Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 19. decembra 2019 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém zdaňovania uplatňovaný v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch – Smernica 90/435/EHS – Zamedzenie dvojitého zdanenia – Článok 4 ods. 1 prvá zarážka – Zákaz zdaňovať prijaté zisky – Zahrnutie dividend vyplácaných dcérskou spoločnosťou do základu dane materskej spoločnosti – Odpočet vyplatených dividend od základu dane materskej spoločnosti a prenos prebytku do nasledujúcich zdaňovacích období bez časového obmedzenia – Poradie započítania daňových odpočtov zo zisku – Strata daňovej výhody“

Vo veci C-389/18,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ podaný rozhodnutím Tribunal de première instance francophone de Bruxelles (Frankofónny súd prvého stupňa Brusel, Belgicko) z 26. januára 2018 a doručený Súdnemu dvoru 13. júna 2018, ktorý súvisí s konaním:

Brussels Securities SA

proti

État belge,

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predseda siedmej komory P. G. Xuereb, sudcovia T. von Danwitz (spravodajca) a A. Kumin,

generálny advokát: H. Saugmandsgaard Øe,

tajomníčka: V. Giacobbo-Peyronnel, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaniach zo 4. apríla 2019 a z 3. júla 2019,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Brussels Securities SA, v zastúpení: R. Forestini, avocat,

– belgická vláda, v zastúpení: C. Pochet, P. Cottin a J. C. Halleux, splnomocnení zástupcovia, a G. Vercauteren, expert,

– Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a N. Gossement, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 5. septembra 2019,

* Jazyk konania: francúzština.

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 4 ods. 1 smernice Rady z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (90/435/EHS) (Ú. v. ES L 225, 1990, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147), zmenenej smernicou Rady 2003/123/ES z 22. decembra 2003 (Ú. v. EÚ L 7, 2004, s. 41; Mim. vyd. 09/002, s. 3) (ďalej len „smernica 90/435“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Brussels Securities SA a État belge (Belgické kráľovstvo) vo veci poradia, v akom majú byť odpočítané príjmy odpočítateľné od zdaniteľných ziskov.

Právny rámec

Právo Únie

3 V zmysle tretieho odôvodnenia smernice 90/435:

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

4 Článok 4 tejto smernice znie takto:

„1. Keď materská spoločnosť alebo jej stále sídlo [stála prevádzkareň – *neoficiálny preklad*] na základe združenia materskej spoločnosti s jej dcérskou spoločnosťou dostáva prerozdelené zisky, štát materskej spoločnosti a štát jej stáleho sídla [stálej prevádzkarne – *neoficiálny preklad*], okrem prípadu likvidácie dcérskej spoločnosti, buď:

– upustí od zdanenia takýchto ziskov, alebo

– zdaní tieto zisky, pričom udelí materskej spoločnosti a stálemu sídlu [oprávni materskú spoločnosť a stálu prevádzkareň – *neoficiálny preklad*] odrátať si od dane zlomok [časť – *neoficiálny preklad*] dane z príjmu právnických osôb spojenú s týmito ziskami a platenú dcérskymi spoločnosťami a všetkými úrovňami, ktoré sú pod nimi, za podmienky, že sa na všetkých úrovniach splnia požiadavky ustanovené v článku 2 a 3, do výšky limitu zodpovedajúcej 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.

…“

5 Smernica 90/435 bola zrušená smernicou Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. EÚ L 345, 2011, s. 8), ktorá nadobudla účinnosť 18. januára 2012. Vzhľadom na čas, v ktorom nastali okolnosti sporu vo veci samej, sa však *ratione temporis* uplatňuje smernica 90/435.

Belgické právo

6 Článok 202 code des impôts sur les revenus de 1992 (zákon o daniach z príjmov z roku 1992), v znení účinnom počas zdaňovacieho obdobia 2011 (ďalej len „ZDP z roku 1992“), pokiaľ ide o režim definitívne zdanených príjmov (ďalej len „DZP“) stanovuje:

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

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

…

2. Príjmy uvedené v odseku 1 bodoch 1 a 2 sú, s výnimkou prípadu, keď je prebytok výsledkom použitia článku 211 ods. 2 tretieho pododseku alebo ustanovení s podobným účinkom v inom členskom štáte Európskej únie, odpočítateľné, iba ak:

1° k okamihu ich pripísania alebo vyplatenia spoločnosť, v ktorej prospech tak bolo urobené, vlastní podiel na základnom imaní spoločnosti, ktorá ich vypláca, vo výške aspoň 10 [%] alebo podiel, ktorého investičná hodnota dosahuje prinajmenšom 2 500 000 eur,

2° tieto príjmy sa vzťahujú na akcie alebo podiely, ktoré majú povahu finančného investičného majetku a sú alebo boli v plnom vlastníctve počas nepretržitého obdobia aspoň jedného roka.“

7 Podľa článku 204 ods. 1 ZDP z roku 1992:

„Odpočítateľné príjmy podľa článku 202 ods. 1 bodov 1, 3 a 4 sa považujú za zisky za zdaňovacie obdobie v rozsahu 95 % prijatej alebo získanej sumy, ktorá môže byť prípadne zvýšená o skutočnú alebo fiktívnu zrážkovú daň z príjmov z hnuteľného majetku alebo, ak ide o príjmy podľa článku 202 ods. 1 bodov 4 a 5, znížená o úroky zaplatené predávajúcemu v prípade nadobudnutia cenných papierov v priebehu zdaňovacieho obdobia.“

8 Článok 205 ods. 2 a 3 ZDP z roku 1992 znie takto:

„2. Odpočet podľa článku 202 je obmedzený na sumu zisku dosiahnutého v zdaňovacom období, ktorý ostane po uplatnení článku 199, a to po odpočítaní:

…

Zníženia uvedené v prvom pododseku sa neuplatňujú na príjmy podľa článku 202 ods. 1 bodu 1 a 3 rozdelené alebo pridelené dcérskou spoločnosťou so sídlom v členskom štáte Európskej únie.

Na účely predchádzajúceho pododseku sa dcérskou spoločnosťou rozumie dcérska spoločnosť definovaná v smernici [90/435].

3. Príjmy, až do výšky 95 % ich sumy, uvedené v článku 202 ods. 1 bodoch 1 až 3, rozdelené alebo pridelené dcérskou spoločnosťou uvedenou v odseku 2 treťom pododseku a usadenou v členskom štáte Európskej únie, ktoré nebolo možné odpočítať, možno preniesť do nasledujúcich zdaniteľných období.“

9 Článok 205b ods. 1 prvý pododsek ZDP z roku 1992 stanovuje, že na určenie odpočtu rizikového kapitálu (ďalej len „ORK“) za zdaňovacie obdobie zodpovedá rizikový kapitál, ktorý sa má zohľadniť, s výnimkou odsekov 2 až 7 tohto článku, výške vlastného majetku spoločnosti ku koncu predchádzajúceho zdaňovacieho obdobia, stanoveného v súlade s právnou úpravou týkajúcou sa účtovníctva a ročných účtovných závierok, ako sa uvádza v súvahe. Článok 205b ods. 1 druhý pododsek ZDP z roku 1992 stanovuje, že rizikový kapitál stanovený v pododseku 1 sa zníži o čistú daňovú hodnotu ku koncu predchádzajúceho zdaňovacieho obdobia akcií, vlastných podielov a finančného investičného majetku spočívajúceho v kapitálovej účasti a iných akcií a podielov, ako aj o čistú daňovú hodnotu ku koncu predchádzajúceho zdaňovacieho obdobia akcií alebo podielov emitovaných investičnými spoločnosťami, ktorých prípadné príjmy môžu byť odpočítané zo zisku podľa článkov 202 a 203 ZDP z roku 1992.

10 Článok 205b ods. 2 až 7 ZDP z roku 1992 stanovuje prípady, keď sa na vlastný majetok musia na to, aby sa mohol použiť ako základ výpočtu na účely určenia výšky odpočtu rizikového kapitálu, uplatniť opravy.

11 Článok 205d ZDP z roku 1992 stanovuje:

„V prípade neexistencie alebo nedostatočnosti zisku za zdaňovacie obdobie, v ktorom sa môže vykonať odpočet rizikového kapitálu, sa oslobodenie od dane neposkytnuté za toto zdaňovacie obdobie postupne prenáša na zisky v nasledujúcich siedmich zdaňovacích obdobiach.“

12 Článok 206 ods. 1 ZDP z roku 1992, ktorý sa týka odpočtu skorších strát, stanovuje, že skoršie straty z podnikania sa postupne odpočítavajú od príjmov z podnikania každého z nasledujúcich zdaňovacích období.

13 V súlade s článkom 207 ZDP z roku 1992 kráľ určuje podmienky, za ktorých sa vykonávajú odpočty upravené v článkoch 199 až 206 tohto zákonníka.

14 Článok 77 arrêté royal du 27 août 1993 d’exécution du CIR 1992 (kráľovské nariadenie z 27. augusta 1993, ktorým sa vykonáva ZDP z roku 1992) (*Moniteur belge* z 13. septembra 1993), v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „KN/ZDP z roku 1992“) stanovuje:

„Sumy uvedené v článkoch 202 až 205 [ZDP z roku 1992] odpočítateľné ako definitívne zdanené príjmy alebo príjmy z hnuteľného majetku oslobodené od dane sa odpočítajú až do výšky zisku zostávajúceho po uplatnení článku 76; tento odpočet sa vykoná s prihliadnutím na pôvod ziskov prednostne z tých ziskov, v ktorých sú uvedené sumy zahrnuté.“

15 Podľa článku 77/1 KN/ZDP z roku 1992:

„Odpočet pre príjmy z patentov uvedený v článkoch 205/1 až 205/4 [ZDP z roku 1992] sa vykonáva do výšky zisku, ktorý zostáva po uplatnení článku 77.“

16 Článok 77a KN/ZDP z roku 1992 znie takto:

„[ORK] podľa článkov 205a až 205f [ZDP z roku 1992] sa uskutočňuje do výšky zisku, ktorý zostáva po uplatnení článku 77/1.“

17 Článok 78 KN/ZDP z roku 1992 stanovuje:

„Od zisku určeného v súlade s článkami 74 až 77a sa odpočítajú straty z podnikateľskej činnosti vykázané v priebehu predchádzajúcich zdaňovacích období podľa článku 206 [ZDP z roku 1992] v rozsahu, v akom tieto straty, preukázané v súlade s právnou úpravou uplatniteľnou na zdaňovacie obdobia, na ktoré sa vzťahujú, nemohli byť odpočítané predtým alebo neboli predtým kryté ziskami oslobodenými od dane na základe dohody, alebo dosiaľ neboli rozdelené medzi spoločníkov.

Tento odpočet sa vykoná spôsobom ustanoveným v článku 75 druhom odseku, pričom uvedené straty dosiahnuté v krajinách, v ktorých sú zisky oslobodené od dane na základe dohody, sú predmetom odpočtu len v rozsahu, v akom presahujú zisky oslobodené od dane na základe dohody.“

18 Článok 79 KN/ZDP z roku 1992 je formulovaný takto:

„Zo sumy zisku z belgických zdrojov, ktorý zostáva po uplatnení článku 78, sa následne vykoná odpočet za investície uvedený v článkoch 68 až 77 a článku 201 [ZDP z roku 1992].“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

19 Brussels Securities, spoločnosť so sídlom v Belgicku, podlieha dani z príjmov právnických osôb v tomto členskom štáte.

20 Vo svojom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie 2011 Brussels Securities uviedla, že svoj základ dane stanovila po uskutočnení odpočtov po prvé v rámci ORK a po druhé v rámci DZP. Uplatnila aj prenos odpočtov do zdaňovacieho obdobia 2012 z titulu DZP vo výške 6 027 313,39 eura, z titulu ORK vo výške 38 787 618,70 eura a z titulu daňových strát vo výške 4 600 991,75 eura.

21 V oznámení o oprave daňového priznania z 21. mája 2013 daňový úrad oznámil svoj zámer preskúmať výšku ORK, ktorú možno preniesť do ďalších období na začiatku a na konci zdaňovacieho obdobia 2011, a to na základe poradia započítania daňových odpočtov ustanoveného v článkoch 77 až 79 KN/ZDP z roku 1992. Podľa tohto poradia musia byť najprv zo zdaniteľných ziskov odpočítané DZP, potom ORK a nakoniec prenášané straty. Keďže Brussels Securities nedodržala uvedené poradie započítania v zdaňovacích obdobiach 2005 až 2011, daňový úrad vychádzal z toho, že do zdaňovacieho obdobia 2012 nemôže byť z titulu DZP prenesená žiadna suma, a čo sa týka ORK, suma musí byť zvýšená na 44 630 643,66 eura. Straty, ktoré sa majú preniesť, boli zachované vo výške 4 600 991,75 eura.

22 Dňa 23. októbra 2013 daňový úrad prijal rozhodnutie o vyrubení dane, pričom zotrval na svojom stanovisku, ktoré vyplývalo z oznámenia o oprave z 21. mája 2013.

23 Vzhľadom na to, že sťažnosť spoločnosti Brussels Securities proti uvedenému rozhodnutiu bola zamietnutá, táto spoločnosť podala na vnútroštátny súd, Tribunal de première instance francophone de Bruxelles (Frankofónny súd prvého stupňa Brusel, Belgicko), návrh na zrušenie oznámenia o oprave z 21. mája 2013 a rozhodnutia o vyrubení dane z 23. októbra 2013, ako aj návrh, aby sa rozhodlo, že sumy DZP a prebytky DZP, ako aj sumy ORK a prebytok ORK, z ktorých Brussels Securities má nárok vychádzať, dosahujú sumy uvedené v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie 2011.

24 Podľa spoločnosti Brussels Securities by poradie započítania daňových odpočtov, ako je stanovené v článkoch 77 až 79 KN/ZDP z roku 1992, viedlo k tomu, že spoločnosť, na ktorú sa vzťahuje režim DZP, by stratila daňovú výhodu, ktorú predstavuje ORK, a to do výšky DZP, ktorú si môže odpočítať. Vnútroštátna právna úprava teda podľa nej nie je v súlade s článkom 4 smernice 90/435.

25 Vnútroštátny súd si kladie otázku, či z dôvodu poradia započítania daňových odpočtov stanoveného v KN/ZDP z roku 1992 a vzhľadom na nárok na ORK a na právo na odpočet zostatku predchádzajúcich strát režim oslobodenia od dane, ktorý spočíva v tom, že dividendy vyplatené dcérskou spoločnosťou sú najprv zahrnuté do základu dane materskej spoločnosti a následne sa 95 % sumy týchto dividend odpočíta od základu dane ako DZP, vedie k vyššiemu zdaneniu materskej spoločnosti v porovnaní s režimom oslobodenia od dane, v ktorom sú dividendy vyplatené dcérskou spoločnosťou len jednoducho vylúčené zo zisku za zdaňovacie obdobie, v ktorom boli tieto dividendy získané, čím dôjde k pomernému zníženiu zdaniteľného zisku, prípadne k rovnakému zvýšeniu daňových strát, ktoré možno preniesť.

26 V tejto súvislosti uvedený súd spresňuje, že ak materská spoločnosť dosiahne v niektorom zo siedmich nasledujúcich zdaňovacích období uvedených v článku 205d ZDP z roku 1992 kladný hospodársky výsledok, režim okamžitého vylúčenia dividend vyplácaných dcérskou spoločnosťou by viedol k tomu, že odpočet v rámci ORK sa uskutoční prednostne oproti zostatku skorších využiteľných strát, zvýšenému o sumu dividend oslobodených od dane, takže zostatok týchto strát, ktorý možno preniesť do nasledujúceho zdaňovacieho obdobia, by bol vyšší ako v rámci režimu odpočtu podľa DZP. V rámci posledného uvedeného režimu musí byť započítanie zostatku prenesených DZP vykonané pred započítaním zostatku prenesených ORK. Podľa tohto súdu tak z dôvodu poradia započítania daňových odpočtov stanoveného vnútroštátnou právnou úpravou, o ktorú ide vo veci samej, môže odpočet DZP viesť k vyššiemu daňovému zaťaženiu, než aké by vyplývalo z režimu okamžitého vylúčenia dividend vyplácaných dcérskou spoločnosťou.

27 Za týchto podmienok Tribunal de première instance francophone de Bruxelles (Frankofónny súd prvého stupňa Brusel) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 4 smernice [90/435] v spojení s ďalšími prameňmi [práva Únie] vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby právna úprava vnútroštátneho orgánu, ako je [ZDP z roku 1992] a [KN/ZDP z roku 1992], v zneniach platných pre zdaňovacie obdobie roku 2011,

ktorá si na určenie základu pre výpočet dane z príjmov právnických osôb materskej spoločnosti zvolila režim oslobodenia od dane (upustenie od zdanenia rozdeleného zisku, ktorý materská spoločnosť prijme v dôsledku svojho podielu na dcérskej spoločnosti), ktorý je v prvom rade založený na tom, že dividendy rozdelené dcérskou spoločnosťou sú zahrnuté do základu dane materskej spoločnosti a v druhom rade na tom, že 95 % týchto dividend sa odpočíta od tohto základu dane ako [DZP],

z dôvodu kombinovaného uplatnenia tohto belgického režimu odpočítania [DZP] a 1. pravidiel týkajúcich sa iného odpočítania predstavujúceho daňovú výhodu stanovenú touto právnou úpravou ([ORK]); 2. práva na odpočítanie zostatku odpočítateľných predchádzajúcich strát; 3. práva na prenesenie zápočtu prebytku [DZP], [ORK] a zostatku odpočítateľných predchádzajúcich strát do nasledujúcich zdaňovacích období v prípade, ak v zdaňovacom období presahuje ich výška výšku zdaniteľného zisku; 4. poradia zápočtu, ktoré v priebehu týchto nasledujúcich zdaňovacích období stanovuje, že odpočítanie sa musí až do vyčerpania zdaniteľného zisku vzťahovať najprv na [DZP], potom na prenesený [ORK] (ktorého prenesenie je obmedzené na ‚sedem nasledujúcich zdaňovacích období') a potom na zostatok odpočítateľných predchádzajúcich strát,

viedla v čiastočnej alebo celkovej výške dividend prijatých od dcérskej spoločnosti k zníženiu strát, ktoré by materská spoločnosť mohla odpočítať, ak by boli dividendy jednoducho vylúčené zo zisku v zdaňovacom období, v ktorom boli vyplatené (čo má za následok zníženie zdaniteľného výsledku tohto zdaňovacieho obdobia a prípadne zvýšenie daňových strát, ktoré možno preniesť) namiesto toho, aby boli ponechané v tomto zisku a aby následne podliehali pravidlám o oslobodení od dane a prenesení oslobodenej sumy v prípade nedostatočného zisku,

konkrétne k zníženiu zostatku odpočítateľných predchádzajúcich strát materskej spoločnosti, ku ktorému môže dôjsť v priebehu zdaňovacích období, ktoré nasledujú po zdaňovacom období, v ktorom [DZP], [ORK] a zostatok odpočítateľných predchádzajúcich strát prevyšujú výšku zdaniteľného zisku[?]“

Konanie na Súdnom dvore

28 Prvé pojednávanie sa konalo 4. apríla 2019. Po odchode člena Súdneho dvora, ktorý bol v tejto veci sudcom spravodajcom, jeho nahradení v rámci rozhodovacieho zloženia iným sudcom a určení nového sudcu spravodajcu, sa 3. júla 2019 uskutočnilo druhé pojednávanie. Na oboch pojednávaniach sa zúčastnili tí istí účastníci konania a dotknuté osoby.

O prejudiciálnej otázke

29 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 4 ods. 1 smernice 90/435 vykladať v tom zmysle, že mu odporuje právna úprava členského štátu, ktorá stanovuje, že dividendy vyplatené materskej spoločnosti dcérskou spoločnosťou musia byť najprv zahrnuté do základu dane prvej uvedenej spoločnosti, a až následne je možné v druhom kroku vykonať odpočet 95 % ich výšky, pričom prebytok môže byť časovo neobmedzene prenesený do nasledujúcich zdaňovacích období s tým, že tento odpočet má prednosť pred iným daňovým odpočtom, ktorého možnosť prenosu je časovo obmedzená.

30 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že článok 4 ods. 1 smernice 90/435 stanovuje, že ak materská spoločnosť alebo jej stála prevádzkareň na základe združenia materskej spoločnosti s jej dcérskou spoločnosťou dostáva prerozdelené zisky, štát materskej spoločnosti a štát jej stálej prevádzkarne, okrem prípadu likvidácie dcérskej spoločnosti, buď upustí od zdanenia takýchto ziskov, alebo ich zdaní, pričom oprávni materskú spoločnosť a stálu prevádzkareň odrátať si od dane časť dane z príjmu právnických osôb spojenú s týmito ziskami a platenú dcérskou spoločnosťou a všetkými úrovňami, ktoré sú pod ňou, pod podmienkou, že sa na všetkých úrovniach splnia požiadavky ustanovené v článkoch 2 a 3 tejto smernice, a to do výšky limitu zodpovedajúcej dane.

31 Smernica 90/435 tak výslovne ponecháva členským štátom voľbu medzi systémom oslobodenia od dane a systémom započítania, ktoré sú uvedené v prvej a druhej zarážke článku 4 ods. 1 tejto smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. februára 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, bod 31).

32 Podľa údajov uvedených v návrhu na začatie prejudiciálneho konania si Belgické kráľovstvo zvolilo systém oslobodenia od dane upravený v článku 4 ods. 1 prvej zarážke smernice 90/435. Na položenú otázku je preto potrebné odpovedať vzhľadom na toto ustanovenie.

33 V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že povinnosť členského štátu, ktorý si zvolil systém upravený v článku 4 ods. 1 prvej zarážke smernice 90/435, zdržať sa zdanenia zisku, ktoré materská spoločnosť dostáva ako spoločník od svojej dcérskej spoločnosti, nesprevádza žiadna podmienka a je vyjadrená iba s výhradou odsekov 2 a 3 rovnakého článku a článku 1 ods. 2 tejto smernice (rozsudok z 12. februára 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, bod 33).

34 Členské štáty tak nemajú právo podmieniť využitie výhody vyplývajúcej z článku 4 ods. 1 prvej zarážky uvedenej smernice inými podmienkami, než aké stanovuje táto smernica (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. februára 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, body 34 a 36).

35 Okrem toho, ako osobitne vyplýva z tretieho odôvodnenia smernice 90/435, jej cieľom je prostredníctvom zavedenia spoločného daňového systému predísť akémukoľvek sankcionovaniu spolupráce medzi spoločnosťami rôznych členských štátov v porovnaní so spoluprácou medzi

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

36 Na účely dosiahnutia cieľa neutrality rozdeľovania zisku dcérskou spoločnosťou so sídlom v členskom štáte jej materskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte smeruje smernica 90/435 okrem iného prostredníctvom pravidla stanoveného v jej článku 4 ods. 1 prvej zarážke k zamedzeniu hospodárskeho dvojitého zdanenia tohto zisku, teda k zamedzeniu toho, aby bol rozdeľovaný zisk zdanený prvýkrát v dcérskej spoločnosti a druhýkrát v materskej spoločnosti (pozri v tomto zmysle rozsudky z 3. apríla 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, body 24, 25 a 27, ako aj z 12. februára 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, body 29 a 30).

37 Súdny dvor tak rozhodol, že článok 4 ods. 1 prvá zarážka smernice 90/435 zakazuje členským štátom zdaniť materskú spoločnosť na základe ziskov, ktoré rozdelila dcérska spoločnosť, a to bez rozlišovania, či k zdaneniu materskej spoločnosti dochádza na základe prijatia týchto ziskov alebo ich opätovného rozdelenia (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. mája 2017, X, C-68/15, EU:C:2017:379, bod 79), pričom tento zákaz sa vzťahuje aj na vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá napriek tomu, že nezdaňuje dividendy prijaté materskou spoločnosťou ako také, môže mať za následok, že táto spoločnosť bude daňou z týchto dividend zaťažená nepriamo (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. februára 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, bod 40).

38 Takáto právna úprava nie je totiž v súlade ani so znením, ani s cieľmi a štruktúrou smernice 90/435, keďže neumožňuje úplne dosiahnuť cieľ zamedzenia hospodárskeho dvojitého zdanenia podľa pravidla stanoveného v článku 4 ods. 1 prvej zarážke tejto smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. februára 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, body 41 a 45).

39 V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že belgický daňový režim týkajúci sa DZP, ktorý bol účinný v priebehu zdaňovacích období 1992 až 1998, ktorý bol predmetom veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 12. februára 2009, Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82), stanovoval, že dividendy vyplatené materskej spoločnosti sa pripočítajú k jej základu dane, pričom následne sa od tohto základu odpočíta suma zodpovedajúca 95 % týchto dividend, avšak iba v rozsahu, v akom táto materská spoločnosť dosiahla zdaniteľný zisk, a bez možnosti prenosu neodpočítanej časti DZP do nasledujúcich zdaňovacích období. Súdny dvor v bodoch 37 a 39 uvedeného rozsudku dospel k záveru, že ak materská spoločnosť nedosiahne v predmetnom zdaňovacom období iné zdaniteľné zisky, bude mať takáto právna úprava za následok zníženie strát materskej spoločnosti vo výške vyplatených dividend a keďže táto úprava pripúšťa presun strát do neskorších zdaňovacích období, mohla zvýšiť základ dane materskej spoločnosti počas nasledujúcich zdaňovacích období.

40 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že v nadväznosti na rozsudok z 12. februára 2009, Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82), bol režim DZP zmenený. Podľa článku 205 ods. 3 ZDP z roku 1992 môže byť časť DZP, ktorá nemôže byť odpočítaná počas dotknutého zdaňovacieho obdobia z dôvodu nedostatočnej výšky zisku, v súčasnosti prenesená do nasledujúcich zdaňovacích období. Navyše tento prenos nie je časovo obmedzený. Zdá sa teda, že v prípade strát, ktoré možno preniesť, dôjde k zníženiu z dôvodu zahrnutia dividend do základu dane materskej spoločnosti, ktoré je v súčasnosti vyvažované časovo neobmedzeným prenosom DZP v rovnakej výške.

41 Z údajov uvedených v návrhu na začatie prejudiciálneho konania však vyplýva, že podľa ustanovení ZDP z roku 1992 musia byť prenesené DZP z kladných výsledkov dosiahnutých materskou spoločnosťou v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach odpočítavané prednostne, pričom iné odpočítateľné položky, osobitne ORK a straty, môžu byť predmetom odpočtu iba v tom prípade a v takom rozsahu, v akom je to po prednostnom odpočte DZP ešte možné. Presnejšie, základ dane

materskej spoločnosti sa určuje tak, že sa od jej zisku odpočítajú najprv prenesené DZP, ďalej, ak ešte zostáva zdaniteľný zisk, prenesený ORK, pokiaľ ešte neuplynula lehota na jeho využitie, a nakoniec prenesené straty.

42 Prednostný odpočet DZP teda môže znížiť, prípadne úplne vynulovať základ dane, čo môže mať za následok, že platiteľ dane úplne alebo čiastočne príde o daňovú výhodu.

43 Podľa vnútroštátnej právnej úpravy uplatniteľnej vo veci samej totiž môžu straty byť prenesené bez časového obmedzenia, avšak v prípade ORK to tak môže byť iba počas siedmich nasledujúcich zdaňovacích období. Za týchto podmienok môže mať záväzné poradie odpočtov opísané v bode 41 tohto rozsudku za následok uplynutie práva na uplatnenie preneseného ORK, a to až do výšky DZP, ktoré boli prednostne odpočítané od zdaniteľných ziskov materskej spoločnosti.

44 ORK priznaný spoločnosti podliehajúcej v Belgicku dani z príjmov právnických osôb pritom predstavuje daňovú výhodu, ktorá má za následok zníženie skutočnej sadzby dane z príjmov právnických osôb, ktorú musí taká spoločnosť zaplatiť v uvedenom členskom štáte (rozsudok zo 17. októbra 2019, Argenta Spaarbank, C-459/18, EU:C:2019:871, bod 37).

45 Zdá sa teda, že kombinácia režimu DZP uplatniteľného na prijaté dividendy, poradia odpočtov stanoveného vnútroštátnou právnou úpravou, ako aj časového obmedzenia možnosti uplatniť ORK môže mať za následok, že poberanie dividend môže materskej spoločnosti spôsobiť stratu inej daňovej výhody stanovenej vnútroštátnou právnou úpravou a z tohto dôvodu zapríčiniť vyššie zdanenie uvedenej spoločnosti, než aké by sa na ňu uplatnilo, ak by nedostala dividendy od svojej dcérskej spoločnosti nerezidenta, alebo, ako uvádza vnútroštátny súd, ak by dividendy boli len jednoducho vylúčené zo základu dane materskej spoločnosti.

46 Za týchto podmienok v rozpore s cieľom sledovaným článkom 4 ods. 1 prvou zarážkou smernice 90/435 nie je poberanie takýchto dividend pre materskú spoločnosť daňovo neutrálne.

47 Belgická vláda pred Súdnym dvorom uviedla, že účinky na základ dane materskej spoločnosti, ako sú opísané v bodoch 42, 43 a 45 tohto rozsudku, sú dôsledkom iba takých skutočností, ktoré nesúvisia s poberaním dividend a na ktoré sa smernica 90/435 nevzťahuje, ako napríklad poradie uplatnenia daňových odpočtov alebo časové obmedzenie prenosu ORK, ktoré spadajú výlučne do oblasti vnútroštátnej právnej úpravy.

48 V tejto súvislosti je síce pravda, že na základe zásady daňovej autonómie členských štátov v prípade neexistencie harmonizačných opatrení prijatých na úrovni Únie prináleží členským štátom, aby určili tak poradie odpočtov, ktoré sa môžu uplatniť na základ dane materskej spoločnosti, ako aj lehoty pre prenos takýchto výhod. Takáto právomoc sa však musí vykonávať v súlade s právom Únie (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. marca 2019, Jacob a Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, bod 30 a citovanú judikatúru, ako aj uznesenie z 15. júla 2019, Galeria Parque Nascente, C-438/18, neuverejnené, EU:C:2019:619, bod 50).

49 Okrem toho, ako bolo uvedené v bode 32 tohto rozsudku, Belgické kráľovstvo si v rámci prebratia smernice 90/435 zvolilo režim oslobodenia od dane stanovený v článku 4 ods. 1 prvej zarážke uvedenej smernice a jeho prebratie takým spôsobom, že stanovilo, že dividendy sa zahrnú do základu dane materskej spoločnosti a následne sa od tohto základu odpočítajú, pričom stanovilo aj možnosť prenosu DZP do neskorších zdaňovacích období na účely ich prednostného odpočtu. Takáto voľba pritom nevyhnutne prináša vzájomný vzťah medzi dividendami a ostatnými zložkami základu dane, ako je napríklad ORK. Za týchto podmienok musia byť účinky takéhoto vzájomného vzťahu v súlade so smernicou 90/435, a to bez ohľadu na okolnosť, že stanovenie poradia pre započítanie daňových odpočtov a časového obmedzenia pre prenos ORK spadá výlučne do oblasti vnútroštátnej právomoci.

50 Okrem toho tvrdenie, ktoré uviedla belgická vláda vo svojich písomných pripomienkach, podľa ktorého jednak nie sú dividendy vyplatené materskej spoločnosti jej dcérskou spoločnosťou zdaňované systematicky, ale iba v prípade, že svoj ORK nemohla uplatniť počas siedmich po sebe nasledujúcich rokov, keďže počas tohto obdobia nedosahovala dostatočnú výšku zisku, a jednak aj keby k takémuto zdaneniu došlo, netýkalo by sa dividend ako takých, nie je relevantné.

51 Ako totiž v podstate uviedol generálny advokát v bode 82 svojich návrhov, hoci by nepriaznivé účinky vnútroštátnej právnej úpravy, o akú ide vo veci samej, mohli nastať len v určitých prípadoch a nie systematicky, nič to nemení na skutočnosti, že takáto právna úprava vyvoláva účinky, ktoré sú nezlučiteľné so smernicou 90/435.

52 Napokon belgická vláda uvádza, že ak vo fáze započítania ORK ešte existujú zisky, DZP už mohli byť odpočítané zo zisku materskej spoločnosti, takže predchádzajúce zahrnutie dividend vyplácaných dcérskou spoločnosťou nerezidentom do základu dane materskej spoločnosti už bolo z daňového hľadiska v plnej miere kompenzované odpočtom DZP v rovnakej výške.

53 Cieľom takéhoto konštatovania je však len preukázať, že dividendy ako také neboli predmetom priameho zdanenia. Ako pritom bolo pripomenuté v bodoch 33 a 37 tohto rozsudku, článok 4 ods. 1 prvá zarážka smernice 90/435 bráni, s jedinou výhradou, ktorú umožňujú odseky 2 a 3 uvedeného článku, akémukoľvek priamemu zdaneniu materskej spoločnosti z titulu zisku vyplateného jej dcérskou spoločnosťou, ako aj situáciám, keď materská spoločnosť zdaňovaniu dividend, ktoré jej vyplatila jej dcérska spoločnosť, podlieha nepriamo. V bode 45 a nasl. tohto rozsudku pritom bolo spresnené, že poberanie dividend môže v rámci uplatňovania takého daňového režimu, o aký ide vo veci samej, v určitých situáciách viesť k strate daňovej výhody, čo môže ďalej viesť k vyššiemu zdaneniu materskej spoločnosti, než aké by sa na ňu uplatnilo, ak by takéto dividendy boli vylúčené zo základu dane. Vzhľadom na to, že môže existovať vplyv na daňové zaťaženie materskej spoločnosti, je potrebné vychádzať z toho, že táto spoločnosť z tohto dôvodu nepriamo podlieha zdaneniu dividend, ktoré jej vypláca jej dcérska spoločnosť.

54 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy je na prejudiciálnu otázku potrebné odpovedať tak, že článok 4 ods. 1 smernice 90/435 sa má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje právna úprava členského štátu, ktorá stanovuje, že dividendy vyplatené materskej spoločnosti dcérskou spoločnosťou musia byť najprv zahrnuté do základu dane prvej uvedenej spoločnosti a až následne je možné v druhom kroku vykonať odpočet 95 % ich výšky, pričom prebytok môže byť časovo neobmedzene prenesený do nasledujúcich zdaňovacích období s tým, že tento odpočet má prednosť pred iným daňovým odpočtom, ktorého možnosť prenosu je časovo obmedzená.

O trovách

55 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (siedma komora) rozhodol takto:

Článok 4 ods. 1 smernice Rady z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (90/435/EHS), zmenenej smernicou Rady 2003/123/ES z 22. decembra 2003, sa má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje právna úprava členského štátu, ktorá stanovuje, že dividendy vyplatené materskej spoločnosti dcérskou spoločnosťou musia byť najprv zahrnuté do základu dane prvej uvedenej spoločnosti a až následne je možné v druhom kroku vykonať odpočet 95 %

ich výšky, pričom prebytok môže byť časovo neobmedzene prenesený do nasledujúcich zdaňovacích období s tým, že tento odpočet má prednosť pred iným daňovým odpočtom, ktorého možnosť prenosu je časovo obmedzená.

Podpisy