

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 12. februára 2009\*

Vo veci C-138/07,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Hof van beroep te Antwerpen (Belgicko) z 27. februára 2007 a doručený Súdnemu dvoru 9. marca 2007, ktorý súvisí s konaním:

**Belgické kráľovstvo**

proti

**Cobelfret NV,**

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory P. Jann, sudcovia M. Ilešič, A. Tizzano, E. Levits (spravodajca) a J.-J. Kasel,

\* Jazyk konania: holandčina.

generálna advokátka: E. Sharpston,  
tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 5. marca 2008,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Cobelfret NV, v zastúpení: A. Huyghe a M. Isenbaert, advocaten,

— belgická vláda, v zastúpení: C. Pochet, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci J. Werbrouck, advocaat,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal, W. Wils a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 8. mája 2008,

vyhlásil tento

## **Rozsudok**

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 4 ods. 1 smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskejších spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147).
  
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu, ktorého účastníkmi sú Belgické kráľovstvo a spoločnosť Cobelfret NV (ďalej len „Cobelfret“), týkajúceho sa určenia jej zdaniteľného výsledku na účely dane z príjmov právnických osôb za zdaniteľné obdobie 1992 až 1998.

## **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 kapitáli 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 členskými štátmi, 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 od 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 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 od 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 od 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 tak uvádza:

„1. Od 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;

...“

11 Článok 204 prvý odsek ZDP 1992 znie takto:

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

12 Článok 205 ods. 2 ZDP 1992 stanovuje:

„Odpočítanie stanovené v článku 202 je obmedzené na sumu zisku za zdaniteľné obdobie, ktorá zostane po uplatnení článku 199...

...“

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.“

### **Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka**

14 Cobelfret, spoločnosť so sídlom v Belgicku, bola v priebehu zdaňovacích období 1992 až 1998 príjemcom dividend zo svojich účastí v spoločnostiach usadených na území Spoločenstva, pričom v priebehu viacerých z týchto období utrpela stratu.

- 15 Podľa belgickej právnej úpravy nebola Cobelfret oprávnená ani na odpočítanie DZP v tých zdaňovacích obdobiach, v ktorých utrpela stratu, ani na presunutie nevyužitej časti tohto odpočítania do neskoršieho zdaňovacieho obdobia, ak bolo odpočítanie DZP, na ktoré by Cobelfret mohla mať nárok, vyššie ako jej zdaniteľný zisk.
- 16 Keďže sa preto domnievala, že vyplatené dividendy nie sú úplne oslobodené od dane, podala Cobelfret sťažnosti týkajúce sa výmeru dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobia 1992 až 1998.
- 17 Tieto sťažnosti boli zamietnuté, a preto podala Cobelfret žalobu na Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Súd prvého stupňa Antverpy), ktorý vo svojom rozsudku zo 16. decembra 2005 okrem iného usúdil, že obmedzenie odpočítania DZP na sumu zisku dosiahnutého v priebehu zdaniteľného obdobia, ktorá zostane po uplatnení článku 199 ZDP 1992, vedie k čiastočnému zdaneniu rozdeleného zisku na strane spoločnosti Cobelfret, čo je nezlučiteľné s článkom 4 ods. 1 smernice 90/435.
- 18 Belgické kráľovstvo podalo proti tomuto rozsudku odvolanie na Hof van beroep te Antwerpen (Odvolací súd Antverpy). Tento súd usúdil, že na účely zistenia skutočného zdaniteľného výsledku spoločnosti Cobelfret v sporných zdaňovacích obdobiach je potrebné rozhodnúť o otázke priameho účinku smernice 90/435, ako aj o otázke prípadnej nezlučiteľnosti článku 205 ods. 2 ZDP 1992 s touto smernicou.



- 19 Za týchto okolností Hof van beroep te Antwerpen rozhodol o prerušení konania a položil Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Je také ustanovenie, [akým je režim DZP], podľa [ktorého] sa najprv k daňovému základu materskej spoločnosti pripočítajú zohľadniteľné dividendy a suma vyplatených dividend sa potom podľa článku 205 ods. 2 [ZDP 1992] odpočíta od daňového základu materskej spoločnosti (vo výške 95 %) len v rozsahu, v akom má materská spoločnosť zdaniteľné zisky, v súlade s článkom 4 smernice 90/435... v rozsahu, v akom takéto obmedzenie odpočítania [DZP] vedie k tomu, že materská spoločnosť musí v neskoršom zdaňovacom období platiť dane z vyplatených dividend, keď počas zdaňovacieho obdobia, počas ktorého boli dividendy vyplatené, nemala žiadne, alebo nemala dostatočne zdaniteľné zisky, alebo vedie prinajmenšom k tomu, že daňové straty za zdaňovacie obdobie sa neprávom spotrebujú a nie sú preto už prenesiteľné až do výšky sumy vyplatených dividend, ktoré by boli bez daňových strát aj tak do výšky 95 % oslobodené od dane?“

## O prejudiciálnej otázke

### *O prípustnosti*

- 20 Ako vyplýva z jej článku 1, smernica 90/435 upravuje rozdeľovanie zisku spoločnostiam z členského štátu, ktorý pochádza od ich dcérskych spoločností z iných členských štátov. Okrem toho článok 2 tejto 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 smernice 90/435.

- 21 V tomto ohľade treba uviesť, že vnútroštátny súd neuviedol pôvod dividend vyplatených Cobelfretu a percentuálny podiel, ktorý má táto spoločnosť vo vyplácajúcich spoločnostiach.
- 22 Cobelfret pred Súdny dvorom tvrdila, bez toho, aby jej belgická vláda v tomto ohľade odporovala, že sa jej vyplatili dividendy jej dcérskych spoločností usadených v Spojenom kráľovstve a že jej podiely v nich spĺňajú podmienky stanovené v článku 3 smernice 90/435.
- 23 Aj keď overenie správnosti týchto skutočností nepatrí do posúdenia Súdneho dvora a prináleží vnútroštátnemu súdu (rozsudok zo 16. marca 1978, Oehlschläger, 104/77, Zb. s. 791, bod 4), rovnako je výlučne vecou vnútroštátneho súdu, aby v rámci spolupráce medzi Súdny dvorom a vnútroštátnymi súdmi, zavedenej článkom 234 ES, vzhľadom na osobitné okolnosti každej veci posúdil, či je pre vydanie jeho rozsudku nevyhnutné rozhodnúť o prejudiciálnej otázke, ako aj relevanciu otázok, ktoré kladie Súdny dvor (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. júna 2005, VEMW a i., C-17/03, Zb. s. I-4983, bod 34 a citovanú judikatúru).
- 24 Predpoklad relevantnosti prejudiciálnych otázok položených vnútroštátnymi súdmi môže byť totiž vyvrátený len vo výnimočných prípadoch, predovšetkým keď je zjavné, že požadovaný výklad práva Spoločenstva nemá nijaký súvis s realitou, ani s predmetom sporu vo veci samej (pozri rozsudok zo 17. júla 2008, Corporación Dermoestética, C-500/06, Zb. s. I-5785, bod 23 a citovanú judikatúru).
- 25 V prejednáwanej veci pritom nie je zjavné, že výklad práva Spoločenstva, ktorý požaduje vnútroštátny súd, by bol pre tento súd irelevantný, pričom prípustnosť návrhu na

začatie prejudiciálneho konania navyše nespochybnila ani Cobelfret, ani belgická vláda, ani Komisia Európskych spoločenstiev.

### *O veci samej*

- 26 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa po prvé týka výkladu článku 4 ods. 1 smernice 90/435. Po druhé vnútroštátny súd považuje za potrebné vedieť, či toto ustanovenie môže mať priamy účinok. Tieto dva aspekty je potrebné preskúmať oddelene.

### O dosahu článku 4 ods. 1 smernice 90/435

- 27 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článok 4 ods. 1 smernice 90/435 sa má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, ktorá stanovuje, že dividendy vyplatené materskej spoločnosti sú zahrnuté do jej základu dane a následne sa od neho do výšky 95 % odpočítajú v rozsahu, v akom za predmetné zdaňovacie obdobie zostane po odpočítaní ostatných príjmov oslobodených od dane kladný zostatok zisku.
- 28 Ako vyplýva najmä z jej tretieho odôvodnenia, účelom smernice 90/435 je odstrániť prostredníctvom zavedenia spoločného daňového režimu akékoľvek znevýhodnenie spolupráce spoločností rozličných členských štátov v porovnaní so spolupracou medzi

spoločnosťami z toho istého členského štátu a tak uľahčiť zoskupovanie spoločností na úrovni Spoločenstva (pozri rozsudok z 3. apríla 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, Zb. s. I-2067, bod 23 a citovanú judikatúru).

29 Na účely dosiahnutia cieľa daňovej neutrality rozdeľovania zisku dcérskou spoločnosťou, ktorá má sídlo v členskom štáte, svojej materskej spoločnosti, ktorá je usadená v inom členskom štáte, smeruje smernica 90/435 k zamedzeniu hospodárskeho dvojitého zdanenia tohto zisku, teda k zamedzeniu toho, aby rozdeľovaný zisk nebol zdanený prvýkrát v dcérskej spoločnosti a druhýkrát v materskej spoločnosti (pozri v tomto zmysle rozsudok Banque Fédérative du Crédit Mutuel, už citovaný, body 24 a 27).

30 Článok 4 ods. 1 smernice 90/435 preto stanovuje, že pokiaľ materská spoločnosť dostane 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 (rozsudok Banque Fédérative du Crédit Mutuel, už citovaný, bod 25).

31 Súdny dvor už rozhodol, že článok 4 ods. 1 smernice 90/435 tak výslovne ponecháva členským štátom voľbu medzi systémom oslobodenia od dane a systémom započítania, ktoré nevedú nevyhnutne k rovnakému výsledku na strane akcionára, ktorému sú dividendy vyplácané (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Zb. s. I-11753, body 43 a 44).

- 32 Z pripomienok, ktoré Súdnemu dvoru predložila belgická vláda, vyplýva, že Belgické kráľovstvo si zvolilo systém upravený v článku 4 ods. 1 prvej zarážke smernice 90/435. Podľa tejto vlády odpočítanie DZP zabezpečuje, že od materskej spoločnosti sa nevyberie žiadna daň z dividend, ktoré jej boli vyplatené z dôvodu jej podielu v dcérskej spoločnosti.
- 33 Je opodstatnené uviesť, 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 dostáva ako spoločník od svojej dcérskej spoločnosti, nesprevádza žiadna podmienka a je vyjadrená iba s výhradou stanovenou v odsekoch 2 a 3 rovnakého článku a článku 1 ods. 2 tejto smernice.
- 34 V článku 4 ods. 1 prvej zarážke uvedenej smernice nie je najmä stanovená žiadna podmienka týkajúca sa existencie iných zdaniteľných ziskov, aby dividendy vyplatené materskej spoločnosti nepodliehali zdaneniu.
- 35 Režim DZP, ktorý stanovuje, že dividendy vyplatené materskej spoločnosti sa pripočítajú k jej základu dane a následne sa suma zodpovedajúca 95 % týchto dividend odpočíta od tohto základu len v rozsahu, v akom má materská spoločnosť zdaniteľné zisky, však má za následok, že táto spoločnosť má plný prospech z tejto výhody len pod podmienkou, že nedosiahla v rámci rovnakého obdobia záporný výsledok vo vzťahu k ostatným zdaniteľným príjmom.
- 36 Ako pritom uviedla generálna advokátka v bode 23 svojich návrhov, členské štáty nemôžu jednostranne zaviesť reštriktívne opatrenie, akým je požiadavka existencie

zdaniteľných ziskov materskej spoločnosti, a podmieniť tak využitie výhod, ktoré stanovuje smernica 90/435.

- 37 Okrem toho, ak materská spoločnosť nedosiahne v predmetnom zdaňovacom období iné zdaniteľné zisky, bude mať právna úprava, o akú ide vo veci samej, za následok zníženie strát materskej spoločnosti vo výške vyplatených dividend.
- 38 V tejto súvislosti belgická vláda pripúšťa, že obmedzenie odpočítania DZP ovplyvňuje straty materskej spoločnosti. Podľa tejto vlády však článok 4 ods. 1 prvá zarážka smernice 90/435 nespôsobuje zákaz takých účinkov na straty.
- 39 Treba však uviesť, že zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že belgická daňová právna úprava v zásade pripúšťa presun strát do neskorších zdaňovacích období. Preto 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, v rozsahu, v akom je jej zisk vyšší než strata, ktorú by bolo možné presunúť. V dôsledku zníženia straty, ktorú by bolo možné presunúť, totiž dôjde k zvýšeniu uvedeného základu dane.
- 40 Z toho vyplýva, 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.

- 41 Taký účinok obmedzenia odpočítania DZP však nie je zlučiteľný ani so znením, ani s cieľmi a štruktúrou smernice 90/435.
- 42 Po prvé, na rozdiel od toho, čo tvrdí belgická vláda, nemožno z použitia slovného spojenia „upustí od zdanenia“ v článku 4 ods. 1 prvej zarážke smernice 90/435 namiesto spojenia „oslobodí od dane“ vyvodiť, že toto ustanovenie pripúšťa taký účinok obmedzenia odpočítania DZP na straty materskej spoločnosti.
- 43 Ako uviedla generálna advokátka v bode 28 svojich návrhov, v štruktúre, ani v účele smernice 90/435 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 (pozri najmä rozsudky z 12. decembra 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Zb. s. I-11673, bod 53; *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, body 44 a 102, ako aj *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, už citovaný, bod 44).
- 44 Po druhé belgická vláda uvádza, že režim DZP je zlučiteľný so smernicou 90/435, pretože rovnakým daňovým zaobchádzaním s dividendami, ktoré vyplácajú dcérske spoločnosti usadené v Belgicku a dcérske spoločnosti, ktoré majú svoje sídlo v iných členských štátoch, tento režim smeruje k dosiahnutiu cieľa uvedeného v treťom odôvodnení tejto smernice, ktorým je odstrániť akékoľvek znevýhodnenie spolupráce medzi spoločnosťami z rozličných členských štátov v porovnaní so spolupracou medzi spoločnosťami z toho istého členského štátu.
- 45 Ako však vyplýva z bodov 39 a 40 tohto rozsudku, 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.

- 46 Preto, ak aj 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 spolupracou medzi spoločnosťami z toho istého členského štátu, neodôvodňuje to uplatnenie režimu, ktorý nie je zlučiteľný so systémom zamedzenia hospodárskemu dvojitému zdaneniu, ktorý upravuje článok 4 ods. 1 prvá zarážka rovnakej smernice.
- 47 Po tretie, keďže belgická vláda netvrdí, že si zvolila systém odpočítania upravený v článku 4 ods. 1 druhej zarážke uvedenej smernice, nemôže sa dovolávať skutočnosť, že obmedzenie odpočítania DZP vedie prinajmenšom k rovnakému výsledku než by viedol systém odpočítania 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.
- 48 Ako však už bolo pripomenuté v bode 31 tohto rozsudku, voľba medzi systémom oslobodenia od dane a systémom započítania nevedie nevyhnutne k rovnakému výsledku na strane akcionára, ktorému sú dividendy vyplácané.
- 49 Z judikatúry Súdneho dvora okrem toho vyplýva, že členský štát, ktorý do svojho vnútroštátneho právneho poriadku neprebral ustanovenia smernice, nemôže voči občanom Spoločenstva použiť obmedzenia, ktoré mohol podľa týchto ustanovení uložiť (pozri rozsudok z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Zb. s. I-3039, bod 28 a citovanú judikatúru).



- 50 Rovnako členský štát, ktorý si pri prebratí smernice zvolil jeden z alternatívnych systémov, ktoré upravuje, sa nemôže dovoľávať účinkov alebo obmedzení, ktoré by mohli vyplynúť zo zavedenia iného systému.
- 51 Po štvrté je potrebné uviesť, že odkazy belgickej vlády na smernicu Rady 90/434/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania pri zlúčeníach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov (Ú. v. ES L 225, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 142), ako aj na vzorovú zmluvu, ktorú vypracovala Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD), sú na účely výkladu článku 4 ods. 1 prvej zarážky smernice 90/435 irelevantné.
- 52 Na rozdiel od toho, čo tvrdí belgická vláda, nemožno zo smernice 90/434 a osobitne z jej článku 6 vyvodiť, že článok 4 ods. 1 prvá zarážka smernice 90/435 vyžaduje iba to, aby sa s dividendami vyplatenými materskej spoločnosti, ktorá má svoje sídlo v Belgicku, jej dcérskymi spoločnosťami, ktoré sú usadené v iných členských štátoch, zaobchádzalo rovnakým spôsobom ako s dividendami vyplatenými dcérskymi spoločnosťami tejto spoločnosti, ktoré sú usadené v Belgicku, bez toho, aby zakazoval účinky na straty, ktoré má obmedzenie odpočítania DZP.
- 53 Článok 6 smernice 90/434 totiž stanovuje, že ak členský štát uplatňuje pri zlúčeníach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmenách akcií medzi spoločnosťami z členského štátu prevádzajúcej spoločnosti ustanovenia umožňujúce preberajúcej spoločnosti prevziať straty prevádzajúcej spoločnosti, ktoré doposiaľ neboli odpísané na daňové účely, musí rozšíriť pôsobnosť týchto ustanovení tak, aby pokrývali prevzatie takých strát stálymi prevádzkarňami preberajúcej spoločnosti sídlacimi na území tohto štátu. Tento článok má teda odlišný hmotnoprávny obsah než článok 4 ods. 1 prvá zarážka smernice 90/435. Navyše vôbec neodkazuje na toto ustanovenie.

- 54 Belgická vláda sa nemôže odvolávať ani na absenciu presných pravidiel vo vzorovej zmluve, ktorú vypracovala OECD, pokiaľ ide o spôsob, akým musí byť systém oslobodenia od dane zavedený, takže ho majú určiť členské štáty.
- 55 V tomto ohľade postačuje uviesť, že akt Spoločenstva, akým je smernica 90/435, musí byť, pokiaľ nie je výslovne stanovené inak, vykladaný v rámci prameňov a právneho poriadku Spoločenstva (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. októbra 1973, Muras, 12/73, Zb. s. 963, bod 7).
- 56 Iba v prípade neexistencie opatrení na zjednotenie alebo harmonizáciu na úrovni Spoločenstva prináleží členským štátom, ktoré majú naďalej právomoc definovať prostredníctvom zmluvy alebo jednostranne kritériá rozdelenia svojej daňovej právomoci najmä so zreteľom na zamedzenie dvojitého zdanenia, aby prijali potrebné opatrenia na tento účel, najmä tým, že uplatnia kritériá rozdelenia právomoci používané v medzinárodnej daňovej praxi vrátane vzorových zmlúv, ktoré vypracovala OECD (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Zb. s. I-2107, bod 49 a citovanú judikatúru). V prejednávanej veci o taký prípad nejde.
- 57 Vzhľadom na to, čo bolo uvedené, treba odpovedať na položenú otázku tak, 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 od neho do výšky 95 % odpočítajú v rozsahu, v akom za predmetné zdaňovacie obdobie zostane po odpočítaní ostatných príjmov oslobodených od dane kladný zostatok zisku.

## O priamom účinku článku 4 ods. 1 smernice 90/435

- 58 Je vhodné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora sa vo všetkých prípadoch, kde sa ustanovenia smernice z hľadiska ich obsahu zdajú byť nepodmienené a dostatočne presné, jednotlivci môžu na ne odvolávať pred vnútroštátnymi súdmi voči štátu, či už preto, že tento štát neprebral smernicu do vnútroštátneho právneho poriadku v stanovenej lehote, alebo preto, že ju prebral nesprávne (pozri najmä rozsudky z 19. novembra 1991, Francovich a i., C-6/90 a C-9/90, Zb. s. I-5357, bod 11; z 11. júla 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Zb. s. I-6325, bod 25, ako aj z 5. októbra 2004, Pfeiffer a i., C-397/01 až C-403/01, Zb. s. I-8835, bod 103).
- 59 Belgická vláda tvrdí, že výber, ktorý článok 4 ods. 1 smernice 90/435 ponecháva na členských štátoch, pokiaľ ide o spôsoby daňového zaobchádzania so ziskami, ktoré materskej spoločnosti rozdeľuje jej dcérska spoločnosť, ako aj chýbajúca presnosť, čo sa týka týchto spôsobov a ich dosahu, majú za následok, že toto ustanovenie nie je nepodmienené, alebo prinajmenšom nie je dostatočne presné na to, aby mohlo mať priamy účinok.
- 60 Podľa belgickej vlády by toto ustanovenie mohlo byť nanajvýš považované za nepodmienené a dostatočne presné, pokiaľ ide o minimálny výsledok, ktorý zabezpečuje zavedenie akéhokoľvek spôsobu, ktorý povoľuje.
- 61 V tomto ohľade z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že oprávnenie poskytnuté členským štátom, aby si zvolili spomedzi viacerých možných prostriedkov dosiahnutia výsledku stanovenej smernicou, nevylučuje, že jednotlivci sa môžu pred vnútroštátnymi súdmi domáhať svojich práv, ktorých obsah môže byť dostatočne

presne vymedzený na základe samotných ustanovení smernice (pozri najmä rozsudky Francovich a i., už citovaný, bod 17, a zo 17. júla 2008, Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, Zb. s. I-5999, bod 30).

62 V prejednávanej veci však nie je potrebné overiť, či napriek výberu, ktorý na členských štátoch ponecháva článok 4 ods. 1 smernice 90/435, je možné vymedziť minimálne práva poskytnuté podľa tohto ustanovenia jednotlivcom.

63 Keďže totiž zo spisu vyplýva, že Belgické kráľovstvo si zvolilo systém upravený v článku 4 ods. 1 prvej zarážke smernice 90/435, postačuje overiť, či toto ustanovenie je nepodmienené a dostatočne presné na to, aby sa ho bolo možné dovolávať pred vnútroštátnymi súdmi.

64 Povinnosť zdržať sa zdanenia ziskov, ktoré rozdeľuje dcérska spoločnosť svojej materskej spoločnosti, upravená v uvedenom článku 4 ods. 1 prvej zarážke, nie je pritom formulovaná dvojzmyselne a nepodlieha žiadnej podmienke, ani nevyžaduje na svoje vykonanie alebo účinky prijatie nijakého iného aktu, ktorý by pochádzal buď od inštitúcií Spoločenstva, alebo od členských štátov.

65 Z toho vyplýva, že článok 4 ods. 1 prvá zarážka smernice 90/435 je nepodmienený a dostatočne presný na to, aby sa ho bolo možné dovolávať pred vnútroštátnymi súdmi.

**O návrhu na obmedzenie časových účinkov rozsudku**

- 66 Vo svojich písomných pripomienkach belgická vláda navrhla, aby Súdny dvor v prípade, ak by vyložil článok 4 ods. 1 smernice 90/435 v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, akou je režim DZP, obmedzil časové účinky svojho rozsudku.
- 67 Na podporu svojho návrhu táto vláda uviedla legitímnu dôveru, ktorú mohla mať, lebo Komisia implicitne schválila režim DZP, nepresný rozsah pôsobnosti uvedeného článku 4 ods. 1, neexistenciu judikatúry k tomuto bodu, ako aj dosah, ktorý by rozsudok mal na belgické verejné financie, ak by sa rozhodlo, že tento režim je nezlučiteľný so smernicou 90/435.
- 68 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že Súdny dvor môže iba úplne výnimočne pri uplatňovaní všeobecnej zásady právnej istoty obsiahnutej v právnom poriadku Spoločenstva pristúpiť k obmedzeniu možnosti všetkých dotknutých osôb dovoľávať sa ustanovenia, ktoré vyložil, vzhľadom na to, že v takom prípade ide o spochybenie právnych vzťahov, ktoré vznikli v dobrej viere. Na rozhodnutie o takom obmedzení je nevyhnutné, aby boli splnené dve podstatné kritériá, a to dobrá viera dotknutých osôb a riziko vážnych ťažkostí (pozri rozsudok z 18. januára 2007, Brzeziński, C-313/05, Zb. s. I-513, bod 56 a citovanú judikatúru).
- 69 Bez toho, aby bolo potrebné skúmať tvrdenia belgickej vlády týkajúce sa legitímnej dôvery, však postačuje konštatovať, ako uviedla generálna advokátka v bode 36 svojich

návrhov, že uvedená vláda sa vo svojich písomných pripomienkach alebo na pojednávaní ani nepokúsila preukázať existenciu rizika vážnych ekonomických problémov.

70 Preto nie je opodstatnené obmedziť časové účinky tohto rozsudku.

## O trovách

71 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 (prvá komora) rozhodol takto:

**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 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 od neho do výšky 95 % odpočítajú v rozsahu, v akom za predmetné zdaňovacie obdobie zostane po odpočítaní ostatných príjmov oslobodených od dane kladný zostatok zisku.**

**Článok 4 ods. 1 prvá zarážka smernice 90/435 je nepodmienený a dostatočne presný na to, aby sa ho bolo možné dovolávať pred vnútroštátnymi súdmi.**

Podpisy