

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

z 20. októbra 2022 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém zdačovania uplatňovaný v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností z rozličných členských štátov – Smernica 90/435/EHS – článok 4 ods. 1 – Oslobodenie materskej spoločnosti od dane z dividend vyplatených jej dcérskou spoločnosťou – Prenos prebytkov definitívne zdanených príjmov do neskorších zdačovacích období – Zlúčenie spoločnosti, ktorá má prebytky definitívne zdanených príjmov, s inou spoločnosťou – Vnútroštátna právna úprava obmedzujúca prevod týchto prebytkov na nástupnícku spoločnosť“

Vo veci C-295/21,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Cour d'appel de Bruxelles (Odvolací súd Brusel, Belgicko) z 29. apríla 2021 a doručený Súdnemu dvoru 10. mája 2021, ktorý súvisí s konaním:

Allianz Benelux SA

proti

État belge, SPF Finances

SÚDNY DVOR (ôsma komora),

v zložení: predseda ôsmej komory M. Safjan, sudcovia N. Jääskinen a M. Gavalec (spravodajca),

generálny advokát: A. Rantos,

tajomník: M. Krausenböck, referentka,

so zreteľom na písomnú žiadosť konania a po pojednávaní z 3. februára 2022,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Allianz Benelux SA, v zastúpení: V. A. De Brauwere, avocate,
- belgická vláda, v zastúpení: S. Baeyens, J. C. Halleux a C. Pochet, splnomocnení zástupcovia, za pomoci D. Delvaux, v postavení znalca,
- Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a V. Uher, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 28. apríla 2022,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 4 ods. 1 smernice Rady

90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdačovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, 1990, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147) v spojení s treťou smernicou Rady 78/855/EHS z 9. októbra 1978 o zlúčení a splynutí akciových spoločností, vychádzajúcou z článku 54 ods. 3 písm. g) zmluvy (Ú. v. ES L 295, 1978, s. 36; Mim. vyd. 017/001, s. 42), ako aj šiestou smernicou Rady 82/891/EHS zo 17. decembra 1982 o rozdelení akciových spoločností, vychádzajúcou z článku 54 ods. 3 bodu g) zmluvy (Ú. v. ES L 378, 1982, s. 47; Mim. vyd. 017/001, s. 50).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Allianz Benelux SA a État belge, SPF Finances, ktorého predmetom je určenie zdaniteľného príjmu tejto spoločnosti na účely dane z príjmov právnických osôb za zdačovací obdobia 2004 až 2007.

Právny rámec

Právo Únie

Smernica 90/435

3 Tretie a štvrté odôvodnenie smernice 90/435 stanovujú:

„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 spolupracou medzi spoločnosťami z toho istého členského štátu; keďže je potrebné odstrániť túto nevýhodu zavedením spoločného systému s cieľom uľahčiť zoskupovanie spoločností;

keďže tam, kde materská spoločnosť v dôsledku svojho zduženia so svojimi dcérskymi spoločnosťami prijíma rozdelené zisky, štát materskej spoločnosti musí:

- buď upustiť od zdanenia takýchto ziskov,
- alebo zdaníť takéto zisky a súčasne oprávniť materskú spoločnosť, aby z hodnoty daňovej povinnosti odrátala tú časť dane z príjmov právnických osôb platenú dcérskou spoločnosťou, ktorá sa vzťahuje na tieto zisky.“

4 Článok 1 ods. 1 prvá a druhá zarážka tejto smernice znie:

„Každý členský štát uplatňuje túto smernicu:

- na rozdeľovanie zisku prijatého spoločnosťami tohto štátu, ktorý pochádza od dcérskych spoločností iných členských štátov,
- na rozdeľovanie zisku dcérskymi spoločnosťami z tohto štátu svojim materským spoločnostiam v iných členských štátoch.“

5 Podľa článku 4 ods. 1 a 2 uvedenej smernice:

„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 ?as? dane z príjmov právnických osôb platenú dcérskou spoločnosťou, ktorá sa vzťahuje na tieto zisky, a prípadne aj obnos zrážkovej dane vybranej ?lenským štátom, v ktorom sídli dcérska spoločnosť, na základe odchýlok stanovených v ?lánku 5, až po hranicu množstva [do výšky limitu – *neoficiálny preklad*] príslušnej vnútroštátnej dane.

2. Každý ?lenský štát si však ponecháva možnosť ustanoviť, že akékoľvek poplatky [výdavky – *neoficiálny preklad*] 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.“

6 Smernica 90/435 bola zmenená najmä smernicou Rady 2003/123/ES z 22. decembra 2003 (Ú. v. EÚ L 7, 2004, s. 41; Mim. vyd. 09/002, s. 3). Podľa ?lánku 4 ods. 1 smernice 90/435 v znení smernice 2003/123:

„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, buť:

- upustí od zdanenia takýchto ziskov, alebo
- zdaní tieto zisky, pričom udelí materskej spoločnosti a stálemu sídlu [stálej prevádzkarni povinnosť – *neoficiálny preklad*] odrátať si od dane zlomok [?as? – *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 ?lánku 2 a 3, do výšky limitu zodpovedajúcej dane.“

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

Smernica 78/855

8 ?lánok 19 ods. 1 smernice 78/855 stanovuje:

„Zlúčenie má tieto právne dôsledky, ktoré nastanú súčasne:

a) prechod, a to tak vo vzťahoch medzi nadobúdanou [zanikajúcou – *neoficiálny preklad*] spoločnosťou a nadobúdajúcou [nástupníckou – *neoficiálny preklad*] spoločnosťou a vo vzťahoch k tretím osobám, všetkých aktív a pasív nadobúdanej [zanikajúcej – *neoficiálny preklad*] spoločnosti na nadobúdajúcu [nástupníckú – *neoficiálny preklad*] spoločnosť;

...“

Belgické právo

9 ?lánok 202 ods. 1 code des impôts sur les revenus de 1992 (zákon o daniach z príjmov z roku 1992) v znení účinnom v ?ase skutkových okolností vo veci samej (?alež len „CIR z roku 1992“) stanovuje:

„Zo zisku za zdačovacie 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;

...“

10 Podľa článku 204 prvého odseku CIR z roku 1992:

„Odpodátateľné príjmy podľa článku 202 ods. 1 bodov 1, 3 a 4 sa považujú za zisky za zdaťovacie obdobie v rozsahu 95 % prijatej alebo získanej sumy, ktorá môže byť prípadne zvýšená o skutočnú alebo fiktívnu zrážkovú daň z príjmov z hutebného 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 zdaťovacieho obdobia.“

11 Článok 205 ods. 2 CIR z roku 1992 znie takto:

„Odpodet podľa článku 202 je obmedzený na sumu zisku dosiahnutého v zdaťovacom období, ktorý ostane po uplatnení článku 199, a to po odpodáťaní:...”“

12 Článok 206 CIR z roku 1992 stanovuje:

„§ 1 Skoršie straty z podnikania sa postupne odpodáťávajú od príjmov z podnikania každého z nasledujúcich zdaťovacích období.

§ 2. ...

V prípade zlyhania podľa článku 211 [ods.] 1 straty z podnikania, ktoré vykázala zanikajúca spoločnosť pred týmto zlyhaním, ostávajú odpodátateľné v nástupníckej spoločnosti pomerne k podielu, ktorý predstavujú isté daňové aktíva zlyhaných častí zanikajúcej spoločnosti pred zlyhaním na súčte, tiež pred zlyhaním, istých daňových aktív nástupníckej spoločnosti a istej daňovej hodnoty zlyhaných častí. V prípade rozdelenia vykonaného podľa článku 211 ods. 1 sa vyššie vymedzené pravidlo uplatní na tú časť strát z podnikania, ktorá sa určí pomerne k istej daňovej hodnote zlyhaných častí na celkových istých finančných aktívach zanikajúcej spoločnosti.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

13 Dňa 16. novembra 1995 sa AGF L'Escaut SA zlyhala s dvomi belgickými poisťovňami. Dňa 15. septembra 1999 sa AGF Escaut, ako aj ďalších päť poisťovní zlyhala s poisťovňou Assubel Vie SA.

14 Spoločnosti, ktoré zanikli zlyhaním so spoločnosťami AGF L'Escaut a Assubel Vie, ktoré boli zlyhané pod obchodným menom Allianz Benelux, mali prebytky definitívne zdanených príjmov (ale len „DZP“), ktoré sa mohli preniesť do neskorších zdaťovacích období. Allianz Benelux teda vykonala celkový prenos týchto prebytkov DZP v priebehu zdaťovacích období rokov 2004 až 2007. Daňová správa tento celkový prenos zamietla.

15 Na základe sťažnosti, ktorú proti tomuto zamietnutiu podala Allianz Benelux, príslušný regionálny riaditeľ belgickej daňovej správy rozhodnutím z 19. decembra 2012 usúdil, že vzhľadom na neexistenciu právneho ustanovenia, ktoré by umožňovalo prenos prebytkov DZP zanikajúcej spoločnosti na nástupnícku spoločnosť, prenos prebytkov DZP zanikajúcich spoločností, o ktorý v prejednávacom prípade požiadala Allianz Benelux, nemá právny základ. Pripustil však čiastočný prenos týchto prebytkov v rozsahu pomernej časti stanovenej v článku 206 ods. 2 CIR z roku 1992 v oblasti nahraditeľných strát.

16 Allianz Benelux podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu na Tribunal de première instance francophone de Bruxelles (Frankofónny súd prvého stupňa Brusel, Belgicko). Uvedený súd rozsudkom z 20. mája 2016 zamietol návrh na celkový prenos prebytkov DZP.

17 Allianz Benelux podala proti tomuto rozsudku odvolanie na vnútroštátny súd. Táto spoločnosť tvrdila, že nevykonanie celkového prenosu DZP, ktoré možno preniesť a ktorými disponovala zanikajúca spoločnosť, do nástupnickej spoločnosti, vedie po prvé k zdaneniu týchto príjmov, po druhé k porušeniu článku 4 ods. 1 smernice 90/435 a po tretie k porušeniu zásady daňovej neutrality.

18 Za týchto podmienok Cour d'appel de Bruxelles (Odvolací súd Brusel, Belgicko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 4 [ods. 1] smernice [90/435], prípadne v spojení s ustanoveniami smerníc [78/855] a [82/891], vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že rozdelené zisky uvedené v smernici sú zahrnuté do základu dane spoločnosti, ktorej boli dividendy vyplatené, pred ich odpočítaním zo základu dane do výšky 95 % ich hodnoty a sú prípadne presunuté do neskorších zdaňovacích období, ale ktorá má za následok – v prípade absencie osobitného ustanovenia stanovujúceho v prípade reštrukturalizácie spoločností, že takto prenesené odpady v zanikajúcej spoločnosti sú v celom rozsahu prevedené na nástupnícku spoločnosť –, že dotknuté zisky sú nepriamo zdanené pri tejto transakcii z dôvodu uplatnenia ustanovenia obmedzujúceho prevod uvedených odpočtov pomerne k podielu, ktorý predstavujú isté daňové aktíva pred transakciou zlužovaných častí zanikajúcej spoločnosti na súčte, tiež pred transakciou, istých daňových aktív nástupnickej spoločnosti a istej daňovej hodnoty zlužovaných častí?“

O prejudiciálnej otázke

O prípustnosti

19 Najprv treba uviesť, že vnútroštátny súd vo svojej prejudiciálnej otázke odkazuje nielen na článok 4 ods. 1 smernice 90/435, ale aj na smernice 78/855 a 82/891, pričom však neuvádza žiadne konkrétne ustanovenia týchto dvoch smerníc, ani dôvody, pre ktoré by boli tieto smernice relevantné vo veci samej.

20 V prvom rade, pokiaľ ide o smernicu 82/891, táto smernica v súlade s jej článkom 1 upravuje len rozdelenie akciových spoločností zlúžením a/alebo založením nových spoločností, takže sa neuplatní na vec samu, ktorá sa týka zlúženia, ktoré je odlišné od takéhoto rozdelenia.

21 V druhom rade ani smernica 78/855 nie je uplatniteľná na konanie vo veci samej, pretože sa týka iba súkromnoprávných aspektov zlúženia a splynutia spoločností a neobsahuje ustanovenia daňovej povahy. V tomto ohľade boli daňové aspekty zlúžení v rámci Únie upravené v šase skutkových okolností vo veci samej smernicou Rady 90/434/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania pri zlúženiach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov (Ú. v. ES L 225, 1990, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 142).

22 V treťom rade, pokiaľ ide o smernicu 90/435, treba pripomenúť, že na jednej strane, ako vyplýva najmä z jej tretieho a štvrtého odôvodnenia, jej cieľom je zamedziť dvojitému zdaneniu ziskov rozdeľovaných dcérskou spoločnosťou so sídlom v jednom členskom štáte jej materskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte, a tým uľahčiť zoskupovanie spoločností na úrovni Únie. Na tento účel s cieľom dosiahnuť daňovú neutralitu článok 4 ods. 1 tejto smernice

stanovuje pravidlo, ktorého cieľom je zabrániť tomu, aby rozdeľované zisky boli zdanené prvýkrát na úrovni dcérskej spoločnosti a druhýkrát na úrovni materskej spoločnosti (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. decembra 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, body 35 a 36, ako aj citovaný judikatúru). Žiadne ustanovenie tejto smernice však výslovne nestanovuje jej uplatnenie v rámci zlučenia spoločností, o aké ide vo veci samej.

23 Na druhej strane sa článok 1 smernice 90/435 týka rozdeľovania zisku prijatého spoločnosťami z jedného členského štátu, ktorý pochádza od ich dcérskych spoločností so sídlom v iných členských štátoch. Okrem toho z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že článok 4 ods. 1 prvá zarážka tejto smernice v zásade neupravuje situáciu, keď sa sídlo spoločnosti, ktorá rozdeľuje dividendy, nachádza v tom istom členskom štáte ako sídlo spoločnosti, ktorá tieto dividendy prijíma (uznesenie zo 4. júna 2009, KBC Bank a Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 a C-499/07, EU:C:2009:339, bod 57).

24 V prejednávanej veci však návrh na začatie prejudiciálneho konania neobsahuje žiadnu informáciu o pôvode dividend prijatých zanikajúcimi spoločnosťami, takže sa nezdá byť možné určiť, či sa transakcie, o ktoré ide vo veci samej, riadia smernicou 90/435, alebo či naopak predstavujú isto vnútroštátnu situáciu, ktorá sa týka len belgických spoločností.

25 Na jednej strane však podľa ustálenej judikatúry pri prejudiciálnych otázkach týkajúcich sa výkladu práva Únie platí prezumpcia relevantnosti (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. septembra 2022, Cilevišs a i., C-391/20, EU:C:2022:638, bod 42, ako aj citovaný judikatúru). Na druhej strane Súdny dvor už konštatoval, že pokiaľ ide o režim DZP, belgické právo odkazuje na smernicu 90/435, a preto uznal prípustnosť návrhov na začatie prejudiciálneho konania na základe tohto návrhu, pričom rozhodol, že vzhľadom na to, že rozsah odkazu vnútroštátneho práva na právo Únie je otázkou, ktorá sa riadi výlučne vnútroštátnym právom, prísluší výlučne vnútroštátnemu súdu posúdiť presný rozsah tohto odkazu na právo Únie, keďže právomoc Súdneho dvora je obmedzená len na preskúmanie ustanovení tohto práva (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. októbra 2012, Punch Graphix Prepress Belgium, C-371/11, EU:C:2012:647, body 26 a 27, ako aj citovaný judikatúru).

26 V prejednávanej veci, ako uviedol generálny advokát v bode 33 svojich návrhov, z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že belgický daňový úrad výslovne založil rozhodnutie, o ktoré ide vo veci samej, na judikatúre Súdneho dvora v oblasti DZP.

27 Vzhľadom na vyššie uvedené treba konštatovať, že prejudiciálna otázka je prípustná a že ju treba preskúmať výlučne z hľadiska smernice 90/435.

O veci samej

28 Svojou jedinou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 4 ods. 1 smernice 90/435 má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, ktorá stanovuje, že dividendy prijaté spoločnosťou sa zahrnú do jej základu dane a následne sa z tohto základu dane odpočítajú do výšky 95 % ich hodnoty, a ktorá prípadne umožňuje prenos tohto odpočtu do neskorších zdaňovacích období, avšak v prípade zániku tejto spoločnosti zlučením s inou spoločnosťou obmedzuje prenos tohto odpočtu do nástupnickej spoločnosti pomerne k podielu, ktorý predstavujú isté daňové aktíva zanikajúcej spoločnosti na celkových istých daňových aktívach nástupnickej spoločnosti a zanikajúcej spoločnosti.

29 Na úvod je potrebné pripomenúť, že článok 4 ods. 1 smernice 90/435 v znení vyplývajúcom zo smernice 2003/123 stanovuje, že ak materská spoločnosť alebo jej stála prevádzkarňa na základe združenia materskej spoločnosti s jej dcérskou spoločnosťou dostáva prerozdelené zisky, štát materskej spoločnosti a štát jej stálej prevádzkarne, okrem prípadu likvidácie dcérskej

spoložnosti, buď upustí od zdanenia takýchto ziskov, alebo ich zdaní, pričom oprávni materskú spoločnosť a stále prevádzkareň odráta si od dane časť dane z príjmu právnických osôb spojenú s týmito ziskmi 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 prvej uvedenej smernice, a to do výšky limitu zodpovedajúcej dane.

30 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 (rozsudok z 19. decembra 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, bod 31, ako aj citovaná judikatúra).

31 Podľa údajov uvedených v návrhu na začatie prejudiciálneho konania si Belgická 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.

32 V tejto súvislosti Súdny dvor na jednej strane 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 stanovenou v odsekoch 2 a 3 rovnakého článku a článku 1 ods. 2 tejto smernice a na druhej strane, že zákaz stanovený v tomto článku 4 ods. 1 prvej zarážke 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 (rozsudok z 19. decembra 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, body 33 a 37, ako aj citovaná judikatúra).

33 Pokiaľ ide o belgický daňový režim týkajúci sa DZP, zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že pôvodne stanovoval, že dividendy vyplatené materskej spoločnosti sa pripočítali k jej základu dane, pričom následne sa od tohto základu odpočítala 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 (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. decembra 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, bod 39).

34 V nadväznosti na rozsudok z 12. februára 2009, Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82), bol však režim DZP zmenený v tom zmysle, že podľa článku 205 ods. 3 CIR 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 a že tento prenos nie je časovo obmedzený. Zdá sa teda, že k zníženiu strát, ktoré možno preniesť, ku ktorému vedie zahrnutie dividend do základu dane materskej spoločnosti, je v súčasnosti vyvážené časovo neobmedzeným prenosom DZP v rovnakej výške (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. decembra 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, bod 40).

35 V prejednávanej veci sa spor vo veci samej netýka situácie, v ktorej by dividendy vyplatené dcérskou spoločnosťou jej materskej spoločnosti boli zdanené na úrovni tejto materskej spoločnosti, ale situácie, keď analogicky s tým, čo stanovuje vnútroštátna právna úprava v oblasti prevodu strát zanikajúcej spoločnosti na nástupnícku spoločnosť v prípade zlyhania, belgický daňový úrad pripustil len čiastočne prenos prebytkov DZP, ktorými disponovala zanikajúca spoločnosť na nástupnícku spoločnosť, t. j. maximálne v rozsahu, ktorý predstavovali isté daňové aktíva zanikajúcej spoločnosti na súhrne istých daňových aktív nástupníckej spoločnosti a zanikajúcej spoločnosti.

36 V prvom rade treba konštatovať, že článok 4 ods. 1 smernice 90/435 nestanovuje možnosť

vykona? bezpodmiene?ný prenos prebytkov, ktoré predstavujú definitívne zdanený príjem, akými sú prebytky, ktoré sú predmetom belgického da?ového režimu týkajúceho sa DZP, zo zanikajúcej spoločnosti do nástupníckej spoločnosti. Toto ustanovenie sa obmedzuje na to, že ukladá ?lenským štátom, ako bolo uvedené v bodoch 29 a 30 tohto rozsudku, aby si zvolil medzi systémom oslobodenia od dane a systémom započítania na účely zamedzenia dvojitého hospodárskeho zdanenia vyplácania dividend dcérskou spoločnosťou jej materskej spoločnosti bez toho, aby stanovovalo spôsob, akým ho majú ?lenské štáty, ktoré si zvolili systém oslobodenia od dane, uplatňovať.

37 V dôsledku toho môžu ?lenské štáty vzhľadom na potreby svojho vnútroštátneho právneho poriadku určiť spôsoby, akými sa dosiahne výsledok stanovený v ?lánku 4 ods. 1 prvej zarážke smernice 90/435 (uznesenie zo 4. júna 2009, KBC Bank a Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 a C-499/07, EU:C:2009:339, bod 50).

38 V druhom rade ani smernica 90/434, ani žiadny iný predpis práva Únie nestanovuje právo na bezpodmiene?ný prenos prebytkov, ako sú prebytky uvedené v bode 36 tohto rozsudku, zo zanikajúcej spoločnosti do nástupníckej spoločnosti v rámci zlúženia, ako to požaduje Allianz Benelux.

39 V treťom rade treba preskúmať, či režim týkajúci sa DZP, o aký ide vo veci samej, vedie k priamemu alebo nepriamemu zdaneniu prijatých dividend, ktoré je nezlučiteľné s ?lánkom 4 ods. 1 prvou zarážkou smernice 90/435.

40 Na jednej strane, pokiaľ ide o existenciu prípadného priameho zdanenia dividend, zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že režim týkajúci sa DZP, o ktorý ide vo veci samej, umožňuje zabezpečiť, aby dividendy prijaté od zanikajúcej spoločnosti neboli zdanené na úrovni nástupníckej spoločnosti. Tento režim totiž stanovuje, že dividendy prijaté materskou spoločnosťou sú najprv zahrnuté do jej základu dane a následne suma zodpovedajúca 95 % týchto dividend sa odpočíta od tohto základu, ak má materská spoločnosť po odpočítaní ostatných príjmov oslobodených od dane stále zdaniteľné zisky. Uvedený režim teda nevedie k priamemu zdaneniu dividend oslobodených od dane podľa ?lánku 4 ods. 1 prvej zarážky smernice 90/435, čo ani netvrdil žiadny z účastníkov konania, ktorí predložili pripomienky.

41 Na druhej strane, pokiaľ ide o existenciu prípadného nepriameho zdanenia dividend, ktoré, ako bolo pripomenuté v bode 32 tohto rozsudku, odporuje ?lánku 4 ods. 1 prvej zarážke smernice 90/435, treba určiť, či povinnosť stanovená v tomto ustanovení bráni da?ovým úinkom, ktoré má obmedzenie prenosu prebytkov v rámci režimu týkajúceho sa DZP pri zlúžení na základ dane spoločnosti prijímajúcej dividendy.

42 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že v rozsudku z 19. decembra 2019, Brussels Securities (C-389/18, EU:C:2019:1132), ktorý sa týkal poradia, v akom boli v belgickom da?ovom práve odpočítané príjmy odpočítateľné od zdaniteľných ziskov, najmä prebytky DZP v porovnaní s inými príjmami, v prípade ktorých bol prenos da?ového odpočtu časovo obmedzený, Súdny dvor porovnal situáciu, o ktorú išlo v danej veci, v rámci ktorej musela materská spoločnosť pri da?ovom odpočte dodržať prednostné poradie odpočtu prebytku DZP vo vzťahu k inému da?ovému odpočtu, so situáciou, ktorá by nastala, ak by Belgické kráľovstvo uplatnilo systém oslobodenia od dane, ktorý by spočíval jednoducho vo vylúčení dividend zo základu dane.

43 Ako navrhujú belgická vláda a Komisia, takéto odôvodnenie založené na porovnaní dvoch situácií možno analogicky uplatniť aj vo veci samej, hoci Súdny dvor toto odôvodnenie uplatnil v kontexte vzťahu medzi materskou spoločnosťou a jej dcérskou spoločnosťou.

44 Preto treba porovnať situáciu, o ktorú ide vo veci samej, v rámci ktorej sa pri zlúžení

uplatnilo rovnaké pomerné obmedzenie tak na prenos strát, ako aj prebytkov DZP zanikajúcej spoločnosti, so situáciou, keď dotknutý členský štát zaviedol jednoduchý systém oslobodenia od dane, ktorý stanovuje vylúčenie dividend zo základu dane a pomerné obmedzenie sa uplatňuje len na prenos strát, a nie na prenos prebytkov DZP.

45 Ako však uviedol generálny advokát v bode 57 svojich návrhov, z tohto porovnania vyplýva, že situácia, v ktorej sa pomerné obmedzenie v prípade zlúženia uplatní tak na prenos prebytkov DZP, ako aj na prenos strát, nemá za následok vyššie zdanenie než situácia, v ktorej by boli dividendy vylúžené zo základu dane prijímajúcej spoločnosti. V oboch situáciách sa dažová neutralita zdá byť rešpektovaná.

46 Navyše, ako poznamenáva Komisia, ak by prebytky DZP boli v celom rozsahu prenesené na nástupnícku spoločnosť, hoci na prevod strát by sa uplatňovalo pomerné obmedzenie, o ktoré ide vo veci samej, táto spoločnosť by sa nachádzala vo výhodnejšej situácii, ako keby Belgické kráľovstvo stanovilo jednoduché oslobodenie od dane.

47 Okrem toho vo veciach týkajúcich sa vnútroštátnej právnej úpravy dotknutej vo veci samej Súdny dvor pripomenul, že členské štáty môžu slobodne určiť spôsoby, akými sa dosiahne výsledok stanovený v článku 4 ods. 1 smernice 90/435 (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. februára 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, bod 61, a uznesenie zo 4. júna 2009, KBC Bank a Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 a C-499/07, EU:C:2009:339, body 50 a 53, ako aj citovaných judikatúru).

48 Vzhľadom na vyššie uvedené treba na prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že článok 4 ods. 1 smernice 90/435 sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni právnej úprave členského štátu, ktorá stanovuje, že dividendy prijaté spoločnosťou sa zahrnú do jej základu dane a následne sa z tohto základu dane odpočítajú do výšky 95 % ich hodnoty, a ktorá prípadne umožňuje prenos tohto odpočtu do neskorších zdaňovacích období, avšak ktorá v prípade zániku tejto spoločnosti zlúžením s inou spoločnosťou obmedzuje prenos tohto odpočtu do nástupníckej spoločnosti pomerne k podielu, ktorý predstavujú isté daňové aktíva zanikajúcej spoločnosti na súhrne celkových istých daňových aktív nástupníckej spoločnosti a zanikajúcej spoločnosti.

O trovách

49 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 (ôsma 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

sa má vykladať v tom zmysle, že:

nebráni právnej úprave členského štátu, ktorá stanovuje, že dividendy prijaté spoločnosťou sa zahrnú do jej základu dane a následne sa z tohto základu dane odpočítajú do výšky 95 % ich hodnoty, a ktorá prípadne umožňuje prenos tohto odpočtu do neskorších zdaňovacích období, avšak ktorá v prípade zániku tejto spoločnosti zlúžením s inou spoločnosťou obmedzuje prenos tohto odpočtu do nástupníckej spoločnosti pomerne k podielu, ktorý predstavujú isté daňové aktíva zanikajúcej spoločnosti na súhrne celkových istých daňových aktív nástupníckej spoločnosti a zanikajúcej spoločnosti.

spoložnosti.

Podpisy

* Jazyk konania: francúzština.