

Vec C-524/04

Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation

proti

Commissioners of Inland Revenue

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division]

„Sloboda usadiť sa – Voľný pohyb kapitálu – Daň z príjmov právnických osôb – Úroky z úverov zaplatené príbuznej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte alebo v tretej krajine – Kvalifikácia úrokov z rozdelených ziskov – Koherencia daňového systému – Daňový únik“

Návrhy prednesené 29. júna 2006 – generálny advokát L. A. Geelhoed

Rozsudok Súdneho dvora (veľká komora) z 13. marca 2007

Abstrakt rozsudku

1. Voľný pohyb osôb – Sloboda usadiť sa – Ustanovenia Zmluvy – Pôsobnosť

(články 43 ES, 49 ES a 56 ES)

2. Voľný pohyb osôb – Sloboda usadiť sa

(článok 43 ES)

3. Voľný pohyb osôb – Sloboda usadiť sa – Daňová právna úprava

(článok 43 ES)

4. Voľný pohyb osôb – Sloboda usadiť sa – Ustanovenia Zmluvy – Pôsobnosť

(článok 43 ES a 48 ES)

5. Právo Spoločenstva – Práva priznané jednotlivcom – Porušenie zo strany členského štátu – Povinnosť nahradiť ujmu, ktorá bola spôsobená jednotlivcom

(článok 43 ES)

6. Právo Spoločenstva – Práva priznané jednotlivcom – Porušenie zo strany členského štátu – Povinnosť nahradiť ujmu, ktorá bola spôsobená jednotlivcom

1. Právne predpisy, ktoré sa zameriavajú len na vzťahy v rámci skupiny spoločností, zasahujú prevažujúco do slobody usadiť sa, a musia byť teda skúmané vzhľadom na článok 43 ES. Aj za predpokladu, že by táto právna úprava mala obmedzujúce účinky na slobodu poskytovania služieb a na slobodný pohyb kapitálu, tieto účinky by boli nevyhnutne dôsledkom prípadnej prekážky slobody usadiť sa a neodôvodňujú skúmanie uvedenej právnej úpravy vzhľadom na články 49 ES a 56 ES.

(pozri body 33, 34, 101)

2. Zo samotnej okolnosti, že spoločnosti rezidentovi poskytne úver príbuzná spoločnosť usadená v inom členskom štáte, nemôže vyplývať všeobecná domnienka o daňovom zneužití a opodstatnené opatrenie zasahujúce do výkonu základnej slobody zaručenej Zmluvou. Na druhej strane vnútroštátne opatrenie obmedzujúce slobodu usadiť sa môže byť opodstatnené dôvodmi boja proti zneužitiu, keď sa osobitne zameriava na tieto umelé konštrukcie zbavené hospodárskej reality, ktorých cieľom je obísť právnu úpravu dotknutého členského štátu a najmä vyhnúť sa zvyčajne splatnej dani zo zisku dosiahnutého na základe činností vykonaných na vnútroštátnom území.

(pozri body 72 – 74)

3. V rozpore s článkom 43 ES sú právne predpisy členského štátu, ktoré obmedzujú možnosť spoločnosti rezidenta odpočítať na daňové účely úroky zaplatené ako odmenu za úver poskytnutý priamou alebo nepriamou materskou spoločnosťou, ktorá je rezidentom iného členského štátu, alebo spoločnosťou rezidentom iného členského štátu ovládanou takouto materskou spoločnosťou bez toho, že by takto obmedzila spoločnosť rezidenta, ktorá si zobrala úver od spoločnosti tiež rezidenta, s výnimkou prípadu, že na jednej strane tieto právne predpisy vychádzajú zo skúmania objektívnych a overiteľných prvkov, ktoré umožňujú zistiť existenciu tejto umelej konštrukcie iba na daňové účely s tým, že by stanovili možnosť pre daňovníka v prípade potreby a bez toho, aby bol viazaný nadmernými administratívnymi povinnosťami, predložiť informácie, ktoré sa týkajú obchodných dôvodov súvisiacich s predmetnou transakciou, a na druhej strane prípadu, keď je preukázaná existencia takejto konštrukcie, zmienené právne predpisy kvalifikujú tieto úroky ako rozdelené zisky len do tej miery, v akej presahujú sumu, ktorá by bola dohodnutá za podmienok úplnej hospodárskej súťaže.

Takýto rozdiel v zaobchádzaní medzi dcérskymi spoločnosťami rezidentmi v závislosti od miesta sídla ich materskej spoločnosti vytvára obmedzenie slobody usadiť sa, keď robí pre spoločnosti usadené v iných členských štátoch výkon ich slobody usadiť sa menej atraktívnym, v dôsledku čoho môžu upustiť od nadobudnutia, založenia alebo ponechania dcérskej spoločnosti v členskom štáte, ktorý takéto opatrenie prijal.

(pozri body 61, 92, bod 1 výroku)

4. Na právne predpisy členského štátu, ktoré obmedzujú možnosť spoločnosti rezidenta odpočítať na daňové účely úroky zaplatené ako odmenu za úver poskytnutý spoločnosti nerezidentovi, sa nevzťahuje článok 43 ES, keď sa uplatňujú na situáciu, keď spoločnosti rezidentovi poskytne úver spoločnosť rezident iného členského štátu alebo tretej krajiny, ktorá sama neovláda spoločnosť dlžníka, a keď tieto dve spoločnosti sú ovládané, priamo alebo nepriamo, spoločnou príbuznou spoločnosťou, ktorá má sídlo v tretej krajine.

Keď totiž za takejto situácie členský štát, ktorý prijal tieto právne predpisy, kvalifikuje ako rozdelené zisky úroky zaplatené spoločnosťou dlžníkom, toto opatrenie zasahuje do slobody usadiť sa nie spoločnosti veriteľa, ale výlučne do práva príbuznej spoločnosti, ktorá na takejto úrovni ovláda ďalšie dve dotknuté spoločnosti, čo umožňuje ovplyvňovať výber financovania uvedených spoločností. Keďže však uvedená príbuzná spoločnosť nie je usadená v členskom štáte v zmysle článku 48 ES, potom článok 43 ES nie je uplatniteľný.

(pozri body 99, 102, bod 2 výroku)

5. V prípade neexistencie právnej úpravy Spoločenstva je úlohou vnútroštátneho právneho

poriadku každého členského štátu, aby určil príslušné súdy a upravil procesné podmienky žalôb určených na zabezpečenie ochrany práv, ktoré jednotlivcom vyplývajú z práva Spoločenstva, vrátane kvalifikácie žalôb podaných poškodenými osobami na vnútroštátne súdy. Musí byť však zaručené, že jednotlivci budú mať účinný prostriedok nápravy, ktorý im umožní získať vrátenie neprávom vybranej dane a súm, ktoré boli tomuto členskému štátu zaplatené alebo ním vybrané v priamej súvislosti s touto daňou.

Pokiaľ ide o iné škody vzniknuté z dôvodu porušenia práva Spoločenstva, ktoré možno pripísať členskému štátu, je tento členský štát povinný nahradiť škody spôsobené jednotlivcom za podmienok uvedených v judikatúre Súdného dvora, a to, že cieľom porušeného právneho pravidla je priznať jednotlivcom práva, že porušenie je dostatočne závažné a že existuje priama príčinná súvislosť medzi porušením povinnosti štátu a škodou, ktorú utrpeli poškodené osoby, čo však nevylučuje, že zodpovednosť štátu možno na základe vnútroštátneho práva vyvodíť aj za menej prísnych podmienok.

S výhradou nároku na náhradu škody, ktorý má v prípade splnenia týchto podmienok stanovených v judikatúre svoj základ priamo v práve Spoločenstva, musí štát napraviť následky spôsobenej škody v rámci vnútroštátneho práva zodpovednosti za spôsobenú škodu, pričom podmienky náhrady škody stanovené vo vnútroštátnych právnych úpravách nemôžu byť menej výhodné ako podmienky týkajúce sa obdobných vnútroštátnych prostriedkov nápravy a nemôžu byť upravené tak, aby viedli k praktickej nemožnosti alebo nadmernému sťaženiu získania náhrady.

Keď sa potvrdí, že právne predpisy členského štátu vytvárajú prekážku slobode usadiť sa zakázanú článkom 43 ES, vnútroštátny súd môže pri určení výšky škody, za ktorú možno poskytnúť náhradu, zohľadniť skutočnosť, či poškodené osoby vynaložili náležitú starostlivosť s cieľom vyhnúť sa škode alebo túto škodu zmierniť a či najmä využili v rozumnom rozsahu všetky právne prostriedky, ktoré mali k dispozícii. Uplatňovanie ustanovení o slobode usadiť sa by však bolo znemožnené alebo nadmerne sťažené, ak by návrhy na vrátenie alebo na náhradu škody založené na porušení uvedených ustanovení museli byť zamietnuté alebo čiastočne zamietnuté iba z toho dôvodu, že predmetné spoločnosti neuplatnili na daňovej správe nárok na možnosť zaplatiť úroky príbuznej spoločnosti nerezidentovi ako odmenu za finančné prostriedky poskytnuté formou úveru bez toho, že by tieto úroky boli kvalifikované ako rozdelené zisky, hoci za predmetných okolností vnútroštátny zákon v spojení prípadne s relevantnými ustanoveniami dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia určoval takúto kvalifikáciu.

(pozri body 115, 123, 126, 128, bod 3 výroku)

6. Pri určení, či je porušenie práva Spoločenstva dostatočne závažné na to, aby zakladalo zodpovednosť členského štátu za škody spôsobené jednotlivcom, je potrebné zohľadniť všetky skutočnosti charakterizujúce situáciu, ktorá je vnútroštátnemu súdu predložená. Medzi tieto skutočnosti patrí najmä stupeň jasnosti a presnosti porušeného pravidla, úmyselná alebo neúmyselná povaha nesplnenia povinnosti alebo spôsobenej škody, ospravedlniteľnosť alebo neospravedlniteľnosť prípadného právneho pochybenia, okolnosť, že stanoviská inštitúcie Spoločenstva mohli prispieť k prijatiu alebo zachovaniu opatrení alebo vnútroštátnej praxe, ktoré sú v rozpore s právom Spoločenstva.

V každom prípade je porušenie práva Spoločenstva zjavne závažné, ak pretrvávalo napriek vydaniu rozsudku konštatujúcemu vytýkané nesplnenie povinnosti alebo rozsudku v prejudiciálnom konaní, alebo napriek ustálenej judikatúre Súdného dvora v danej oblasti, z ktorých vyplýva protiprávnosť predmetného konania.

V oblasti, akou sú priame dane, musí vnútroštátny súd zohľadniť skutočnosť, že sa následky vyplývajúce zo slobôd pohybu zaručených Zmluvou prejavujú len postupne, najmä podľa zásad

formulovaných judikatúrou Súdneho dvora.

(pozri body 119 – 121)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

z 13. marca 2007 (*)

„Sloboda usadiť sa – Voľný pohyb kapitálu – Daň z príjmov právnických osôb – Úroky z úverov zaplatené príbuznej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte alebo v tretej krajine – Kvalifikácia úrokov z rozdelených ziskov – Koherencia daňového systému – Daňový únik“

Vo veci C-524/04,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Spojené kráľovstvo), z 21. decembra 2004 a doručený Súdnemu dvoru 31. decembra 2004, ktorý súvisí s konaním:

Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation

proti

Commissioners of Inland Revenue,

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda V. Skouris, predsedovia komôr P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (spravodajca), P. Kriš a E. Juhász, sudcovia J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis a A. Borg Barthet,

generálny advokát: L. A. Geelhoed,

tajomník: L. Hewlett, hlavná referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 31. januára 2006,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, v zastúpení: G. Aaronson, QC, ako aj P. Farmer a D. Cavender, barristers,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: C. Jackson a C. Gibbs, splnomocnené zástupkyne, za právnej pomoci D. Anderson, QC, ako aj D. Ewart a S. Stevens, barristers,
- nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a U. Forsthoff, splnomocnení zástupcovia,
- holandská vláda, v zastúpení: D. J. M. de Grave, splnomocnený zástupca,

– Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: R. Lyal, splnomocnený zástupca,
po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 29. júna 2006,
vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 43 ES, 49 ES, ako aj 56 ES až 58 ES.

2 Tento návrh bol podaný v rámci konania medzi skupinami spoločností (ďalej len „žalobkyne vo veci samej“) a Commissioners of Inland Revenue (ďalšia správa Spojeného kráľovstva), ktorého predmetom je daňové zaobchádzanie s úrokmi, ktoré zaplatili spoločnosti rezidenti Spojeného kráľovstva ako odmenu za fondy poskytnuté formou úveru spoločnosťou, ktorá patrí do tej istej skupiny (ďalej len „príbuzná spoločnosť“), ktorá nie je rezidentom v tomto istom členskom štáte.

Vnútroštátny právny rámec

3 Relevantné ustanovenia právnych predpisov účinných v Spojenom kráľovstve sú obsiahnuté v zákone z 1988 o daniach z príjmov fyzických a právnických osôb (Income and Corporation Taxes Act 1988, ďalej len „ICTA“), najskôr v znení uplatniteľnom pred rokom 1995 a následne v znení zmenenom a doplnenom najmä finančným zákonom z roku 1995 (Finance Act 1995), ako aj finančným zákonom z roku 1998 (Finance Act 1998).

Vnútroštátne ustanovenia pred zmenami prijatými v roku 1995

4 V súlade s článkom 209 ods. 2 písm. d) ICTA úroky zaplatené spoločnosťou rezidentom Spojeného kráľovstva ako odmena za úver sú považované za rozdelenie ziskov tejto spoločnosti, pokiaľ tieto úroky predstavujú viac ako rozumný hospodársky výnos z uvedeného úveru. Toto pravidlo sa uplatňuje tak vtedy, keď je úver poskytnutý spoločnosťou, ktorá je rezidentom v Spojenom kráľovstve, ako aj vtedy, keď je poskytnutý spoločnosťou nerezidentom. Miera úrokov, ktorá presahuje rozumný hospodársky výnos, nie je viac odpočítateľná od zdaniteľných ziskov spoločnosti dlžníka, ale je považovaná za rozdelený zisk (dividendu). Na základe tejto skutočnosti sa spoločnosť dlžník stáva daňovníkom vopred zaplatenej dani z príjmov právnických osôb (advance corporation tax – ACT) v súlade s článkom 14 ICTA.

5 Okrem toho článok 209 ods. 2 písm. e) body iv) a v) ICTA kvalifikuje ako „rozdelený zisk“ všetky iné úroky, ako sú tie, ktoré sú za takéto považované na základe tohto istého ustanovenia písm. d), zaplatené spoločnosťou rezidentom Spojeného kráľovstva spoločnosti nerezidentovi, ktorá patrí do tej istej skupiny, aj keď tieto úroky zodpovedajú predmetnému rozumnému hospodárskemu výnosu úveru. Toto pravidlo sa uplatňuje na úvery poskytnuté spoločnosťou nerezidentom dcérskej spoločnosti rezidentovi, ktorej 75 % základného imania vlastní spoločnosť nerezident, alebo keď obe spoločnosti sú dcérskymi spoločnosťami tretej spoločnosti nerezidenta, ktorá vlastní 75 % ich základného imania.

6 Na základe článku 788 ods. 3 ICTA však zmienené vnútroštátne ustanovenia sa neuplatňujú, ak dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia (ďalej len „DDZ“) vylučuje ich uplatnenie s tým, že v plnej miere za určitých podmienok zaručuje odpočítateľnosť úrokov na daňové účely. V závislosti od podmienok, za ktorých je úrok odpočítateľný, DDZ uzavreté Spojeným kráľovstvom Veľkej Británie a Severného Írska môžu byť zatriedené do dvoch kategórií.

7 Na základe DDZ prvej kategórie, napríklad uzavretých so Spolkovou republikou Nemecko, Španielskym kráľovstvom, Luxemburským veľkoveľkostvom, Rakúskou republikou a Japonskom, úroky sú odpôľitateľné, ak so zreteľom na predmetnú sumu úveru suma úrokov zodpovedá tomu, čo by bolo dohodnuté v prípade, že by neexistovali osobitné vzťahy medzi zmluvnými stranami alebo medzi zmluvnými stranami a treťou osobou.

8 DDZ druhej kategórie, napríklad uzavreté s Francúzskou republikou, Írskom, Talianskou republikou, Holandským kráľovstvom, Spojenými štátmi americkými a Švajčiarskou konfederáciou, nastoľujú všeobecnejšiu otázku, či suma úrokov z akýchkoľvek dôvodov presahuje sumu, ktorá by bolo dohodnutá, pokiaľ by neexistovali osobitné vzťahy medzi zmluvnými stranami alebo zmluvnými stranami a treťou osobou, pričom táto otázka zahŕňa otázku, či suma samotného úveru presahuje sumu, ktorá by bola formou úveru poskytnutá v prípade, že by nejestvovali spomínané osobitné vzťahy.

9 Na základe článku 808A ICTA, ktorý zaviedol článok 52 finančného zákona 2 z roku 1992 [Finance (No 2) Act 1992] a ktorý sa uplatňuje na úroky zaplatené po 14. máji 1992, treba zobrať do úvahy, pokiaľ ide o druhú kategóriu DDZ, všetky dotknuté initeľe vrátane otázky, či v prípade, že nejestvujú osobitné vzťahy medzi dlžníkom, ktorý má zaplatiť úroky, a jeho veriteľom, by úver mal byť rovnako poskytnutý, a ak je tomu tak, sumu, ktorá by mala byť poskytnutá, ako aj úrokovú sadzbu, ktorá by mala byť dohodnutá.

Legislatívne zmeny a doplnenia prijaté v roku 1995

10 Finančný zákon z roku 1995, ktorý sa uplatňuje v zásade na úroky zaplatené po 28. novembri 1994, nezmenil článok 209 ods. 2 písm. d) ICTA. Tento článok ods. 2 písm. e) body iv) a v) však bol nahradený článkom 209 ods. 2 písm. da) podľa ktorého sa za „rozdelený zisk“ považujú úroky zaplatené medzi členmi tej istej skupiny spoločností, pokiaľ presiahnu to, čo by bolo zaplatené v prípade, že by neexistovali osobitné vzťahy medzi dlžníkom, ktorý má zaplatiť tieto úroky, a jeho veriteľom. Toto pravidlo sa uplatňuje na úvery poskytnuté spoločnosťou inej spoločnosti, ktorej 75 % základného imania vlastní prvá spoločnosť, alebo keď obe spoločnosti sú dcérskymi spoločnosťami tretej spoločnosti, ktorá vlastní 75 % ich základného imania.

11 V súlade s článkom 212 ods. 1 a 3 ICTA v zmenenom a doplnenom znení, článok 209 ods. 2 písm. da) sa neuplatňuje, keď dlžník, ktorý má zaplatiť úroky, a jeho veriteľ sú daňovníkmi dane z príjmov právnickej osoby v Spojenom kráľovstve.

12 Článok 209 ods. 2 písm. da) ICTA bol doplnený o článok 209 ods. 8A) až 8F). Článok 209 ods. 8B) ICTA upresňuje kritériá, na základe ktorých zaplataenie úrokov musí byť kvalifikované za rozdelený zisk. Ustanovenia článku 209 ods. 8A) v spojení s odsekmi 8D) až 8F) ICTA určujú mieru, do akej môžu spoločnosti byť zoskupené na to, aby sa určila úroveň ich úverov na konsolidovanom základe.

Legislatívne zmeny prijaté v roku 1998

13 Finančný zákon z roku 1998 pripojil prílohu 28AA k ICTA, ktorá obsahuje pravidlá týkajúce sa transferového oceňovania, ktoré sa uplatňuje tiež na zaplataenie úrokov medzi spoločnosťami. Transakcie medzi dvoma spoločnosťami, ktoré sú spoločne ovládané, patria do pôsobnosti týchto pravidiel, ak podmienky, za ktorých boli dohodnuté, sú odlišné od tých, ktoré by existovali, pokiaľ by tieto spoločnosti neboli takto spoločne ovládané, a keď z týchto podmienok vyplýva jednej z dotknutých strán potenciálna výhoda so zreteľom na daňové predpisy Spojeného kráľovstva. Pojem spoločného ovládania zahŕňa buď priamu alebo nepriamu účasť spoločnosti na riadení, kontrole alebo základnom imaní inej dotknutej spoločnosti, alebo priamu alebo nepriamu účasť

tretej osoby na riadení, kontrole alebo základnom imaní dvoch ďalších dotknutých spoločností.

14 Až do zmeny týchto pravidiel v roku 2004 sa predpokladalo, že neexistovala potenciálna výhoda v zmysle týchto právnych predpisov pre jednu z dotknutých strán, keď ďalšia strana transakcie bola tiež daovníkom Spojeného kráľovstva a keď bol splnený určitý počet ďalších podmienok.

15 V roku 2004 boli uvedené pravidlá zmenené v tom zmysle, že sa uplatňuje, aj keď obe strany transakcie sú daovníkmi Spojeného kráľovstva.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

16 Spor vo veci samej je sporom druhu „group litigation“ z dôvodu podkapitalizácie („Thin Cap Group Litigation“), ktorý obsahuje viacero návrhov na vrátenie a/alebo náhradu podaných skupinou spoločností proti Commissioners of Inland Revenue na High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, a to v súvislosti s rozsudkom z 12. decembra 2002, Lankhorst-Hohorst (C-324/00, Zb. s. I-11779).

17 Každá z právnych vecí, ktorú vybral vnútroštátny súd ako „pilotné“ právne veci na účely tohto prejudiciálneho konania, sa týka spoločnosti rezidenta Spojeného kráľovstva, ktorej základné imanie aspoť vo výške 75 % priamo alebo nepriamo vlastní materská spoločnosť nerezident a ktorej poskytla úver buť samotná materská spoločnosť, alebo iná spoločnosť nerezident, ktorej aspoť 75 % základného imania priamo alebo nepriamo vlastní táto istá materská spoločnosť.

18 Na jednej strane ide o úvery poskytnuté spoločnosti rezidentovi Spojeného kráľovstva spoločnosťou usadenou v inom členskom štáte, pričom obe tieto spoločnosti patria do rovnakej skupiny spoločností, na ktorej žele sa nachádza materská spoločnosť usadená v poslednom uvedenom štáte. Takýmto je prípad niektorých „pilotných“ právnych vecí, to znamená právnych vecí týkajúcich sa skupiny Lafarge a Volvo, v ktorých spoločnosť veriteľ a materská spoločnosť sú usadené v rovnakom členskom štáte, v prejednávanych veciach vo Francúzsku a vo Švédsku.

19 Na druhej strane niektoré z týchto „pilotných“ právnych vecí sa týkajú spoločnosti rezidenta Spojeného kráľovstva, ktorá patrí do skupiny spoločností, na ktorej žele sa nachádza materská spoločnosť usadená v tretej krajine, to znamená v Spojených štátoch amerických, a ktorej poskytla úver iná spoločnosť tej istej skupiny so sídlom buť v inom členskom štáte (prípád prvého typu návrhov skupiny Caterpillar týkajúcich sa úveru poskytnutého spoločnosťou veriteľom usadenou v Írsku), alebo v tretej krajine (prípád druhého typu návrhov skupiny Caterpillar týkajúcich sa úveru poskytnutého spoločnosťou veriteľom usadenou vo Švajčiarsku), alebo tiež v inom členskom štáte, ale ktorá vykonáva činnosť prostredníctvom organizačnej zložky rezidenta tretej krajiny (prípád skupiny PepsiCo, v ktorej spoločnosť veriteľ má sídlo v Luxembursku s tým, že v plnej miere vykonáva činnosť prostredníctvom organizačnej zložky usadenej vo Švajčiarsku).

20 Podľa rozhodnutia vnútroštátneho súdu niektoré spoločnosti navrhovateľky premenili časť týchto úverov na vlastné imanie preto, aby sa vyhli tomu, že na základe právnych predpisov účinných v Spojenom kráľovstve úroky platené zo zostatku uvedených úverov sú kvalifikované ako rozdelené zisky. Niektoré zo žalobkýň vo veci samej uzavreli dohodu s daňovou správou Spojeného kráľovstva o spôsobe, akým by mali byť uplatňované tieto právne predpisy, dohodu, ktorá stanovila podmienky, za akých táto daňová správa mala odhadnúť úvery, ktoré sa majú poskytnúť v rámci skupiny obchodných spoločností v nasledujúcich rokoch.

21 Po vyhlásení už citovaného rozsudku Lankhorst-Hohorst žalobkyne vo veci samej podali návrhy na vrátenie a/alebo náhradu, ktoré sa týkajú daňových nevýhod, ktoré mali vyplývať z uplatnenia právnych predpisov Spojeného kráľovstva voči nim, pričom ide najmä o nadmernú daň

z príjmov právnických osôb zaplatenú v dôsledku rozhodnutia daňovej administratívy Spojeného kráľovstva nepripustiť odpôčet zaplatených úrokov od ich zdaniteľných ziskov a/alebo obmedziť takýto odpôčet, ako aj nadmernú daň vyplývajúcu z toho, že tieto spoločnosti premenili fondy poskytnuté vo forme úveru na vlastné imanie.

22 Za týchto okolností High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Je v rozpore s článkom 43 ES, 49 ES alebo 56 ES, ak členský štát (alebo len „štát spoločnosti dlžníka“) ponechá v účinnosti a uplatňuje ustanovenia, ako sú tie, ktoré sú v článkoch 209, 212 a v prílohe 28AA Zákona o daniach z príjmov fyzických osôb a právnických osôb (Income and Corporation Taxes Act 1998, alebo len „vnútroštátne ustanovenia“), ktorá obmedzuje možnosť spoločnosti rezidenta tohto členského štátu (alebo len „spoločnosť dlžník“) odpôčítať na daňové účely úroky zaplatené za úver poskytnutý priamou alebo nepriamou materskou spoločnosťou rezidentom iného členského štátu, hoci by spoločnosť dlžník nepodliehala takýmto obmedzeniam v prípade, ak by materská spoločnosť bola rezidentom štátu spoločnosti dlžníka?

2. Aký rozdiel, ak vôbec existuje, spôsobujú pri odpovedi na otázku ?. 1 tieto okolnosti:

a) keďkoľvek úver neposkytne materská spoločnosť spoločnosti dlžníka, ale iná spoločnosť (alebo len „veriteľská spoločnosť“), ktorá patrí do tej istej skupiny spoločností, ktorá má priamu alebo nepriamu tú istú materskú spoločnosť ako spoločnosť dlžník, a tak táto spoločná materská spoločnosť ako aj veriteľská spoločnosť sú rezidentmi iných členských štátov, ako je štát spoločnosti dlžníka;

b) spoločnosť veriteľ je rezidentom iného členského štátu, ako je štát spoločnosti dlžníka, ale všetky spoločné materské spoločnosti, priame alebo nepriame, spoločnosti dlžníka a aj spoločnosť veriteľ sú rezidentmi tretej krajiny;

c) všetky spoločné materské spoločnosti, priame alebo nepriame spoločnosti veriteľ a aj spoločnosť dlžníka sú rezidentmi tretej krajiny a spoločnosť veriteľ je rezidentom iného členského štátu, ako je štát spoločnosti dlžníka, ale spoločnosť veriteľ poskytne keďkoľvek úver spoločnosti dlžníkovi prostredníctvom organizačnej zložky spoločnosti veriteľ a usadenej v tretej krajine;

d) spoločnosť veriteľ a všetky spoločné materské spoločnosti, priame alebo nepriame, spoločnosti veriteľ a aj spoločnosť dlžníka sú rezidentmi tretej krajiny?

3. Spôsobovalo by nejaký rozdiel v odpovediach na otázky ?. 1 a 2, ak by bolo možné preukázať, že poskytnutie úverov zakladalo zneužitie práva alebo bolo súčasťou umelej konštrukcie, ktorej cieľom bolo obchádzanie daňového zákona členského štátu spoločnosti dlžníka? Ak áno, aké usmernenia považuje Súdny dvor za vhodné poskytnúť, aby bolo možné zistiť zneužitie alebo umelú konštrukciu v súvislosti s takými situáciami ako v prejednávanej veci?

4. Ak sa článok 56 ES zameriava na obmedzenie pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a tretími krajinami uvedené v článku 56 ES, existovalo toto obmedzenie 31. decembra 1993 na účely uplatňovania článku 57 ES?

5. V prípade, ak je ktorákoľvek zo situácií uvedených v otázkach ?. 1 a 2 v rozpore s článkami 43 ES, 49 ES alebo 56 ES, potom za okolností, keď spoločnosť dlžník alebo iné spoločnosti skupiny spoločnosti veriteľ (alebo len „žalobkyne“) podajú žaloby:

a) žalobu o vrátenie nadmerne vyrubenej dane z príjmov právnických osôb zaplatenej

spoložnosťou dlžníkom v dôsledku neuznania odpisu úrokov zaplatených spoločnosti veriteľovi od jej zdaniteľného zisku podliehajúceho dani z príjmov právnických osôb, hoci by tieto platby úrokov boli považované za odpisy od zisku spoločnosti dlžníka, ak by aj spoločnosť veriteľ bola rezidentom štátu spoločnosti dlžníka;

b) žalobu o vrátenie nadmerne vyrubenej dane z príjmov právnických osôb zaplatenej spoločnosťou dlžníkom v prípadoch, keď bola celá suma úrokov z úveru skutočne zaplatená spoločnosti veriteľovi, ale keď nárok na odpis v súvislosti s týmito úrokmi bol znížený v dôsledku vnútroštátnych ustanovení alebo ich uplatnenia daňovým orgánom;

c) žaloba o vrátenie nadmerne vyrubenej dane z príjmov právnických osôb zaplatenej spoločnosťou dlžníkom v prípadoch, keď suma úrokov z úveru od spoločnosti veriteľa odpisy od zisku spoločnosti dlžníka bola znížená z dôvodu, že skôr vlastné imanie bolo upísané ako formou úveru poskytnutý kapitál, alebo preto, že vlastné imanie bolo nahradené existujúcim kapitálom poskytnutým formou úveru;

d) žaloba o vrátenie nadmerne vyrubenej dane z príjmov právnických osôb zaplatenej spoločnosťou dlžníkom v prípadoch, keď suma úrokov z úverov od spoločnosti veriteľa odpisy od zisku spoločnosti dlžníka bola v dôsledku vnútroštátnych ustanovení alebo ich uplatnenia daňovým orgánom znížená z dôvodu zníženia úrokovej sadzby útvoranej za úvery (alebo preto, že išlo o bezúročný úver);

e) žaloba o uvedenie do predošlého stavu alebo náhradu škody alebo iných daňových úprav, alebo daňových úverov spoločnosti dlžníka (alebo ktorých sa vzdali, tým že ich postúpili spoločnosti dlžníkovi, iné spoločnosti tej istej skupiny ako spoločnosť dlžník, ktoré boli rovnako rezidentmi štátu spoločnosti dlžníka), ktoré spoločnosť dlžník použila na odpis od nadmerne vyrubených daní z príjmov právnických osôb uvedených v bodoch a), b) alebo c), hoci inak tieto straty, daňové úpravy alebo daňové úvery mali byť disponibilné na účel rôzneho použitia alebo prevedenie do budúcnosti;

f) žaloba o vrátenie nepoužitej dane z príjmov právnických osôb zaplatenej spoločnosťou dlžníkom vopred vo vyššej sume než bola daňová povinnosť z úrokov zaplatených spoločnosti veriteľovi, ktoré boli po opätovnom posúdení charakterizované ako distribuovanie zisku;

g) žaloba o uvedenie do predošlého stavu alebo náhradu škody, pokiaľ ide o sumy zaplatené ako daň z príjmov právnických osôb zaplatenú vopred za okolností uvedených v bode f), ktoré však boli následne odpísané od dane z príjmov právnických osôb spoločnosti dlžníka;

h) žaloba o náhradu nákladov a výdavkov, ktoré vznikli žalobkyniam tým, že sa podrobili vnútroštátnym ustanoveniam alebo ich uplatneniu daňovým orgánom;

i) žaloba o uvedenie do predošlého stavu alebo náhradu škody za straty na návratnosti kapitálu poskytnutého formou úveru a použitého ako investícia do vlastného imania (alebo premeneného na vlastné imanie) za okolností opísaných v bode c) a

j) žaloba o uvedenie do predošlého stavu alebo náhradu škody za akékoľvek daňové záväzky, ktoré vznikli spoločnosti veriteľovi v štáte sídla na základe tvrdených alebo pripísaných príjmov z úrokov zaplatených spoločnosťou dlžníkom, ktoré boli po opätovnom posúdení charakterizované ako distribuovanie zisku podľa vnútroštátnych ustanovení uvedených v otázke 1,

majú byť tieto žaloby považované na účely práva Spoločenstva za:

– žaloby o uvedenie do predošlého stavu alebo vrátenie súm vybraných neprávom, ktoré sa

javia ako dôsledok a vedľajší produkt porušenia vyššie uvedených ustanovení Spoločenstva, alebo

- žaloby o odškodnenie alebo náhradu škody, alebo
- žaloby o zaplatenie sumy, ktorá predstavuje neoprávnene odmietnutú výhodu?

6. V prípade, že odpoveď na ktorúkoľvek časť otázky 5. bude taká, že tieto žaloby by mali byť kvalifikované ako žaloby o zaplatenie sumy predstavujúcej neoprávnene odmietnutú výhodu:

a) sú takéto žaloby dôsledkom a vedľajším produktom práva priznaného vyššie uvedenými ustanoveniami Spoločenstva alebo

b) musia byť splnené všetky alebo niektoré z podmienok uvedených v rozsudku [z 5. marca 1996, *Brasserie du Pêcheur a Factortame*, C-46/93 a C-48/93, Zb. s. I-1029] v oblasti náhrady škody, alebo

c) musia byť splnené nejaké iné podmienky?

7. Spôsobuje nejaký rozdiel skutočnosť, že sú žaloby uvedené v otázke 6. v rámci vnútroštátneho práva podané ako žaloby o uvedenie do predošlého stavu alebo sú podané alebo musia byť podané ako žaloby o náhradu škody?

8. Aké usmernenie, ak vôbec, považuje Súdny dvor za vhodné poskytnúť v prejednávanych veciach a aké okolnosti by mal vnútroštátny súd zobrať do úvahy pri určení, či došlo k dostatočne závažnému porušeniu v zmysle rozsudku (*Brasserie du Pêcheur a Factortame*, už citovaný), predovšetkým, pokiaľ ide o otázku, či s prihliadnutím na stav judikatúry týkajúcej sa výkladu príslušných ustanovení Spoločenstva bolo toto porušenie ospravedlniteľné?

9. Môže v zásade existovať priama príčinná súvislosť (v zmysle rozsudku *Brasserie du Pêcheur a Factortame*, už citovaný) medzi akýmkoľvek porušením článkov 43 ES, 49 ES a 56 ES a stratami patriacimi do skupín uvedených v otázke 5 písm. a) až h), o ktorých tvrdia žalobkyne, že vyplývajú z tohto porušenia? Ak áno, aké usmernenie, ak vôbec, považuje Súdny dvor za vhodné poskytnúť, pokiaľ ide o okolnosti, ktoré by mal vnútroštátny súd zobrať do úvahy pri určení, či existuje takáto priama príčinná súvislosť?

10. Pri určení výšky straty alebo škody, za ktorú možno poskytnúť náhradu, má možnosť vnútroštátny súd zohľadniť skutočnosť, či poškodené osoby vynaložili náležitú starostlivosť s cieľom vyhnúť sa strate alebo túto stratu zmierniť, predovšetkým využitím právnych prostriedkov, ktorých prostredníctvom mohli preukázať, že vnútroštátne ustanovenia (z dôvodu uplatnenia dohovorov o zamedzení dvojitého zdanenia) nemali za následok obmedzenia uvedené v otázke 9. 1? Oplyvňuje odpoveď na túto otázku domnienka účastníkov v rozhodnom prípade týkajúca sa účinku dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia?

O prejudiciálnych otázkach

O prvej a tretej otázke

23 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sú s článkami 43 ES, 49 ES alebo 56 ES v rozpore právne predpisy členského štátu, ktoré obmedzujú možnosť spoločnosti rezidenta odpôltať na daňové úely úroky zaplatené ako odmenu za úver poskytnutý priamou alebo nepriamou materskou spoločnosťou, ktorá je rezidentom iného členského štátu, hoci na túto spoločnosť rezidenta by sa nevzťahovalo takéto obmedzenie, ak by úroky boli zaplatené ako odmena za úver poskytnutý materskou spoločnosťou rezidentom tohto prvého členského štátu.

24 Túto otázku treba skúmať spoločne s treťou otázkou, ktorou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či odpoveď na prvú otázku je odlišná, ak by bolo možné preukázať, že poskytnutie úverov zakladalo zneužitie práva alebo bolo súčasťou umelej konštrukcie, ktorej cieľom bolo obchádzanie daňového zákona členského štátu, kde sa nachádza sídlom spoločnosti dlžníka.

25 Na úvod je potrebné pripomenúť, že aj keď priame dane patria do právomoci členských štátov, členské štáty ju však musia vykonávať v súlade s právom Spoločenstva (pozri najmä rozsudky z 8. marca 2001 *Metallgesellschaft a i.*, C-397/98 a C-410/98, Zb. s. I-1727, bod 37, z 13. decembra 2005, *Mark & Spencer*, C-446/03, Zb. s. I-10837, bod 29, a z 12. decembra 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Zb. s. I-11673, bod 36).

O uplatniteľných slobodách obehu

26 Keďže sa vnútroštátny súd pýta Súdneho dvora na výklad ako článkov 43 ES, ktorý sa týka slobody usadiť sa, a článku 49 ES, ktorý sa týka slobodného poskytovania služieb, ako aj článku 56 ES, ktorý sa týka voľného pohybu kapitálu, treba určiť, či vnútroštátne právne predpisy ako vo veci samej môžu patriť do vecnej pôsobnosti týchto slobôd.

27 V súlade s ustálenou judikatúrou sa vecná pôsobnosť ustanovení Zmluvy ES týkajúcich sa slobody usadiť sa vzťahuje na vnútroštátne ustanovenia, ktoré sa uplatňujú na vlastníctvo majetkovej úasti štátneho príslušníka dotknutého členského štátu na základnom imaní spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, ktorá mu umožňuje vykonávať určitý vplyv na rozhodnutia tejto spoločnosti a rozhodovať o jej činnosti (pozri v tomto zmysle rozsudky z 13. apríla 2000, *Baars*, C-251/98, Zb. s. I-2787, bod 22, z 21. novembra 2002, *X a Y*, C-436/00, Zb. s. I-10829, bod 37 a z 12. septembra 2006, *Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Zb. s. I-7995, bod 31).

28 V prejednávanej veci, tak ako to zdôraznil generálny advokát v bodoch 33 a 34 svojich návrhov, predmetné vnútroštátne ustanovenia stanovujú rekvalifikáciu úrokov zaplatených spoločnosťou rezidentom (ale len „spoločnosť dlžník“) ako odmeny za úver poskytnutý spoločnosťou nerezidentom (ale len „spoločnosť veriteľ“) na rozdelený zisk s tým, že sa táto rekvalifikácia uplatňuje výlučne na situácie, keď spoločnosť veriteľ má určitý vplyv na spoločnosť dlžníka alebo keď je sama ovládaná spoločnosťou, ktorá má takýto vplyv.

29 Na jednej strane, pokiaľ ide o právne predpisy účinné pred zmenami, ktoré boli prijaté v roku 1998, relevantné ustanovenia ICTA sa uplatňujú na úvery poskytnuté spoločnosťou nerezidentom dcérskej spoločnosti rezidentovi, ktorej 75 % základného imania vlastní spoločnosť nerezident, alebo keď obe spoločnosti sú dcérskymi spoločnosťami tretej spoločnosti nerezidenta, ktorá vlastní 75 % ich základného imania.

30 Na druhej strane, pokiaľ ide o zmeny prijaté v roku 1998, predmetná právna úprava sa uplatňuje, len keď dve dotknuté spoločnosti sú spoločne ovládané v tom zmysle, že jedna z nich sa ústní priamo alebo nepriamo na riadení, kontrole alebo základnom imaní inej dotknutej spoločnosti alebo že tretia osoba sa priamo alebo nepriamo ústní na riadení, kontrole alebo na základnom imaní oboch dotknutých spoločností.

31 Tak ako to totižto zdôraznila Komisia Európskych spoločností, právne predpisy ako vo veci samej, ktoré bojujú proti tomu, aby príbuzná spoločnosť nerezident podkapitalizovala („thin capitalisation“) spoločnosť rezidenta, sa týkajú len situácií, keď príbuzná spoločnosť nerezident vykonáva taký stupeň ovládania iných spoločností patriacich do tej istej skupiny, že to jej umožňuje ovplyvňovať výber financovania týchto iných spoločností, najmä otázku, či tieto spoločnosti musia byť financované prostredníctvom úveru alebo na základe kapitálového vkladu.

32 Alej z vnútroštátneho rozhodnutia vyplýva, že právne veci vybrané ako pilotné právne veci v rámci sporu, o ktorom sa koná pred vnútroštátnym súdom, sa vzťahujú na dcérske spoločnosti rezidentov Spojeného kráľovstva, ktorých základné imanie aspoň vo výške 75 % priamo alebo nepriamo vlastní materská spoločnosť nerezident alebo iná spoločnosťou nerezident, ktorej tiež aspoň 75 % základného imania priamo alebo nepriamo vlastní táto istá materská spoločnosť.

33 Právne predpisy ako vo veci samej, ktoré sa zameriavajú len na vzťahy v rámci skupiny spoločností, zasahujú prevažujúco do slobody usadiť sa, a musia byť teda skúmané vzhľadom na článok 43 ES (pozri v tomto zmysle rozsudok Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný, bod 32, a rozsudok z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Zb. s. I-11753, bod 118).

34 Aj za predpokladu, že táto právna úprava podľa tvrdení žalobky vo veci samej má obmedzujúce účinky na slobodu poskytovania služieb a na slobodný pohyb kapitálu, tieto účinky by boli nevyhnutne dôsledkom prípadnej prekážky slobody usadiť sa a neodôvodňujú skúmanie uvedenej právnej úpravy vzhľadom na články 49 ES a 56 ES (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. októbra 2004, Omega, C-36/02, Zb. s. I-9609, bod 27; Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný, bod 33, a z 3. októbra 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Zb. s. I-9521, body 48 a 49).

35 Teda treba odpovedať na položené otázky vzhľadom na článok 43 ES.

O existencii obmedzenia slobody usadiť sa

36 Sloboda usadiť sa, ktorú článok 43 ES priznáva štátnym príslušníkom Spoločenstva a ktorá zahŕňa ich právo prístupu a výkonu samostatne zárobkovej činnosti, ako aj právo založiť a viesť podniky za rovnakých podmienok, ako sú podmienky stanovené pre vlastných štátnych príslušníkov právom štátu, v ktorom dochádza k usadeniu sa, zahŕňa v súlade s článkom 48 ES aj právo spoločností, ktoré sú založené podľa zákonov členského štátu a ktoré majú svoje sídlo, ústredie alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti v Spoločenstve, vykonávať ich činnosť v dotknutom členskom štáte prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia (pozri najmä rozsudky z 21. septembra 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Zb. s. I-6161, bod 35; Marks & Spencer, už citovaný, bod 30, ako aj Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný, bod 41).

37 Pokiaľ ide o spoločnosti, ich sídlo v zmysle článku 48 ES slúži – podobne ako štátna príslušnosť fyzických osôb – na určenie ich spojitosti s právnym poriadkom štátu. Pripustenie, aby členský štát, kde je usadená dcérska spoločnosť, mohol voľne uplatňovať rozdielne zaobchádzanie s touto dcérskou spoločnosťou len z dôvodu skutočnosti, že sídlo jej materskej

spoložnosti sa nachádza v inom členskom štáte, by zbavilo článok 43 ES jeho podstaty (pozri v tomto zmysle rozsudky z 28. januára 1986, Komisia/Francúzsko, 270/83, Zb. s. 273, bod 18; z 13. júla 1993, Commerzbank, C-330/91, Zb. s. I-4017, bod 13; Metallgesellschaft a i., už citovaný, bod 42, a Marks & Spencer, už citovaný, bod 37). Sloboda usadiť sa teda sleduje zabezpečenie výhody vnútroštátneho zaobchádzania v hostiteľskom členskom štáte, pričom zakazuje akúkoľvek diskrimináciu na základe miesta sídla spoločností (pozri v tomto zmysle rozsudky Komisia/Francúzsko, už citovaný, bod 14, a Saint-Gobain ZN, už citovaný, bod 35).

38 V prejednávanej veci vnútroštátne ustanovenia týkajúce sa „podkapitalizácie“ stanovujú, že za určitých okolností úroky zaplatené spoločnosťou inej spoločnosti, ktorá patrí do tej istej skupiny ako odmena za úver, ktorý jej poskytla posledná spomínaná spoločnosť, sú kvalifikované za rozdelený zisk, a takto zakazuje spoločnosti dlžníkovi odpísať od zdaniteľného zisku zaplatené úroky.

39 Zo spisového materiálu vyplýva, že kvalifikovanie úrokov zaplatených príbuznej spoločnosti ako rozdeleného zisku môže zvýšiť daňové zaťaženie spoločnosti dlžníka nielen v dôsledku skutočnosti, že zdaniteľný zisk nemôže byť znížený o sumy zaplatených úrokov, ale tiež v dôsledku skutočnosti, že na základe kvalifikácie uvedených úrokov ako rozdeleného zisku táto spoločnosť môže byť daňovníkom vopred zaplatenej dane z príjmov právnickej osoby v rámci tejto operácie.

40 Treba však skonštatovať, že vnútroštátne ustanovenia týkajúce sa podkapitalizácie zavádzajú rozdiel v zaobchádzaní medzi spoločnosťami dlžníkmi rezidentmi podľa toho, či je, alebo nie je príbuzná spoločnosť veriteľ usadená v Spojenom kráľovstve.

41 Pokiaľ ide na jednej strane o vnútroštátne právne predpisy, ktoré boli účinné do roku 1995, je pravdou, že úroky zaplatené spoločnosťou rezidentom boli, v zásade, kvalifikované ako rozdelený zisk, pokiaľ presiahli sumu rozumnej hospodárskej odmeny za predmetný úver, bez ohľadu na to, či spoločnosť veriteľ bola, alebo nebola rezidentom. Keď však spoločnosť rezident zaplatila úroky príbuznej spoločnosti nerezidentovi, mimo prípadov uvedených v DDZ, ktorá vylučuje uplatňovanie vnútroštátnych právnych predpisov, s týmito úrokmi sa vždy zaobchádzalo ako s rozdeleným ziskom, aj keď zodpovedali rozumnému hospodárskemu výnosu uvedeného úveru.

42 Pokiaľ ide na druhej strane o vnútroštátne právne predpisy uplatniteľné v období od roku 1995 do roku 1998, ustanovenie, ktoré považuje úroky zaplatené spoločnosťou inej patriacej do tej istej skupiny spoločností za rozdelený zisk v prípade, keď tieto úroky presiahli sumu, ktorá by bola dohodnutá, pokiaľ by neexistovali osobitné vzťahy medzi dlžníkom, ktorý má zaplatiť tieto úroky, a jeho veriteľom alebo medzi týmito stranami a treťou osobou, sa neuplatňovalo, keď ako spoločnosť dlžník, tak aj spoločnosť veriteľ boli daňovníkmi v Spojenom kráľovstve.

43 Rovnako na základe právnych predpisov uplatniteľných v období od roku 1998 do roku 2004 úroky zaplatené medzi spoločnosťami tej istej skupiny patrili do vecnej pôsobnosti pravidiel týkajúcich sa transferového oceňovania, keď sa úroky vzťahovali na transakciu uzavretú za podmienok odlišných od tých, ktoré by boli, ak by tieto spoločnosti nepatrili do tej istej skupiny a pokiaľ z podmienok dohodnutých v rámci tejto transakcie vyplývala vzhľadom na daňové právne predpisy Spojeného kráľovstva potenciálna výhoda jednej z dotknutých strán. Z týchto právnych predpisov vyplýva, že takáto výhoda bola považovaná za neexistujúcu, keď boli splnené niektoré podmienky, najmä skutočnosť, že ďalšia strana transakcie bola tiež daňovníkom v Spojenom kráľovstve.

44 Ak však spoločnosť je daňovníkom Spojeného kráľovstva, pokiaľ sídli v tomto štáte alebo tu vykonáva hospodársku činnosť prostredníctvom organizačnej zložky alebo obchodného

zástupcu, potom ustanovenia uplatniteľné v rokoch 1995 až 2004 kládli obmedzenia v podstate úverom poskytnutým materskými spoločnosťami nerezidentmi.

45 Z toho vyplýva, že dokonca aj pred rokom 1995 a v každom prípade v období od roku 1995 až do roku 2004 v prípade zaplatenia úrokov spoločnosťou rezidentom ako odmeny za úver poskytnutý príbuznou spoločnosťou nerezidentom, daná situácia tejto prvej spoločnosti bola menej výhodná ako daná situácia spoločnosti dlžníka rezidenta, ktorej bol poskytnutý úver príbuznou spoločnosťou rezidentom.

46 Pokiaľ ide o zlučiteľnosť tohto rozdielu v zaobchádzaní s ustanoveniami zmluvy týkajúcimi sa slobody usadiť sa, nemecká vláda a vláda Spojeného kráľovstva tvrdia, po prvé, že tieto ustanovenia sa neuplatňujú na vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá sa zameriava len na výkon právomoci v danej oblasti, tak ako bola rozdelená v súlade so zásadami uznanými na medzinárodnej úrovni, v DDZ uzavretými Spojeným kráľovstvom.

47 V tejto súvislosti vlády odkazujú na zásadu, podľa ktorej štáty môžu rozdeliť zisky spoločností, ktoré patria do tej istej skupiny na základe pravidla „úplnej hospodárskej súťaže“ alebo „porovnania s tretími“ uvedeného najmä v článku 9 vzorovej zmluvy o príjmoch a kapitále Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OCDE). Nemecká vláda dodáva, že podľa tohto pravidla štát, kde má sídlo spoločnosť veriteľ, má právomoc zdať zaplatené úroky, ak predmetná transakcia sa podobá na transakciu uskutočnenú medzi tretími osobami, zatiaľ čo v opačnom prípade má takúto právomoc štát, kde má sídlo spoločnosť dlžník.

48 Pokiaľ ide o uplatnenie tejto zásady, vláda Spojeného kráľovstva upresňuje, že väčšina DDZ, ktoré tento štát uzatvoril, obsahujú ustanovenie, ktoré umožňuje príslušným orgánom vykonávať kompenzačnú úpravu, na základe ktorej každá úprava zdaňovaných ziskov v štáte spoločnosti dlžníka smerom nahor by mala svoju protihodnotu v zodpovedajúcom znížení zdaňovaných ziskov v štáte, kde je usadená spoločnosť veriteľ.

49 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že v prípade neexistencie opatrení na zjednotenie alebo harmonizáciu na úrovni Spoločenstva majú členské štáty naďalej právomoc, aby prostredníctvom zmluvy alebo jednostranne definovali kritériá rozdelenia svojej danej právomoci najmä so zreteľom na zamedzenie dvojitého zdanenia (rozsudky z 12. mája 1998, Gilly, C-336/96, Zb. s. I-2793, body 24 a 30; zo 7. septembra 2006, N, C-470/04, Zb. s. I-7409, bod 44, a zo 14. novembra 2006, Kerckhaert a Morres, C-513/04, Zb. s. I-10967, body 22 a 23). V tejto súvislosti prináleží členským štátom, aby prijali potrebné opatrenia na zamedzenie dvojitého zdanenia, najmä tým, že uplatnia kritériá na rozdelenie právomocí používané v medzinárodnej danej praxi vrátane vzorových zmlúv vypracovaných Organizáciou pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) (pozri v tomto zmysle rozsudky Gilly, už citovaný, bod 31; N, už citovaný, bod 45, a Kerckhaert a Morres, už citovaný, bod 23).

50 Predmetné vnútroštátne ustanovenia vo veci samej však nevedú k jednoduchému rozdeleniu právomoci medzi Spojeným kráľovstvom a krajinami, s ktorými uzavrelo DDZ.

51 Ak totiž pred zmenami právnych predpisov, ktoré boli prijaté v roku 1995, tieto vnútroštátne ustanovenia stanovovali, že s výnimkou opačného ustanovenia v DDZ úroky zaplatené spoločnosťou rezidentom ako odmena za úver poskytnutý príbuznou spoločnosťou nerezidentom mali byť kvalifikované ako rozdelený zisk, tieto ustanovenia odrážali takto jednostranný výber zákonodarcu Spojeného kráľovstva. To platilo pred zmenami, ktoré boli prijaté v roku 1998 v súvislosti s úrokmi zaplatenými za takýchto okolností, ktoré presiahli to, čo by malo byť zaplatené za podmienok úplnej hospodárskej súťaže, ako aj po zmenách právnych predpisov vykonaných v roku 1998 v súvislosti s transakciami, ktoré dve spoločne ovládané spoločnosti uzavreli za odlišných podmienok, ako by boli tie, ktoré by boli uplatniteľné, ak by spoločnosti neboli takto

ovládané, najmä keď z týchto podmienok vyplývala jednej zo strán transakcie potenciálna daňová výhoda vzhľadom na právne predpisy ústinné v Spojenom kráľovstve.

52 Namiesto snahy vyhnúť sa dvojitému zdaneniu ziskov dosiahnutých v Spojenom kráľovstve tieto ustanovenia odrážali skôr výber tohto členského štátu zorganizovať svoj daňový systém s cieľom predísť tomu, aby akéto zisky unikli zdaneniu v uvedenom štáte prostredníctvom systému podkapitalizácie dcérskych spoločností rezidentov vykonanou príbuznými spoločnosťami nerezidentmi. Tak ako to zdôraznil generálny advokát v bodoch 55 a 56 svojich návrhov, jednostrannú povahu ustanovení, ktoré kvalifikujú niektoré úroky zaplatené spoločnosťami nerezidentom za rozdelený zisk, nevyvracia ani skutočnosť, že na uplatnenie takejto kvalifikácie sa tento členský štát inšpiruje zásadami uznanými na medzinárodnej úrovni, ani okolnosť, že pre spoločnosti veriteľov sídlia v niektorých iných krajinách sa uvedený štát snažil spojiť uplatňovanie svojich vnútroštátnych predpisov s DDZ, ktoré obsahujú ustanovenia, ktoré sú zamerané na predchádzanie alebo zníženie dvojitého zdanenia, ktoré môže vyplývať z takejto kvalifikácie.

53 Okrem toho, aj keď v niektorých prípadoch uplatňovanie predmetných ustanovení vo veci samej len zabezpečuje uskutočňovanie kritérií stanovených DDZ, je pravdou, že pri výkone takto rozdelenej daňovej právomoci sú členské štáty povinné konať v súlade s právnymi predpismi práva Spoločenstva (pozri v tomto zmysle rozsudky Saint-Gobain ZN, už citovaný, bod 58 a 59, a z 12. decembra 2002, De Groot, C-385/00, Zb. s. I-11819, bod 94) a zvlášť so slobodou usadiť sa, tak ako je zaručená článkom 43 ES.

54 Nakoniec, pokiaľ ide o skutočnosť, že na základe ustanovení DDZ zvýšenie zdaniteľných ziskov vyplývajúce z rekvalifikácie úrokov môže byť vyvážené zodpovedajúcim znížením zdaniteľných ziskov v štáte sídla spoločnosti veriteľa, je pravdou, že keď daňový režim vyplývajúci z DDZ je súčasťou právneho rámca uplatniteľného na vec samú a keď to bolo takto uvedené vnútroštátnym súdom, musí to Súdny dvor zohľadniť, aby mohol poskytnúť výklad práva Spoločenstva, ktorý bude pre vnútroštátneho sudcu užitočný (pozri v tomto zmysle rozsudky z 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 21; z 19. januára 2006, Bouanich, C-265/04, Zb. s. I-923, body 51 až 55, a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citovaný, bod 71, a zo 14. decembra 2006, Denkavit International a Denkavit France, C-170/05, Zb. s. I-11949, bod 45).

55 Nevyplyva však zo spisového materiálu, že keď na základe právnych predpisov ústinných v Spojenom kráľovstve úroky zaplatené spoločnosťou rezidentom príbuznej spoločnosti nerezidentovi sú kvalifikované ako rozdelený zisk, potom uplatňovanie týchto vnútroštátnych právnych predpisov v spojení s uplatniteľnými ustanoveniami DDZ umožňuje vo všeobecnosti odstrániť zvýšenie daňového zaťaženia, ktoré vyplýva z úpravy zdaniteľných ziskov spoločnosti dlžníka. V tejto súvislosti žalobkyne vo veci samej nesúhlasia s týmto názorom vlády Spojeného kráľovstva, podľa ktorého na základe DDZ, ktoré Spojené kráľovstvo uzavrelo s ďalšími členskými štátmi, ako aj na základe Dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia v súvislosti s úpravou ziskov združených podnikov (Ú. v. ES C 110, s. 11) daňová nevýhoda spôsobená skupine spoločností v dôsledku uplatňovania vnútroštátnych ustanovení v oblasti podkapitalizácie bola vždy vyvážená zodpovedajúcou výhodou.

56 Aj za predpokladu, že daňová výhoda priznaná v štáte sídla spoločnosti veriteľa môže vyvážiť daňové zaťaženie vyplývajúce pre spoločnosť dlžníka z uplatňovania právnych predpisov štátu, kde má sídlo, zo spisového materiálu nevyplyva, že na základe uplatňovania právnych predpisov ústinných v Spojenom kráľovstve v spojení s DDZ uzavretými týmto členským štátom každá úprava zvýšením zdaniteľných ziskov spoločnosti dlžníka, ku ktorej vedie rekvalifikácia úrokov zaplatených príbuznej spoločnosti nerezidentovi, je vyvážená poskytnutím daňovej výhody

poslednej uvedenej spoločnosti v štáte, kde má sídlo.

57 Po druhé, vláda Spojeného kráľovstva uvádza, že rozdiel v zaobchádzaní uplatňovaný predmetnými právnymi predpismi vo veci samej nepredstavuje priamu a určitú prekážku výkonu slobody usadiť sa, keďže jej cieľom a ani jej účinkom nie je zníženie atraktívnosti výkonu slobody usadiť sa v Spojenom kráľovstve spoločnosťami usadenými v iných členských štátoch.

58 Podľa spomínanej vlády a nemeckej vlády právne predpisy účinné v Spojenom kráľovstve namiesto vytvorenia diskriminácie len rozlišujú medzi situáciami, ktoré nie sú porovnateľné. Tieto vlády totižto upresňujú, že iba v cezhraničnej súvislosti je možné to, aby skupina spoločností tým, že financuje dcérsku spoločnosť rezidenta Spojeného kráľovstva skôr prostredníctvom úveru ako prostredníctvom vlastného imania, organizovala „presun ziskov“ do iného štátu, kde budú zdanené nižšou sadzbou dane, a dosiahnuť tak, že zisky dosiahnuté dcérskou spoločnosťou rezidentom nebudú podliehať dani v Spojenom kráľovstve. Okrem toho iba zahraničná materská spoločnosť má výber usadiť sa v štáte, kde sú úroky zdanené osobitne nízkou sadzbou dane, alebo dokonca oslobodené od dane.

59 V tejto súvislosti treba zdôrazniť na jednej strane, že rozdiel v zaobchádzaní, ktorému sú vystavené, v rámci právnych predpisov takých ako vo veci samej dcérskej spoločnosti materských spoločností nerezidentov vzhľadom k dcérskym spoločnostiam materských spoločností rezidentov môže obmedziť slobodu usadiť sa, aj keď z daného hľadiska postavenie cezhraničnej skupiny spoločností nie je porovnateľné s postavením skupiny spoločností, ktoré všetky sídli v tom istom členskom štáte.

60 Bezpochyby v skupine spoločností zvyčajne neexistuje nebezpečenstvo, že financovanie dcérskej spoločnosti je vypracované s cieľom zorganizovať presun ziskov zo štátu, kde sú zdanené nižšou daňou, ak všetky dotknuté spoločnosti sú podriadené v tomto istom členskom štáte rovnakej sadzbe dani. Toto však nevylučuje, že pravidlá, ktoré prijal členský štát, aby sa osobitne zameral na situáciu cezhraničných spoločností, môžu v určitých prípadoch vytvárať prekážku slobode usadiť sa dotknutých spoločností.

61 Na druhej strane treba zdôrazniť, že rozdiel v zaobchádzaní medzi dcérskymi spoločnosťami rezidentmi v závislosti od miesta sídla ich materskej spoločnosti vytvára obmedzenie slobody usadiť sa, keď robí pre spoločnosti usadené v iných členských štátoch výkon ich slobody usadiť sa menej atraktívnym, v dôsledku čoho môžu upustiť od nadobudnutia, založenia alebo ponechania dcérskej spoločnosti v členskom štáte, ktorý takéto opatrenie prijal (pozri rozsudok Lankhorst-Hohorst, už citovaný, bod 32).

62 Odlišne od toho, čo tvrdí vláda Spojeného kráľovstva, na to, aby takéto právne predpisy boli považované za obmedzenie slobody usadiť sa, stačí, aby mohli obmedziť výkon tejto slobody v členskom štáte spoločnostiam usadeným v inom členskom štáte, bez toho, aby bolo nutné preukázať to, že účinkom predmetných právnych predpisov skutočne bolo to, že viedli niektoré z uvedených spoločností k upusteniu od nadobudnutia, založenia alebo zachovania dcérskej spoločnosti v prvom členskom štáte.

63 Z toho vyplýva, že rozdiel v zaobchádzaní, ktorému sú vystavené, v rámci predmetných vnútroštátnych ustanovení vo veci samej týkajúcich sa podkapitalizácie, spoločnosti dlžníci rezidenti v závislosti od miesta sídla príbuznej spoločnosti veriteľ, vytvára obmedzenie slobody usadiť sa.

O odôvodnení obmedzenia slobody usadiť sa

64 Takéto obmedzenie by bolo prípustné iba vtedy, ak by bolo odôvodnené naliehavými

dôvodmi všeobecného záujmu. Navyše by za takéhoto predpokladu muselo byť spôsobilé zabezpečiť uskutočnenie sledovaného cieľa a nesmeli by presahovať to, čo je na dosiahnutie tohto cieľa potrebné (rozsudky Marks & Spencer, už citovaný, bod 35, ako aj Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný, bod 47).

65 Vláda Spojeného kráľovstva podporovaná nemeckou vládou tvrdí, že predmetné vnútroštátne ustanovenia vo veci samej sú odôvodnené ako nutnosťou zabezpečiť koherenciu vnútroštátneho daňového systému, tak aj nutnosťou bojovať proti vyhýbaniu sa plateniu daní. Podľa vlády Spojeného kráľovstva v skutočnosti ide o dve stránky toho istého cieľa, ktorým je dohliadať nad existenciou spravodlivého a koherentného daňového režimu.

– O nutnosti zabezpečiť koherenciu vnútroštátneho daňového systému

66 Po prvé, pokiaľ ide o nutnosť zabezpečiť koherenciu vnútroštátneho daňového systému, vláda Spojeného kráľovstva tvrdí, že tým, že sa zaručí len jedno zdanenie „skrytého“ rozdelenia dividend a na vhodnom daňovom území, vnútroštátne právne predpisy zabezpečujú prostredníctvom uzavretých DDZ, že prípadné zvýšenie zdaniteľných ziskov v Spojenom kráľovstve bude vyvážené zodpovedajúcim znížením zdaniteľných ziskov veriteľa v štáte, kde má sídlo. Naopak v právnych veciach, o ktorých sa rozhodlo už citovaným rozsudkom Lankhorst-Hohorst, neexistovalo žiadne rovnocenné ustanovenie v DDZ uzavretej medzi Spolkovou republikou Nemecko a Holandským kráľovstvom.

67 Nemecká vláda dodáva, že keď spoločnosť dlžník a spoločnosť veriteľ majú sídla v tom istom členskom štáte, daňová výhoda vyplývajúca zo zaplatenia úrokov, to znamená ich odpočítanie od zdaniteľných ziskov spoločnosti dlžníka, je vždy vyvážená zodpovedajúcou daňovou nevýhodou pre spoločnosť veriteľa, to znamená zdanením prijatých úrokov. Skutočnosť, že takéto vyváženie by nebolo zabezpečené v situácii, keď by spoločnosť veriteľ sídlila v inom členskom štáte, by viedla členské štáty k rozdeleniu ich daňovej právomoci podľa toho, či predmetná transakcia by bola uzavretá za obdobných podmienok, ako sú podmienky, ktoré by sa uplatňovali medzi nezávislými spoločnosťami.

68 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že v bode 28 rozsudku z 28. januára 1992, Bachmann (C-204/90, Zb. s. I-249), a v bode 21 rozsudku z 28. januára 1992, Komisia/Belgicko (C-300/90, Zb. s. I-305), Súdny dvor pripustil, že nevyhnutnosť zachovania koherencie daňového systému môže odôvodniť obmedzenie výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou. Na to, aby však argument založený na takomto zdôvodnení mohol obstáť, je potrebné, aby existovala priama spojitosť medzi predmetnou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody prostredníctvom určitého daňového odvodu (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. novembra 1995, Svensson a Gustavsson, C-484/93, Zb. s. I-3955, bod 18; Manninen, už citovaný, bod 42, a z 23. februára 2006, Keller Holding, C-471/04, Zb. s. I-2107, bod 40).

69 Tak ako bolo zdôraznené v bodoch 55 a 56 tohto rozsudku, aj za predpokladu, že daňová výhoda priznaná v štáte sídla spoločnosti veriteľa môže odstrániť daňové zaťaženie vyplývajúce pre spoločnosť dlžníka z uplatňovania právnych predpisov štátu, kde má sídlo, vlády, ktoré predložili pripomienky, nepreukázali, že na základe uplatňovania právnych predpisov ústavných v Spojenom kráľovstve v spojení s DDZ uzavretými týmto členským štátom akákoľvek úprava zdaniteľných ziskov spoločnosti dlžníka smerom nahor, ku ktorej vedie rekvalifikácia úrokov zaplatených príbuznej spoločnosti nerezidentovi, je vyvážená poskytnutím daňovej výhody poslednej uvedenej spoločnosti v štáte, kde má sídlo.

70 Za týchto podmienok obmedzenie slobody usadiť sa vytvorené predmetnými vnútroštátnymi ustanoveniami vo veci samej nemôže byť teda opodstatnené nutnosťou zabezpečiť koherenciu vnútroštátneho daňového systému.

– O dôvodoch boja proti podvodným postupom

71 Po druhé, pokiaľ ide o úvahy spojené s bojom proti vyhýbaniu sa plateniu daní, vláda Spojeného kráľovstva zdôrazňuje, že v rozpore s predmetnými nemeckými právnymi predpismi vo veci, o ktorej sa rozhodlo už citovaným rozsudkom Lankhorst-Hohorst, vnútroštátne ustanovenia týkajúce sa podkapitalizácie sa zameriavajú na osobitnú formu vyhýbaniu sa plateniu daní, ktorá spočíva vo vytvorení umelých ustanovení, ktorých cieľom je obchádzanie daňových právnych predpisov v štáte, kde má sídlo spoločnosť dlžník. Ustanovenia účinné v Spojenom kráľovstve nejdú nad nevyhnutnú mieru na dosiahnutie tohto cieľa v tom zmysle, že vychádzajú zo zásady uznanej na medzinárodnej úrovni o úplnej hospodárskej súťaži, že kvalifikujú ako rozdelený zisk len časť úrokov, ktorá presahuje sumu, ktorá by bolo zaplatená v rámci transakcie uzavretej za podmienok úplnej hospodárskej súťaže, a že sa uplatňujú s pružnosťou, najmä tým, že ustanovujú predbežné preverovacie konania.

72 Treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry vnútroštátne opatrenie obmedzujúce slobodu usadiť sa môže byť opodstatnené, keď sa osobitne zameriavajú na istú umelú konštrukciu, ktorých cieľom je obísť právnú úpravu dotknutého členského štátu (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 16. júla 1998, ICI, C-264/96, Zb. s. I-4695, bod 26; Lankhorst-Hohorst, už citovaný, bod 37; Marks & Spencer, už citovaný, bod 57, ako aj Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný, bod 51).

73 Zo samotnej okolnosti, že spoločnosť rezidentovi poskytne úver príbuzná spoločnosť usadená v inom členskom štáte, nemôže vyplývať všeobecná domnienka o daňovom zneužití a opodstatniť opatrenie zasahujúce do výkonu základnej slobody zaručenej Zmluvou (pozri v tomto zmysle rozsudky z 26. septembra 2000, Komisia/Belgicko, C-478/98, Zb. s. I-7587, bod 45; X a Y, už citovaný, bod 62; zo 4. marca 2004, Komisia/Francúzsko, C-334/02, Zb. s. I-2229, bod 27, ako aj Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný, bod 50).

74 Na to, aby obmedzenie slobody usadiť sa mohlo byť opodstatnené dôvodmi boja proti zneužitiu, osobitným cieľom takéhoto obmedzenia musí byť zamedzenie konaniam, ktoré spočívajú vo vytvorení istých umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality s cieľom vyhnúť sa zvyčajne splatnej dani zo zisku dosiahnutého na základe činností vykonaných na vnútroštátnom území (rozsudok Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný, bod 55).

75 Podľa vzoru postupov uvedených v bode 49 už citovaného rozsudku Marks & Spencer, ktoré spočívajú v presune strát v rámci skupiny spoločností smerom na spoločnosti usadené v členských štátoch uplatňujúcich najvyššie daňové sadzby, teda do štátov, v ktorých je daňová hodnota týchto strát najvyššia, druh konaní popísaných v predchádzajúcom bode môže vystaviť nebezpečenstvu právo členských štátov vykonávať svoju daňovú právomoc vzhľadom na činnosti vykonávané na svojom území a takto zasiahnuť do vyrovnaného rozdelenia daňovej právomoci medzi členské štáty (pozri rozsudok Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný, bod 56).

76 Tak ako zdôrazňuje vláda Spojeného kráľovstva, vnútroštátne právne predpisy ako vo veci samej sa zameriavajú na postup „podkapitalizácie“, na základe ktorého sa skupina spoločností snaží znížiť zdanenie ziskov dosiahnutých jednou z jej dcérskych spoločností tým, že sa rozhodne pre financovanie tejto dcérskej spoločnosti skôr prostredníctvom úverov ako na základe vlastného

imania, čím umožní uvedenej dcérskej spoločnosti preniesť zisky na materskú spoločnosť vo forme úrokov, ktoré sú odpodátané pri výpočte zdaniteľných ziskov, a nie vo forme dividend, ktoré nie sú odátanou položkou. Keď je materská spoločnosť rezidentom štátu, kde je sadzba dane nižšia ako sadzba dane uplatniteľná v štáte, kde má sídlo dcérska spoločnosť, potom daťový dlh môže byť prenesený do štátu s nižším zdanením.

77 Tým, že stanovujú kvalifikáciu uvedených úrokov ako rozdelený zisk, takéto právne predpisy môžu predchádzať postupom, ktorých cieľom je len vyhnúť sa zvyčajne splatnej dani zo ziskov dosiahnutých na základe činností vykonaných na vnútroštátnom území. Z toho vyplýva, že takéto právne predpisy sú schopné dosiahnuť cieľ, vzhľadom na ktorý boli prijaté.

78 Treba ešte preveriť, či zmienené právne predpisy nejdú nad to, čo je na dosiahnutie tohto cieľa potrebné.

79 Tak ako rozhodol Súdny dvor v bode 37 svojho už citovaného rozsudku Lankhorst-Hohorst, tejto požiadavke nezodpovedajú vnútroštátne právne predpisy, ktorých osobitným cieľom nie je vylúčenie daňovej výhody čisto umelých konštrukcií, ktorých cieľom je obísť tieto právne predpisy, ale ktoré sa zameriavajú vo všeobecnosti na každú situáciu, v ktorej materská spoločnosť má svoje sídlo, z akýchkoľvek dôvodov v inom členskom štáte.

80 Naopak, právne predpisy členského štátu môžu byť opodstatnené dôvodmi súvisiacimi s bojom proti zneužitiam, keď stanovujú, že úroky zaplatené dcérskou spoločnosťou rezidentom materskej spoločnosti nerezidentovi sú kvalifikované ako rozdelený zisk len výlučne a v miere presahujúcej to, na čom by sa tieto spoločnosti dohodli za podmienok úplnej hospodárskej súťaže, to znamená na obchodných podmienkach, na ktorých by sa takéto spoločnosti mohli dohodnúť, pokiaľ by nepatrili to rovnakej skupiny spoločností.

81 Okolnosť totiž, že spoločnosti rezidentovi poskytla úver spoločnosť nerezident za podmienok, ktoré nezodpovedajú tomu, na čom by sa dotknuté spoločnosti dohodli za podmienok úplnej hospodárskej súťaže, predstavuje pre členský štát, kde má spoločnosť dlžník svoje sídlo, objektívny a treťou osobou overiteľný prvok na určenie toho, či predmetná transakcia vytvára, úplne alebo čiastočne, čisto umelú konštrukciu, ktorej cieľom je obísť daňové právne predpisy tohto členského štátu. V tejto súvislosti treba vedieť, či v prípade neexistencie osobitných vzťahov medzi dotknutými spoločnosťami by nebol poskytnutý úver alebo či by bol poskytnutý za odlišnú sumu alebo úrokovú sadzbu.

82 Tak ako zdôraznil generálny advokát v bode 67 svojich návrhov, vnútroštátne právne predpisy, ktoré vychádzajú zo skúmania objektívnych a overiteľných prvkov na určenie, či transakcia má charakter čisto umelej konštrukcie iba na daňové účely, musia byť považovaná za neidúce nad to, čo je potrebné na predchádzanie zneužitiam, keď po prvé v každom prípade, keď existencia takejto konštrukcie nemôže byť vylúčená, daňovníkovi je umožnené bez toho, aby bol viazaný nadmernými administratívnymi povinnosťami, predložiť informácie, ktoré sa týkajú prípadných obchodných dôvodov, pre ktoré bola táto transakcia uzavretá.

83 Na to, aby takéto právne predpisy boli v súlade so zásadou proporcionality, je dôležité, po druhé, aby rekvalifikácia zaplatených úrokov ako rozdeleného zisku sa obmedzila na čas týchto úrokov, ktorá presahuje sumu, ktorá by bola dohodnutá, pokiaľ by neexistovali osobitné vzťahy medzi stranami alebo medzi nimi a treťou osobou, keď skúmanie takýchto informácií vedie k záveru, že predmetná transakcia zodpovedá čisto umelej konštrukcii zbavenej skutočných obchodných dôvodov.

84 V prejednávanej veci zo spisového materiálu vyplýva, že až do zmien, ktoré boli prijaté v roku 1995, právne predpisy účinné v Spojenom kráľovstve stanovovali, že úroky zaplatené

dcérskou spoločnosťou rezidentom ako odmena za úver poskytnutý materskou spoločnosťou nerezidentom boli kvalifikované v celom rozsahu ako rozdelený zisk bez toho, aby bol vyhodnotený súlad úveru s vhodným kritériom, akým je úplná hospodárska súťaž, a bez akejkoľvek možnosti pre túto dcérsku spoločnosť predložiť informácie, ktoré sa týkajú skutočných obchodných dôvodov, na ktorých bol založený tento úver.

85 Zo spisového materiálu však tiež vyplýva, že tieto právne predpisy sa neuplatňovali v prípadoch, ak DDZ vylučovala ich uplatnenie a zaručovala, že predmetné úroky mohli byť odpísané na daňové účely, pokiaľ úroková sadzba nepresiahla to, čo by bolo dohodnuté za podmienok úplnej hospodárskej súťaže. Na základe takejto DDZ iba časť úrokov, ktorá presiahla sumu, ktorá by bola zaplatená za podmienok úplnej hospodárskej súťaže, bola kvalifikovaná ako rozdelený zisk.

86 Ak daňový režim, ktorý vyplýva z DDZ uzavretých Spojeným kráľovstvom pre situácie, ktoré sú v ich vecnej pôsobnosti, sa javí najskôr tak, že vychádza zo skúmania objektívnych a overiteľných prvkov, ktoré umožňujú zistiť existenciu istoty umelej konštrukcie iba na daňové účely, je úlohou vnútroštátneho súdu určiť, ak sa potvrdí, že žalobkyne vo veci samej mali výhody z takéhoto režimu, či im tento režim umožnil v prípade, ak ich transakcie nespĺňali podmienky stanovené DDZ na hodnotenie ich súladu s kritériom úplnej hospodárskej súťaže, predložiť informácie, ktoré sa týkajú prípadných obchodných dôvodov, na ktorých sa zakladali tieto transakcie, bez toho, aby boli viazané nadmernými administratívnymi povinnosťami.

87 To isté platí v prípade vnútroštátnych ustanovení, ktoré nadobudli účinnosť v dôsledku legislatívnych zmien, ktoré boli prijaté v rokoch 1995 a 1998. Je nepochybné, že na základe týchto ustanovení rekvalifikácia na rozdelený zisk sa týka len tej časti úrokov, ktorá presahuje sumu, ktorá by bola zaplatená za podmienok úplnej hospodárskej súťaže. Ale po prvé, ak sa zdá, že kritériá, ktoré stanovujú zmienené ustanovenia, vyžadujú skúmanie objektívnych a overiteľných prvkov na vyvodenie záveru o existencii istoty umelej konštrukcie iba na daňové účely, je úlohou vnútroštátneho súdu určiť, či tieto ustanovenia dávajú možnosť daňovníkovi, keď transakcia nespĺňa kritérium úplnej hospodárskej súťaže, prípadne predložiť za podmienok uvedených v predchádzajúcom bode informácie, ktoré sa týkajú obchodných dôvodov, na ktorých sa zakladala táto transakcia.

88 Opačne, ako tvrdí Komisia, keď belgický štát kvalifikuje ako rozdelený zisk časť úrokov alebo úroky ako celok zaplatené spoločnosťou rezidentom spoločnosti nerezidentovi, ktorá patrí do rovnakej skupiny spoločností, po tom, čo preukázal, že ide o istotu umelú konštrukciu, ktorej cieľom je obísť daňové právne predpisy, nemožno v tejto súvislosti vyžadovať od tohto belgického štátu, aby zabezpečil, že štát, kde má táto druhá spoločnosť sídlo, prijme všetky nevyhnutné opatrenia na to, aby sa na úrovni zmienenej skupiny vyhlo tomu, že úhrada kvalifikovaná ako dividendy bude ako taká zdanená ako v belgickom štáte, kde má sídlo prvá spoločnosť, tak aj v druhom štáte.

89 Keďže totiž v takomto prípade belgický štát, kde má sídlo prvá spoločnosť, môže oprávnené zaobchádzať s úrokmi zaplatenými touto spoločnosťou ako s rozdeleným ziskom, nie je v zásade úlohou tohto štátu zabezpečiť, aby zisky rozdelené akcionárskej spoločnosti nerezidentovi neboli reazovo zdanené (pozri v tomto zmysle rozsudok *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, už citovaný, body 59 a 60).

90 Je tomu tak len vtedy, keď belgický štát rozhodne vykonáva svoju daňovú právomoc nielen vzhľadom k dcérskej spoločnosti rezidentovi vo vzťahu k ziskom dosiahnutým v tomto belgickom štáte, ale takisto vzhľadom k spoločnosti nerezidentovi, ktorej plyní príjem od dcérskej spoločnosti, vo vzťahu k príjmu, ktorý získava od tejto dcérskej spoločnosti, keď uvedený štát musí na to, aby táto spoločnosť, ktorej plyní príjem, nebola vystavená obmedzeniu slobody

usadiť sa, ktoré článok 43 ES v zásade zakazuje, zabezpečiť, aby sa podľa mechanizmu upraveného v jeho vnútroštátnom práve na účely zamedzenia alebo obmedzenia reazového zdanenia zaobchádzalo so spoločnosťou nerezidentom, ktorej plynie príjem, rovnako ako so spoločnosťou rezidentom, ktorej plynie príjem (pozri v tomto zmysle rozsudky *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, už citovaný, bod 70, ako aj *Denkavit Internationaal a Denkavit France*, už citovaný, bod 37).

91 Nakoniec treba zdôrazniť, že ako bolo pripomenuté v bode 49 tohto rozsudku, v prípade neexistencie opatrení na zjednotenie alebo harmonizáciu na úrovni Spoločenstva majú členské štáty naalej právomoc, aby prostredníctvom zmluvy alebo jednostranne vymedzili kritériá rozdelenia svojej daňovej právomoci najmä so zreteňom na zamedzenie dvojitého zdanenia.

92 Teda treba odpovedať na prvú a tretiu otázku tak, že v rozpore s článkom 43 ES sú právne predpisy členského štátu, ktoré obmedzujú možnosť spoločnosti rezidenta odpôítať na daňové účely úroky zaplatené ako odmenu za úver poskytnutý priamou alebo nepriamou materskou spoločnosťou, ktorá je rezidentom iného členského štátu alebo spoločnosťou rezidentom iného členského štátu ovládanou takouto materskou spoločnosťou, bez toho, že by takto obmedzila spoločnosť rezidenta, ktorá si zobrala úver od spoločnosti, tiež rezidenta, iba ak na jednej strane tieto právne predpisy vychádzajú zo skúmania objektívnych a overiteľných prvkov, ktoré umožňujú zistiť existenciu istu umelej konštrukcie iba na daňové účely s tým, že by stanovili možnosť pre daňovníka v prípade potreby a bez toho, aby bol viazaný nadmernými administratívnymi povinnosťami, predložiť informácie, ktoré sa týkajú obchodných dôvodov súvisiacich s predmetnou transakciou, a na druhej strane, keď je preukázaná existencia takejto konštrukcie, zmienené právne predpisy kvalifikujú tieto úroky ako rozdelené zisky len do tej miery, v akej presahujú sumu, ktorá by bola dohodnutá za podmienok úplnej hospodárskej súaže.

O druhej otázke

93 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či by odpoveď na prvú otázku bola odlišná, pokiaľ by finančné prostriedky boli poskytnuté formou úveru spoločnosti rezidentovi, a to nie materskou spoločnosťou rezidentom iného členského štátu, ale:

- inou spoločnosťou tej istej skupiny spoločností, ktorá má sídlo práve tak ako materská spoločnosť uvedenej skupiny v inom členskom štáte,
- inou spoločnosťou tej istej skupiny spoločností, ktorá má sídlo v inom členskom štáte, zatiaľ čo spoločné príbuzné spoločnosti, spoločnosti dlžníka a spoločnosti veriteľa majú sídlo v tretej krajine, alebo
- inou spoločnosťou tej istej skupiny spoločností, ktorá má sídlo v inom členskom štáte, ale poskytuje úver prostredníctvom organizačnej zložky umiestnenej v tretej krajine, zatiaľ čo spoločné príbuzné spoločnosti, spoločnosti dlžníka a spoločnosti veriteľa majú sídlo v tretej krajine, alebo
- inou spoločnosťou tej istej skupiny spoločností, ktorá má sídlo práve tak ako spoločné príbuzné spoločnosti, spoločnosti dlžníka a spoločnosti veriteľa v tretej krajine.

94 V tejto súvislosti treba najskôr pripomenúť, tak ako bolo zdôraznené v bode 61 tohto rozsudku, že vnútroštátne právne predpisy ako vo veci samej, ktoré, pokiaľ ide o kvalifikáciu úrokov zaplatených dcérskou spoločnosťou rezidentom materskej spoločnosti ako rozdelených ziskov, uplatňujú rozdiel v zaobchádzaní medzi dcérskymi spoločnosťami rezidentmi v závislosti od miesta sídla ich materskej spoločnosti, čím obmedzujú slobodu usadiť sa, keďže robia pre spoločnosti usadené v iných členských štátoch výkon ich slobody usadiť sa menej atraktívnym, v

dôsledku toho môžu upustiť od nadobudnutia, založenia alebo zachovania dcérskej spoločnosti v členskom štáte, ktorý takéto opatrenie prijal.

95 Z toho vyplýva, že takéto právne predpisy vytvárajú obmedzenie slobody usadiť sa, ktoré je v zásade zakázané článkom 43 ES, ako vtedy, keď spoločnosti dlžníkovi rezidentovi poskytne úver spoločnosť usadená v inom členskom štáte, ktorá priamo alebo nepriamo vlastní účasť na základnom imaní spoločnosti dlžníka, ktorá jej umožňuje vykonávať určitý vplyv na rozhodnutia tejto spoločnosti a určovať jej činnosti, tak aj vtedy, keď spoločnosti dlžníkovi poskytne úver iná spoločnosť nerezident, ktorá nezávisle do miesta jej sídla je kontrolovaná spoločnosťou, ktorá má sídlo v inom členskom štáte a ktorá vlastní, priamo alebo nepriamo, takúto účasť na základnom imaní spoločnosti dlžníka.

96 Odpoveď na prvú prejudiciálnu otázku teda tiež platí za predpokladu uvedeného v prvej zarážke druhej prejudiciálnej otázky.

97 Pokiaľ ide o predpoklady uvedené v druhej, tretej a štvrtej zarážke druhej prejudiciálnej otázky, treba pripomenúť, tak ako to bolo zdôraznené v bode 36 tohto rozsudku, že článok 43 ES v spojení s článkom 48 ES priznáva právo spoločnostiam, ktoré sú založené podľa zákonov členského štátu a ktoré majú svoje sídlo, ústredie alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti v Spoločenstve, vykonávať svoju činnosť v inom členskom štáte prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia.

98 Článok 43 ES sa teda nemôže vzťahovať na uplatňovanie vnútroštátnych právnych predpisov ako vo veci samej na situáciu, keď spoločnosti rezidentovi poskytne úver spoločnosť rezident iného členského štátu, ktorá sama nevlastní kontrolnú účasť v spoločnosti dlžníka, a keď tieto dve spoločnosti sú ovládané, priamo alebo nepriamo, spoločnou príbuznou spoločnosťou, ktorá má sídlo v tretej krajine.

99 Keď totiž za takejto situácie členský štát, ktorý prijal tieto právne predpisy, kvalifikuje ako rozdelené zisky úroky zaplatené spoločnosťou dlžníkom, toto opatrenie zasahuje do slobody usadiť sa nie spoločnosti veriteľa, ale výlučne do práva príbuznej spoločnosti, ktorá na takejto úrovni ovláda ďalšie dve dotknuté spoločnosti, čo umožňuje ovplyvňovať výber financovania uvedených spoločností. Keďže však uvedená príbuzná spoločnosť nie je usadená v členskom štáte v zmysle článku 48 ES, potom článok 43 ES nie je uplatniteľný.

100 Z rovnakých dôvodov sa článok 43 ES nevzťahuje na uplatňovanie týchto právnych predpisov na situáciu, v ktorej ako spoločnosť veriteľ, tak aj spoločná príbuzná spoločnosť sídli v tretej krajine, ani na situáciu keď spoločnosť veriteľ, ktorá má sídlo v inom členskom štáte a sama neovláda spoločnosť dlžníka, poskytne úver prostredníctvom organizačnej zložky usadenej v treťom štáte, pričom spoločná príbuzná spoločnosť má sídlo tiež v treťom štáte.

101 Pokiaľ ide o ďalšie ustanovenia Zmluvy, na ktoré poukazujú žalobkyne vo veci samej, treba zdôrazniť, ako bolo zdôraznené v bodoch 33 a 34 tohto rozsudku, že právne predpisy ako vo veci samej, ktoré sa zameriavajú len na vzťahy v rámci skupiny spoločností, zasahujú prevažujúco do slobody usadiť sa. Za predpokladu, že takéto právne predpisy by mali obmedzujúce účinky na slobodu poskytovania služieb a na slobodný obeh kapitálu, potom by z nich vyplynul nevyhnutne dôsledok prípadnej prekážky slobody usadiť sa a tieto účinky by neodôvodňovali skúmanie uvedenej právnej úpravy vzhľadom na články 49 ES a 56 ES.

102 Teda treba odpovedať na druhú otázku tak, že na právne predpisy členského štátu, ako sú tie, ktoré sú uvedené v prvej otázke, sa nevzťahuje článok 43 ES, keď sa uplatňujú na situáciu, keď spoločnosti rezidentovi poskytne úver spoločnosť rezident iného členského štátu alebo tretej krajiny, ktorá sama neovláda spoločnosť dlžníka, a keď tieto dve spoločnosti sú ovládané, priamo

alebo nepriamo, spoločnou príbuznou spoločnosťou, ktorá má sídlo v tretej krajine.

O štvrtej otázke

103 Svojou štvrtou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či v prípade, že právne predpisy ako vo veci samej vytvárajú obmedzenie pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a tretími krajinami uvedené v článku 56 ES, sa takéto obmedzenie má považovať za obmedzenie, ktoré existovalo 31. decembra 1993 na účely uplatňovania článku 57 ods. 1 ES.

104 Úvodom treba zdôrazniť, tak ako to vyplýva z bodov 33, 34 a 101 tohto rozsudku, že právne predpisy ako vo veci samej musia byť skúmané vzhľadom na článok 43 ES a nie na článok 56 ES.

105 Na štvrtú otázku teda nie je potrebné odpovedať.

O piatej a desiatej otázke

106 Svojou piatou a desiatou otázkou, ktoré treba skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či v prípade, ak by vnútroštátne opatrenia uvedené v predchádzajúcich otázkach boli nezlučiteľné s právom Spoločenstva, by sa žaloby, aké podali žalobkyne vo veci samej s cieľom napraviť takúto nezlučiteľnosť, mali kvalifikovať ako žaloby o vrátenie súm prijatých neoprávnene alebo neoprávnene odmietnutých výhod, alebo naopak, ako žaloby o náhradu škody. V poslednom uvedenom prípade sa pýta, či je potrebné splniť podmienky uvedené v už citovanom rozsudku Brasserie du Pêcheur a Factortame a či v tejto súvislosti je dôležité vziať do úvahy formu, v akej musia byť takéto žaloby podané na základe vnútroštátneho práva.

107 Pokiaľ ide o uplatnenie podmienok, podľa ktorých je členský štát povinný nahradiť škody spôsobené jednotlivcom porušením práva Spoločenstva, vnútroštátny súd sa pýta, či Súdny dvor môže poskytnúť usmernenia k existencii dostatočne závažného porušenia práva Spoločenstva, ako aj k príčinnej súvislosti medzi porušením povinnosti členského štátu a škodou vzniknutou poškodeným osobám.

108 Nakoniec sa vnútroštátny súd pýta, či treba na účel určenia strát, ktoré majú byť nahradené alebo vyvážené, zodpovedajúcu otázku, či poškodené osoby vynaložili náležitú starostlivosť s cieľom vyhnúť sa strate, najmä tým, že podali žaloby.

109 V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že Súdnemu dvoru neprináleží, aby právne kvalifikoval žaloby podané žalobkyňami vo veci samej na vnútroštátny súd. V tejto veci prináleží týmto žalobkyňiam, aby pod dohľadom vnútroštátneho súdu upresnili povahu a právny základ svojich žalôb (návrh na vrátenie alebo návrh na náhradu škody) (pozri rozsudky Metallgesellschaft a i., už citovaný, bod 81, a Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 201).

110 Podľa ustálenej judikatúry je právo získať vrátenie daní vybratých v členskom štáte v rozpore s pravidlami práva Spoločenstva následkom a súčasťou práv, ktoré vyplývajú jednotlivcom z ustanovení práva Spoločenstva, ako ich vyložil Súdny dvor (rozsudok Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 202 a citovaná judikatúra).

111 V prípade neexistencie právnej úpravy Spoločenstva týkajúcej sa vrátenia neprávom vybraných vnútroštátnych daní je vecou vnútroštátneho právneho poriadku každého členského štátu, aby určil príslušné súdy a upravil procesné podmienky žalôb určených na zabezpečenie ochrany práv, ktoré jednotlivcom vyplývajú z práva Spoločenstva, za predpokladu, že jednak takéto podmienky nie sú menej výhodné ako podmienky vzťahujúce sa na obdobné vnútroštátne žaloby (zásada ekvivalencie) a že jednak nevedú k praktickej nemožnosti alebo nadmernému

s?ažení výkonu práv priznaných právom Spolo?enstva (zásada efektivity) (rozsudok Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 203 a citovaná judikatúra).

112 Okrem toho, ak ?lenský štát vybral dane v rozpore s pravidlami práva Spolo?enstva, majú jednotlivci právo na vrátenie nielen neprávom vybranej dane, ale aj súm, ktoré boli tomuto štátu zaplatené alebo ním vybrané v priamej súvislosti s touto da?ou. Ako už Súdny dvor rozhodol v bodoch 87 a 88 už citovaného rozsudku Metallgesellschaft a i., zah??a to aj straty vzniknuté nemožnosťou disponova? s týmito pe?ažnými sumami v dôsledku pred?asnej splatnosti dane (rozsudok Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 205 a citovaná judikatúra).

113 Na rozdiel od tvrdení žalobký? vo veci samej však ani da?ové ú?avy alebo iné da?ové výhody, ktorých by sa spo?nos? rezident vzdala, aby si mohla neprávom vybranú da? v celej výške zapo?íta? na úhradu inej dane, rovnako ako ani ujma, ktorá vznikla takejto spo?nosti z dôvodu, že skupina, ktorej je sú?as?ou, považovala za nutné na zníženie svojho celkového da?ového za?aženia nahradi? financovanie prostredníctvom vlastného imania prostriedkami poskytnutými vo forme úveru, ani výdavky, ktoré vznikli spo?nosti tejto skupiny v súvislosti s prispôbením sa predmetným vnútroštátnym právnym predpisom, nemôžu byť nahradené na základe práva Spolo?enstva prostredníctvom žaloby o vrátenie neprávom vybranej dane alebo súm, ktoré boli dotknutému ?lenskému štátu zaplatené alebo ním vybrané v priamej súvislosti s touto da?ou. Takéto výdavky sa totiž zakladajú na rozhodnutiach spo?ností uvedenej skupiny, a nemôžu preto pre ?u predstavova? nevyhnutný následok rozhodnutia Spojeného krá?ovstva kvalifikova? niektoré úroky zaplatené spo?nostiam nerezidentom ako rozdelené zisky.

114 Za týchto okolností prináleží vnútroštátnemu súdu, aby ur?il, či výdavky vymenované v predchádzajúcom bode predstavujú pre dotknuté spo?nosti finan?né straty, ktoré im vznikli v dôsledku porušenia práva Spolo?enstva, za ktoré je zodpovedný daný ?lenský štát.

115 Bez toho, aby bolo vylú?ené, že zodpovednosť štátu možno na základe vnútroštátneho práva vyvodi? aj za menej prísnych podmienok, Súdny dvor rozhodol, že podmienky, za ktorých je ?lenský štát povinný nahradi? škody spôsobené jednotlivcom porušeniami práva Spolo?enstva, ktoré mu možno pripísa?, sú tri, a to že cie?om porušeného právneho pravidla je prizna? jednotlivcom práva, že porušenie je dostato?ne závažné a že existuje priama prí?inná súvislos? medzi porušením povinnosti štátu a škodou, ktorú utrpeli poškodené osoby (pozri rozsudky Brasserie du Pêcheur a Factortame, už citovaný, body 51 a 66; z 30. septembra 2003, Köbler, C?224/01, Zb. s. I?10239, body 51 a 57, ako aj Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 209).

116 Uplatnenie podmienok dovo?ujúcich konštatova? zodpovednosť ?lenských štátov za škody spôsobené jednotlivcom porušeniami práva Spolo?enstva musia v zásade vykona? vnútroštátne súdy pod?a usmernení Súdného dvora na vykonanie tohto uplatnenia (rozsudok Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 210 a citovaná judikatúra).

117 Prvá podmienka je vo veci samej zjavne splnená, pokia? ide o ?lánky 43 ES. Tieto ustanovenia totiž majú za následok priznanie práv jednotlivcom (pozri rozsudky Brasserie du Pêcheur a Factortame, už citovaný, body 23 a 54, ako aj Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 211).

118 Pokia? ide o druhú podmienku, je na jednej strane vhodné pripomenú?, že porušenie práva Spolo?enstva je dostato?ne závažné vtedy, keď ?lenský štát pri výkone svojej normotvornej právomoci zjavným a závažným spôsobom prekro?il hranice výkonu tejto právomoci. Na druhej strane, keď daný ?lenský štát v ?ase, keď sa dopustil porušenia, disponoval len zna?ne obmedzenou, alebo dokonca žiadnou vo?nou úvahou, môže na preukázanie existencie dostato?ne závažného porušenia posta?ova? jednoduché porušenie práva Spolo?enstva

(rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 212 a citovaná judikatúra).

119 Pri určení, či je porušenie práva Spoločenstva dostatočne závažné, je potrebné zohľadniť všetky skutočnosti charakterizujúce situáciu, ktorá je vnútroštátnemu súdu predložená. Medzi tieto skutočnosti patrí najmä stupeň jasnosti a presnosti porušeného pravidla, úmyselná alebo neúmyselná povaha nesplnenia povinnosti alebo spôsobenej škody, ospravedlniteľnosť alebo neospravedlniteľnosť prípadného právneho pochybenia, okolnosť, že stanoviská inštitúcie Spoločenstva mohli prispieť k prijatiu alebo zachovaniu opatrení alebo vnútroštátnej praxe, ktoré sú v rozpore s právom Spoločenstva (rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 213 a citovaná judikatúra).

120 V každom prípade je porušenie práva Spoločenstva zjavne závažné, ak pretrvávalo napriek vydaniu rozsudku konštatujúcemu vytýkané nesplnenie povinnosti alebo rozsudku v prejudiciálnom konaní, alebo napriek ustálenej judikatúre Súdneho dvora v danej oblasti, z ktorých vyplýva protiprávnosť predmetného konania (rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 214 a citovaná judikatúra).

121 V tejto veci musí vnútroštátny súd pri posúdení, či bolo porušenie článku 43 ES dotknutým členským štátom dostatočne závažné, zohľadniť skutočnosť, že v oblasti, akou sú priame dane, sa následky vyplývajúce zo slobôd pohybu zaručených Zmluvou prejavujú len postupne, najmä podľa zásad formulovaných Súdnym dvorom v jeho už citovanom rozsudku z 28. januára 1986, *Komisija/Francúzsko*. Až do vyhlásenia už citovaného rozsudku *Lankhorst-Hohorst* problém nastolený týmto prejudiciálnym návrhom nebol totiž ešte riešený ako taký v judikatúre Súdneho dvora.

122 Pokiaľ ide o tretiu podmienku, t. j. požiadavku priamej príčinnej súvislosti medzi porušením povinnosti štátu a škodou, ktorú utrpeli poškodené osoby, prináleží vnútroštátnemu súdu, aby overil, či údajná ujma vyplýva z porušenia práva Spoločenstva dostatočne priamo na to, aby bolo možné zaviazvať štát na jej náhradu (rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 218 a citovaná judikatúra).

123 S výhradou nároku na náhradu škody, ktorý má v prípade splnenia týchto podmienok svoj základ priamo v práve Spoločenstva, musí štát napraviť následky spôsobenej škody v rámci vnútroštátneho práva zodpovednosti za spôsobenú škodu, pričom podmienky náhrady škody stanovené vo vnútroštátnych právnych úpravách nemôžu byť menej výhodné ako podmienky týkajúce sa obdobných vnútroštátnych prostriedkov nápravy a nemôžu byť upravené tak, aby viedli k praktickej nemožnosti alebo nadmernému sťaženiu získania náhrady (rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 219 a citovaná judikatúra).

124 Treba upresniť, že na určenie nahraditeľnej škody vnútroštátny sudca môže overiť, či poškodená osoba uniesla dôkazné bremeno o vynaložení rozumnej starostlivosti s cieľom predísť škode alebo obmedziť jej rozsah a či najmä využila v rozumnom rozsahu všetky právne prostriedky, ktoré mala k dispozícii (rozsudok *Brasserie du Pêcheur a Factortame*, už citovaný, bod 84).

125 V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol v bode 106 už citovaného rozsudku Metallgesellschaft a. i., pokiaľ ide o daňové právne predpisy, ktoré odmietali dcérskym spoločnostiam rezidentom materských spoločností nerezidentom využívať režim zdanenia skupiny, že výkon práv, ktoré priamo uplatniteľné ustanovenia práva Spoločenstva priznávajú jednotlivcom, by bol znemožnený alebo nadmerne sťažený, ak by ich návrhy na vrátenie alebo ich návrhy na náhradu škody založené na porušení práva Spoločenstva museli byť zamietnuté alebo čiastočne zamietnuté iba z toho dôvodu, že jednotlivci sa nedomáhali uplatnenia režimu zdanenia, ktorý im vnútroštátny zákon odmietol, s cieľom napadnúť zamietnutie daňovou správou cestou právnych nástrojov stanovených na tento účel, dovoľávajúc sa prednosti a priameho účinku práva Spoločenstva.

126 Rovnako uplatňovanie ustanovení o slobode usadiť by bolo znemožnené alebo nadmerne sťažené, ak by návrhy na vrátenie alebo na náhradu škody založené na porušení uvedených ustanovení museli byť zamietnuté alebo čiastočne zamietnuté iba z toho dôvodu, že predmetné spoločnosti neuplatnili na daňovej správe nárok na možnosť zaplatiť úroky príbuznej spoločnosti nerezidentovi ako odmenu za finančné prostriedky poskytnuté formou úveru bez toho, že by tieto úroky boli kvalifikované ako rozdelené zisky, hoci za predmetných okolností vnútroštátny zákon v spojení prípadne s relevantnými ustanoveniami DDZ určoval takúto kvalifikáciu.

127 Je úlohou vnútroštátneho súdu určiť, či, pokiaľ sa preukáže, že predmetné vnútroštátne právne predpisy vo veci samej, prípadne v spojení s relevantnými ustanoveniami DDZ, nespĺňajú podmienky uvedené v bode 92 tohto rozsudku, a vytvárali tak prekážku slobode usadiť sa zakázanú článkom 43 ES, uplatňovanie týchto právnych predpisov malo za každého predpokladu viesť k neúspešnosti uplatnenia nárokov žalobky vo veci samej uplatnených na daňovej správe Spojeného kráľovstva.

128 Na piatu až desiatu otázku teda treba odpovedať takto:

– V prípade neexistencie právnej úpravy Spoločenstva je úlohou vnútroštátneho právneho poriadku každého členského štátu, aby určil príslušné súdy a upravil procesné podmienky žalôb určených na zabezpečenie ochrany práv, ktoré jednotlivcom vyplývajú z práva Spoločenstva, vrátane kvalifikácie žalôb podaných poškodenými osobami na vnútroštátne súdy. Musí byť však zaručené, že jednotlivci budú mať účinný prostriedok nápravy, ktorý im umožní získať vrátenie neprávom vybranej dane a súm, ktoré boli tomuto členskému štátu zaplatené alebo ním vybrané v priamej súvislosti s touto daňou. Pokiaľ ide o iné škody vzniknuté z dôvodu porušenia práva Spoločenstva, ktoré možno pripísať členskému štátu, je tento členský štát povinný nahradiť škody spôsobené jednotlivcom za podmienok uvedených v bode 51 už citovaného rozsudku Brasserie du Pêcheur a Factortame, čo však nevylučuje, že zodpovednosť štátu možno na základe vnútroštátneho práva vyvodiť aj za menej prísnych podmienok.

– Keď sa potvrdí, že právne predpisy členského štátu vytvárajú prekážku slobode usadiť sa zakázanú článkom 43 ES, vnútroštátny súd môže pri určení výšky škody, za ktorú možno poskytnúť náhradu, zohľadniť skutočnosť, či poškodené osoby vynaložili náležitú starostlivosť s cieľom vyhnúť sa škode alebo túto škodu zmierniť a či najmä využili v rozumnom rozsahu všetky právne prostriedky, ktoré mali k dispozícii. S cieľom vyhnúť sa tomu, aby výkon práv, ktoré článok 43 ES priznáva jednotlivcom, bol znemožnený alebo nadmerne sťažený, vnútroštátny súd však môže určiť, či uplatňovanie týchto predpisov, prípadne v spojení s relevantnými ustanoveniami DDZ by viedlo za každých okolností k neúspešnosti uplatnenia nárokov žalobky vo veci samej na daňovej správe dotknutého členského štátu.

O žiadosti na obmedzenie účinkov rozsudku z časového hľadiska

129 Vláda Spojeného kráľovstva na pojednávaní požiadala Súdny dvor, aby v prípade, ak by

Súdny dvor vyložil právo Spoločenstva v tom zmysle, že mu odporujú vnútroštátne právne predpisy, aké sú vo veci samej, časovo obmedzil účinky jeho rozsudku, a to aj pokiaľ ide o žaloby podané na súdy ešte pred dátumom vydania tohto rozsudku. Vláda odhadla na 300 miliónov eur náklady spojené s výkladom práva Spoločenstva, ktorý by bol v jej neprospech.

130 Nutné je konštatovať, že v prejednávanej veci vláda Spojeného kráľovstva neupresnila, na akom základe dospela k vyčíslenému odhadu účinkov tohto rozsudku, ani to, či táto suma sa týka výlučne finančných dôsledkov vo veci samej alebo tiež dôsledkov, ktoré by vyplývali z tohto rozsudku v ďalších prípadoch.

131 Okrem toho suma uvedená touto vládou vychádza z predpokladu, podľa ktorého odpovede dané Súdnym dvorom by viedli k tomu, že návrhom žalobký vo veci samej bude vyhovené v celom rozsahu, pričom však je úlohou vnútroštátneho súdu toto preskúmať.

132 Za týchto podmienok Súdny dvor nemá k dispozícii dostatočné informácie na to, aby skúmal žiadosť vlády Spojeného kráľovstva.

133 Preto nie je namieste časovo obmedziť účinky tohto rozsudku.

O trovách

134 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 (veľká komora) rozhodol takto:

1. V rozpore s článkom 43 ES sú právne predpisy členského štátu, ktoré obmedzujú možnosť spoločnosti rezidenta odpôňať na daňové účely, úroky zaplatené ako odmenu za úver poskytnutý priamou alebo nepriamou materskou spoločnosťou, ktorá je rezidentom iného členského štátu alebo spoločnosťou rezidentom iného členského štátu ovládanou takouto materskou spoločnosťou bez toho, že by takto obmedzila spoločnosť rezidenta, ktorá si zobrala úver od spoločnosti tiež rezidenta, s výnimkou prípadu, že na jednej strane tieto právne predpisy vychádzajú zo skúmania objektívnych a overiteľných prvkov, ktoré umožňujú zistiť existenciu istoty umelej konštrukcie iba na daňové účely s tým, že by stanovili možnosť pre daňovníka v prípade potreby a bez toho, aby bol viazaný nadmernými administratívnymi povinnosťami, predložiť informácie, ktoré sa týkajú obchodných dôvodov súvisiacich s predmetnou transakciou, a na druhej strane prípadu, keď je preukázaná existencia takejto konštrukcie, zmienené právne predpisy kvalifikujú tieto úroky ako rozdelené zisky len do tej miery, v akej presahujú sumu, ktorá by bolo dohodnutá za podmienok úplnej hospodárskej súťaže.

2. Na právne predpisy členského štátu, ako sú tie ktoré sú uvedené v prvej otázke, sa nevzťahuje článok 43 ES, keď sa uplatňujú na situáciu, keď spoločnosti rezidentovi poskytne úver spoločnosť rezident iného členského štátu alebo tretej krajiny, ktorá sama neovláda spoločnosť dlžníka, a keď tieto dve spoločnosti sú ovládané, priamo alebo nepriamo, spoločnou príbuznou spoločnosťou, ktorá má sídlo v tretej krajine.

3. V prípade neexistencie právnej úpravy Spoločenstva je úlohou vnútroštátneho právneho poriadku každého členského štátu, aby určil príslušné súdy a upravil procesné podmienky žalôb určených na zabezpečenie ochrany práv, ktoré jednotlivcom vyplývajú z práva Spoločenstva, vrátane kvalifikácie žalôb podaných poškodenými osobami na vnútroštátne súdy. Musí byť však zaručené, že jednotlivci budú mať účinný prostriedok

nápravy, ktorý im umožní získať vrátenie neprávom vybranej dane a súm, ktoré boli tomuto členskému štátu zaplatené alebo ním vybrané v priamej súvislosti s touto daňou. Pokiaľ ide o iné škody vzniknuté z dôvodu porušenia práva Spoločenstva, ktoré možno pripísať členskému štátu, je tento členský štát povinný nahradiť škody spôsobené jednotlivcom za podmienok uvedených v bode 51 rozsudku z 5. marca 1996, *Brasserie du Pêcheur a Factortame* (C-46/93 a C-48/93), čo však nevylučuje, že zodpovednosť štátu možno na základe vnútroštátneho práva vyvodiť aj za menej prísnych podmienok.

Keď sa potvrdí, že právne predpisy členského štátu vytvárajú prekážku slobode usadiť sa zakázanú článkom 43 ES, vnútroštátny súd môže pri určení výšky škody, za ktorú možno poskytnúť náhradu, zohľadniť skutočnosť, či poškodené osoby vynaložili náležitú starostlivosť s cieľom vyhnúť sa škode alebo túto škodu zmierniť a či najmä využili v rozumnom rozsahu všetky právne prostriedky, ktoré mali k dispozícii. S cieľom vyhnúť sa tomu, aby výkon práv, ktoré článok 43 ES priznáva jednotlivcom, bol znemožnený alebo nadmerne sťažený, vnútroštátny súd však môže určiť, či uplatňovanie týchto predpisov, prípadne v spojení s relevantnými ustanoveniami dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia by viedlo za každých okolností k neúspešnosti uplatnenia nárokov žalobkýň vo veci samej na daňovej správe dotknutého členského štátu.

Podpisy

* Jazyk konania: angličtina.