranění omezení svobody usazování se vztahuje na omezení zřizování zastoupení, poboček a dceřiných společností státními příslušníky jednoho členského státu usazenými na území druhého členského státu (viz zejména rozsudky ze dne 28. ledna 1986, Komise v. Francie, 270/83, Recueil, s. 273, bod 13; ze dne 29. dubna 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Recueil, s. I-2651, bod 22, a ze dne 23. února 2006, CLT-UFA, C-253/03, Sb. rozh. s. I-1831, bod 13).

77 Pokud jde o zacházení v hostitelském členském státě, Soudní dvůr rozhodl, že článek 43 první pododstavec věta druhá ES výslovně ponechává hospodářským subjektům možnost svobodně zvolit právní formu vhodnou k výkonu jejich činností v druhém členském státě, přičemž tato svobodná volba nesmí být omezena diskriminačními

daňovými ustanoveními (viz výše uvedené rozsudky Komise v. Francie, bod 22; CLT-UFA, bod 14, jakož i rozsudek ze dne 18. července 2007, Oy AA, C-231/05, Sb. rozh. s. I-6373, bod 40).

78 Svoboda zvolit vhodnou právní formu pro výkon činností v druhém členském státě má tak zejména za cíl umožnit společnostem se sídlem v jednom členském státě otevřít pobočku v druhém členském státě, aby tam vykonávaly své činnosti za stejných podmínek, jako jsou ty, které se použijí na dceřiné společnosti (výše uvedený rozsudek CLT-UFA, bod 15).

79 Podle ustálené judikatury rovněž platí, že i když ze znění ustanovení Smlouvy týkajících se svobody usazování vyplývá, že jejich cílem je zajistit právo na tuzemské zacházení v hostitelském členském státě, brání rovněž tomu, aby členský stát původu bránil některému ze svých státních příslušníků nebo společnosti založené podle jeho právních předpisů v usazení v jiném členském státě (viz zejména rozsudky ze dne 16. července 1998, ICI, C-264/96, Recueil, s. I-4695, bod 21; ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, bod 42; ze dne 6. prosince 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Sb. rozh. s. I-10451, bod 33, jakož i ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Sb. rozh. s. I-3601, bod 19).

80 Pokud jde o povinnosti členského státu původu, Soudní dvůr uvedl, že daňová autonomie, kterou se vyznačuje právo Společenství v současné době, rovněž znamená, že členské státy mají volnost ohledně stanovení podmínek a výše zdanění různých organizačních forem, které pro své usazení v zahraničí využívají vnitrostátní společnosti vykonávající činnost v zahraničí, pokud s nimi nezachází diskriminačně oproti srovnatelným vnitrostátním organizačním formám (výše uvedený rozsudek Columbus Container Services, body 51 a 53).

81 Ve věcech v původním řízení přitom ze spisů předaných Soudnímu dvoru předkládajícími soudy nijak nevyplývá, že pokud mateřská společnost usazená v Belgii obdrží zisky rozdělované dceřinou společností, která má své sídlo v jiném členském státě, je s touto mateřskou společností zacházeno méně příznivě, než když jsou takovéto zisky rozdělovány srovnatelnou dceřinou společností usazenou rovněž v Belgii. Není ani tvrzeno, že je s takovouto mateřskou společností zacházeno méně příznivě, pokud jí plynou příjmy ze stálých provozoven nacházejících se v jiném členském státě, než když jí plynou příjmy ze srovnatelné stálé provozovny usazené v Belgii.

82 Na čtvrtou otázku ve věcech C-439/07 a C-499/07 je proto třeba odpovědět tak, že článek 43 ES nebrání právní úpravě členského státu, která stanoví, že mateřská společnost usazená v členském státě, jež obdrží zisky rozdělené dceřinou společností se sídlem v jiném členském státě, může tyto zisky odečíst od svých zdanitelných příjmů pouze do výše zisků dosažených ve zdaňovacím období, v němž byly zisky rozděleny, ačkoli by tyto zisky mohly být osvobozeny v plném rozsahu, pokud by tato společnost založila stálou provozovnu v jiném členském státě, a to za podmínky, že zacházení se zisky pocházejícími od entit založených v jiném členském státě není diskriminační ve vztahu k zacházení se zisky pocházejícími od srovnatelných tuzemských entit.

K nákladům řízení

83 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původních řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporům probíhajícím před předkládajícími soudy, jsou k rozhodnutí o nákladech řízení příslušné uvedené soudy. 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. 1 první odrážka směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států musí být vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která stanoví, že pro účely osvobození dividend obdržených mateřskou společností usazenou v tomto státě od dceřiné společnosti, která má sídlo v jiném členském státě, jsou uvedené dividendy zahrnuty do daňového základu mateřské společnosti, od něhož jsou následně odečteny ve výši 95 %, pokud v dotčeném zdaňovacím období zbude po odečtení ostatních od daně osvobozených příjmů kladný zůstatek, a jejíž účinkem je, že:**

   – **mateřská společnost je v pozdějším zdaňovacím období povinna zaplatit daň z rozdělených zisků, pokud neuskutečnila žádný zdanitelný zisk nebo pokud uskutečnila nedostatečný zdanitelný zisk během zdaňovacího období, v němž se toto rozdělení uskutečnilo (věc C-439/07),**

   nebo, že

   – **ztráty za toto zdaňovací období jsou vyrovnány na základě rozdělených zisků a nemohou být převedeny do pozdějšího zdaňovacího období ve výši rozdělených zisků.**

2) **Článek 4 odst. 1 první odrážka směrnice 90/435 ve spojení s odstavcem 2 téhož článku musí být vykládán v tom smyslu, že členským státům neukládá povinnost umožnit, aby rozdělené zisky, které mateřská společnost usazená v tomto členském státě obdrží od své dceřiné společnosti, jejíž sídlo je v jiném členském státě, byly v plném rozsahu odpočitatelné od zisků za zdaňovací období a aby z toho plynoucí ztráta byla převoditelná do následujícího**

zdaňovacího období. Je věcí členských států, jak upraví – s ohledem na nezbytné požadavky svého vnitrostátního právního řádu, jakož i na možnost stanovenou v uvedeném čl. 4 odst. 2 směrnice 90/435 – způsoby, kterými bude dosaženo výsledku stanoveného v odst. 2 první odrážce téhož článku.

Pokud si však členský stát zvolil systém osvobození od daně stanovený v čl. 4 odst. 1 první odrážce směrnice 90/435 a pokud právní úprava uvedeného členského státu v zásadě připouští převod ztrát do pozdějších zdaňovacích období, brání uvedené ustanovení právní úpravě členského státu, jež má za následek omezení ztrát mateřské společnosti, které lze takto převést, do výše obdržených dividend.

3) **Zvolí-li vnitrostátní právní předpisy, pokud jde o řešení čistě vnitrostátních situací, stejná řešení jako právo Společenství, přísluší pouze vnitrostátnímu soudu, aby v rámci dělby soudních pravomocí mezi vnitrostátní soudy a Soudní dvůr stanovené v článku 234 ES posoudil přesný význam tohoto odkazu na právo Společenství, přičemž zohlednění omezení, která vnitrostátní zákonodárce případně zavedl pro účely uplatňování tohoto práva na čistě vnitřní situace, je věcí práva dotčeného členského státu, a tudíž patří do výlučné pravomoci soudů tohoto státu.**

4) **Pokud je podle vnitrostátní právní úpravy členského státu s dividendami pocházejícími od společnosti usazené ve třetím státě zacházeno méně příznivě než s dividendami pocházejícími od společnosti, která má sídlo v uvedeném členském státě, je na vnitrostátním soudu, aby s ohledem jak na předmět vnitrostátní právní úpravy, tak na skutečnosti věci, která mu je předložena, ověřil, zda je použitelný článek 56 ES a zda případně brání uvedenému rozdílnému zacházení.**

5) Článek 43 ES nebrání právní úpravě členského státu, která stanoví, že mateřská společnost usazená v členském státě, jež obdrží zisky rozdělené dceřinou společností se sídlem v jiném členském státě, může tyto zisky odečíst od svých zdanitelných příjmů pouze do výše zisků dosažených ve zdaňovacím období, v němž byly zisky rozděleny, ačkoli by tyto zisky mohly být osvobozeny v plném rozsahu, pokud by tato společnost založila stálou provozovnu v jiném členském státě, a to za podmínky, že zacházení se zisky pocházejícími od entit založených v jiném členském státě není diskriminační ve vztahu k zacházení se zisky pocházejícími od srovnatelných tuzemských entit.

Podpisy.