

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

19. prosince 2019(*)

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států – Směrnice 90/435/EHS – Zamezení dvojímu zdanění – Článek 4 odst. 1 první odrážka – Zákaz zdanění obdržených zisků – Zahrnutí dividendy vyplacené dceřinou společností do daňového základu mateřské společnosti – Odpověď vyplacených dividend od základu daně mateřské společnosti a časově neomezená možnost převodu zbývajících částí do následujících zdaňovacích období – Pořadí uplatnění daňových odpisů ze zisku – Ztráta daňového zvýhodnění“

Ve věci C-389/18,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím tribunal de première instance francophone de Brusel (frankofonní soud prvního stupně v Bruselu, Belgie) ze dne 26. ledna 2018, došlým Soudnímu dvoru dne 13. června 2018, v řízení

Brussels Securities SA

proti

État belge,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení P. G. Xuereb, předseda senátu, T. von Danwitz (zpravodaj) a A. Kumin, soudci,

generální advokát: H. Saugmandsgaard Øe,

vedoucí soudní kanceláře: V. Giacobbo-Peyronnel, radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednáních konaných dne 4. dubna 2019 a 3. července 2019,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Brussels Securities SA R. Forestinim, avocat,
- za belgickou vládu C. Pochet, P. Cottinem a J.-C. Halleuxem, jako zmocněnci, jakož i G. Vercauterenem, znalcem,
- za Evropskou komisi W. Roelsem a N. Gossement, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 5. září 2019,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 4 odst. 1 směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. 1990, L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147) ve znění směrnice Rady 2003/123/ES ze dne 22. prosince 2003 (Úř. věst. 2004, L 7, s. 41; Zvl. vyd. 09/02, s. 3) (dále jen „směrnice 90/435“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Brussels Securities SA a État belge (belgický stát) ohledně pořadí, v němž musí být odpodíatelné příjmy odečteny ze zdanitelných zisků.

Právní rámec

Unijní právo

3 Třetí bod odvodní směrnice 90/435 uvádí:

„vzhledem k tomu, že stávající daňové předpisy upravující vztahy mezi mateřskými a dceřinými společnostmi různých členských států se mezi jednotlivými členskými státy citelně liší a jsou obecně nepřiznivější než ty, které se týkají vztahů mezi mateřskými a dceřinými společnostmi téhož členského státu; že spolupráce mezi společnostmi různých členských států je tím znevýhodňována oproti spolupráci společností téhož členského státu; že je vhodné zamezit tomuto znevýhodnění zavedením společného režimu, a tím i usnadnit seskupování na úrovni Společenství“.

4 Článek 4 uvedené směrnice zní takto:

„1. Obdrží-li mateřská společnost nebo její stálá provozovna z důvodu svého podílu na dceřiné společnosti zisky rozdělené jinak než při likvidaci dceřiné společnosti, stát mateřské společnosti a stát její stálé provozovny:

- upustí od zdanění těchto zisků, nebo
- zdaní tyto zisky, pokud umožní mateřské společnosti a její stálé provozovně odejít od daně příslušnou část korporační daně, která se vztahuje k těmto ziskům a kterou uhradila dceřiná společnost nebo její dceřiná společnost, až do výše příslušné daně, a to za podmínky, že na každé úrovni společnosti i její dceřiná společnost splňují podmínky stanovené v článcích 2 a 3.

[...]

2. Každý členský stát si nicméně ponechá možnost stanovit, že náklady vztahující se k držbou podílu na dceřiné společnosti a ztráty vyplývající z rozdělování jejich zisků nelze odejít od zdanitelných příjmů mateřské společnosti. Jsou-li v takovém případě výdaje na řízení vztahující se k podílu pevně stanoveny paušální sazbou, nesmí stanovená částka přesáhnout 5 % ze zisku rozdělovaného dceřinou společností.

[...]

5 Směrnice 90/435 byla zrušena směrnicí Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. 2011, L 345, s. 8), která vstoupila v platnost dne 18. ledna 2012. Vzhledem k době rozhodné z hlediska skutkových okolností sporu v původním řízení se na něj však *ratione temporis* použije

Belgické právo

6 Článek 202 code des impôts sur les revenus de 1992 (zákon o daních z příjmů z roku 1992), ve znění účinném ve zdaňovacím období 2011 (dále jen „CIR 1992“), ohledně režimu definitivně zdaněných příjmů (dále jen „DZP“) stanoví:

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

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

[...]

2. Příjmy uvedené v odst. 1 bodech 1 a 2 jsou, s výjimkou případu, kdy je přebytek výsledkem použití čl. 211 odst. 2 třetího pododstavce nebo ustanovení s obdobným účinkem v jiném členském státě Evropské unie, odpočitatelné, pouze pokud:

1) k okamžiku jejich připsání nebo vyplacení společnost, v jejíž prospěch tak bylo učiněno, drží na kapitálu společnosti, která je vyplácí, podíl ve výši alespoň 10 [%] nebo podíl, jehož investiční hodnota dosahuje přinejmenším 2 500 000 eur;

2) se tyto příjmy vztahují k akciím nebo podílům, které mají povahu finančního investičního majetku a které jsou nebo byly v plném vlastnictví během nepřetržitého období alespoň jednoho roku.“

7 Článek 204 odst. 1 CIR 1992 zní takto:

„Podle čl. 202 odst. 1 bodu 1, 3 a 4 se za zisky za zdanitelné období považují odpočitatelné příjmy v rozsahu 95 % přijaté nebo získané částky, jež může být zvýšena o skutečnou nebo fiktivní srážkovou daň z příjmů z movitého majetku nebo, pokud se jedná o příjmy uvedené v čl. 202 odst. 1 bodech 4 a 5, snížena o úroky, které byly zaplacený prodávajícímu v případě nabytí cenných papírů během zdaňovacího období.“

8 Článek 205 odst. 2 a 3 CIR 1992 zní takto:

„2. Odpočet stanovený v článku 202 je omezen do výše částky zisku dosaženého ve zdanitelném období, který zbude po uplatnění článku 199, od něhož se odečtou:

[...]

Odpočty uvedené v prvním pododstavci se nevztahují na příjmy uvedené v čl. 202 odst. 1 bodu 1 a 3 přidělené nebo poskytnuté dceřinou společností se sídlem v členském státě Evropské unie.

Pro účely použití předchozího pododstavce se dceřinou společností rozumí dceřiná společnost definovaná ve směrnici [90/435].

3. 95 % příjmů uvedených v čl. 202 odst. 1 bodu 1 a 3, přidělených nebo poskytnutých dceřinou společností uvedenou v odst. 2 třetím pododstavci, jež má sídlo v členském státě Evropské unie, a které nemohly být odpočteny, lze převést do následujících zdaňovacích období.“

9 Článek 205 ter odst. 1 první pododstavec CIR 1992 uvádí, že pro stanovení odpočtu za rizikový kapitál (dále jen „ORK“) za zdaňovací období odpovídá rizikový kapitál, jenž se má zohlednit, s výhradou ustanovení odstavců 2 až 7 uvedeného článku, částce vlastního kapitálu

společnosti ke konci předcházejícího zdaňovacího období, který se stanoví v souladu s právními předpisy o vedení účetnictví a údajích ročních účetních závěrek obsažených v rozvaze. Článek 205 ter odst. 1 druhý pododstavec CIR 1992 stanoví, že rizikový kapitál určený v odstavci 1 se sníží o stejnou daňovou hodnotu ke konci předcházejícího zdanitelného období akcií a vlastních podílů a finančních investic spočítaných v kapitálové ústí a jiných akciích a podílech, jakož i o stejnou daňovou hodnotu ke konci předcházejícího zdanitelného období akcií nebo podílových listů emitovaných investičními společnostmi, jejichž případné příjmy by mohly být odečteny ze zisku podle článků 202 a 203 CIR 1992.

10 Článek 205 ter odst. 2 až 7 CIR 1992 stanoví případy, kdy musí být u vlastního kapitálu provedeny opravy, aby mohl sloužit jako základ výpočtu pro účely stanovení částky odpisu za rizikový kapitál.

11 Článek 205 quinquies CIR 1992 stanoví:

„V případě neexistence nebo nedostatečnosti zisku za zdaňovací období, za které lze rizikový kapitál odečíst, se osvobození, které nebylo uplatněno pro toto zdaňovací období, bude postupně započítávat proti ziskům následujících sedmi zdaňovacích období.“

12 Článek 206 odst. 1 CIR 1992, který se týká odpisu předchozích ztrát, stanoví, že předchozí ztráty z podnikání jsou postupně započítávány na příjmy z podnikání v každém z následujících zdaňovacích období.

13 Podle článku 207 CIR 1992 stanoví král podmínky, za kterých dochází k odpisům stanoveným v článcích 199 až 206 uvedeného zákona.

14 Článek 77 arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du CIR 1992 (královská vyhláška ze dne 27. srpna 1993, kterou se provádí CIR 1992) (*Moniteur belge* ze dne 13. září 1993), ve znění použitelném na včv v povodním řízení (dále jen „AR/CIR 1992“) stanoví:

„Částky uvedené v článcích 202 až 205 [CIR] 1992, odpisitelné z titulu definitivně zdaněných příjmů nebo příjmů z movitého majetku osvobozených od daně, jsou odečteny až do výše zisku zbývajících po použití článku 76; tento odpis se provede s přihlédnutím k povodu zisku, a to jednoduše na zisk, v němž jsou zahrnuty uvedené částky.“

15 Článek 77/1 AR/CIR 1992 zní takto:

„Odpis pro příjmy z patentů uvedený v článcích 205/1 až 205/4 [CIR] 1992 se provede do výše zisku zbývajících po použití článku 77.“

16 Článek 77 bis AR/CIR 1992 zní následovně:

„[ORK] uvedený v článcích 205 bis až 205 septies [CIR] 1992 se provede do výše zisku zbývajících po použití článku 77/1.“

17 Článek 78 AR/CIR 1992 stanoví:

„Ze zisků stanovených v souladu s články 74 až 77 bis se odpisem ztráty z podnikání vykázané v předchozích zdaňovacích obdobích uvedené v článku 206 [CIR] 1992 v rozsahu, v němž tyto ztráty, stanovené podle právních předpisů použitelných pro zdaňovací období, k nimž se vztahují, nemohly být dosud odečteny nebo nebyly dříve kryty zisky osvobozenými od daně na základě dohody nebo nebyly dosud rozděleny mezi společnosti.“

Tento odpis se provádí způsobem stanoveným v čl. 75 druhém pododstavci, přičemž uvedené

ztráty, které byly dosaženy v zemích, v nichž jsou zisky osvobozeny od daní na základě dohody, jsou především odpotou pouze v rozsahu, v němž přesahují zisky osvobozené od daní na základě dohody.“

18 Účinek 79 AR/CIR 1992 zní následovně:

„Odpotet pro investice uvedený v účincích 68 až 77 a 201 [CIR] 1992 se následně odepte od belgických zisků, které zbývají po použití účinku 78.“

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žná otázka

19 Brussels Securities, společnost usazená v Belgii, podléhá korporativní dani v tomto ?lenském státě.

20 Ve svém da?ovém p?iznání za zda?ovací období 2011 daná společnost uvedla, že sv?j základ daní stanovila po odpotou zaprvé ORK a zadruhé DZP. Uplatnila rovněž p?evod odpotou do zda?ovacího období 2012 z titulu DZP ve výši 6 027 313,39 eura, z titulu ORK ve výši 38 787 618,70 eura a z titulu da?ových ztrát ve výši 4 600 991,75 eura.

21 V oznámení o opravě da?ového p?iznání ze dne 21. května 2013 oznámila da?ová správa sv?j záměr p?ezkoumat výši ORK p?evoditelnou do dalších období na začátku a na konci zda?ovacího období 2011, a to na základě požadí uplatnění da?ových odpotou stanoveného v účincích 77 až 79 AR/CIR 1992. Podle tohoto požadí musí být nejprve ze zdanitelných zisků odpoteny DZP, poté ORK a nakonec p?eváděné ztráty. Vzhledem k tomu, že Brussels Securities uvedené požadí zapotení ve zda?ovacích obdobích 2005 až 2011 nedodržela, měla da?ová správa za to, že do zda?ovacího období 2012 nem?že být nic p?evedeno z titulu DZP, a co se týče ORK, částka musí být zvýšena na 44 630 643,66 eura. P?eváděné ztráty byly ponechány na hodnotě 4 600 991,75 eura.

22 Dne 23. října 2013 p?ijala da?ová správa rozhodnutí o stanovení daní, p?i?emž setrvala na svém postoji vyplývajícím z oznámení o opravě ze dne 21. května 2013.

23 Vzhledem k tomu, že stížnost podaná společností Brussels Securities proti uvedenému rozhodnutí byla zamítnuta, podala uvedená společnost k p?edkládajícímu soudu, tribunal de première instance francophone de Bruxelles (frankofonní soud prvního stupně v Bruselu, Belgie), návrh na zrušení oznámení o opravě ze dne 21. května 2013 a rozhodnutí o stanovení daní ze dne 23. října 2013, jakož i návrh, aby bylo rozhodnuto, že částky DZP a p?ebytky DZP, jakož i částky ORK a p?ebytek ORK, na jejichž uplatnění má společnost Brussels Securities nárok, dosahují částek uvedených v da?ovém p?iznání za zda?ovací období 2011.

24 Podle společnosti Brussels Securities by dodržení požadí uplatnění da?ových odpotou, jak je stanoveno v účincích 77 až 79 AR/CIR 1992, vedlo k tomu, že společnost, na kterou se vztahuje režim DZP, by ztratila da?ovou výhodu, kterou p?edstavuje ORK, a to do výše DZP, které si m?že odpotí. Vnitrostátní právní úprava tudíž není v souladu s účinkem 4 směrnice 90/435.

25 P?edkládající soud se zabývá tím, zda z důvodu požadí uplatnění da?ových odpotou stanoveného v AR/CIR 1992 a s ohledem na nárok na ORK a na nárok na odpotet z?statku p?echozích ztrát režim osvobození, který spo?ívá nejprve v tom, že dividendy vyplacené dce?inou společností jsou zahrnuty do základu daní mate?ské společnosti, a následně, že se 95 % těchto dividend odepte od základu daní jako DZP, vede k vyššímu zdanění mate?ské společnosti v porovnání s režimem osvobození od daní, v němž jsou dividendy vyplacené dce?inou společností zcela jednoduše vylou?eny ze zisku za zda?ovacího období, v němž byly tyto dividendy získány, čímž dojde o poměrné snížení zdanitelného zisku, p?ípadně ke zvýšení, ve stejném rozsahu,

převoditelných daňových ztrát.

26 V tomto ohledu uvedený soud upřesňuje, že pokud v některém ze sedmi následujících zdanitelných období uvedených v článku 205 quinquies CIR 1992 dosáhne mateřská společnost kladného hospodářského výsledku, povede režim okamžitého vyloučení dividend vyplacených dceřinou společností k tomu, že ORK bude přednostně započten oproti zůstatku předchozích uplatnitelných ztrát, navýšenému o částku osvobozených dividend, takže zůstatek těchto ztrát převoditelný do následujícího zdaňovacího období bude vyšší než v rámci režimu odpotů DZP. V rámci posledně uvedeného režimu musí být započtení zůstatku převedených DZP provedeno před započtením zůstatku převedených ORK. Podle uvedeného soudu tak z důvodu poadí uplatnění daňových odpotů stanoveného vnitrostátní právní úpravou dotčenou ve věci v převodním řízení může odpotet DZP vést k vyššímu daňovému zatížení, než které by s sebou nesl režim okamžitého vyloučení dividend vyplacených dceřinou společností.

27 Za těchto podmínek se tribunal de première instance de Bruxelles (frankofonní soud prvního stupně v Bruselu) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být článek 4 směrnice [90/435] ve spojení s jinými zdroji [unijního práva] vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby taková právní úprava přijatá vnitrostátním orgánem, jakou jsou [CIR 1992] a [AR/CIR 1992] ve zněních platných pro zdaňovací období 2011,

kteřá zvolila režim osvobození od daně (upuštění od zdanění rozdělených zisků, jež obdrží mateřská společnost z důvodu svého podílu v dceřiné společnosti), jenž spoívá v tom, že dividendy vyplacené dceřinou společností jsou nejprve zahrnuty do základu daně mateřské společnosti a následně se 95 % těchto dividend odečte od základu daně jako [DZP],

z důvodu, že se pro určení základu pro výpočet korporační daně mateřské společnosti uvedený belgický režim odpotů [DZP] použije ve vzájemném spojení s 1) pravidly týkajícími se jiného odpotů představujícího daňové zvýhodnění stanovené v uvedené právní úpravě ([ORK]), 2) nárokem na odpotet zůstatku uplatnitelných ztrát minulých období, 3) právem převést do dalších zdaňovacích období neuplatněný odpotet [DZP], [ORK] a zůstatku uplatnitelných ztrát z minulých období, pokud jejich výše v určitém zdaňovacím období přesahuje výši zdanitelného zisku, a 4) poadí odpotů, podle kterého se v následujících zdaňovacích obdobích odeítají až do vyerpání výše zdanitelných zisků nejprve převedené [DZP], poté převedený [ORK] (u něž je možnost převedení omezena na ‚sedm následujících zdaňovacích období‘) a nakonec zůstatek uplatnitelných ztrát minulých období,

vedla k tomu, že se o částku odpovídající dividendám obdrženým od dceřiné společnosti nebo jejich části sníží ztráty mateřské společnosti, které by si mohla odeít, pokud by byly dotčené dividendy zcela jednoduše vyloučeny ze zisků za zdaňovací období, ve kterém byly obdrženy (čímž se sníží zdanitelný zisk za dané zdaňovací období nebo případně zvýší daňová ztráta, kterou je možné převést do dalších období), místo toho, aby byly nejprve zahrnuty do těchto zisků a poté s nimi bylo naloženo podle pravidel osvobození od daně a převodu částek, na které se toto osvobození od daně vztahuje, do dalších období v případě nedostatečné výše zisku,

tedy ke snížení zůstatku uplatnitelných ztrát minulých období mateřské společnosti, k němuž by mohlo dojít ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, ve kterém výše [DZP], [ORK] a zůstatku uplatnitelných ztrát minulých období přesáhla výši zdanitelného zisku?“

Řízení před Soudním dvorem

28 První jednání k předsedu řeší se konalo dne 4. dubna 2019. Po odchodu člena Soudního

dvora, který byl zpravodajem v projednávání věci, jeho nahrazení v rámci soudního kolegia jiným soudcem a určení nového soudce zpravodaje se dne 3. července 2019 konalo druhé jednání k přednesu věci. Na obou jednáních byli zastoupeni titíž účastníci řízení a zúčastnění.

K pedbžné otázce

29 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435 vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě belgického státu, která stanoví, že dividendy vyplacené mateřské společnosti dceřinou společností musí být nejprve zahrnuty do základu daně první uvedené společnosti, než je možné provést v druhém kroku odpočet 95 % jejich výše, přičemž přebytek může být časově neomezeně převáděn do následujících zdaňovacích období s tím, že tento odpočet má přednost před jinými daňovými odpočty, jejichž možnost převodu je časově omezená.

30 V tomto ohledu je třeba připomenout, že čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435 stanoví, že pokud mateřská společnost nebo její stálá provozovna obdrží na základě svého vztahu k dceřině společnosti zisk vyplácený jindy než při likvidaci dceřině společnosti, upustí belgický stát mateřské společnosti a belgický stát její stálé provozovny od zdanění tohoto zisku nebo ho zdaní, přičemž umožní mateřské společnosti a její stálé provozovně odejít od výše své korporátní daně příslušnou část korporátní daně, která se vztahuje k tomuto zisku a kterou uhradila dceřiná nebo vnukovská společnost, až do výše příslušné daně, a to za podmínky, že na každé úrovni společnost i její vnukovská společnost splňují podmínky stanovené v člancích 2 a 3 směrnice.

31 Směrnice 90/435 tak výslovně ponechává belgickým státům volbu mezi systémem osvobození od daně a systémem odpočtu, které jsou stanoveny v jejím čl. 4 odst. 1 první a druhé odrážce (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. února 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, bod 31).

32 Podle informací uvedených v žádosti o rozhodnutí o pedbžné otázce si Belgické království zvolilo systém osvobození od daně stanovený v čl. 4 odst. 1 první odrážce směrnice. Na položenou otázku je tudíž třeba odpovědět ve světle pouze tohoto ustanovení.

33 V tomto ohledu Soudní dvůr rozhodl, že povinnost belgického státu, který si zvolil systém upravený v čl. 4 odst. 1 první odrážce směrnice 90/435, upustit od zdanění zisků, které mateřská společnost obdržela na základě své úasti ve své dceřině společnosti, není vázána na žádnou podmínku a je formulována pouze s výhradou stanovenou v odstavcích 2 a 3 téhož článku a v čl. 1 odst. 2 uvedené směrnice (rozsudek ze dne 12. února 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, bod 33).

34 belgické státy tak nemají právo uplatňovat na poskytnutí výhody vyplývající z čl. 4 odst. 1 první odrážky uvedené směrnice jiné podmínky, než které jsou stanoveny směrnicí (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. února 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, body 34 a 36).

35 Mimoto mj. ze tetího bodu odvodní směrnice 90/435 plyne, že tato má za cíl zavedením společného daňového systému zamezit jakémukoli znevýhodnění spolupráce mezi společnostmi z různých belgických států oproti spolupráci mezi společnostmi z téhož belgického státu, a usnadnit tak seskupování společností na úrovni Unie. Uvedená směrnice tak usiluje o zajištění daňové neutrality při vyplácení zisku dceřinou společností se sídlem v jednom belgickém státě své mateřské společnosti, která má sídlo v jiném belgickém státě (rozsudky ze dne 1. října 2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, bod 27 a citovaná judikatura, jakož i rozsudek ze dne 8. března 2017, Wereldhave Belgium a další, C-448/15, EU:C:2009:600, bod 25).

36 Za účelem zajištění daňové neutrality vyplácení zisku dceřinou společností se sídlem v jednom členském státě své mateřské společnosti usazené v jiném členském státě zamýšlí směrnice 90/435 zamezit, zejména prostřednictvím pravidla stanoveného v jejím čl. 4 odst. 1 první odrážce, ekonomickému dvojímu zdanění zisku, tj. zamezit tomu, aby vyplácený zisk byl zatížen poprvé na straně dceřiné společnosti a podruhé na straně společnosti mateřské (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 3. dubna 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, body 24, 25 a 27, jakož i ze dne 12. února 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, body 29 a 30).

37 Soudní dvůr tak rozhodl, že čl. 4 odst. 1 první odrážka směrnice 90/435 zakazuje členským státům, aby mateřskou společnost zdanily z titulu zisků vyplacených jí její dceřinou společností, a nerozlišuje přitom, zda daňová povinnost mateřské společnosti vzniká při obdržení těchto zisků, nebo při jejich přerozdělování (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. května 2017, X, C-68/15, EU:C:2017:379, bod 79), a že pod tento zákaz spadá i právní úprava, která ať dividendy přijaté mateřskou společností jako takové nedaní, může mít za následek, že tyto dividendy pro mateřskou společnost budou zdaněny nepřímo (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. února 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, bod 40).

38 Taková právní úprava totiž není v souladu se zněním, s cíli ani se systematickou směrnice 90/435, jelikož neumožňuje plně dosáhnout účelu spočívajícího v zamezení ekonomickému dvojímu zdanění, k němuž směřuje pravidlo zakotvené v čl. 4 odst. 1 první odrážce směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. února 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, body 41 a 45).

39 V tomto ohledu je třeba uvést, že belgický daňový režim DZP, který byl v platnosti v průběhu zdaňovacích období 1992 až 1998, jež byl předmětem věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 12. února 2009, Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82), stanovoval, že dividendy přijaté mateřskou společností jsou připočteny k daňovému základu této společnosti a že se poté od tohoto základu odpočte částka odpovídající 95 % těchto dividend, avšak pouze v rozsahu, v němž tato mateřská společnost dosáhla zdanitelného zisku, bez možnosti odložit odpočet neuplatněné části DZP do následujících zdaňovacích období. Soudní dvůr měl v bodech 37 a 39 uvedeného rozsudku za to, že pokud mateřská společnost nedosáhla v dotčeném zdaňovacím období jiného zdanitelného zisku, bylo účinkem takové právní úpravy snížení ztrát mateřské společnosti v rozsahu přijatých dividend, a tím, že připouštěla převod ztrát do následujících zdaňovacích období, mohla zvyšovat základ daně této společnosti v těchto následujících obdobích.

40 Ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že v návaznosti na rozsudek ze dne 12. února 2009, Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82), byl režim DZP změněn. Podle čl. 205 odst. 3 CIR 1992 může být část DZP, která nemůže být odečtena v průběhu dotčeného zdaňovacího období z důvodu nedostatečné výše zisku, napříště předmětem převodu do následujících zdaňovacích období. Navíc tento převod není časově omezen. Zdá se tak, že snížení převoditelných ztrát, k němuž vede zahrnutí dividend do základu daně mateřské společnosti, je nyní vyváжено časově neomezeným převodem DZP v téže výši.

41 Z informací uvedených v předkládacím rozhodnutí však vyplývá, že podle ustanovení CIR 92 musí být převedené DZP z kladných hospodářských výsledků dosažených mateřskou společností v následujících zdaňovacích obdobích odpotávány přednostně, přičemž ostatní odpotitelné položky, zejména ORK a ztráty, mohou být předem odpotou pouze v případě, že je to po přednostním odpotou DZP ještě možné. Konkrétně základ daně mateřské společnosti se určí tak, že se od jejího zisku odečtou nejprve převedené DZP, dále – pokud ještě zbývá zdanitelný zisk – převedený ORK, jestliže ještě neuplynula lhůta pro jeho použití, a nakonec převedené ztráty.

42 Přednostní odpotou DZP tak může snížit, či dokonce zcela vykompenzovat základ daně, což může mít za následek to, že daňový poplatník přijde zcela či částečně o jiné daňové zvýhodnění.

43 Podle vnitrostátní právní úpravy použitelné ve sporu v původním řízení totiž mohou ztráty být sice převáděny bez časového omezení, ovšem u ORK tomu tak může být pouze v sedmi následujících zdaňovacích obdobích. Za těchto podmínek může závazné pořadí odpotou popsané v bodě 41 tohoto rozsudku mít za následek vypršení práva na uplatnění převedeného ORK, a to až do výše DZP, která byla přednostně odpotována od zdanitelných zisků mateřské společnosti.

44 ORK poskytnutý společnosti podléhající korporální dani v Belgii přitom představuje daňové zvýhodnění, které má za následek snížení efektivní sazby korporální daně, kterou musí taková společnost odvést v uvedeném členském státě (rozsudek ze dne 17. října 2019, Argenta Spaarbank, C-459/18, EU:C:2019:871, bod 37).

45 Jeví se tak, že kombinace režimu DZP použitelného na přijaté dividendy, pořadí odpotou stanoveného vnitrostátní právní úpravou, jakož i časové omezené možnosti uplatnit ORK může mít za následek, že pobírání dividend může mateřské společnosti způsobit ztrátu jiného daňového zvýhodnění stanoveného vnitrostátní právní úpravou a z tohoto důvodu vyšší zdanění uvedené společnosti, než které by se na ni uplatnilo, pokud by dividendy od své nerezidentní dceřiné společnosti neobdržela, nebo – jak uvádí předkládající soud – pokud by dividendy byly zcela jednoduše vylouženy ze základu daně mateřské společnosti.

46 Za těchto podmínek není vyplácení takových dividend, a to v rozporu s cílem sledovaným čl. 4 odst. 1 první odrážkou směrnice 90/435, pro mateřskou společnost daňově neutrální.

47 Belgická vláda před Soudním dvorem tvrdila, že úřady na daňový základ mateřské společnosti, tak jak jsou popsány v bodech 42, 43 a 45 tohoto rozsudku, jsou důsledkem pouze skutečností, které nesouvisejí s pobíráním dividend a na které se směrnice 90/435 nevztahuje, jako například pořadí uplatnění daňových odpotou nebo časové omezení převodu ORK, které spadají výlučně do oblasti vnitrostátní právní úpravy.

48 V tomto ohledu je sice pravda, že na základě zásady daňové autonomie členských států přísluší těmto státům při neexistenci harmonizačních opatření přijatých na unijní úrovni určit pořadí odpotou, které mohou být uplatněny na základ daně mateřské společnosti, i lhůty pro uplatnění takových převedených výhod. Taková pravomoc musí být nicméně vykonávána v souladu s unijním právem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. března 2019, Jacob a Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, bod 30 a citovaná judikatura, jakož i usnesení ze dne 15. července 2019, Galeria Parque Nascente, C-438/18, nezveřejněné, EU:C:2019:619, bod 50).

49 Kromě toho, jak bylo uvedeno v bodě 32 tohoto rozsudku, Belgické království se v rámci provedení směrnice 90/435 rozhodlo pro režim osvobození od daně stanovený v čl. 4 odst. 1 první odrážce uvedené směrnice a pro provedení tohoto režimu tak, že stanovilo, že se dividendy

zahrnou do daňového základu mateřské společnosti a následně se odpoutou, přičemž stanovilo i možnost převést DZP do pozdějších zdaňovacích období za účelem jejich jednoduššího odpoutání. Taková volba přitom nezbytně přináší interakci mezi dividendami a ostatními prvky základu daně, například ORK. Za těchto podmínek musí být účinky takové interakce v souladu se směrnicí 90/435, a to bez ohledu na okolnost, že určení pořadí uplatnění daňových odpoutání a časového omezení pro uplatnění převedeného ORK spadá výlučně do oblasti vnitrostátní pravomoci.

50 Mimoto je irelevantní argument použitý belgickou vládou v jejím písemném vyjádření, podle kterého u mateřské společnosti nejsou dividendy vyplacené její dceřinou společností daněny systematicky, ale pouze v případě, že nemohla svůj ORK uplatnit po sedm po sobě jdoucích letech, jelikož během tohoto období nedosahovala dostatečné výše zisku, a dále, že i když by k takovému zdanění došlo, nešlo by o danění dividend jako takových.

51 Jak totiž v podstatě uvedl generální advokát v bodě 82 svého stanoviska, přestože škodlivé účinky takové vnitrostátní právní úpravy, jako je právní úprava dotčená v předmětném řízení, mohou nastat pouze v určitých případech, a nikoliv systematicky, nic to nemění na tom, že taková právní úprava s sebou nese účinky, které jsou neslučitelné se směrnicí 90/435.

52 A konečně, Belgická vláda uvádí, že v případě, že přetrvávají zisky i ve fázi započtení ORK, mohly být DZP ze zisku mateřské společnosti již odečteny, takže předchozí zahrnutí dividend vyplacených její dceřinou společností-nerезидентem do daňového základu mateřské společnosti je z daňového hlediska v plném rozsahu kompenzováno odpoutáním DZP v téže výši.

53 Cílem takového tvrzení je však pouze prokázání, že dividendy nebyly jako takové zdaňovány přímo. Jak přitom bylo připomenuto v bodech 33 a 37 tohoto rozsudku, čl. 4 odst. 1 první odrážka směrnice 90/435 brání, s jedinou výhradou, kterou umožňují odstavce 2 a 3 uvedeného článku, jakémukoli přímému zdanění mateřské společnosti z titulu zisku vyplaceného její dceřinou společností i situacím, kdy mateřská společnost podléhá nepřímému zdanění dividend vyplacených jí její dceřinou společností. Jak přitom bylo upřesněno v bodě 45 a následujících tohoto rozsudku, pobírání dividend v rámci uplatnění takového daňového režimu, jako je režim dotčený v předmětném řízení, může v určitých situacích vést ke ztrátě daňového zvýhodnění, což může dále vést k vyššímu zdanění mateřské společnosti než v situaci, kdy by takové dividendy byly ze základu daně vyloučeny. Vzhledem k tomu, že může existovat dopad na daňové zatížení mateřské společnosti, je třeba mít za to, že na tuto společnost z tohoto důvodu nepřímým doléhá zdanění dividend vyplacených její dceřinou společností.

54 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na předběžnou otázku odpovědět, že čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435 musí být vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě belgického státu, která stanoví, že dividendy vyplacené mateřské společnosti dceřinou společností musí být nejprve zahrnuty do základu daně první uvedené společnosti, než je možné provést v druhém kroku odpoutání 95 % jejich výše, přičemž přebytek může být časově neomezeně převáděn do následujících zdaňovacích období s tím, že tento odpoutání má jednodušší před jinými daňovými odpoutáními, jejichž možnost převodu je časově omezená.

K nákladům řízení

55 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky předmětného řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložением jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (sedmý senát) rozhodl takto:

Článek 4 odst. 1 směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států ve znění směrnice Rady 2003/123/ES ze dne 22. prosince 2003 musí být vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která stanoví, že dividendy vyplacené mateřské společnosti dceřinou společností musí být nejprve zahrnuty do základu daně první uvedené společnosti, než je možné provést v druhém kroku odpočet 95 % jejich výše, přičemž přebytek může být časově neomezeně převáděn do následujících zdaňovacích období s tím, že tento odpočet má přednost před jinými daňovými odpočty, jejichž možnost provedení je časově omezená.

Podpisy

* Jednací jazyk: francouzština.