

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 22. decembra 2008 *

Vo veci C-48/07,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Cour d'appel de Liège (Belgicko) z 31. januára 2007 a doručený Súdnemu dvoru 5. februára 2007, ktorý súvisí s konaním:

Belgicko — Service public fédéral Finances

proti

Les Vergers du Vieux Tauves SA,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory K. Lenaerts, sudcovia T. von Danwitz (spravodajca), E. Juhász, G. Arestis a J. Malenovský,

* Jazyk konania: francúzština.

generálna advokátka: E. Sharpston,
tajomník: K. Sztranc-Sławiczek, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 14. februára 2008,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Les Vergers du Vieux Tauves SA, v zastúpení: L. Herve a O. Robijns, avocats,
- belgická vláda, v zastúpení: L. Van den Broeck, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci G. Vandersanden, avocat,
- nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a C. Blaschke, splnomocnení zástupcovia,
- grécka vláda, v zastúpení: K. Georgiadis, I. Pouli, Z. Chatzipavlou a S. Alexandridou, splnomocnení zástupcovia,

- španielska vláda, v zastúpení: M. Muñoz Pérez, splnomocnený zástupca,

- francúzska vláda, v zastúpení: G. de Bergues a J.-Ch. Gracia, splnomocnení zástupcovia,

- talianska vláda, v zastúpení: I. M. Braguglia, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci P. Gentili, avvocato dello Stato,

- holandská vláda, v zastúpení: H. G. Sevenster a D. J. M. de Grave, splnomocnení zástupcovia,

- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: V. Jackson, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci K. Bacon, barrister,

- Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal a J.-P. Keppenne, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 3. júla 2008,

vyhlásil tento

Rozsudok

- ¹ Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 3 smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147).
- ² Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Les Vergers du Vieux Tauves SA (ďalej len „VVT“) a Belgickom — Service public fédéral Finances (federálna verejná finančná služba), ktorý sa týka daňového zaobchádzania s dividendami získanými spoločnosťou VVT od spoločnosti NARDA SA (ďalej len „NARDA“) zo strany orgánov Belgického kráľovstva.

Právny rámec

Smernica 90/435

- ³ Tretie odôvodnenie smernice 90/435 stanovuje:

„... keďže existujúce daňové predpisy, ktoré upravujú vzťahy medzi materskými spoločnosťami a dcérskymi spoločnosťami rozličných členských štátov, sa v jedno-

tlivých 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 Články 3 a 4 tejto smernice stanovujú:

„Článok 3

1. Na účely uplatňovania tejto smernice:

- a) postavenie materskej spoločnosti sa priradí prinajmenšom každej spoločnosti členského štátu, ktorá spĺňa podmienky stanovené v článku 2 a má podiel minimálne 25 % kapitálu spoločnosti iného členského štátu, spĺňajúcej tie isté podmienky;
- b) „dcérska spoločnosť“ znamená spoločnosť, ktorej kapitál obsahuje podiel uvedený v písmene a).

2. Odlišne od odseku 1 členské štáty majú možnosť:

- nahradiť prostredníctvom dvojstrannej dohody kritérium podielu na kapitále kritériom podielu na hlasovacích právach,

- neuplatňovať túto smernicu na spoločnosti členského štátu, ktoré neudržiavajú počas súvislého obdobia aspoň dvoch rokov podiely kvalifikujúce ich za materské spoločnosti, alebo na tie zo svojich spoločností, v ktorých spoločnosť iného členského štátu neudržiava takýto podiel počas súvislého obdobia aspoň dvoch rokov.

Článok 4

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

- upustí od zdanenia takéhoto zisku, alebo

...

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.

...“

Belgický právny rámec

5 Článok 578 občianskeho zákonníka stanovuje:

„Užívacie právo je právo užívať veci, ktorých vlastníkom je iná osoba ako samotný vlastník, ale s povinnosťou zachovania ich podstaty.“

6 Dňa 23. októbra 1991 bol vyhlásený zákon, ktorým bola do belgického práva prebratá smernica Rady Európskych spoločenstiev z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností (*Moniteur belge* z 15. novembra 1991, s. 25619).

- 7 Tento zákon zrušil podmienku uvádzanú v dovtedy účinnom znení zákona o daniach z príjmov z 26. februára 1964 (*Moniteur belge* z 10. apríla 1964, s. 3810), podľa ktorej na to, aby spoločnosť prijímajúca dividendy mohla dosiahnuť ich odpočítanie zo svojho zdaniteľného zisku, musela mať účasť na spoločnosti, ktorá rozdeľuje tieto dividendy, podobu plnoprávneho vlastníctva.
- 8 Článok 202 zákona o daniach z príjmov z roku 1992, vyhlásený kráľovským nariadením z 10. apríla 1992 (*Moniteur belge* z 30. júla 1992, s. 17120), je vo svojom znení uplatniteľnom na skutkový stav konania vo veci samej (ďalej len „ZDP 1992“) formulovaný takto:

„§ 1 Príjmy za zdaniteľné obdobie sú tiež odpočítavané, pokiaľ sú tu uvedené:

- 1° dividendy s výnimkou príjmov dosiahnutých pri príležitosti prevodu na spoločnosť svojich vlastných akcií alebo obchodných podielov, alebo pri úplnom alebo čiastočnom rozdelení kapitálu spoločnosti;

...

§ 2 Príjmy uvedené v odseku 1 pododsekoch 1 a... možno odpočítať len vtedy, ak má spoločnosť, ktorej sú poskytnuté, v čase ich priznania alebo úhrady kapitálovú účasť v spoločnosti, ktorá ich rozdeľuje, vo výške minimálne 5 % alebo investičná hodnota tejto účasti dosiahne najmenej 50 miliónov frankov.

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

- 9 VVT, spoločnosť so sídlom v Belgicku, v priebehu roka 1999 nadobudla na obdobie desiatich rokov užívacie právo k akciám spoločnosti NARDA. Spoločnosť NARDA má svoje sídlo tiež v Belgicku, ako vyplýva z písomných pripomienok VVT a belgickej vlády predložených v konaní pred Súdny dvorom. Samotné vlastnícke právo k tým istým akciám získala spoločnosť BEPA SA (ďalej len „BEPA“).
- 10 Belgická vláda s odkazom na článok 578 belgického občianskeho zákonníka uvádza, že užívacie právo udeľuje svojmu nositeľovi právo užívať veci, ktorých vlastníkom je iná osoba. Spresňuje, že nositeľ užívacieho práva má právo iba na rozdelené zisky, zatiaľ čo zisk prenesený do rezervy zostáva vlastníkovi.
- 11 Za zdaňovacie obdobia rokov 2000 až 2002 bolo spoločnosti VVT, ktorá vo svojom daňovom priznaní k dani z príjmu právnických osôb odpočítala ako už s konečnou platnosťou zdanené príjmy (ďalej len „KZP“) dividendy prijaté od spoločnosti NARDA, odmietnuté toto odpočítanie zo strany správcu priamych daní, ktorý požadoval zaplatenie dane zodpovedajúcej týmto dividendám.
- 12 VVT podala sťažnosť proti týmto dodatočným zdaneniam z dôvodu, že sporné dividendy mali byť považované za KZP, hoci VVT mala v čase vyplatenia týchto dividend iba užívacie právo k predmetným akciám.

- 13 Táto sťažnosť bola zamietnutá, keďže správca priamych daní uvádzal, že skutočnosť disponovania užívacím právom k predmetnému obchodnému podielu neumožňuje uplatňovať odpočítanie uvedené v článku 202 ZDP 1992, lebo toto odpočítanie môže byť priznané iba držiteľovi obchodného podielu, ktorý je plnoprávnym vlastníkom. VVT napadla toto rozhodnutie pred Tribunal de première instance de Namur, ktorý rozsudkom vyhláseným 23. novembra 2005 vyhovel jej nároku.

- 14 Za týchto okolností Cour d'appel de Liège, na ktorý podalo odvolanie proti tomuto rozsudku Belgicko — Service public fédéral Finances, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Je zákon z 28. decembra 1992, ktorým sa mení znenie článku 202 [ZDP] 1992 s odkazom na smernicu [90/435], ukladajúci príjemcovi dividendy povinnosť mať kapitálovú účasť v spoločnosti, ktorá dividendy rozdeľuje, z dôvodu, že doslovne neprebral nevyhnutnosť plnoprávneho vlastníctva a implicitne, podľa výkladu odporkyne, povolil možnosť mať výlučne užívacie právo k cenným papierom predstavujúcim kapitálovú účasť na to, aby bolo možné požívať výhodu režimu oslobodenia od dane z dividend, v súlade s ustanoveniami uvedenej smernice týkajúcimi sa kapitálovej účasti a osobitne v súlade s jej článkami 3, 4 a 5?“

O právomoci Súdneho dvora a prípustnosti prejudiciálnej otázky

- 15 Zatiaľ čo VVT, grécka vláda a Komisia Európskych spoločenstiev uvádzajú, že návrh na začatie prejudiciálneho konania je prípustný, talianska vláda ho považuje za neprípustný a nemecká, francúzska a holandská vláda, ako aj vláda Spojeného kráľovstva vyjadrujú pochybnosti o jeho prípustnosti. Belgická vláda, ktorá neformulovala žiadnu formálnu námietku týkajúcu sa príslušnosti Súdneho dvora vo svojich písomných pripomienkach, napadla jeho príslušnosť na pojednávaní.
- 16 Na úvod treba pripomenúť, že v súlade s ustálenou judikatúrou v rámci spolupráce medzi Súdnyim dvorom a vnútroštátnymi súdmi, zakotvenej v článku 234 ES, prináleží iba vnútroštátnemu súdu, ktorý prejednáva spor a ktorý nesie zodpovednosť za súdne rozhodnutie, posúdiť, so zreteľom na osobitosti prípadu, tak nevyhnutnosť podania návrhu na začatie prejudiciálneho konania, aby mohol vyniesť rozsudok, ako aj dôležitosť otázok, ktoré kladie Súdnyemu dvoru (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 15. decembra 1995, *Bosman*, C-415/93, Zb. s. I-4921, bod 59; zo 17. júla 1997, *Leur-Bloem*, C-28/95, Zb. s. I-4161, bod 24; zo 7. januára 2003, *BIAO*, C-306/99, Zb. s. I-1, bod 88, a zo 14. decembra 2006, *Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio*, C-217/05, Zb. s. I-11987, bod 16).
- 17 V dôsledku toho, ak sa vnútroštátnymi súdmi položené prejudiciálne otázky týkajú výkladu ustanovenia práva Spoločenstva, je Súdny dvor v zásade povinný rozhodnúť, pokiaľ nie je zjavné, že návrh na začatie prejudiciálneho konania v skutočnosti smeruje k rozhodovaniu o vykonštruovanom spore alebo k formulovaniu konzultatívnych názorov o všeobecných alebo hypotetických otázkach, že požadovaný výklad práva Spoločenstva nemá žiadny vzťah k realite alebo k predmetu sporu alebo že Súdny dvor nemá dostatok skutkových a právnych informácií potrebných na to, aby odpovedal užitočným spôsobom na otázky, ktoré sú mu položené (pozri rozsudky *BIAO*, už citovaný, bod 89, a *Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio*, už citovaný, bod 17).

18 To však nie je tento prípad.

19 Na úvod treba konštatovať, že malé množstvo informácií poskytnutých v návrhu na začatie prejudiciálneho konania nerobí tento návrh na začatie prejudiciálneho konania neprípustným. Toto rozhodnutie napriek strohým informáciám, ktoré obsahuje, pokiaľ ide o skutkový rámec a vnútroštátny právny rámec, umožňuje určiť rozsah položenej otázky, ako to potvrdzuje obsah pripomienok, ktoré podali dotknuté osoby odlišné od účastníkov konania vo veci samej, ktorí podali takéto pripomienky Súdnemu dvoru. Okrem toho písomné pripomienky predložené zo strany VVT a belgickej vlády poskytli Súdnemu dvoru dostačujúce informácie, ktoré mu umožňujú vykladať pravidlá práva Spoločenstva vo vzťahu k situácii, ktorá je predmetom sporu vo veci samej, a užitočným spôsobom odpovedať na položenú otázku.

20 Rovnako musí byť zamietnutá námietka neprípustnosti uvedená talianskou vládou z dôvodu, že vnútroštátny súd v tomto štádiu konania nepreukázal potrebu odpovede Súdnemu dvoru na položenú otázku pre rozhodnutie v konaní vo veci samej. Podľa druhého odseku článku 234 ES prináleží vnútroštátnemu súdu, aby rozhodol, v ktorom štádiu konania potrebuje položiť Súdnemu dvoru prejudiciálnu otázku (pozri rozsudky z 10. marca 1981, *Irish Creamery Milk Suppliers Association a i.*, 36/80 a 71/80, Zb. s. 735, bod 5; z 30. marca 2000, *JämO*, C-236/98, Zb. s. I-2189, bod 30, ako aj zo 17. júla 2008, *Coleman*, C-303/06, Zb. s. I-5603, bod 29).

21 Nakoniec, pokiaľ ide o námietky formulované belgickou vládou, na úvod treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry príslušnosť Súdnemu dvoru sa v zásade vzťahuje na otázku, ktorá sa týka ustanovení Spoločenstva v situáciách, keď skutočnosti vo veci samej nespádali do rámca pôsobnosti práva Spoločenstva, ale vzťahovali sa na ne

uvedené ustanovenia tohto práva na základe vnútroštátneho práva (pozri najmä rozsudky Leur-Bloem, už citovaný, bod 27; zo 17. júla 1997, Giloy, C-130/95, Zb. s. I-4291, bod 23; z 3. decembra 1998, Schoonbroodt, C-247/97, Zb. s. I-8095, bod 14, ako aj zo 17. marca 2005, Feron, C-170/03, Zb. s. I-2299, bod 11).

22 Po prvé belgická vláda na pojednávaní vyjadrila pochybnosti, pokiaľ ide o skutočnosť, že článok 202 ods. 2 ZDP 1992 smeruje k prebratiu relevantného ustanovenia smernice 90/435 a že toto ustanovenie ZDP odkazuje pri vnútroštátnych situáciách na riešenia uvádzané touto smernicou. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že tá istá vláda vo svojich písomných pripomienkach uviedla, že belgický zákonodarca sa rozhodol rozšíriť prebratie tejto smernice na vzťahy medzi belgickými materskými spoločnosťami a dcérskymi spoločnosťami, aby sa predišlo diskriminácii medzi belgickými spoločnosťami, pokiaľ ide o daňové zaobchádzanie so ziskom vyplateným materskej spoločnosti dcérskou spoločnosťou v závislosti od štátu sídla poslednej menovanej spoločnosti. Navyše zákon z 23. októbra 1991 preberajúci do belgického právneho poriadku smernicu Rady Európskych spoločenstiev z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností má výslovne za účel, ako to dokazuje jeho názov, prebratie predmetnej smernice.

23 Po druhé téza belgickej vlády, podľa ktorej požadovaný výklad práva Spoločenstva predstavuje iba jeden z prvkov, ktoré by mali byť zohľadnené s cieľom výkladu vnútroštátneho práva, keďže rozsudok Súdneho dvora nezaväzuje vnútroštátny súd, nemôže spochybniť príslušnosť Súdneho dvora.

24 V tejto súvislosti treba poznamenať, že okolnosti tejto veci sa odlišujú od okolností veci, ktorej sa týkal rozsudok z 28. marca 1995, Kleinwort Benson (C-346/93, Zb. s. I-615), v ktorej Súdny dvor vyslovil svoju nepríslušnosť pre rozhodovanie o prejudiciálnej otázke, keďže jeho rozsudok by nezaväzoval vnútroštátny súd. Vnútroštátna právna úprava sporná v rámci poslednej uvedenej veci sa obmedzovala na prebratie dohovoru

z 27. septembra 1968 o súdnej právomoci a výkone rozsudkov v občianskych a obchodných veciach [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 299, 1972, s. 32) ako modelu a reprodukovala z neho pojmy iba čiastočne.

25 Je pravda, že v rámci tohto konania sa vnútroštátny súd výslovne nevyjadruje, pokiaľ ide o to, či a v akom rozsahu ho rozsudok Súdneho dvora zaväzuje v rozhodnutí v konaní vo veci samej. Okolnosť, že tento súd sa obrátil na Súdny dvor, aby mu položil prejudiciálnu otázku a že v tejto súvislosti v uvedenej otázke stanovil vzťah medzi vnútroštátnou právnou úpravou a smernicou 90/435, však vedie k záveru, že predmetný rozsudok bude uvedený súd zaväzovať. Vysvetlenia uvádzané v tejto súvislosti belgickou vládou na pojednávaní neobsahujú objektívne údaje zjavne preukazujúce, že nejde o takýto prípad.

26 Po tretie, ako vyplýva z bodov 21 a 33 rozsudku Leur-Bloem, už citovaného, samotná okolnosť, že výklad, ktorý treba dať článku 202 ods. 2 ZDP 1992, nevyplýva výlučne z rozsudku, ktorý Súdny dvor vyhlási, neodporuje jeho príslušnosti na rozhodovanie o položenej otázke.

27 V rámci rozdelenia súdnych úloh medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdny dvorom uvedeného v článku 234 ES totiž Súdny dvor nemôže vo svojej odpovedi vnútroštátnemu súdu zohľadniť všeobecný systém ustanovení vnútroštátneho práva, ktoré pri odkaze na právo Spoločenstva určujú rozsah tohto odkazu (pozri rozsudok z 18. októbra 1990, Dzodzi, C-297/88 a C-197/89, Zb. s. I-3763, bod 42). Zohľadnenie obmedzení, ktoré vnútroštátny zákonodarca mohol priradiť k uplatneniu práva Spoločenstva na čisto vnútroštátne situácie, patrí do vnútroštátneho práva a v dôsledku toho do výlučnej pôsobnosti súdnych orgánov príslušného členského štátu (rozsudky Dzodzi, už citovaný, bod 42; z 12. novembra 1992, Fournier, C-73/89, Zb. s. I-5621,

bod 23, a Leur-Bloem, už citovaný, bod 33). Naopak, pokiaľ ide o právo Spoločenstva, vnútroštátny súd sa v rámci odkazu vnútroštátneho práva na právo Spoločenstva nemôže odchyliť od výkladu Súdneho dvora.

28 Preto argumentácia uvedená belgickou vládou na spochybnenie príslušnosti Súdneho dvora musí byť zamietnutá.

29 Z vyššie uvedeného vyplýva, že na prejudiciálnu otázku je potrebné odpovedať.

O prejudiciálnej otázke

30 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či pojem kapitálovej účasti v spoločnosti iného členského štátu v zmysle článku 3 smernice 90/435 zahŕňa držbu podielu na účely užívacieho práva.

31 Na zodpovedanie tejto otázky je na úvod potrebné porovnať právnu situáciu vlastníka obchodného podielu v spoločnosti s právnou situáciou nositeľa užívacieho práva k takémuto podielu.

- 32 Z pripomienok belgickej vlády vyplýva, že podľa článku 578 belgického občianskeho zákonníka užívacie právo udeľuje svojmu nositeľovi právo užívať veci, ktorých vlastníkom je iná osoba. Z toho vyplýva, že užívacie právo predstavuje právny vzťah medzi nositeľom užívacieho práva a vlastníkom, ktorého vlastnícke právo je obmedzené o užívacie právo.
- 33 V konaní vo veci samej VVT, ktorá nie je vlastníkom obchodného podielu v spoločnosti NARDA, s ňou nemá právny vzťah vyplývajúci z postavenia spoločníka, ale tento vzťah sa odvodzuje od užívacieho práva, ktorého je nositeľom. Toto užívacie právo umožňuje VVT vykonávať určité práva, ktoré obvykle patria spoločnosti BEPA ako vlastníkovi predmetného obchodného podielu.
- 34 Naopak, právny vzťah spoločnosti BEPA so spoločnosťou NARDA je právnym vzťahom spoločníka, vyplývajúcim zo samotnej skutočnosti, že disponuje ako vlastník obchodným podielom na jej kapitále. Podiel, ktorý vlastní spoločnosť BEPA, plní zjavne kritérium „kapitálovej účasti“ v zmysle článku 3 smernice 90/435 a táto spoločnosť, keďže rovnako spĺňa ostatné kritériá stanovené touto smernicou, musí byť považovaná za „materskú spoločnosť“ v zmysle uvedeného článku 3.
- 35 Preto treba skúmať, či nositeľ užívacieho práva k obchodnému podielu určitej spoločnosti, ktorý je spoločnosťou odlišnou od spoločnosti držiteľky tohto obchodného podielu, tiež môže byť považovaný za materskú spoločnosť, teda za spoločnosť, ktorá má kapitálovú účasť v určitej spoločnosti v zmysle článku 3 smernice 90/435.
- 36 Smernica 90/435, ako vyplýva najmä z jej tretieho odôvodnenia, má za cieľ zavedením spoločného systému predísť akémukoľvek sankcionovaniu spolupráce medzi spoloč-

nosťami rozličných členských štátov v porovnaní so spoluprácou medzi spoločnosťami z toho istého členského štátu a tým uľahčiť zoskupovanie spoločností na úrovni Spoločenstva (rozsudky zo 4. októbra 2001, Athinaiki Zythopoiia, C-294/99, Zb. s. I-6797, bod 25; z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Zb. s. I-11753, bod 103; z 3. apríla 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, Zb. s. I-2067, bod 23, a v tomto zmysle rozsudok z 26. júna 2008, Burda, C-284/06, Zb. s. I-4571, bod 51).

37 Hoci smernica 90/435 smeruje k odstráneniu situácií dvojitého zdanenia zisku rozdeľovaného dcérskymi spoločnosťami ich materským spoločnostiam, vo všeobecnosti zamýšľa odstrániť nevýhody pre cezhraničnú spoluprácu medzi spoločnosťami vyplývajúce, ako sa uvádza aj v jej treťom odôvodnení, zo skutočnosti, že daňové predpisy upravujúce vzťahy medzi materskými spoločnosťami a dcérskymi spoločnosťami rozličných členských štátov sú vo všeobecnosti menej výhodné než predpisy, ktoré sa vzťahujú na materské spoločnosti a ich dcérske spoločnosti z toho istého členského štátu.

38 Článok 3 ods. 1 písm. a) smernice 90/435 ukladá na to, aby bolo spoločnosti priznané postavenie materskej spoločnosti, povinnosť mať kapitálovú účasť v inej spoločnosti. Podľa článku 3 ods. 1 písm. b) uvedenej smernice pojem „dcérska spoločnosť“ znamená spoločnosť, ktorej kapitál obsahuje tento podiel. Z toho vyplýva, že pojem „kapitálová účasť“ v zmysle uvedeného článku 3 odkazuje na právny vzťah existujúci medzi materskou spoločnosťou a dcérskou spoločnosťou. Zo znenia tohto ustanovenia teda vyplýva, že toto ustanovenie sa netýka situácií, v ktorých materská spoločnosť prevádza na tretiu osobu, v danom prípade na nositeľa užívacieho práva, právny vzťah s dcérskou spoločnosťou, v ktorého zmysle by mohla byť táto tretia osoba tiež považovaná za materskú spoločnosť.

39 V dôsledku toho zo znenia článku 3 smernice 90/435 vyplýva, že pojem kapitálová účasť v spoločnosti v zmysle tohto ustanovenia nezahŕňa užívacie právo, ktoré má spoločnosť k obchodnému podielu inej spoločnosti.

40 Táto analýza je potvrdená štruktúrou ustanovení smernice 90/435.

41 Po prvé sa totiž článok 4 ods. 1 tejto smernice týka predpokladu, keď „materská spoločnosť v dôsledku svojho podielu na dcérskej spoločnosti prijme rozdelený zisk“. Nositeľ užívacieho práva k podielu na kapitále spoločnosti získava dividendy, ktoré táto spoločnosť rozdeľuje z dôvodu svojho užívacieho práva. Jeho právna situácia vo vzťahu k dcérskej spoločnosti mu neudeľuje postavenie spoločníka, keďže táto situácia vyplýva výlučne z užívacieho práva, ktoré naňho previedol vlastník podielu na kapitále dcérskej spoločnosti, ako to poznamenala generálna advokátka v bode 57 svojich návrhov.

42 Po druhé podľa článku 4 ods. 2 smernice 90/435 si členské štáty ponechávajú možnosť ustanoviť, že akékoľvek straty pochádzajúce z rozdelenia ziskov dcérskej spoločnosti nemožno odrátať zo zdaniteľných ziskov materskej spoločnosti. Toto ustanovenie umožňuje členským štátom prijať opatrenia na zabránenie tomu, aby materská spoločnosť využívala dvojitú daňovú výhodu. Táto spoločnosť by totiž mohla na jednej strane podľa článku 4 ods. 1 prvej zarážky tejto smernice získať zisk bez zdanenia a na druhej strane získať zníženie dane prostredníctvom odpočtu z dôvodu straty z kapitálovej účasti vyplývajúcej z rozdelenia predmetných ziskov.

43 Ako však vyplýva z písomných pripomienok belgickej vlády, nositeľ užívacieho práva má právo iba na rozdelený zisk, zatiaľ čo zisk prenesený do rezervy zostáva vlastníkovi. V prípade rozdelenia zisku ani nositeľ užívacieho práva, ani samotný vlastník nemôžu získať dvojité daňové výhodu, keďže vlastník nezískava zisk a nositeľ užívacieho práva má právo iba na rozdelený zisk. Keď rozdelenie zisku so sebou prináša stratu z kapitálovej účasti, možnosť prístupná každému členskému štátu stanoviť, že táto strata nie je odpočítateľná zo zdaniteľného zisku materskej spoločnosti, môže byť realizovaná iba za predpokladu, ak tá istá spoločnosť ziska rozdelený zisk a utrpí stratu zo svojej kapitálovej účasti vyplývajúcu z tohto rozdelenia. To potvrdzuje, že zákonodarca Spoločenstva sa domnieval, že „materskou spoločnosťou“ v zmysle smernice 90/435 je jedna a tá istá spoločnosť.

44 Preto vzhľadom na jasné a jednoznačné znenie ustanovení smernice 90/435, potvrdené ich štruktúrou, pojem kapitálová účasť v spoločnosti iného členského štátu uvedený v článku 3 predmetnej smernice nie je možné vykladať tak, že sa vzťahuje na držbu podielu na kapitále spoločnosti iného členského štátu na účel užívacieho práva a tým rozširuje povinnosti členských štátov, ktoré sú s tým spojené (pozri analogicky rozsudky z 8. decembra 2005, ECB/Nemecko, C-220/03, Zb. s. I-10595, bod 31, a z 28. februára 2008, Carboni e derivati, C-263/06, Zb. s. I-1077, bod 48).

45 Hoci sa konanie vo veci samej týka čisto vnútroštátnej situácie, je potrebné poznamenať, že právo Spoločenstva si vyžaduje, pokiaľ ide o cezhraničné situácie, aby členský štát, ktorý od dane s cieľom predísť dvojitému zdaneniu dividend oslobodzuje tak dividendy rozdeľované spoločnosti, ktorá je držiteľom kapitálovej účasti rozdeľujúcej spoločnosti ako vlastník, ako aj dividendy rozdelené spoločnosti, ktorá disponuje takýmto podielom na kapitále ako nositeľ užívacieho práva, uplatňoval rovnaké daňové zaobchádzanie na dividendy získané spoločnosťou rezidentom od spoločnosti, ktorá je tiež rezidentom, ako aj na dividendy získané spoločnosťou rezidentom od spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte.

- 46 Pokiaľ ide o podiely, na ktoré sa nevzťahuje smernica 90/435, je vecou členských štátov, aby určili, či a v akom rozsahu sa musí zamedziť dvojitému zdaneniu rozdelených ziskov, a na tieto účely jednostranne alebo prostredníctvom dohôd uzavretých s inými členskými štátmi zaviedli mechanizmy na zamedzenie alebo obmedzenie tohto hospodárskeho dvojitého zdanenia. Táto skutočnosť im však sama osebe neumožňuje uplatňovať opatrenia, ktoré sú v rozpore s právami voľného pohybu zaručenými Zmluvou ES (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. decembra 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, bod 54, a z 8. novembra 2007, *Amurta*, C-379/05, Zb. s. I-9569, bod 24).
- 47 Z judikatúry Súdneho dvora teda vyplýva, že bez ohľadu na mechanizmus prijatý na zamedzenie alebo obmedzenie hospodárskeho reťazového alebo dvojitého zdanenia právam voľného pohybu zaručeným Zmluvou odporuje, ak členský štát zaobchádza s dividendami zahraničného pôvodu menej priaznivo ako s dividendami vnútroštátneho pôvodu, ibaže by sa tento rozdiel v zaobchádzaní týkal situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo by bol odôvodnený naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu (rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 46 a citovaná judikatúra).
- 48 Okrem toho výklad, podľa ktorého členský štát, ktorý na účel oslobodenia získaných dividend od dane zaobchádza rovnako so spoločnosťou, ktorá je nositeľom užívacieho práva k podielu na kapitále, a spoločnosťou, ktorá je držiteľom podielu na kapitále ako vlastník, musí rozšíriť toto daňové zaobchádzanie na dividendy získané od spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte, je v súlade s cieľmi smernice 90/435 spočívajúcimi v odstránení sankcionovania zoskupovania spoločností na úrovni Spoločenstva a predchádzaní dvojitému zdaneniu dividend rozdeľovaných v rámci cezhraničnej skupiny.
- 49 Vzhľadom na vyššie uvedené je na položenú otázku potrebné odpovedať, že pojem kapitálová účasť v spoločnosti iného členského štátu v zmysle článku 3 smernice 90/435 nezahŕňa držbu podielu na účely užívacieho práva. V súlade s právami voľného pohybu zaručenými Zmluvou ES, uplatniteľnými na cezhraničné situácie, pokiaľ však členský štát s cieľom predísť dvojitému zdaneniu získaných dividend oslobodzuje od dane tak

dividendy, ktoré spoločnosť rezident získava od inej spoločnosti rezidenta, v ktorej má obchodný podiel ako plnoprávny vlastník, ako aj dividendy, ktoré spoločnosť rezident získava od inej spoločnosti rezidenta, v ktorej je držiteľom obchodného podielu ako nositeľ užívacieho práva, s cieľom oslobodiť získané dividendy od dane musí tento členský štát uplatňovať rovnaké zaobchádzanie s dividendami získanými od spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte spoločnosťou rezidentom, ktorá je držiteľom obchodného podielu ako plnoprávny vlastník, ako aj s takýmito dividendami získanými spoločnosťou rezidentom, ktorá je držiteľom obchodného podielu ako nositeľ užívacieho práva.

O trovách

- 50 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 Súdný dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

Pojem kapitálová účasť v spoločnosti iného členského štátu v zmysle článku 3 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 nezahŕňa držbu podielu na účely užívacieho práva.

V súlade s právami voľného pohybu zaručenými Zmluvou ES, uplatniteľnými na cezhraničné situácie, pokiaľ však členský štát s cieľom predísť dvojitému zdaneniu získaných dividend oslobodzuje od dane tak dividendy, ktoré spoločnosť rezident získava od inej spoločnosti rezidenta, v ktorej má obchodný podiel ako plnoprávny vlastník, ako aj dividendy, ktoré spoločnosť rezident získava od inej spoločnosti rezidenta, v ktorej je držiteľom obchodného podielu ako nositeľ užívacieho práva, s cieľom oslobodiť získané dividendy od dane musí tento členský štát uplatňovať rovnaké zaobchádzanie s dividendami získanými od spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte spoločnosťou rezidentom, ktorá je držiteľom obchodného podielu ako plnoprávny vlastník, ako aj s takýmito dividendami získanými spoločnosťou rezidentom, ktorá je držiteľom obchodného podielu ako nositeľ užívacieho práva.

Podpisy