UZNESENIE SÚDNEHO DVORA (piata komora)

zo 4. júna 2009 *

V spojených veciach C-439/07 a C-499/07,

ktorých predmetom sú návrhy na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podané rozhodnutiami z 13. septembra a 5. novembra 2007 hof van beroep te Brussel (Belgicko) (C-439/07) a rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgicko) (C-499/07), doručené Súdnemu dvoru 24. septembra a 16. novembra 2007, ktoré súvisia s konaniami:

Belgické kráľovstvo (C-439/07)

proti

KBC Bank NV,

a

* Jazyk konania: holandčina.

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

proti

Belgickému kráľovstvu,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory M. Ilešič, sudcovia A. Borg Barthet a E. Levits (spravodajca),

generálna advokátka: V. Trstenjak,
tajomník: R. Grass,

so zreteľom na to, že Súdny dvor má v súlade s článkom 104 ods. 3 prvým pododsekom svojho rokovacieho poriadku v úmysle rozhodnúť odôvodneným uznesením,

po vypočutí generálnej advokátky,

vydal toto

Uznesenie

1 Návrhy na začatie prejudiciálneho konania sa týkajú výkladu článku 4 ods. 1 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, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147), ako aj článkov 43 ES a 56 ES.

2 Tieto návrhy boli podané v rámci sporov medzi Belgickým kráľovstvom a spoločnosťou KBC Bank NV (ďalej len „KBC“) (C-439/07) a spoločnosťou Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV (ďalej len „BRB“) a Belgickým kráľovstvom (C-499/07), týkajúcich sa určenia ich zdaniteľného výsledku na účely dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobia 2000 a 2001, pokiaľ ide o KBC, ako aj 2003 a 2004, pokiaľ ide o BRB.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

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

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

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

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

— upustí od zdanenia takéhoto zisku, alebo

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

Vnútroštátna právna úprava

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

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

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

9 Fungovanie režimu DZP možno stručne opísať takto. V prvom rade musí byť dividenda, ktorú rozdeľuje dcérska spoločnosť, zahrnutá do základu dane materskej spoločnosti.

V druhom rade sa táto dividenda odpočíta 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.

10 V článku 202 ZDP 1992 sa uvádza:

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

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

…

2. Príjmy uvedené v ods. 1, bode 1… 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 1 200 000 [eur].“

11 Článok 204 prvý odsek ZDP 1992 znie takto:

„Príjmy odpočítateľné podľa článku 202 ods. 1 bodu 1… sa považujú za súčasť zisku za zdaňovacie obdobie do výšky 95 [%] vybranej alebo prijatej sumy, prípadne zvýšenej o skutočnú alebo fiktívnu zrážkovú daň z hnuteľného majetku…“

12 Článok 205 ods. 2 ZDP 1992 stanovuje:

„Odpočítanie stanovené v článku 202 je obmedzené na sumu zisku za zdaňovacie obdobie, ktorá zostane po uplatnení článku 199, znížené o:

1º dary neodpočítateľné ako výdavky na podnikanie, s výnimkou darov odpočítateľných od ziskov podľa článkov 199 a 200;

…

8º dane uvedené v článku 198 prvom pododseku v bodoch 4º, 8º a 9.“

13 Článok 77 kráľovského nariadenia, ktorým sa vykonáva ZDP 1992, stanovuje:

„Sumy uvedené v článkoch 202 až 205 [ZDP] 1992 odpočítateľné ako definitívne zdanené príjmy… sa odpočítajú až do sumy ziskov, ktoré zostanú po uplatnení článku 76; tento odpočet sa uskutoční s ohľadom na pôvod ziskov prednostne z tých ziskov, v ktorých sú uvedené sumy zahrnuté."

Spory vo veciach samých a prejudiciálne otázky

Vec C-439/07

14 KBC, spoločnosť so sídlom v Belgicku, bola v priebehu zdaňovacieho obdobia 2000 príjemcom dividend zo svojich účastí v spoločnostiach usadených na území Belgicka, v iných členských štátoch, ako aj vo Švajčiarsku, v celkovej sume 261 571 848,56 eura. Podľa KBC podmienkam odpočítateľnosti stanoveným v článkoch 202, ako aj 203 ZDP 1992 zodpovedali a predmetom uplatnenia režimu DZP mohli byť dividendy zodpovedajúce sume 254 225 662,61 eura. Táto posledná uvádzaná suma sa rozdeľovala na dividendy prijaté od dcérskych spoločností KBC usadených v Belgicku (157 024 873,74 eura), v iných členských štátoch (96 887 457,38 eura), ako aj vo Švajčiarsku (313 331,49 eura).

15 KBC zastávala názor, že podľa článku 204 ZDP 1992 suma 241 514 379,48 eura, a teda 95 % dividend, na ktoré mohol byť uplatnený režim DZP, mala byť odpočítaná z jej ziskov za predmetné zdaňovacie obdobie.

16 Podľa článku 205 ods. 2 ZDP 1992 a článku 77 kráľovského nariadenia, ktorým sa vykonáva ZDP 1992, bol odpočet DZP obmedzený na zisk zostávajúci pred vykonaním tohto odpočtu, a teda na sumu 156 116 633,08 eura, z ktorej bola ešte odpočítaná suma 13 137 553,78 eura, zodpovedajúca výdavkom, ktoré nie je možné odpočítať na účely DZP v súlade s článkom 205 ods. 2 bodmi 1º a 8º ZDP 1992.

17 Preto zo sumy 241 514 379,48 eura, zodpovedajúcej dividendám, ktoré boli prijaté a na ktoré mohol byť uplatnený odpočet DZP, mohla byť zo zdaniteľného zisku KBC odpočítaná iba suma 142 979 079,30 eura.

18 Keďže KBC zastávala názor, že došlo k pochybeniu, keď nebola uznaná prevoditeľná strata zodpovedajúca tejto neodpočítateľnej sume 98 535 300,18 eura na účel určenia definitívne zdanených príjmov, vo svojom daňovom priznaní z 28. septembra 2000, týkajúcom sa zdaňovacieho obdobia 2000, podala výhradu týkajúcu sa zlučiteľnosti článku 205 ods. 2 ZDP 1992 a článku 77 kráľovského nariadenia, ktorým sa vykonáva ZDP 1992, so smernicou 90/435, ako aj so slobodou usadiť sa.

19 Vzhľadom na to, že daňové orgány sa s tvrdením KBC nestotožnili, KBC podala odvolanie proti daňovému výmeru za zdaňovacie obdobie 2000. Keďže toto odvolanie bolo zamietnuté, KBC podala žalobu na rechtbank van eerste aanleg te Brussel (Prvostupňový súd v Bruseli).

20 Vo svojom daňovom priznaní z 27. júla 2001 za zdaňovacie obdobie 2001 KBC uviedla tú istú výhradu, ako je výhrada uvedená v bode 18 tohto uznesenia.

21 KBC žiadala najmä o možnosť započítať zisk za zdaňovacie obdobie 2001 oproti strate vo výške 98 535 300,18 eura, ktorú utrpela v priebehu predchádzajúceho zdaňovacieho obdobia a ktorá podľa jej názoru mala byť prevoditeľná. Zastávala názor, že jej zdaniteľné zisky za zdaňovacie obdobie 2001 boli úplne absorbované prevedenou stratou, a žiadala, aby zostávajúca strata vo výške 53 219 495,46 eura bola považovaná za stratu prevoditeľnú do zdaňovacieho obdobia 2002.

22 Keďže daňové orgány tomuto odôvodneniu nevyhoveli, KBC podala odvolanie proti daňovému výmeru za rok 2001. Pretože toto odvolanie bolo zamietnuté, KBC znovu podala žalobu na rechtbank van eerste aanleg te Brussel.

23 Rozsudkom z 25. apríla 2003 vyhovel uvedený súd návrhom spoločnosti KBC a napadnuté daňové výmery zrušil.

24 Zastávajúc názor, že na strane KBC neexistuje prevoditeľná strata za zdaňovacie obdobie 2000 ani za zdaňovacie obdobie 2001 a že daňové orgány postupovali v súlade s belgickým právom, ako aj s právom Spoločenstva, Belgické kráľovstvo podalo proti uvedenému rozsudku odvolanie na hof van beroep te Brussel (Odvolací súd v Bruseli), ktorý rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa smernica [90/435], predovšetkým jej článok 4 ods. 1 prvá zarážka, vykladať v tom zmysle, že nepripúšťa, aby členský štát uplatňoval oslobodenie rozdeľovaného zisku, ktorý prijíma spoločnosť tohto štátu od dcérskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte iným spôsobom než v prípade likvidácie dcérskej spoločnosti tak, že najskôr zahrnie tento rozdeľovaný zisk v plnom rozsahu do základu dane, aby ho potom vo výške 95 % odpočítal zo základu dane, tento členský štát však odpočet obmedzí na zisk za zdaňovacie obdobie, v ktorom došlo k rozdeleniu zisku (po odpočítaní zákonom stanovených súm) (článok 205 ods. 2

[ZDP 1992] v spojení s článkom 77 [kráľovského nariadenia, ktorým sa vykonáva ZDP 1992]), keďže takéto obmedzenie odpočtu rozdeleného zisku má za následok, že materská spoločnosť bude v súvislosti s prijatým rozdelením zisku zdanená v neskoršom zdaňovacom období, v ktorom nedosiahla žiadny zdaniteľný zisk, alebo nedosiahla dostatočný zdaniteľný zisk v zdaňovacom období, v ktorom bolo rozdelenie zisku prijaté, ak straty, ktoré vznikli v danom zdaňovacom období, neboli vyrovnané s rozdelením zisku, ktorý musí ostať na základe článku 4 ods. 1 prvej zarážky v spojení s článkom 4 ods. 2 tejto smernice do výšky 95 % nezdanený, a preto tieto straty do výšky prijatého rozdelenia zisku nemožno previesť do neskoršieho zdaňovacieho obdobia?

2. V prípade, že sa má smernica [90/435] vykladať v tom zmysle, že belgická právna úprava nie je zlučiteľná s článkom 4 ods. 1 prvou zarážkou [tejto smernice], pokiaľ ide o rozdelenie zisku, ktorý belgická materská spoločnosť prijala od dcérskej spoločnosti sídliacej v Európskej únii, je potom s týmto ustanovením smernice v rozpore aj uplatnenie belgického predpisu o rozdelení zisku, ktorý prijala belgická materská spoločnosť od belgickej dcérskej spoločnosti, ak, ako v tomto prípade, belgický zákonodarca pri prebratí smernice do belgického práva rozhodol, že čisto vnútroštátne skutkové stavy sa majú posudzovať rovnako ako skutkové stavy upravené smernicou, a preto belgické právo prispôsobil smernici aj pri čisto vnútroštátnych skutkových stavoch?

3. V prípade, že sa má smernica [90/435] vykladať v tom zmysle, že belgická právna úprava je nezlučiteľná s článkom 4 ods. 1 prvou zarážkou [tejto smernice], pokiaľ ide o rozdelenie zisku, ktorý prijala belgická materská spoločnosť od dcérskej spoločnosti sídliacej v Európskej únii, a v prípade, že sa rozsudok [Súdneho dvora zo 17. júla 1997, Leur-Bloem, C-28/95, Zb. s. I-4161] uplatní na rozdelenie zisku dcérskej spoločnosti so sídlom v Belgicku, je v rozpore s článkom 56 ods. 1 ES to, že belgická právna úprava zostáva uplatniteľnou na dividendy rozdeľované dcérskymi spoločnosťami sídliacimi v tretích štátoch, pretože tieto dividendy sa potom posudzujú nepriaznivejšie ako vnútroštátne dividendy a európske dividendy?

4. Je v rozpore s článkom 43 ES zákonná právna úprava členského štátu, podľa ktorej na účely daňového výmeru dane zo zisku právnických osôb oslobodenie rozdelenia zisku, ktoré spoločnosť prijala v zdaňovacom období od svojej dcérskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte, je v prvom uvedenom členskom štáte obmedzené do výšky zisku dosiahnutého v zdaňovacom období, v ktorom došlo k rozdeleniu zisku (po odpočte určitých zákonom stanovených súm), zatiaľ čo úplné oslobodenie rozdelenia zisku od dane by bolo možné v prípade, ak by táto spoločnosť zriadila stálu prevádzkareň v inom členskom štáte?“

Vec C-499/07

25 V priebehu zdaňovacieho obdobia 2003 prijala BRB, ktorá je spoločnosťou so sídlom v Belgicku, od spoločnosti, ktorá má tiež svoje sídlo v Belgicku, dividendy vo výške 445 000 eur, z ktorých bolo možné odpočítať sumu 422 750 eur na základe režimu DZP v súlade s článkom 204 ZDP 1992.

26 Zdaniteľný zisk BRB za zdaňovacie obdobie 2003 nebol dostatočne vysoký na to, aby prijaté dividendy boli v celom rozsahu odpočítané. Táto spoločnosť teda vo svojom daňovom priznaní týkajúcom sa uvedeného zdaňovacieho obdobia uviedla stratu 123 300,86 eura, predstavovanú stratou za zdaňovacie obdobie v sume 103 194,38 eura, zodpovedajúcou sume dividend, ktoré nemohli byť odpočítané podľa režimu DZP, ako aj prevoditeľnou stratou za zdaňovacie obdobie 2002 vo výške 20 106,48 eura.

27 V opravnom daňovom výmere z 20. apríla 2004 daňové orgány odmietli uznať prevoditeľnú stratu, keďže definitívne zdanené príjmy nemôžu nikdy spôsobiť prevoditeľnú stratu. Podľa názoru daňových orgánov definitívne zdanené príjmy mali byť obmedzené na výsledok za zdaňovacie obdobie, čiže na sumu 319 555,62 eura, ktorá

mala byť znížená o sumu neuznateľných výdavkov (187,50 eura). V dôsledku toho mali byť definitívne zdanené príjmy obmedzené na sumu 319 368,12 eura, a teda zdaniteľný výsledok BRB dosahoval 187,50 eura, bez toho, aby vznikli prevoditeľné straty. Uvedená spoločnosť s týmito opravami nesúhlasila.

28 Vo svojom daňovom priznaní týkajúcom sa zdaňovacieho obdobia 2004 BRB uviedla prenesenú stratu 123 300,86 eura, ktorú daňové orgány opravným daňovým výmerom z 11. februára 2005 odmietli zohľadniť. Uvedená spoločnosť nesúhlasí ani s týmito opravami.

29 Vzhľadom na to, že daňové orgány vystavili daňové výmery za zdaňovacie obdobia 2003 a 2004 v súlade s oznámenými opravami, BRB proti nim podala odvolania, ktoré boli tými istými daňovými orgánmi zamietnuté.

30 BRB teda podala žalobu na rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Prvostupňový súd v Bruggách), ktorý rozhodol prerušiť konanie a predložiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa smernica [90/435], najmä jej článok 4 ods. 1, vykladať v tom zmysle, že jej odporuje, aby členský štát uplatňoval oslobodenie od dane rozdelených ziskov, ktoré spoločnosť tohto štátu prijme od svojej dcérskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte, ak nejde o likvidáciu dcérskej spoločnosti, tak, že najprv úplne zahrnie rozdelené zisky do základu dane, aby ich potom bolo možné odpočítať zo základu dane do výšky 95 %, avšak s obmedzením tohto odpočtu na sumu ziskov zdaňovacieho obdobia, v ktorom boli tieto zisky rozdelené (po odpočte niektorých zákonom stanovených položiek) (článok 205 ods. 2 [ZDP] 1992 spolu s článkom 77 kráľovského nariadenia, ktorým sa vykonáva [ZDP] 1992), a to tak, že nevznikne žiadna daňová strata, ktorú možno preniesť, ak sú zisky zdaňovacieho obdobia nižšie ako suma uvedených rozdelených ziskov?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku má sa smernica [90/435], najmä jej článok 4 ods. 1, vykladať v tom zmysle, že ukladá členskému štátu povinnosť umožniť, aby rozdelené zisky, ktoré spoločnosť tohto členského štátu prijme od svojej dcérskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte, boli úplne odpočítateľné zo sumy ziskov zdaňovacieho obdobia a aby z toho vyplývajúca daňová strata mohla byť prenesená do nasledujúceho zdaňovacieho obdobia?

3. Ak sa má uvedená smernica [90/435] vykladať v tom zmysle, že belgický režim porušuje článok 4 ods. 1 vo vzťahu k rozdeleným ziskom, ktoré belgická materská spoločnosť prijme od dcérskej spoločnosti sídliacej v Európskej únii, je potrebné vyvodiť záver, že toto ustanovenie smernice nepripúšťa ani uplatňovanie belgického režimu na rozdelené zisky, ktoré belgická materská spoločnosť prijme od belgickej dcérskej spoločnosti, ak sa, ako v prejednávanej veci, belgický zákonodarca rozhodol prebrať smernicu do belgického práva tak, že s čisto vnútroštátnymi skutkovými stavmi sa zaobchádza rovnako ako so skutkovými stavmi upravenými v smernici a že z tohto dôvodu tiež prispôsobil belgickú právnu úpravu smernici vo vzťahu k čisto vnútroštátnym skutkovým stavom?

4. Odporuje článku 43 ES právna úprava členského štátu, ktorá vyžaduje, aby bolo v prípade dane z príjmov právnických osôb oslobodenie od dane rozdelených ziskov, ktoré spoločnosť prijme od svojej dcérskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte v zdaňovacom období, obmedzené v prvom členskom štáte na sumu ziskov zdaňovacieho obdobia, v ktorom boli tieto zisky rozdelené (po odpočte niektorých zákonom stanovených položiek), zatiaľ čo by mohli byť rozdelené zisky úplne oslobodené od dane, ak by si táto spoločnosť zriadila stálu prevádzkareň v inom členskom štáte?“

31 Uznesením predsedu Súdneho dvora z 15. apríla 2008 boli veci C-439/07 a C-499/07 spojené na spoločné konanie na účely ústnej časti konania a rozsudku.

O prejudiciálnych otázkach

32 Podľa článku 104 ods. 3 prvého pododseku rokovacieho poriadku, ak položená prejudiciálna otázka je zhodná s otázkou, o ktorej už Súdny dvor rozhodol, alebo ak odpoveď na takúto otázku môže byť jednoznačne vyvodená z judikatúry, Súdny dvor môže po vypočutí generálneho advokáta kedykoľvek rozhodnúť odôvodneným uznesením.

O článku 4 ods. 1 smernice 90/435

O prvej otázke v oboch konaniach

33 Svojou prvou otázkou v oboch konaniach sa vnútroštátne súdy v podstate pýtajú, či sa článok 4 ods. 1 prvá zarážka smernice 90/435 má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, ktorá na účely oslobodenia dividend prijatých materskou spoločnosťou so sídlom v tomto štáte od dcérskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte stanovuje, že uvedené dividendy sú zahrnuté do základu dane materskej spoločnosti, z ktorého sú následne odpočítané do výšky 95 %, pokiaľ v predmetnom zdaňovacom období zostane po odpočítaní ostatných od dane oslobodených príjmov kladný zostatok zisku, a ktorá má za účinok, že:

— materská spoločnosť je v neskoršom zdaňovacom období povinná zaplatiť daň z prijatých rozdelených ziskov, pokiaľ nedosiahla žiadny zdaniteľný zisk alebo pokiaľ počas zdaňovacieho obdobia, v ktorom sa rozdelenie uskutočnilo, dosiahla nedostatočný zdaniteľný zisk (vec C-439/07),

alebo že

— straty za toto zdaňovacie obdobie sú kompenzované rozdelením ziskov a nemôžu byť prevedené do neskoršieho zdaňovacieho obdobia vo výške týchto rozdelených ziskov (veci C-439/07 a C-499/07).

34 Táto otázka je v podstate podobná otázke, ktorá bola Súdnemu dvoru predložená vo veci, ktorej sa týkal rozsudok z 12. februára 2009, Cobelfret (C-138/07, Zb. s. I-731). Rovnako konania vo veci samej a konanie, ktorého sa týkal uvedený rozsudok Cobelfret, sa týkajú uplatňovania tej istej vnútroštátnej právnej úpravy. Odpoveď, ktorú podal Súdny dvor v uvedenom rozsudku, preto možno v celom rozsahu prebrať na prvú otázku položenú v konaniach vo veci samej.

35 V už citovanom rozsudku Cobelfret Súdny dvor rozhodol, že článok 4 ods. 1 prvá zarážka smernice 90/435 sa má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, o akú ide vo veci samej, ktorá stanovuje, že dividendy vyplatené materskej spoločnosti sú zahrnuté do jej základu dane a následne sa z neho do výšky 95 % odpočítajú v rozsahu, v akom za predmetné zdaňovacie obdobie zostane po odpočítaní ostatných príjmov oslobodených od dane kladný zostatok zisku.

36 Po prvé Súdny dvor na jednej strane uviedol, že povinnosť členského štátu, ktorý si zvolil systém upravený v článku 4 ods. 1 prvej zarážke smernice 90/435, zdržať sa zdanenia podielov na zisku, ktoré materská spoločnosť prijíma ako spoločník od svojej dcérskej spoločnosti, nesprevádza nijaká podmienka a je vyjadrená iba s výhradou odsekov 2 a 3 rovnakého článku a článku 1 ods. 2 tejto smernice a na druhej strane, že v uvedenom článku 4 ods. 1 prvej zarážke nie je stanovená nijaká podmienka, aby dividendy vyplatené materskej spoločnosti nepodliehali dani, týkajúca sa existencie iných zdaniteľných ziskov (rozsudok Cobelfret, už citovaný, body 33 a 34).

37 Súdny dvor rovnako konštatoval, že režim, ktorý stanovuje, že dividendy vyplatené materskej spoločnosti sa pripočítajú k jej základu dane a následne sa suma zodpovedajúca 95 % týchto dividend odpočíta z tohto základu len v rozsahu, v akom má materská spoločnosť zdaniteľné zisky, má za následok, že táto spoločnosť má plný prospech z tejto výhody iba pod podmienkou, že v rámci rovnakého obdobia nedosiahla záporný výsledok vo vzťahu k ostatným zdaniteľným príjmom (rozsudok Cobelfret, už citovaný, bod 35).

38 Členské štáty nemôžu jednostranne zaviesť reštriktívne opatrenie, akým je požiadavka existencie zdaniteľných ziskov materskej spoločnosti, a tak podmieniť využitie výhod, ktoré stanovuje smernica 90/435 (rozsudok Cobelfret, už citovaný, bod 36).

39 Po druhé Súdny dvor poznamenal, že v rozsahu, v akom zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že belgická daňová právna úprava v zásade pripúšťa presun strát do neskorších zdaňovacích období, má zníženie straty materskej spoločnosti, ktorá by mohla byť takto presunutá vo výške vyplatených dividend, vplyv na základ dane tejto spoločnosti v zdaňovacom období, ktoré nasleduje po období, počas ktorého sú tieto dividendy vyplatené, keďže v dôsledku zníženia straty, ktorú by bolo možné presunúť, dôjde k zvýšeniu uvedeného základu dane (rozsudok Cobelfret, už citovaný, bod 39).

40 Súdny dvor v nadväznosti na to rozhodol, že aj keď dividendy vyplatené materskej spoločnosti nie sú zdanené daňou z príjmov právnických osôb v rámci zdaňovacieho obdobia, v ktorom boli tieto dividendy rozdelené, uvedené zníženie straty materskej spoločnosti môže mať za následok, že táto spoločnosť bude zaťažená daňou z týchto dividend nepriamo v neskorších zdaňovacích obdobiach, keď bude jej výsledok kladný, ale že taký účinok obmedzenia odpočítania DZP nie je zlučiteľný ani so znením, ani s cieľmi a štruktúrou smernice 90/435 (rozsudok Cobelfret, už citovaný, body 40 a 41).

41 Súdny dvor na úvod konštatoval, že z použitia slovného spojenia „upustí od zdanenia“ v článku 4 ods. 1 prvej zarážke smernice 90/435 namiesto spojenia „oslobodí od dane“ nemožno vyvodiť, že toto ustanovenie pripúšťa taký účinok obmedzenia odpočítania DZP na straty materskej spoločnosti, keďže ani v štruktúre, ani v účele tejto smernice sa nenachádza nič, čo by umožňovalo dospieť k záveru o existencii podstatného rozdielu medzi „upustením od zdanenia“ a „oslobodením od dane“ ziskov vyplatených materskej spoločnosti, pričom Súdny dvor odkazuje niekedy na „oslobodenie od dane“, niekedy na povinnosť „upustiť od zdanenia“ v zmysle uvedeného článku 4 ods. 1 (rozsudok Cobelfret, už citovaný, body 42 a 43).

42 V nadväznosti na to, poznamenávajúc, že pokiaľ materská spoločnosť nedosiahla iné zdaniteľné zisky v priebehu obdobia, keď boli dividendy vyplatené, režim DZP neumožňuje úplne dosiahnuť cieľ zamedzenia hospodárskeho dvojitého zdanenia, ako ho upravuje článok 4 ods. 1 prvá zarážka smernice 90/435, Súdny dvor rozhodol, že aj keď sa Belgické kráľovstvo tým, že uplatnilo uvedený režim na dividendy, ktoré rozdeľujú tak dcérske spoločnosti rezidenti, ako aj dcérske spoločnosti usadené v iných členských štátoch, usilovalo odstrániť akékoľvek znevýhodnenie spolupráce medzi spoločnosťami z rozličných členských štátov v porovnaní so spoluprácou medzi spoločnosťami z toho istého členského štátu, neodôvodňuje to uplatnenie režimu, ktorý nie je zlučiteľný so systémom zamedzenia hospodárskeho dvojitého zdanenia, ktorý upravuje článok 4 ods. 1 prvá zarážka (rozsudok Cobelfret, už citovaný, body 45 a 46).

43 Nakoniec, pokiaľ ide o tvrdenie, podľa ktorého obmedzenie odpočítania DZP vedie prinajmenšom k rovnakému výsledku, ako by viedol systém odpočítania uvedený v článku 4 ods. 1 druhej zarážke smernice 90/435, a že nič nenasvedčuje tomu, že iný systém nachádzajúci sa v prvej zarážke rovnakého odseku 1 musí viesť k priaznivejšiemu výsledku, než aký stanovuje druhá zarážka, Súdny dvor pripomenul na jednej strane, že voľba medzi systémom oslobodenia od dane a systémom započítania nevedie nevyhnutne k rovnakému výsledku na strane spoločnosti, ktorej sú dividendy vyplácané, a na druhej strane, že členský štát, ktorý si pri prebratí smernice zvolil jeden z alternatívnych systémov, ktoré upravuje, sa nemôže dovolávať účinkov alebo obmedzení, ktoré by mohli vyplynúť zo zavedenia iného systému (rozsudok Cobelfret, už citovaný, body 48 a 50).

44 V dôsledku toho, vzhľadom na vyššie uvedené, treba na prvú otázku vo veciach C-439/07 a C-499/07 odpovedať tak, že článok 4 ods. 1 prvá zarážka smernice 90/435 sa má vykladať v tom zmysle, že jej odporuje právna úprava členského štátu, ktorá na účely oslobodenia dividend vyplatených materskej spoločnosti so sídlom v tomto členskom štáte dcérskou spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte stanovuje, že uvedené dividendy sú zahrnuté v základe dane materskej spoločnosti, aby z neho boli následne odpočítané vo výške 95 %, vtedy, ak v ňom v dotknutom zdaňovacom období po odpočítaní ostatných oslobodených príjmov zostane kladný zostatok, a ktorá má za účinok, že:

— materská spoločnosť je v súvislosti s rozdelením zisku zdanená v neskoršom zdaňovacom období, pokiaľ v ňom nedosiahla žiadny zdaniteľný zisk alebo pokiaľ dosiahla nedostačujúci zdaniteľný zisk v zdaňovacom období, v ktorom bol zisk rozdelený,

alebo že

— straty, ktoré vznikli v danom zdaňovacom období, sú vyrovnané rozdelením zisku a nemožno ich vo výške rozdelenia zisku previesť do neskoršieho zdaňovacieho obdobia.

O druhej otázke vo veci C-499/07

45 Svojou druhou otázkou vo veci C-499/07 chce vnútroštátny súd v podstate vedieť, či sa článok 4 ods. 1 prvá zarážka smernice 90/435 má vykladať v tom zmysle, že členský štát musí nevyhnutne umožniť, aby zisky vyplatené materskej spoločnosti so sídlom v tomto

štáte jej dcérskou spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte boli v celom rozsahu odpočítateľné zo sumy ziskov materskej spoločnosti za zdaňovacie obdobie a aby z toho vyplývajúcu stratu bolo možné previesť do neskoršieho zdaňovacieho obdobia.

46 Treba pripomenúť, že prináleží každému členskému štátu, aby v súlade s právom Spoločenstva upravil svoj systém zdaňovania rozdelených ziskov a v rámci toho určil základ dane, ako aj sadzbu dane, ktorá sa uplatní, pokiaľ ide o akcionára, ktorému bol tento zisk vyplatený (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. decembra 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Zb. s. I-11673, bod 50; Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Zb. s. I-11753, bod 47, a z 20. mája 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, Zb. s. I-3747, bod 30).

47 Čo sa týka rozdelenia ziskov, ktoré patrí do pôsobnosti smernice 90/435, uvedená smernica v článku 4 ods. 1 stanovuje, že pokiaľ materská spoločnosť prijme z dôvodu svojho podielu na dcérskej spoločnosti rozdelený zisk, členský štát, v ktorom je usadená materská spoločnosť, buď upustí od zdanenia tohto zisku, alebo tejto materskej spoločnosti povolí odpočítať z hodnoty jej daňovej povinnosti tú časť dane z príjmov právnických osôb zaplatenú dcérskou spoločnosťou, ktorá sa vzťahuje na tieto zisky, a prípadne aj zrážkovú daň vybratú členským štátom, ktorého rezidentom je dcérska spoločnosť, do výšky zodpovedajúcej vnútroštátnej dane (rozsudky z 3. apríla 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, Zb. s. I-2067, bod 25, a Cobelfret, už citovaný, bod 30), ponechávajúc členským štátom výslovne na výber medzi systémom oslobodenia od dane a systémom započítania (pozri už citované rozsudky Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 44, a Cobelfret, bod 31).

48 Článok 4 ods. 1 prvá zarážka smernice 90/435 je nepodmienené a dostatočne presné ustanovenie na to, aby sa ho bolo možné dovolávať pred vnútroštátnymi súdmi (rozsudok Cobelfret, už citovaný, bod 65), avšak bez toho, aby predpisovalo spôsob, ktorým členské štáty, ktoré si zvolili systém oslobodenia, majú tento systém zaviesť.

49 Podľa tých istých pojmov v článku 249 treťom odseku ES majú totiž členské štáty na výber formu a prostriedky vykonania smerníc, čo umožňuje najlepšie zabezpečiť výsledok, ku ktorému smernice vedú (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 16. júna 2005, Komisia/Taliansko, C-456/03, Zb. s. I-5335, bod 51; z 5. júla 2007, Kofoed, C-321/05, Zb. s. I-5795, bod 43, a z 8. mája 2008, Danske Svineproducenter, C-491/06, Zb. s. I-3339, bod 27).

50 Členské štáty si preto môžu zvoliť, s prihliadnutím na potreby ich vnútroštátneho právneho poriadku, spôsoby na dosiahnutie výsledku stanoveného v článku 4 ods. 1 prvej zarážke smernice 90/435 (pokiaľ ide o článok 3 ods. 2 smernice 90/435, pozri analogicky rozsudok zo 17. októbra 1996, Denkavit a i., C-283/94, C-291/94 a C-292/94, Zb. s. I-5063, bod 33).

51 Okrem toho podľa článku 4 ods. 2 smernice si každý členský štát ponecháva možnosť stanoviť, že výdavky vzťahujúce sa na podiel v dcérskej spoločnosti nemožno odrátať zo zdaniteľných ziskov materskej spoločnosti, pričom spresňuje, že ak sú v tomto prípade náklady na riadenie týkajúce sa uvedeného podielu určené paušálne, paušálna suma nemôže presiahnuť 5 % ziskov rozdelených dcérskou spoločnosťou (rozsudok Banque Fédérative du Crédit Mutuel, už citovaný, bod 28).

52 Treba tiež uviesť, že článok 4 ods. 2 smernice 90/435 členskému štátu umožňuje, aby určil neodpočítateľné náklady na riadenie paušálnou sumou, ktorá nepresahuje 5 % ziskov rozdelených dcérskou spoločnosťou, pričom nerozlišuje medzi situáciou, keď si tento členský štát zvolil systém oslobodenia od dane, a situáciou, keď si zvolil systém započítania (rozsudok Banque Fédérative du Crédit Mutuel, už citovaný, bod 45).

53 Na druhú otázku vo veci C-499/07 preto treba odpovedať tak, že článok 4 ods. 1 prvá zarážka smernice 90/435 v spojení s odsekom 2 tohto článku sa má vykladať v tom zmysle, že členským štátom neukladá povinnosť umožniť, aby zisky vyplatené materskej spoločnosti so sídlom v tomto členskom štáte jej dcérskou spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte boli v plnom rozsahu odpočítateľné zo ziskov v zdaňovacom období v materskej spoločnosti a aby z toho vyplývajúca strata mohla byť prevedená na neskoršie zdaňovacie obdobie. Členským štátom prislúcha, aby s prihliadnutím na potreby ich vnútroštátneho právneho poriadku, ako aj na možnosť stanovenú v článku 4 ods. 2 stanovili spôsoby na dosiahnutie výsledku uvedeného v odseku 1 prvej zarážke toho istého článku.

54 Pokiaľ si však členský štát vybral systém oslobodenia od dane stanovený článkom 4 ods. 1 prvou zarážkou smernice 90/435 a v zásade právna úprava uvedeného členského štátu pripúšťa prevod strát na neskoršie zdaňovacie obdobie, uvedené ustanovenie odporuje právnej úprave členského štátu, ktorá má za účinok zníženie strát materskej spoločnosti, ktoré môžu byť takto prevedené, do výšky vyplatených dividend.

O druhej otázke vo veci C-439/07 a tretej otázke vo veci C-499/07

55 Druhou otázkou vo veci C-439/07, ako aj treťou otázkou vo veci C-499/07 sa vnútroštátne súdy v podstate pýtajú, či za predpokladu, že zákonodarca členského štátu sa pri prebratí smernice 90/435 rozhodol upraviť výlučne vnútroštátne situácie rovnako ako situácie upravené touto smernicou, má sa článok 4 ods. 1 prvá zarážka tejto smernice vykladať v tom zmysle, že bráni použitiu takej právnej úpravy, ako je právna úprava vo veci samej, na uvedené vnútroštátne situácie.

56 Ako vyplýva z jej článku 1, smernica 90/435 upravuje rozdeľovanie ziskov prijatých spoločnosťami z jedného členského štátu a pochádzajúcich od ich dcérskych spoločností so sídlom v iných členských štátoch. Okrem toho článok 2 tej istej smernice vymedzuje jej pôsobnosť v závislosti od typov spoločností, ako sú vymenované v prílohe uvedenej smernice, zatiaľ čo jej článok 3 ods. 1 stanovuje minimálny podiel, od ktorého možno jednu spoločnosť považovať za materskú spoločnosť a druhú za jej dcérsku spoločnosť v zmysle uvedenej smernice (rozsudok Cobelfret, už citovaný, bod 20).

57 Článok 4 ods. 1 prvá zarážka smernice 90/435 preto neupravuje situácie, ktoré nespĺňajú uvedené podmienky, najmä situáciu, keď sa sídlo spoločnosti, ktorá rozdeľuje dividendy, nachádza v tom istom členskom štáte ako sídlo spoločnosti, ktorá tieto dividendy prijíma. Z toho vyplýva, že uvedené ustanovenie nemôže samo osebe brániť uplatneniu vnútroštátnej právnej úpravy na takéto výlučne vnútroštátne situácie.

58 Ako uvádzajú vnútroštátne súdy, belgický zákonodarca sa pri prebratí smernice 90/435 rozhodol uplatňovať rovnaké zaobchádzanie na výlučne vnútroštátne situácie a na situácie upravené touto smernicou.

59 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že ak si vnútroštátna právna úprava, pokiaľ ide o výlučne vnútroštátne situácie, zvolí rovnaké riešenia ako právo Spoločenstva, prináleží iba vnútroštátnemu súdu v rámci rozdelenia súdnych právomocí medzi vnútroštátnymi súdnymi orgánmi a Súdnym dvorom podľa článku 234 ES, aby posúdil presný význam tohto odkazu na právo Spoločenstva, keďže právomoc Súdneho dvora je obmedzená iba na preskúmanie ustanovení tohto práva (rozsudky z 18. októbra 1990, Dzodzi, C-297/88 a C-197/89, Zb. s. I-3763, body 41 a 42; z 25. júna 1992, Federconsorzi, C-88/91, Zb. s. I-4035, bod 10, ako aj Leur-Bloem, už citovaný, body 32 a 33). Zohľadnenie hraníc, ktoré mohol vnútroštátny zákonodarca zaviesť na uplatnenie tohto práva na výlučne vnútroštátne situácie, patrí do práva dotknutého členského štátu a následne do výlučnej právomoci súdov predmetného členského štátu

(rozsudky Dzodzi, už citovaný, bod 42; z 12. novembra 1992, Fournier, C-73/89, Zb. s. I-5621, bod 23; Leur-Bloem, už citovaný, bod 33, a z 22. decembra 2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, Zb. s. I-10627, bod 27).

60 Vzhľadom na vyššie uvedené treba na druhú otázku vo veci C-439/07 a na tretiu otázku vo veci C-499/07 odpovedať tak, že ak si vnútroštátna právna úprava, pokiaľ ide o výlučne vnútroštátne situácie, zvolí rovnaké riešenia ako právo Spoločenstva, prináleží iba vnútroštátnemu súdu v rámci rozdelenia súdnych právomocí medzi vnútroštátnymi súdnymi orgánmi a Súdnym dvorom podľa článku 234 ES, aby posúdil presný význam tohto odkazu na právo Spoločenstva, pričom zohľadnenie hraníc, ktoré mohol vnútroštátny zákonodarca zaviesť na uplatnenie tohto práva na výlučne vnútroštátne situácie, patrí do práva dotknutého členského štátu a následne do výlučnej právomoci jeho súdov.

O článku 56 ES (tretia otázka vo veci C-439/07)

61 Svojou treťou otázkou vo veci C-439/07 sa vnútroštátny súd pýta, či za predpokladu, že článok 4 ods. 1 prvá zarážka smernice 90/435 bráni uplatneniu takej vnútroštátnej právnej úpravy, ako je právna úprava vo veci samej, na situácie, keď sú materské a dcérske spoločnosti sídliace v rôznych členských štátoch, ako aj na situácie, keď tieto spoločnosti majú sídlo v tom istom členskom štáte, bráni uplatneniu uvedenej vnútroštátnej právnej úpravy na dividendy pochádzajúce od dcérskych spoločností so sídlom v tretích štátoch aj ustanovenie článku 56 ods. 1 ES.

62 Ako bolo pripomenuté v bode 20 už citovaného rozsudku Cobelfret, ako aj v bode 56 tohto uznesenia, z článku 1 smernice 90/435 vyplýva, že smernica sa vzťahuje na rozdeľovanie ziskov prijatých spoločnosťami jedného členského štátu, ktoré pochádzajú od ich dcérskych spoločností, ktoré majú sídlo v iných členských štátoch.

63 V dôsledku toho článok 4 ods. 1 prvá zarážka smernice 90/435 neupravuje situácie, ktoré nespĺňajú uvedené podmienky, najmä situáciu, keď sa sídlo spoločnosti, ktorá rozdeľuje dividendy, nachádza v tom istom členskom štáte ako sídlo spoločnosti, ktorá tieto dividendy prijíma (pozri bod 57 tohto uznesenia), ani situáciu, keď má spoločnosť, ktorá rozdeľuje dividendy, svoje sídlo v treťom štáte.

64 Navyše treba pripomenúť, že opatreniami zakázanými podľa článku 56 ods. 1 ES z dôvodu, že predstavujú obmedzenia pohybu kapitálu, sú aj tie opatrenia, ktoré môžu nerezidentov odradiť od investovania v niektorom členskom štáte, alebo odradiť rezidentov tohto členského štátu od investovania v iných členských štátoch (rozsudky z 23. februára 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Zb. s. I-1957, bod 44; z 25. januára 2007, Festersen, C-370/05, Zb. s. I-1129, bod 24; z 18. decembra 2007, A, C-101/05, Zb. I-11531, bod 40, ako aj uznesenie z 23. apríla 2008, The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, C-201/05, Zb. s. I-2875, bod 53).

65 Článok 56 ods. 1 ES zaviedol liberalizáciu kapitálu medzi členskými štátmi, ako aj medzi členskými štátmi a tretími krajinami. Na tento účel uvedený článok stanovuje, že v rámci kapitoly Zmluvy ES nazvanej „Kapitál a platby“ sú všetky obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi, ako aj medzi členskými štátmi a tretími krajinami zakázané (rozsudky zo 14. decembra 1995, Sanz de Lera a i., C-163/94, C-165/94 a C-250/94, Zb. s. I-4821, bod 19; van Hilten-van der Heijden, už citovaný, bod 37; A, už citovaný, bod 20, ako aj uznesenie The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, už citované, bod 90).

66 Okrem toho Súdny dvor už rozhodol, že pokiaľ ide o pohyb kapitálu medzi členskými štátmi a tretími krajinami, na článok 56 ods. 1 ES v spojení s článkami 57 ES a 58 ES sa možno odvolávať na vnútroštátnom súde a môže spôsobiť neuplatniteľnosť vnútroštátnych predpisov, ktoré sú s ním v rozpore, bez ohľadu na dotknutú kategóriu pohybu kapitálu (rozsudok A, už citovaný, bod 27, ako aj uznesenie The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, už citované, bod 91).

67 Pokiaľ je na základe uplatnenia vnútroštátnej právnej úpravy s dividendami pochádzajúcimi od spoločnosti so sídlom v treťom štáte zaobchádzané menej priaznivo než s dividendami pochádzajúcimi od spoločnosti, ktorá má sídlo v Belgicku, vnútroštátnemu súdu prislúcha, aby najprv overil, či je možné uplatniť článok 56 ES.

68 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že na určenie, či sa na vnútroštátnu právnu úpravu vzťahuje jedna alebo druhá sloboda pohybu, z judikatúry, ktorá je v súčasnosti dobre ustálená, vyplýva, že je potrebné zohľadniť predmet danej právnej úpravy (pozri rozsudok z 24. mája 2007, Holböck, C-157/05, Zb. s. I-4051, bod 22 a citovanú judikatúru).

69 Súdny dvor tiež rozhodol, že na vnútroštátnu právnu úpravu, ktorej uplatnenie nezávisí od výšky účasti, ktorú má spoločnosť prijímajúca dividendy v spoločnosti, ktorá ich rozdeľuje, sa môže vzťahovať tak článok 43 ES o slobode usadiť sa, ako aj článok 56 ES o voľnom pohybe kapitálu (pozri v tomto zmysle rozsudky Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 36, a z 26. júna 2008, Burda, C-284/06, Zb. s. I-4571, bod 71).

70 Pokiaľ však ide o účasti, ktoré ich držiteľovi umožňujú podstatný vplyv na rozhodnutia predmetných spoločností a dovoľujú mu určovať jej činnosti, uplatnia sa ustanovenia Zmluvy o slobode usadiť sa (rozsudok Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 81).

71 Vnútroštátnemu súdu teda prislúcha, aby vzhľadom na predmet vnútroštátnej právnej úpravy, ako aj skutkové okolnosti veci, o ktorej rozhoduje, určil, či je možné dovolávať sa článku 56 ES. Prípadne mu prislúcha overiť, či tento článok bráni rozdielnemu

zaobchádzaniu s dividendami pochádzajúcimi od dcérskych spoločností so sídlom v treťom štáte v porovnaní s dividendami pochádzajúcimi od dcérskych spoločností so sídlom v Belgicku.

72 Na ten účel treba na jednej strane pripomenúť, že z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že rozsah, v akom sú členské štáty oprávnené uplatňovať určité obmedzujúce opatrenia týkajúce sa pohybu kapitálu, nemôže byť určovaný bez zohľadnenia okolnosti, že pohyb kapitálu do tretích krajín alebo z nich sa odohráva v odlišnom právnom kontexte než pohyb kapitálu, ku ktorému dochádza v rámci Európskeho spoločenstva. Z dôvodu stupňa právnej integrácie existujúcej medzi členskými štátmi Spoločenstva a najmä existencie legislatívnych opatrení Spoločenstva zameraných na spoluprácu medzi vnútroštátnymi daňovými orgánmi, akým je aj smernica Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní (Ú. v. ES L 336; Mim. vyd. 09/001, s. 63), teda nie je zdaňovanie hospodárskych činností s cezhraničnými aspektmi v rámci Spoločenstva zo strany členského štátu vždy porovnateľné s hospodárskymi činnosťami týkajúcimi sa vzťahov medzi členskými štátmi a tretími krajinami (rozsudok Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 170, a uznesenie The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, už citované, bod 92).

73 Na druhej strane taktiež nemožno vylúčiť, že členský štát môže preukázať, že obmedzenie pohybu kapitálu do tretej krajiny alebo z nej je odôvodnené určitým dôvodom za okolností, ak by tento dôvod nemohol predstavovať platné odôvodnenie na obmedzenie pohybu kapitálu medzi členskými štátmi (rozsudok A, už citovaný, body 36 a 37, ako aj uznesenie The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, už citované, bod 93).

74 Vzhľadom na vyššie uvedené treba na tretiu otázku vo veci C-439/07 odpovedať tak, že pokiaľ sa podľa vnútroštátnej právnej úpravy členského štátu s dividendami pochádzajúcimi od spoločnosti so sídlom v treťom štáte zaobchádza menej priaznivo ako s dividendami od spoločnosti, ktorá má sídlo v uvedenom členskom štáte, prináleží vnútroštátnemu súdu, aby so zohľadnením tak predmetu vnútroštátnej právnej úpravy,

ako aj skutkových okolností veci, o ktorej rozhoduje, overil, či je článok 56 ES uplatniteľný, prípadne či mu toto rozdielne zaobchádzanie odporuje.

O článku 43 ES (štvrtá otázka vo veciach C-439/07 a C-499/07)

75 Svojou štvrtou otázkou vo veciach C-439/07 a C-499/07 sa vnútroštátne súdy v podstate pýtajú, či článok 43 ES bráni právnej úprave, ako je právna úprava vo veci samej, ktorá stanovuje, že materská spoločnosť so sídlom v členskom štáte, ktorá prijme zisky rozdelené jej dcérskou spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte, môže tento zisk odpočítať zo svojich zdaniteľných príjmov iba do výšky ziskov dosiahnutých v zdaňovacom období, v ktorom boli zisky rozdelené, zatiaľ čo tieto zisky by mohli byť oslobodené v celom rozsahu, pokiaľ by táto spoločnosť založila stálu prevádzkareň v tomto inom členskom štáte.

76 V súlade s ustálenou judikatúrou sloboda usadiť sa štátnych príslušníkov jedného členského štátu na území iného členského štátu spočíva v prístupe k samostatne zárobkovým činnostiam a ich výkonu, ako aj v založení a prevádzkovaní podnikov za podmienok stanovených právnymi predpismi štátu sídla pre svojich vlastných štátnych príslušníkov. Odstránenie obmedzení slobody usadiť sa sa vzťahuje na obmedzenia týkajúce sa založenia právnickej osoby — obchodného zástupcu, založenia organizačných zložiek alebo dcérskych spoločností štátnymi príslušníkmi jedného členského štátu usadenými na území iného členského štátu (pozri najmä rozsudky z 28. januára 1986, Komisia/Francúzsko, 270/83, Zb. s. 273, bod 13; z 29. apríla 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Zb. s. I-2651, bod 22, a z 23. februára 2006, CLT-UFA, C-253/03, Zb. s. I-1831, bod 13).

77 Pokiaľ ide o zaobchádzanie v členskom štáte sídla, Súdny dvor rozhodol, že článok 43 prvý odsek druhá veta ES výslovne dáva hospodárskym subjektom možnosť slobodne si zvoliť primeranú právnu formu vhodnú na výkon ich činností v inom členskom štáte,

pričom táto slobodná voľba nesmie byť obmedzená diskriminačnými daňovými ustanoveniami (pozri rozsudky Komisia/Francúzsko, už citovaný, bod 22; CLT-UFA, už citovaný, bod 14, a z 18. júla 2007, Oy AA, C-231/05, Zb. s. I-6373, bod 40).

78 Sloboda vybrať si právnu formu vhodnú na výkon predmetu podnikania v inom členskom štáte má takto najmä za cieľ umožniť obchodným spoločnostiam, ktoré majú svoje sídlo v jednom členskom štáte, založiť organizačnú zložku v inom členskom štáte na to, aby tu vykonávali ich predmet podnikania za rovnakých podmienok, aké sa uplatňujú na dcérske spoločnosti (rozsudok CLT-UFA, už citovaný, bod 15).

79 Judikatúrou je tiež ustálené, že hoci cieľom ustanovení Zmluvy týkajúcich sa slobody usadiť sa je podľa ich znenia zabezpečiť v hostiteľskom členskom štáte zaobchádzanie podľa podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov, tieto ustanovenia rovnako bránia tomu, aby členský štát pôvodu zasahoval do usadenia niektorého zo svojich štátnych príslušníkov alebo spoločnosti založenej v súlade s jeho právnou úpravou v inom členskom štáte (pozri najmä rozsudky zo 16. júla 1998, ICI, C-264/96, Zb. s. I-4695, bod 21; z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Zb. s. I-7995, bod 42; zo 6. decembra 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Zb. s. I-10451, bod 33, ako aj z 15. mája 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Zb. s. I-3601, bod 19).

80 Pokiaľ ide o povinnosti členského štátu pôvodu, Súdny dvor poznamenal, že daňová autonómia, ktorú za aktuálneho stavu práva Spoločenstva požívajú členské štáty, predpokladá, že členské štáty môžu určiť podmienky a úroveň zdanenia rozličných foriem prevádzkarní vnútroštátnych spoločností podnikajúcich v zahraničí s výhradou, že s nimi nebudú zaobchádzať diskriminujúco oproti porovnateľným vnútroštátnym prevádzkarniam (rozsudok Columbus Container Services, už citovaný, body 51 a 53).

81 V konaniach vo veci samej však zo spisov predložených Súdnemu dvoru vnútroštátnymi súdmi nijako nevyplýva, že pokiaľ materská spoločnosť so sídlom v Belgicku prijme zisky rozdeľované dcérskou spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte, je s ňou zaobchádzané menej priaznivo, než keby takéto zisky rozdeľovala porovnateľná dcérska spoločnosť so sídlom v Belgicku. Netvrdí sa ani, že s takou materskou spoločnosťou sa zaobchádza menej priaznivo, ak prijíma zisky stálych prevádzkarní, ktoré sa nachádzajú v inom členskom štáte, v porovnaní so ziskami prijímanými od porovnateľných stálych prevádzkarní so sídlom v Belgicku.

82 V dôsledku toho treba na štvrtú otázku vo veciach C-439/07 a C-499/07 odpovedať tak, že článok 43 ES neodporuje právnej úprave členského štátu, ktorá stanovuje, že materská spoločnosť so sídlom v členskom štáte a prijímajúca zisky rozdelené jej dcérskou spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte môže tieto zisky odpočítať zo svojich zdaniteľných príjmov iba vo výške ziskov dosiahnutých v zdaňovacom období, v ktorom boli tieto zisky rozdelené, hoci by tieto zisky mohli byť v plnom rozsahu oslobodené, keby táto spoločnosť zriadila v tomto inom členskom štáte stálu prevádzkareň, pod podmienkou, že zaobchádzanie so ziskami pochádzajúcimi od subjektov usadených v inom členskom štáte nie je diskriminačné v porovnaní so zaobchádzaním so ziskami pochádzajúcimi od porovnateľných vnútroštátnych subjektov.

O trovách

83 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 vnútroštátnymi súdmi, o trovách konania rozhodnú tieto vnútroštátne súdy. 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. 1 prvá zarážka 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 jej odporuje právna úprava členského štátu, ktorá na účely oslobodenia dividend vyplatených materskej spoločnosti so sídlom v tomto členskom štáte dcérskou spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte stanovuje, že uvedené dividendy sú zahrnuté v základe dane materskej spoločnosti, aby z neho boli následne odpočítané vo výške 95 %, vtedy, ak v ňom v dotknutom zdaňovacom období po odpočítaní ostatných oslobodených príjmov zostane kladný zostatok, a ktorá má za účinok, že:**

   — **materská spoločnosť je v súvislosti s rozdelením zisku zdanená v neskoršom zdaňovacom období, pokiaľ v ňom nedosiahla žiadny zdaniteľný zisk alebo pokiaľ dosiahla nedostačujúci zdaniteľný zisk v zdaňovacom období, v ktorom bol zisk rozdelený,**

   alebo že

   — **straty, ktoré vznikli v danom zdaňovacom období, sú vyrovnané rozdelením zisku a nemožno ich vo výške rozdelenia zisku previesť do neskoršieho zdaňovacieho obdobia.**

2. **Článok 4 ods. 1 prvá zarážka smernice 90/435 v spojení s odsekom 2 tohto článku sa má vykladať v tom zmysle, že členským štátom neukladá povinnosť umožniť, aby zisky vyplatené materskej spoločnosti so sídlom v tomto členskom štáte jej dcérskou spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte boli v plnom rozsahu odpočítateľné zo ziskov v zdaňovacom období**

v materskej spoločnosti a aby z toho vyplývajúca strata mohla byť prevedená na neskoršie zdaňovacie obdobie. Členským štátom prislúcha, aby s prihliadnutím na potreby ich vnútroštátneho právneho poriadku ako aj na možnosť stanovenú v uvedenom článku 4 ods. 2 stanovili spôsoby na dosiahnutie výsledku uvedeného v odseku 1 prvej zarážke toho istého článku.

Pokiaľ si však členský štát vybral systém oslobodenia od dane stanovený článkom 4 ods. 1 prvou zarážkou smernice 90/435 a v zásade právna úprava uvedeného členského štátu pripúšťa prevod strát na neskoršie zdaňovacie obdobie, uvedené ustanovenie odporuje právnej úprave členského štátu, ktorá má za účinok zníženie strát materskej spoločnosti, ktoré môžu byť takto prevedené, do výšky vyplatených dividend.

3. **Ak si vnútroštátna právna úprava, pokiaľ ide o výlučne vnútroštátne situácie, zvolí rovnaké riešenia ako právo Spoločenstva, prináleží iba vnútroštátnemu súdu v rámci rozdelenia súdnych právomocí medzi vnútroštátnymi súdnymi orgánmi a Súdnym dvorom podľa článku 234 ES, aby posúdil presný význam tohto odkazu na právo Spoločenstva, pričom zohľadnenie hraníc, ktoré mohol vnútroštátny zákonodarca zaviesť na uplatnenie tohto práva na výlučne vnútroštátne situácie, patrí do práva dotknutého členského štátu a následne do výlučnej právomoci jeho súdov.**

4. **Pokiaľ sa podľa vnútroštátnej právnej úpravy členského štátu s dividendami pochádzajúcimi od spoločnosti, ktorá je usadená v treťom štáte, zaobchádza menej priaznivo ako s dividendami od spoločnosti, ktorá má sídlo v uvedenom členskom štáte, prináleží vnútroštátnemu súdu, aby so zohľadnením tak predmetu vnútroštátnej právnej úpravy, ako aj skutkových okolností veci, o ktorej rozhoduje, overil, či je článok 56 ES uplatniteľný, prípadne či mu toto rozdielne zaobchádzanie odporuje.**

5. Článok 43 ES neodporuje právnej úprave členského štátu, ktorá stanovuje, že materská spoločnosť so sídlom v členskom štáte a prijímajúca zisky rozdelené jej dcérskou spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte môže tieto zisky odpočítať zo svojich zdaniteľných príjmov iba vo výške ziskov dosiahnutých v zdaňovacom období, v ktorom boli tieto zisky rozdelené, hoci by tieto zisky mohli byť v plnom rozsahu oslobodené, keby táto spoločnosť zriadila v tomto inom členskom štáte stálu prevádzkareň, pod podmienkou, že zaobchádzanie so ziskami pochádzajúcimi od subjektov usadených v inom členskom štáte nie je diskriminačné v porovnaní so zaobchádzaním so ziskami pochádzajúcimi od porovnateľných vnútroštátnych subjektov.

Podpisy