

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

z 13. novembra 2012 (*)

„Ďalšie články 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ – Vyplácanie dividend – Daň z príjmov právnických osôb – Vec Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04) – Výklad rozsudku – Zamedzenie hospodárskeho dvojitého zdanenia – Rovnocennosť metódy oslobodenia a metódy zápočtu – Pojmy ‚daňové sadzby‘ a ‚rôzne úrovne zdaňovania‘ – Dividendy pochádzajúce z tretích krajín“

Vo veci C-35/11,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Spojené kráľovstvo), z 20. decembra 2010 a doručený Súdnemu dvoru 21. januára 2011, ktorý súvisí s konaním:

Test Claimants in the FII Group Litigation

proti

Commissioners of Inland Revenue,

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda V. Skouris, podpredseda K. Lenaerts (spravodajca), predsedovia komôr A. Tizzano, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, A. Rosas, sudcovia U. Lõhmus, E. Levits, A. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot a A. Arabadžiev,

generálny advokát: N. Jääskinen,

tajomník: L. Hewlett, hlavná referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 7. februára 2012,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Test Claimants in the FII Group Litigation, v zastúpení: G. Aaronson, QC, a P. Farmer, barrister,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: S. Ossowski, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci K. Bacon, barrister,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,
- Írsko, v zastúpení: D. O'Hagan, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci A. Collins, SC, a N. McNicholas, BL,
- francúzska vláda, v zastúpení: G. de Bergues a N. Rouam, splnomocnení zástupcovia,
- holandská vláda, v zastúpení: C. Wissels a B. Koopman, splnomocnené zástupkyne,

– Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a W. Mölls, splnomocnení zástupcovia,
po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 19. júla 2012,
vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ.
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci uplatnenia rozsudku z 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, Zb. s. I-11753), a jeho cieľom je získať vysvetlenia týkajúce sa niektorých bodov uvedeného rozsudku.

Právny rámec Spojeného kráľovstva

- 3 Podľa daňovej právnej úpravy platnej v Spojenom kráľovstve zisky dosiahnuté počas úctovného obdobia každou spoločnosťou, ktorá je rezidentom tohto členského štátu, ako aj každou spoločnosťou, ktorá síce nie je rezidentom tohto členského štátu, ale vykonáva na jeho území podnikateľskú činnosť prostredníctvom organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia, podliehajú v uvedenom štáte dani z príjmov právnických osôb.
- 4 Od roku 1973 uplatňuje Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska systém zdačovania nazývaný „čiastočný zápočet“, podľa ktorého sa na účely zamedzenia hospodárskeho dvojitého zdanenia časť dane z príjmov právnických osôb zaplatená spoločnosťou rezidentom v prípade, ak táto spoločnosť rozdeľuje zisky, započíta jej akcionárom. Do 6. apríla 1999 boli základom tohto systému jednak preddavky na daň z príjmov právnických osôb zo strany vyplácajúcej spoločnosti a jednak daňový úver poskytovaný akcionárom, ktorí boli príjemcami vyplácaných dividend, čo bolo v prípade prijímajúcich spoločností, ktoré sú rezidentmi Spojeného kráľovstva, sprevádzané oslobodením dividend prijatých od spoločnosti, ktorá je rovnako rezidentom tohto členského štátu, od dane z príjmov právnických osôb.

Preddavky na daň z príjmov právnických osôb

- 5 Podľa § 14 zákona z roku 1988 o daniach z príjmov fyzických a právnických osôb (*Income and Corporation Taxes Act 1988*, ďalej len „ICTA“), v znení uplatniteľnom v čase skutkových okolností vo veci samej, má spoločnosť, ktorá je rezidentom Spojeného kráľovstva a vypláca dividendy svojim akcionárom, povinnosť zaplatiť preddavok na daň z príjmov právnických osôb („advance corporation tax“, ďalej len „ACT“), vypočítaný podľa výšky alebo hodnoty vyplatených dividend.
- 6 Spoločnosť má právo započítať v určitom rozsahu ACT zaplatený z dôvodu rozdelenia zisku počas daného úctovného obdobia na sumu, ktorú za toto obdobie dlhuje na dani z príjmov právnických osôb („mainstream corporation tax“). Ak daňový dlh spoločnosti vyplývajúci z dane z príjmov právnických osôb nie je dostatočný, aby umožnil úplný zápočet ACT, preplatok ACT možno previesť buď do predchádzajúceho, alebo nasledujúceho úctovného obdobia, alebo na dcérske spoločnosti tejto spoločnosti, ktoré ho môžu započítať na sumu, ktorú samy dlhujú na dani z príjmov právnických osôb. Dcérske spoločnosti, na ktoré môže byť prevedený preplatok ACT, môžu byť len dcérskymi spoločnosťami, ktoré sú rezidentmi Spojeného kráľovstva.

7 Skupina spoločností so sídlom v tomto členskom štáte si môže takisto zvoliť režim zdačovania skupiny, ktorý umožní spoločnostiam patriacim do tejto skupiny odložiť zaplatenie ACT až dovtedy, kým materská spoločnosť uvedenej skupiny nevyplatí dividendy.

Postavenie akcionárov rezidentov prijímajúcich dividendy od spoločností rezidentov

8 Podľa § 208 ICTA, ak spoločnosť, ktorá je rezidentom Spojeného kráľovstva, prijme dividendy od spoločnosti, ktorá je takisto rezidentom tohto členského štátu, nepodlieha, pokiaľ ide o tieto dividendy, dani z príjmov právnických osôb.

9 Okrem toho podľa § 231 ods. 1 ICTA každé vyplatenie dividend spoločnosťou rezidentom v prospech inej spoločnosti rezidentovi, na ktoré sa vzťahuje ACT, je spojené s daňovým úverom v prospech tejto poslednej spoločnosti, ktorý zodpovedá časti sumy ACT, zaplateného prvou spoločnosťou.

10 Podľa § 238 ods. 1 ICTA prijatá dividenda a daňový úver predstavujú pre prijímajúcu spoločnosť „príjem z investícií oslobodený od dane“ („franked investment income“ alebo „FII“).

11 Spoločnosť, ktorá je rezidentom Spojeného kráľovstva a ktorá prijala od inej spoločnosti rezidenta dividendy, ktorých vyplatenie viedlo k vzniku nároku na daňový úver, môže získať späť sumu ACT zaplatenú touto inou spoločnosťou a odpôčiť ju od sumy ACT, ktorú musí sama zaplatiť, ak za ňu vypláca dividendy svojim vlastným akcionárom, takže ACT zaplatí len v zostávajúcej časti.

Postavenie akcionárov rezidentov prijímajúcich dividendy od spoločností nerezidentov

12 Ak spoločnosť, ktorá je rezidentom Spojeného kráľovstva, prijme dividendy od spoločnosti nerezidenta, podlieha, pokiaľ ide o tieto dividendy, dani z príjmov právnických osôb.

13 V takom prípade spoločnosť, ktorá prijme uvedené dividendy, nemá nárok na daňový úver a prijaté dividendy sa nepovažujú za príjem z investícií oslobodený od dane. Naopak podľa § 788 a § 790 ICTA má nárok na daňový úľavu, pokiaľ ide o daň zaplatenú vyplácajúcou spoločnosťou v štáte, ktorého je rezidentom, ktorá sa poskytuje buď na základe právnej úpravy platnej v Spojenom kráľovstve, alebo na základe dohody o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretej medzi Spojeným kráľovstvom a týmto iným štátom.

14 Vnútroštátna právna úprava tak dovoľuje započítať na daň z príjmov právnických osôb dlhovanú spoločnosťou rezidentom, ktorá prijala dividendy, zrážkovú daň vybranú z týchto dividend vyplatených spoločnosťou nerezidentom. Ak uvedená spoločnosť rezident, ktorá prijala dividendy, priamo alebo nepriamo ovláda prinajmenšom 10 % hlasovacích práv vo vyplácajúcej spoločnosti alebo je dcérskou spoločnosťou spoločnosti, ktorá priamo alebo nepriamo ovláda tieto hlasovacie práva, potom sa daňová úľava vzťahuje aj na východiskovú zahraničnú daň z príjmov právnických osôb zaplatenú zo ziskov, z ktorých sa vyplácajú dividendy. Táto daň zaplatená v zahraničí môže byť predmetom daňovej úľavy len do výšky sumy dlhovanej v Spojenom kráľovstve na dani z príjmov právnických osôb, ktorá sa týka predmetného príjmu.

15 Analogické ustanovenia sa uplatňujú podľa dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretých Spojeným kráľovstvom.

16 Pokiaľ samotná spoločnosť rezident vypláca dividendy svojim vlastným akcionárom, potom má povinnosť zaplatiť ACT.

17 Čo sa týka možnosti započítať ACT zaplatený z dôvodu takého vyplácania na sumu, ktorú

uvedená spoločnosť rezident dlhuje na dani z príjmov právnických osôb, skutočnosť, že taká spoločnosť rezident prijme dividendy od spoločnosti nerezidenta, môže viesť k preplatku ACT, a to najmä z dôvodu, ako bolo uvedené v bode 13 tohto rozsudku, že vyplácanie dividend spoločnosťou nerezidentom nevedie k vzniku nároku na daňový úver, ktorý by bolo možné odpočítať od sumy ACT, ktorú má zaplatiť spoločnosť rezident v prípade, že vypláca dividendy svojim vlastným akcionárom.

Režim dividendy zo zahraničného príjmu

18 Od 1. júla 1994 sa spoločnosť rezident prijímajúca dividendy od spoločnosti nerezidenta môže pri výplate dividendy svojim vlastným akcionárom rozhodnúť, že táto dividenda bude považovaná za dividendu zo zahraničného príjmu („foreign income dividend“, ďalej len „FID“), z ktorej treba zaplatiť ACT, ktorá pritom tejto spoločnosti umožní požiadať o vrátenie preplatku zaplateného ACT, pokiaľ FID dosiahne úroveň prijatých dividend zahraničného pôvodu.

19 Zatiaľ čo ACT musí byť zaplatený do štrnástich dní po uplynutí štyroch rokov, v ktorom bola dividenda vyplatená, preplatok ACT môže byť vrátený po tom, ako spoločnosti rezidentovi vznikla povinnosť zaplatiť daň z príjmov právnických osôb, t. j. deväť mesiacov po skončení účtovného obdobia.

20 Systém ACT vrátane systému FID bol zrušený, pokiaľ ide o vyplácanie dividend po 6. apríli 1999.

Skutkové okolnosti a prejudiciálne otázky

21 Po prvé High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, žiada o vysvetlenia týkajúce sa bodu 56 a bodu 1 výroku už citovaného rozsudku vo veci Test Claimants in the FII Group Litigation. Vnútroštátny súd pripomína, že Súdny dvor v bodoch 48 až 53, 57 a 60 tohto rozsudku rozhodol, že vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej sa na dividendy vnútroštátneho pôvodu uplatňuje metóda oslobodenia a na dividendy zahraničného pôvodu metóda zápočtu, nie je v rozpore s článkami 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ, pokiaľ daňová sadzba uplatnená na dividendy zahraničného pôvodu nie je vyššia ako daňová sadzba uplatnená na dividendy vnútroštátneho pôvodu a daňový úver je aspoň tak vysoký ako suma zaplatená v členskom štáte vyplácajúcej spoločnosti až do výšky dane uplatnenej v členskom štáte prijímajúcej spoločnosti.

22 Ako vyplýva z bodu 54 už citovaného rozsudku vo veci Test Claimants in the FII Group Litigation, žalobkyne vo veci samej pred Súdnym dvorom uviedli, že „podľa právnej úpravy platnej v Spojenom kráľovstve sú v prípade rozdelenia dividend vnútroštátneho pôvodu tieto dividendy u spoločnosti prijímajúcej zisk oslobodené od dane z príjmov právnických osôb bez ohľadu na daň zaplatenú spoločnosťou rozdeľujúcou zisk, t. j. aj keď táto posledná uvedená spoločnosť vzhľadom na daňové úľavy, na ktoré má nárok, nie je dlžníkom dane alebo má zaplatiť daň z príjmov právnických osôb, ktorá je nižšia ako nominálna sadzba dane platná v Spojenom kráľovstve“. Súdny dvor v tejto súvislosti v bodoch 55 a 56 uvedeného rozsudku konštatoval:

„55 To vláda Spojeného kráľovstva nepoprela, pričom ale tvrdí, že uplatňovanie rozdielnej úrovne zdačovania vo vzťahu k spoločnosti rozdeľujúcej zisk a vo vzťahu k spoločnosti prijímajúcej zisk existuje len za výnimočných okolností, aké v tejto veci nie sú dané.

56 V tejto súvislosti prináleží vnútroštátnemu súdu, aby overil, či daňová sadzba je rovnaká a či rôzne úrovne zdačovania existujú len v určitých prípadoch z dôvodu zmeny základu dane v dôsledku určitých výnimočných daňových úľav.“

23 V nadväznosti na už citovaný rozsudok vo veci Test Claimants in the FII Group Litigation

žalobkyne vo veci samej predložili High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, posudky s cieľom preukázať, že skutočná úroveň zdaŕovania ziskov spoločností rezidentov bola vo väčšine prípadov nižšia než nominálna sadzba dane a že táto situácia teda nemohla byť posúdená ako výnimková.

24 Žalované vo veci samej nespochybnili dôkazy žalobky týkajúce sa skutočnej úrovne zdaŕovania spoločností rezidentov. Žalované sa naopak domnievali, že preskúmanie, ktoré mal vykonať vnútroštátny súd podľa bodu 56 už citovaného rozsudku vo veci *Test Claimants in the FII Group Litigation*, nemalo nijaký vzťah so skutočnými úrovňami zdaŕovania. Vzhľadom na skutočnosť, že Spojené kráľovstvo vo svojich písomných pripomienkach pred Súdny dvorom spomenulo daňovú úľavu, ktorú v prospech malých podnikov stanovuje vnútroštátna právna úprava, žalované poukázali na to, že vnútroštátnemu súdu prináležalo preskúmať iba to, či rozdiely medzi nominálnymi sadzbami dane uplatniteľnými na jednej strane na spoločnosti rezidentov vyplácajúce dividendy a na druhej strane na spoločnosti rezidentov prijímajúce dividendy existujú iba vo výnimkových prípadoch.

25 Vnútroštátny súd sa domnieva, že mu prináleží preskúmať skutočnú úroveň zdaŕovania uplatniteľnú na zisky rozdeľované spoločnosťami rezidentmi, avšak považuje za potrebné, aby sa s touto otázkou obrátil na Súdny dvor.

26 Po druhé vnútroštátny súd žiada o vysvetlenia týkajúce sa bodov 2 a 4 výroku už citovaného rozsudku vo veci *Test Claimants in the FII Group Litigation*. Pýta sa, či sa tieto body uplatnia, len ak sú spoločnosti, ktorá je rezidentom Spojeného kráľovstva, priamo vyplácané dividendy od dcérskej spoločnosti nerezidenta, ktorá zaplatila daň z príjmov právnických osôb v prípade východiskových ziskov, z ktorých sa vyplácajú dividendy v štáte, v ktorom je rezidentom, alebo či sa tieto body uplatnia tiež v prípade, keď dcérska spoločnosť nerezident sama nezaplatila nijakú daň alebo zaplatila iba veľmi nízku daň a dividendy boli vyplatené zo ziskov zahrňujúcich dividendy vyplatené nižšie postavenou dcérskou spoločnosťou, ktorá je rezidentom členského štátu, zo ziskov, z ktorých bola v tomto členskom štáte zaplatená daň z príjmov právnických osôb.

27 Vnútroštátny súd na tento úhel uvádza, že dcérska spoločnosť nerezident často neplatí v štáte, v ktorom je rezidentom, nijakú daň zo ziskov, z ktorých sú vyplácané dividendy jej materskej spoločnosti rezidentovi. Je to spôsobené predovšetkým tým, že v rámci medzinárodných skupín je rozšírené používanie sprostredkovateľských holdingových spoločností, ktoré zo svojich ziskov platia veľmi nízke dane alebo neplatia žiadne dane. Štáty, v ktorých majú tieto holdingové spoločnosti sídlo, často priznávajú daňovú úľavu na účely zamedzenia dvojitého zdanenia v prípade dane, ktorou boli zaťažené rozdeľované zisky.

28 Po tretie sa vnútroštátny súd pýta, či sa bod 2 výroku už citovaného rozsudku vo veci *Test Claimants in the FII Group Litigation* vzťahuje iba na prípad, keď samotná spoločnosť rezident, ktorej sú vyplácané dividendy od spoločnosti nerezidenta, zaplatila ACT, alebo či sa uvedený bod tohto rozsudku uplatní tiež v prípade, keď si uvedená spoločnosť rezident zvolila režim zdaŕovania skupiny. V rámci takého režimu ACT platí spoločnosť rezident, ktorá je v rámci štruktúry skupiny postavená vyššie. Vnútroštátny súd sa takisto pýta, či v tomto poslednom uvedenom prípade, ktorý Súdny dvor v bode 10 už citovaného rozsudku vo veci *Test Claimants in the FII Group Litigation* vylúčil, treba konštatovať porušenie práva Únie, takže podľa zásad, ktoré Súdny dvor uviedol vo svojom rozsudku z 9. novembra 1983, *San Giorgio* (199/82, Zb. s. 3595), by vyššie postavená spoločnosť, ktorá skutočne zaplatila ACT, mala mať nárok na vrátenie dane.

29 Žalované vo veci samej sa však domnievajú, že ACT, ktorý v tomto prípade zaplatila táto vyššie postavená spoločnosť, bol oprávnené požadovaný, takže strata, ktorú utrpela uvedená spoločnosť, môže byť výlučne predmetom žaloby o náhradu škody, ak sú splnené podmienky, ktoré Súdny dvor uviedol vo svojom rozsudku z 5. marca 1996, *Brasserie du pêcheur* a

Factortame (C-46/93 a C-48/93, Zb. s. I-1029).

30 Po štvrté vnútroštátny súd pripomína, že prvá prejudiciálna otázka, ktorá bola položená v rámci už citovaného rozsudku vo veci *Test Claimants in the FII Group Litigation*, sa vzťahovala iba na dividendy prijaté od spoločností, ktoré sú rezidentmi iných členských štátov. Keď sa však vec vrátila pred High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, žalobkyne vo veci samej tvrdili, že vo svetle vývoja judikatúry Súdneho dvora bol režim platný v Spojenom kráľovstve takisto v rozpore s článkom 63 ZFEÚ, keďže sa uplatňoval na dividendy prijaté od dcérskych spoločností, ktoré sú rezidentmi tretích krajín. Podľa žalobky je článok 63 ZFEÚ uplatniteľný, pretože právna úprava Spojeného kráľovstva sa použije bez ohľadu na veľkosť podielu, ktorý má dotknutý subjekt vo vyplácajúcej spoločnosti, ktorá je rezidentom tretej krajiny.

31 Žalované sa však domnievajú, že článok 63 ZFEÚ nie je uplatniteľný v prípade, keď spoločnosť, ktorá je rezidentom členského štátu, uplatňuje nepochybný vplyv na rozhodnutia spoločnosti, ktorá je rezidentom tretej krajiny, a môže tak určiť jej činnosti. Vnútroštátny súd sa domnieva, že rozsudky z 24. mája 2007, *Holböck* (C-157/05, Zb. s. I-4051); 18. decembra 2007, *A* (C-101/05, Zb. s. I-11531), a zo 17. septembra 2009, *Glaxo Wellcome* (C-182/08, Zb. s. I-8591), podporujú tézu žalobky vo veci samej.

32 Po piate vnútroštátny súd žiada o vysvetlenia týkajúce sa bodu 3 výroku už citovaného rozsudku vo veci *Test Claimants in the FII Group Litigation*, ktorý sa vzťahuje na právnu úpravu týkajúcu sa ACT uvedenú v bode 6 tohto rozsudku, ktorá materskej spoločnosti, ktorá je rezidentom Spojeného kráľovstva, umožňuje previesť preplatok ACT na svoje dcérske spoločnosti rezidentov, tak aby ACT mohol byť započítaný na sumu, ktorú tieto dcérske spoločnosti dlhujú na dani z príjmov právnických osôb. Žalobkyne vo veci samej tvrdili, že táto právna úprava bola v rozpore s článkom 49 ZFEÚ, keďže táto možnosť bola vyhradená pre dcérske spoločnosti, ktoré sú rezidentmi Spojeného kráľovstva. Domnievali sa, že Spojené kráľovstvo tým, že sa rozhodlo uplatniť tieto pravidlá, malo povinnosť stanoviť takú analogickú daňovú úpravu, akou je vrátenie ACT, ktoré by mohlo byť predmetom vyrovnania dane z príjmov právnických osôb, ktorú zaplatili dcérske spoločnosti so sídlom v Európskej únii.

33 Súdny dvor sa v bode 115 svojho už citovaného rozsudku vo veci *Test Claimants in the FII Group Litigation* zaoberá touto otázkou, keď uviedol, že „... vyjadrenia pred Súdnym dvorom sa týkali len skutočnosti, že spoločnosť rezident nemôže previesť prebytok ACT na dcérske spoločnosti nerezidentov, aby si ho tieto dcérske spoločnosti mohli započítať na daň z príjmov právnických osôb, ktorú musia zaplatiť v Spojenom kráľovstve za činnosti vykonávané v tomto poslednom uvedenom členskom štáte“.

34 Odpoveď poskytnutá v bode 139 a v bode 3 výroku uvedeného rozsudku sa teda netýka prípadu, keď spoločnosť nerezident podliehala dani z príjmov právnických osôb iba v členskom štáte svojho sídla. Vnútroštátny súd sa preto pýta, či odpoveď uvedená v bode 3 výroku už citovaného rozsudku vo veci *Test Claimants in the FII Group Litigation* je iná, ak dcérske spoločnosti nerezidenti, v prospech ktorých nemohol byť uskutočnený nijaký prevod preplatku ACT, nepodliehajú dani v členskom štáte svojej materskej spoločnosti.

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

„1. Pojmy ‚daňové sadzby‘ a ‚rôzne úrovne zdačovania‘ uvedené v bode 56 už citovaného rozsudku vo veci *Test Claimants in the FII Group Litigation*:

a) odkazujú len na zákonom stanovené alebo nominálne sadzby dane, alebo

b) odkazujú na skutočnú sadzbu dane, ako aj na zákonom stanovené alebo nominálne sadzby dane, alebo

c) majú uvedené pojmy iný význam, a ak áno, aký?

2. Boli by odpovede Súdného dvora na druhú a štvrtú prejudiciálnu otázku vo veci [, v ktorej bol vydaný už citovaný rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*,] iné v prípade, ak:

a) dať z príjmov zahraničných právnických osôb nezaplatí (alebo nie celkom zaplatí) spoločnosť nerezident vyplácajúca dividendy spoločnosti rezidentovi, pričom dividenda je vyplácaná zo ziskov zahŕňajúcich dividendy vyplácané jej priamou alebo nepriamou dcérskou spoločnosťou rezidentom členského štátu, ktoré boli vyplatené zo ziskov, z ktorých bola dať zaplatená v tomto štáte, a/alebo

b) [ACT] nezaplatí spoločnosť rezident, ktorá prijíma dividendy od spoločnosti nerezidenta, ale ho zaplatí jej priama alebo nepriama materská spoločnosť rezident na základe ďalšieho rozdelenia ziskov prijímajúcej spoločnosti, ktoré priamo alebo nepriamo zahŕňajú dividendy?

3. Za okolností opísaných v druhej otázke písm. b), má spoločnosť platiaca ACT nárok na vrátenie neprávom vybratej dane ([už citovaný] rozsudok *San Giorgio*), alebo iba nárok na náhradu škody ([už citovaný] rozsudok *Brasserie du pêcheur a Factortame*)?

4. V prípade, ak sa predmetná vnútroštátna právna úprava neuplatňuje výlučne na situácie, v ktorých má materská spoločnosť rozhodujúci vplyv na spoločnosť vyplácajúcu dividendy, môže sa spoločnosť rezident odvolávať na článok 63 ZFEÚ, pokiaľ ide o dividendy prijímané od dcérskej spoločnosti, na ktorú má rozhodujúci vplyv a ktorá je rezidentom tretej krajiny?

5. Uplatňuje sa odpoveď Súdného dvora na tretiu prejudiciálnu otázku vo veci [, v ktorej bol vydaný už citovaný rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*,] aj v prípadoch, keď dcérske spoločnosti nerezidenti, na ktoré nie je možné sumu previesť, nie sú zdaňované v členskom štáte materskej spoločnosti?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

36 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, podľa ktorej sa na dividendy vnútroštátneho pôvodu uplatňuje metóda oslobodenia a na dividendy zahraničného pôvodu metóda zápočtu, ak je v uvedenom členskom štáte skutočná úroveň zdaňovania ziskov spoločností všeobecne nižšia než nominálna sadzba dane.

37 Treba pripomenúť, že vzhľadom na takú daňovú právnu úpravu, akou je právna úprava vo veci samej, ktorej cieľom je zamedziť hospodárske dvojité zdanenie rozdeľovaných ziskov, je situácia akcionára prijímajúceho dividendy zahraničného pôvodu, ktorý je spoločnosťou, porovnateľná so situáciou akcionára prijímajúceho dividendy vnútroštátneho pôvodu, ktorý je spoločnosťou, keďže v zásade môžu byť v oboch prípadoch dosiahnuté zisky predmetom reazového zdanenia (rozsudky *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 62, ako aj z 10. februára 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, C-436/08 a C-437/08, Zb. s. I-305, bod 59).

38 Za týchto podmienok články 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ ukladajú členskému štátu, ktorý uplatňuje systém zamedzenia hospodárskeho dvojitého zdanenia v prípade dividend, ktoré spoločnostiam

rezidentom vyplácajú spoločnosti rezidenti, povinnosť zabezpečiť rovnocenné zaobchádzanie s dividendami, ktoré spoločnostiam rezidentom vyplácajú spoločnosti nerezidenti (pozri rozsudky *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 72, ako aj *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, už citovaný, bod 60).

39 Ďalej treba pripomenúť, že Súdny dvor rozhodol, že nemecký štát má v zásade voľnosť pri zamedzení rezazového zdanenia dividend prijatých spoločnosťou rezidentom tým, že bude uplatňovať metódu oslobodenia, ak ich vypláca spoločnosť rezident, a metódu zápočtu, ak tieto dividendy vypláca spoločnosť nerezident. Tieto dve metódy sú totiž rovnocenné, pokiaľ daňová sadzba v prípade dividend zahraničného pôvodu nie je vyššia ako daňová sadzba v prípade dividend vnútroštátneho pôvodu a daňový úver je aspoň tak vysoký ako suma zaplatená v štáte vyplácajúcej spoločnosti až do výšky dane uplatnenej v nemeckom štáte prijímajúcej spoločnosti (pozri rozsudky *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, body 48 a 57; *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, už citovaný, bod 86, a z 15. septembra 2011, *Accor*, C-310/09, Zb. s. I-8115, bod 88, ako aj uznesenie z 23. apríla 2008, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, C-201/05, Zb. s. I-2875, bod 39).

40 V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že keďže právo Únie vo svojom súčasnom stave nestanovuje všeobecné kritériá pre rozdelenie právomocí medzi nemecké štáty, pokiaľ ide o vylúčenie dvojitého zdanenia v rámci Únie (rozsudky zo 14. novembra 2006, *Kerckhaert a Morres*, C-513/04, Zb. s. I-10967, bod 22, a z 8. decembra 2011, *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria*, C-157/10, Zb. s. I-13023, bod 31, ako aj citovaná judikatúra), každý nemecký štát má voľnosť pri organizácii svojho systému zdaňovania rozdelených ziskov, pokiaľ však predmetný systém neobsahuje diskriminácie, ktoré zakazuje Zmluva o FEÚ. Povinnosť nemeckého štátu, v ktorom má sídlo spoločnosť prijímajúca dividendy, oslobodiť od dane z príjmov právnických osôb dividendy zahraničného pôvodu, by však ovplyvnila právomoc dotknutého nemeckého štátu zdaníť pri dodržaní zásady zákazu diskriminácie takto rozdelený zisk sadzbou, ktorú stanovuje jeho vlastná právna úprava.

41 Ako vyplýva z bodu 54 už citovaného rozsudku vo veci *Test Claimants in the FII Group Litigation*, žalobkyne vo veci samej spochybnili rovnocennosť metódy oslobodenia a metódy zápočtu, pričom tvrdia, že podľa právnej úpravy platnej v Spojenom kráľovstve sú v prípade vyplácania dividend vnútroštátneho pôvodu tieto dividendy, pokiaľ ide o prijímajúcu spoločnosť, oslobodené od dane z príjmov právnických osôb bez ohľadu na daň zaplatenú vyplácajúcou spoločnosťou, t. j. aj v prípade, keď táto vyplácajúca spoločnosť vzhľadom na daňové úľavy, na ktoré má nárok, nie je daňovým dlžníkom alebo zaplatí daň z príjmov právnických osôb, ktorá je nižšia ako nominálna sadzba dane platná v Spojenom kráľovstve.

42 Súdny dvor tak v bode 56 už citovaného rozsudku vo veci *Test Claimants in the FII Group Litigation* vyzval vnútroštátny súd, aby overil, či daňová sadzba je rovnaká a či rôzne úrovne zdaňovania existujú len v určitých prípadoch z dôvodu zmeny základu dane v dôsledku určitých výnimkových daňových úľav.

43 Treba totiž prijať názor, že za nasledujúcich okolností bude daňová sadzba v prípade dividend zahraničného pôvodu vyššia ako daňová sadzba uplatnená na dividendy vnútroštátneho pôvodu v zmysle judikatúry citovanej v bode 39 tohto rozsudku, a teda že rovnocennosť metódy oslobodenia a metódy zápočtu bude narušená.

44 Po prvé, hoci spoločnosť rezident vyplácajúca dividendy podlieha nominálnej sadzbe dane, ktorá je nižšia ako nominálna sadzba dane, ktorá sa uplatní v prípade spoločnosti rezidenta prijímajúcej uvedené dividendy, oslobodenie dividend vnútroštátneho pôvodu od dane v prípade poslednej uvedenej spoločnosti bude viesť k nižšiemu zdaneniu rozdelených ziskov, než je zdanenie vyplývajúce z uplatnenia metódy zápočtu na dividendy zahraničného pôvodu, ktoré

prijala tá istá spoločnosť rezident, avšak tentoraz sa daťové oslobodenie uplatní aj v prípade spoločnosti nerezidenta, ktorej zisky takisto podliehajú nízkemu zdaneniu, a to najmä z dôvodu nižšej nominálnej sadzby dane.

45 Uplatnenie metódy oslobodenia bude totiž viesť k zdaneniu rozdelených ziskov vnútroštátneho pôvodu nižšou nominálnou sadzbou dane uplatniteľnou v prípade spoločnosti vyplácajúcej dividendy, zatiaľ čo uplatnenie metódy zápočtu na dividendy zahraničného pôvodu bude viesť k zdaneniu rozdelených ziskov vyššou nominálnou sadzbou dane uplatniteľnou v prípade spoločnosti, ktorá je príjemcom dividend.

46 Po druhé rovnocennosť oslobodenia dividend, ktoré vyplatila spoločnosť rezident, od dane a uplatnenia metódy zápočtu na dividendy vyplatené spoločnosťou nerezidentom, ktorá podobne ako metóda stanovená v právnej úprave, o ktorú ide vo veci samej, zohľadňuje skutočnú úroveň zdaťovania ziskov v štáte pôvodu, je takisto narušená, ak zisky spoločnosti rezidenta, ktorá vypláca dividendy, podliehajú v členskom štáte sídla skutočnej úrovni zdaťovania, ktorá je nižšia než nominálna sadzba dane platná v tomto štáte.

47 Oslobodenie dividend vnútroštátneho pôvodu od dane totiž nevedie k nijakému daťovému zaťaženiu spoločnosti rezidenta, ktorá je príjemcom uvedených dividend bez ohľadu na skutočnú úroveň zdaťovania, ktorá sa uplatnila v prípade ziskov, z ktorých boli vyplácané dividendy. Naopak uplatnenie metódy zápočtu na dividendy zahraničného pôvodu bude viesť k dodatočnému daťovému zaťaženiu prijímajúcej spoločnosti rezidenta, ak skutočná úroveň zdaťovania, ktorá sa uplatnila na zisky spoločnosti vyplácajúcej dividendy, nedosiahne nominálnu sadzbu dane, ktorá sa uplatňuje na zisky spoločnosti rezidenta, ktorá je príjemcom dividend.

48 Na rozdiel od metódy oslobodenia teda metóda zápočtu neumožňuje previesť na spoločnosť, ktorá je akcionárom, výhody východiskových znížení základu dane z príjmov právnických osôb, ktoré boli priznané spoločnosti vyplácajúcej dividendy.

49 Za týchto podmienok sa overenie, na ktorého vykonanie Súdny dvor v bode 56 svojho už citovaného rozsudku vo veci *Test Claimants in the FII Group Litigation* vyzval vnútroštátny súd, týka tak uplatniteľných nominálnych sadzieb dane, ako aj skutočných úrovní zdaťovania. „Daťová sadzba“, na ktorú odkazuje uvedený bod 56, sa totiž viaže k nominálnej sadzbe dane a „rôzne úrovne zdaťovania... z dôvodu zmeny základu dane“ sa viažu ku skutočným úrovniam zdaťovania. Skutočná úroveň zdaťovania môže byť nižšia než nominálna sadzba dane najmä z dôvodu daťových úľav znižujúcich základ dane.

50 Pokiaľ ide o prípadný rozdiel medzi nominálnou sadzbou dane a skutočnou úrovňou zdaťovania, ktorá sa uplatní na spoločnosť rezidenta vyplácajúcu dividendy, je nesporné, že z bodu 56 už citovaného rozsudku vo veci *Test Claimants in the FII Group Litigation* vyplýva, že rovnocennosť metódy oslobodenia a metódy zápočtu nie je *a priori* narušená vo výnimových prípadoch, keď sú dividendy vnútroštátneho pôvodu oslobodené od dane, hoci zisky, z ktorých boli tieto dividendy vyplácané, nepodliehali v celom rozsahu skutočnej úrovni zdaťovania zodpovedajúcej nominálnej sadzbe dane. Súdny dvor však spresnil, že vnútroštátnemu súdu prináležalo, aby určil, či rozdiel medzi skutočnou úrovňou zdaťovania a nominálnou sadzbou dane má alebo nemá výnimový charakter.

51 Z rozhodnutia vnútroštátnemu súdu vyplýva, že tento súd vykonal overenie, ku ktorému bol vyzvaný v bode 56 už citovaného rozsudku vo veci *Test Claimants in the FII Group Litigation*. Vnútroštátny súd tak konštatoval, že vo veci samej sa tá istá nominálna sadzba dane uplatní tak na zisky spoločnosti rezidenta, ktorá vypláca dividendy, ako aj na zisky spoločnosti rezidenta, ktorá je príjemcom týchto dividend. Naopak z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že okolnosť, na ktorú bolo poukázané v bode 46 tohto rozsudku, predstavuje existujúci stav, a nie

je výnimočná. Podľa vnútroštátneho súdu je totiž skutočná úroveň zdaňovania ziskov spoločností rezidentov v Spojenom kráľovstve vo väčšine prípadov nižšia ako nominálna sadzba dane.

52 Z toho vyplýva, že uplatnenie metódy zápočtu na dividendy zahraničného pôvodu, ako stanovuje právna úprava, o ktorú ide v konaní vo veci samej, nezaručuje daňové zaobchádzanie, ktoré je rovnocenné s daňovým zaobchádzaním vyplývajúcim z uplatnenia metódy oslobodenia na dividendy vnútroštátneho pôvodu.

53 Keže situácia akcionára prijímajúceho dividendy zahraničného pôvodu, ktorý je spoločnosťou, je vzhľadom na také daňové pravidlo, o aké ide v konaní vo veci samej a ktorého účelom je zamedziť hospodárske dvojité zdaňovanie rozdeľovaných ziskov, porovnateľná so situáciou akcionára prijímajúceho dividendy vnútroštátneho pôvodu, ktorý je spoločnosťou v rozsahu, v akom môžu byť v oboch prípadoch dosiahnuté zisky v zásade predmetom reazového zdanenia (pozri rozsudky *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 62, ako aj *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, už citovaný, bod 59), rozdiel v daňovom zaobchádzaní s oboma kategóriami dividend nie je odôvodnený relevantným rozdielom situácie.

54 Z toho vyplýva, že vnútroštátna právna úprava, o akú ide v konaní vo veci samej, predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa a pohybu kapitálu, ktoré je zakázané článkami 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ.

55 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že takéto obmedzenie by mohlo byť prípustné iba vtedy, ak je odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. Za tohto predpokladu je navyše potrebné, aby bolo spôsobilé zabezpečiť uskutočnenie sledovaného cieľa a nepresahovalo to, čo je na dosiahnutie tohto cieľa nevyhnutné (pozri rozsudky z 29. novembra 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, Zb. s. I-12273, bod 42, a z 1. decembra 2011, *Komisija/Belgicko*, C-250/08, Zb. s. I-12341, bod 51).

56 V tejto súvislosti vláda Spojeného kráľovstva vo veci, v ktorej bolo rozhodnuté už citovaným rozsudkom *Test Claimants in the FII Group Litigation*, tvrdila, že právna úprava, o akú ide v konaní vo veci samej, je objektívne odôvodnená potrebou zabezpečenia koherencie vnútroštátneho daňového systému.

57 Treba pripomenúť, že Súdny dvor už pripustil, že nevyhnutnosť zachovania koherencie daňového systému môže odôvodniť obmedzenie výkonu slobôd pohybu zaručených Zmluvou (rozsudky z 28. januára 1992, *Bachmann*, C-204/90, Zb. s. I-249, bod 21; zo 7. septembra 2004, *Manninen*, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 42; z 23. októbra 2008, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, C-157/07, Zb. s. I-8061, bod 43, a *Komisija/Belgicko*, už citovaný, bod 70).

58 Podľa ustálenej judikatúry však treba, aby bola preukázaná existencia priameho vzťahu medzi daným daňovým zvýhodnením a kompenzáciou tohto zvýhodnenia vo forme stanoveného daňového odvodu (rozsudok *Komisija/Belgicko*, už citovaný, bod 71 a citovaná judikatúra), keďže priamy charakter tohto vzťahu musí byť posudzovaný vzhľadom na cieľ sledovaný predmetnou právnou úpravou (rozsudky z 27. novembra 2008, *Papillon*, C-418/07, Zb. s. I-8947, bod 44, a z 18. júna 2009, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, Zb. s. I-5145, bod 72).

59 Vzhľadom na cieľ, ktorý sleduje právna úprava, o ktorú ide v konaní vo veci samej, existuje priamy vzťah medzi jednak poskytnutým daňovým zvýhodnením, t. j. daňovým úverom v prípade dividend zahraničného pôvodu a oslobodením od dane v prípade dividend vnútroštátneho pôvodu, a jednak daňou, ktorou už boli zaťažené rozdelené zisky.

60 Pokiaľ ide o primeranosť obmedzenia, treba uviesť, že hoci uplatnenie metódy zápočtu na dividendy zahraničného pôvodu a metódy oslobodenia na dividendy vnútroštátneho pôvodu môže byť odôvodnené na účely zamedzenia hospodárskeho dvojitého zdanenia rozdelených ziskov, na účely zachovania koherencie predmetného daňového systému nie je potrebné, aby bola zohľadnená skutočná úroveň zdaňovania, ktorá sa použila v prípade rozdeleného zisku na účely výpočtu daňového zvýhodnenia v rámci uplatnenia metódy zápočtu, alebo samotná nominálna sadzba dane uplatnená na rozdelené zisky v rámci metódy oslobodenia.

61 Oslobodenie od dane, na ktoré má nárok spoločnosť rezident prijímajúca dividendy vnútroštátneho pôvodu, sa totiž priznáva bez ohľadu na skutočnú úroveň zdaňovania, ktorá sa uplatnila na zisky, z ktorých boli vyplácané dividendy. Uvedené oslobodenie, keďže jeho účelom je zamedziť hospodárske dvojité zdanenie rozdelených ziskov, tak vychádza z predpokladu, že uvedené zisky boli v prípade spoločnosti vyplácajúcej dividendy zdanené nominálnou sadzbou dane. Také oslobodenie od dane sa teda podobá na poskytnutie daňového úveru, ktorý bol vypočítaný na základe uvedenej nominálnej sadzby dane.

62 Na účely zabezpečenia koherencie predmetného daňového systému by vnútroštátna práva úprava, ktorá by tiež v rámci metódy zápočtu zohľadňovala okrem iného nominálnu sadzbu dane, ktorá sa uplatnila na východiskové zisky, z ktorých sa vyplácajú dividendy, mohla zamedziť hospodárske dvojité zdanenie rozdelených ziskov a zaručiť vnútornú koherenciu daňového systému a súťasne by menej zasahovala do slobody usadiť sa a voľného pohybu kapitálu.

63 V tejto súvislosti treba uviesť, že v bode 99 už citovaného rozsudku vo veci Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen Súdny dvor po tom, čo pripomenul, že členským štátom sa v zásade dovoľuje, aby zamedzili reťazové zdanenie dividend prijatých spoločnosťou rezidentom tým, že v prípade dividend vnútroštátneho pôvodu uplatnia metódu oslobodenia a v prípade dividend zahraničného pôvodu metódu zápočtu, konštatoval, že predmetná vnútroštátna právna úprava zohľadňovala na účely výpočtu výšky daňového úveru v rámci metódy zápočtu nominálnu sadzbu dane uplatniteľnú v štáte, v ktorom má sídlo spoločnosť vyplácajúca dividendy.

64 Je pravda, že výpočet daňového úveru na základe nominálnej sadzby dane, ktorá sa uplatnila na východiskové zisky, z ktorých sa vyplácajú dividendy, môže v rámci uplatnenia metódy zápočtu takisto viesť k menej priaznivému daňovému zaobchádzaniu s dividendami zahraničného pôvodu, ktoré vyplýva najmä z toho, že v členských štátoch existujú rôzne pravidlá týkajúce sa stanovenia daňového základu pre daň z príjmu právnických osôb. Treba však prijať názor, že také menej priaznivé zaobchádzanie, pokiaľ k nemu dôjde, vyplýva z toho, že rôzne členské štáty vykonávajú súbežne svoju daňovú právomoc, ktorá je zlučiteľná so Zmluvou (pozri v tomto zmysle rozsudky Kerckhaert a Morres, už citovaný, bod 20, ako aj z 15. apríla 2010, CIBA, C-96/08, Zb. s. I-2911, bod 25).

65 Vzhľadom na uvedené skutočnosti treba na prvú otázku odpovedať tak, že články 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, podľa ktorej sa na dividendy vnútroštátneho pôvodu uplatňuje metóda oslobodenia a na dividendy zahraničného pôvodu metóda zápočtu, pokiaľ sa preukáže jednak, že daňový úver, na ktorý má v rámci metódy zápočtu nárok spoločnosť prijímajúca dividendy, je rovnocenný s výškou dane, ktorá bola skutočne zaplatená z východiskových ziskov, z ktorých boli vyplatené dividendy, a jednak, že skutočná úroveň zdaňovania ziskov spoločností v danom členskom štáte je všeobecne nižšia než stanovená nominálna sadzba dane.

O druhej otázke

66 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či odpovede, ktoré Súdny dvor poskytol na druhú a štvrtú otázku v už citovanom rozsudku vo veci *Test Claimants in the FII Group Litigation*, platia jednak v prípade, keď zahraničná daň z príjmov právnických osôb uplatnená v prípade východiskových ziskov, z ktorých boli vyplatené dividendy, nebola vôbec alebo v celom rozsahu zaplatená spoločnosťou nerezidentom vyplácajúcou uvedené dividendy spoločnosti rezidentovi, ale spoločnosťou rezidentom členského štátu, ktorá je jej priamou alebo nepriamou dcérskou spoločnosťou, a jednak v prípade, keď ACT nebol zaplatený spoločnosťou rezidentom, ktorá je príjemcom dividend od spoločnosti nerezidenta, ale jej materskou spoločnosťou rezidentom v rámci režimu zdaťovania skupiny.

67 Súdny dvor vo svojom už citovanom rozsudku vo veci *Test Claimants in the FII Group Litigation* odpovedal na druhú a štvrtú otázku tak, že článkom 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ odporuje:

- právna úprava členského štátu, ktorá spoločnosti rezidentovi prijímajúcej dividendy od inej spoločnosti rezidenta umožňuje odpočítať od sumy preddavku na daň z príjmov právnických osôb, ktorý dlhuje prvá spoločnosť, sumu preddavku na túto daň zaplatenú druhou spoločnosťou, zatiaľ čo v prípade spoločnosti rezidenta prijímajúcej dividendy od spoločnosti nerezidenta takéto odpočítanie nie je možné, pokiaľ ide o daň zodpovedajúcu rozdeleným ziskom, ktorú zaplatila táto posledná uvedená spoločnosť v štáte, ktorého je rezidentom,

- právna úprava členského štátu, ktorá od preddavku na daň z príjmov právnických osôb oslobodzuje spoločnosti rezidentov vyplácajúce svojim akcionárom dividendy pochádzajúce z dividend vnútroštátneho pôvodu, ktoré ony samy prijali, zatiaľ čo spoločnostiam rezidentom vyplácajúcim svojim akcionárom dividendy pochádzajúce z dividend zahraničného pôvodu, ktoré ony samy prijali, ponecháva možnosť zvoliť si režim, ktorý im umožní vrátenie preddavku na daň z príjmov právnických osôb, ale na jednej strane tieto spoločnosti zaväzuje zaplatiť tento preddavok a následne požiadať o jeho vrátenie a na druhej strane neupravuje daňový úver pre ich akcionárov, aj keď by im bol poskytnutý v prípade, ak by spoločnosť rezident rozdelila zisk na základe dividend vnútroštátneho pôvodu.

68 Po prvé treba pripomenúť, že podľa právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, ak boli dividendy vyplatené mimo režimu zdaťovania skupiny, mala spoločnosť rezident vyplácajúca tieto dividendy povinnosť zaplatiť ACT, ktorý predstavoval formu preddavku na daň z príjmov právnických osôb. Následne vyplácané dividendy postúpili v rámci hierarchie skupiny vyššie ako príjem z investícií oslobodený od dane, a to v tom zmysle, že daňový úver zo sumy zaplateného ACT bol spojený s dividendami. Daňový úver bol započítaný na povinnosť spoločností postavených v rámci hierarchie skupiny vyššie zaplatiť ACT pri neskoršom vyplácaní dividend ich priamej materskej spoločnosti alebo akcionárom postaveným mimo skupiny. Pokiaľ bola dividenda vyplatená mimo režimu zdaťovania skupiny, potom povinnosť zaplatiť ACT prináležala najnižšie postaveným spoločnostiam so sídlom v Spojenom kráľovstve.

69 Vláda Spojeného kráľovstva sa domnieva, že skutočnosť, že daň z príjmov právnických osôb, ktorej podliehajú východiskové zisky, z ktorých sa vyplácajú dividendy zahraničného pôvodu, nemôže byť odpočítaná od ACT, ktorý musí zaplatiť materská spoločnosť, ktorá je rezidentom Spojeného kráľovstva, pokiaľ samotná dcérska spoločnosť, ktorá je rezidentom iného členského štátu a ktorá zaplatila dividendy materskej spoločnosti, ktorá je rezidentom Spojeného kráľovstva, nezaplatila vôbec – alebo nezaplatila v celom rozsahu – z rozdelených ziskov daň z príjmov právnických osôb, ale túto daň zaplatila jej priama alebo nepriama dcérska spoločnosť, ktorá je takisto rezidentom členského štátu, nie je v rozpore s článkami 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ. Vláda Spojeného kráľovstva sa domnieva, že ak spoločnosť nerezident vyplácajúca dividendy svojej materskej spoločnosti, ktorá je rezidentom Spojeného kráľovstva, sama nezaplatila z rozdelených ziskov daň z príjmov právnických osôb, nedochádza k reťazovému

zdaneniu cezhraničných dividend, ktoré by odôvodňovalo daňovú úľavu.

70 Takéto tvrdenie nemožno prijať.

71 Na tento účel treba pripomenúť, že spoločnosť rezident prijímajúca dividendy zahraničného pôvodu sa vzhľadom na cieľ zamedzenia hospodárskeho dvojitého zdanenia, ktorý sleduje právna úprava, o ktorú ide v konaní vo veci samej, nachádza v porovnateľnej situácii ako spoločnosť rezident prijímajúca dividendy vnútroštátneho pôvodu. Vzhľadom na tento cieľ z odpovedí na druhú a štvrtú otázku v už citovanom rozsudku vo veci *Test Claimants in the FII Group Litigation* vyplýva, že články 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ bránia právnej úprave členského štátu, ktorá v prípade samotných dividend zahraničného pôvodu nezohľadňuje daň z príjmov právnických osôb, ktorá bola už zaplatená z rozdelených ziskov.

72 Ako vyplýva z bodu 62 tohto rozsudku, povinnosť zaplatiť ACT pri rozdelení ziskov pochádzajúcich z dividend zahraničného pôvodu, ktorú spoločnosti rezidentovi stanovuje taká vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide v konaní vo veci samej, je totiž odôvodnená iba v rozsahu, v akom uvedený preddavok na daň zodpovedá sume určenej na kompenzáciu nominálnej sadzby dane, ktorá sa uplatnila na východiskové zisky, z ktorých sa vyplácajú dividendy zahraničného pôvodu, a ktorá je nižšia než nominálna sadzba dane uplatniteľná na zisky spoločnosti rezidenta.

73 V tejto súvislosti je však bezvýznamné, či samotná spoločnosť nerezident, ktorá vypláca dividendy svojej materskej spoločnosti rezidentovi, podlieha dani z príjmov právnických osôb, pokiaľ by rozdelené zisky podliehali dani z príjmov právnických osôb.

74 Odpovede na druhú a štvrtú otázku položenú v rámci veci, v ktorej bol vydaný už citovaný rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, nie sú teda dotknuté konštatovaním, podľa ktorého zahraničná daň z príjmov právnických osôb uplatnená v prípade východiskových ziskov, z ktorých sa vyplácajú dividendy, nebola vôbec alebo v celom rozsahu zaplatená spoločnosťou nerezidentom vyplácajúcou uvedené dividendy spoločnosti rezidentovi, ale spoločnosťou rezidentom členského štátu, ktorá je jej priamou alebo nepriamou dcérskou spoločnosťou.

75 Po druhé, pokiaľ ide o taký režim zdaňovania skupiny, o aký ide v spore vo veci samej, treba pripomenúť, že pokiaľ boli dividendy vyplatené v rámci uvedeného režimu spoločnosťou rezidentom, na tieto dividendy sa nevzťahovala povinnosť zaplatiť ACT a neboli v prípade spoločnosti rezidenta, ktorá bola ich príjemcom, považované za príjem z investícií oslobodený od dane.

76 Znamenalo by to, že hoci dividendy postúpili v rámci hierarchie skupiny vyššie bez akejkoľvek povinnosti zaplatiť ACT, pokiaľ posledná materská spoločnosť rezident vyplatila dividendy akcionárom postaveným mimo skupiny, nebol poslednej materskej spoločnosti poskytnutý nijaký daňový úver, ktorý by mohol byť započítaný na jej povinnosť zaplatiť ACT, a preto mala povinnosť zaplatiť z týchto dividend ACT. Ustanovenia systému ACT však umožňovali poslednej materskej spoločnosti preniesť každý preplatok ACT, ktorý mala zaplatiť, na jej dcérske spoločnosti rezidentov a započítať ho do celkového daňového zaťaženia skupiny (pozri rozsudok z 8. marca 2001, *Metallgesellschaft a i.*, C-397/98 a C-410/98, Zb. s. I-1727, body 21 až 25).

77 Podľa vlády Spojeného kráľovstva je vnútroštátna právna úprava týkajúca sa režimu zdaňovania skupiny zlučiteľná s článkami 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ, pretože spoločnosť rezident, ktorá je príjemcom dividend od spoločnosti nerezidenta, má nárok na oslobodenie od ACT. Ak by uvedená spoločnosť rezident nemala povinnosť zaplatiť žiadny ACT, systém by nevedel k nijakému hospodárskemu dvojitému zdaneniu.

78 V tejto súvislosti treba konštatovať, že v dôsledku režimu zdaňovania skupiny dochádza k

prevodu platby ACT – t. j. preddavku na dať z príjmov právnických osôb – na vyššiu úroveň v rámci hierarchie skupiny. Povinnosť materskej spoločnosti skupiny, ktorá je rezidentom, spoločujúca v zaplatení ACT v prípade vyplácania dividend akcionárom postaveným mimo skupiny predstavuje v rámci takého režimu predovšetkým riziko, že v prípade časti rozdelených ziskov zodpovedajúcich dividendám zahraničného pôvodu dôjde k hospodárskemu dvojitému zdaneniu.

79 Ako zdôrazujú žalobkyne vo veci samej a Európska komisia, dôsledkom platby ACT zo ziskov zodpovedajúcich dividendám zahraničného pôvodu zo strany poslednej materskej spoločnosti skupiny, ktorá je rezidentom, je totiž to, že rozdelené zisky sú na základe dane z príjmov právnických osôb zdanené druhýkrát. Toto zdanenie nemôže byť započítané na daťovú povinnosť dcérskej spoločnosti nerezidenta, ktorá rozdeľuje tieto zisky. Naopak v istom vnútroštátnom kontexte môže byť preplatok ACT, ktorý zaplatila materská spoločnosť rezident, prevedený a započítaný na dať z príjmov právnických osôb, ktorú musia zaplatiť dcérske spoločnosti skupiny, ktoré sú rezidentmi.

80 Vzhľadom na cieľ zamedzenia hospodárskeho dvojitého zdanenia, ktorý sleduje právna úprava, o ktorú ide v konaní vo veci samej, treba usúdiť, že články 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ takisto bránia takej právnej úprave, o akú ide v konaní vo veci samej, keďže v rámci režimu zdaťovania skupiny táto právna úprava nezohľadňuje v prípade dividend zahraničného pôvodu dať z príjmov právnických osôb, ktorá bola už zaplatená z rozdelených ziskov.

81 Odpovede na druhú a štvrtú otázku položenú v rámci veci, v ktorej bol vydaný už citovaný rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, sú preto rovnaké v prípade, že ACT nebol zaplatený spoločnosťou rezidentom, ktorá je príjemcom dividend od spoločnosti nerezidenta, ale jej materskou spoločnosťou rezidentom v rámci režimu zdaťovania skupiny.

82 Za týchto podmienok treba na druhú otázku odpovedať tak, že odpovede Súdneho dvora na druhú a štvrtú otázku položenú v rámci veci, v ktorej bol vydaný už citovaný rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, platia takisto, pokiaľ:

- zahraničná dať z príjmov právnických osôb uplatnená v prípade východiskových ziskov, z ktorých sa vyplácajú dividendy, nebola vôbec alebo v celom rozsahu zaplatená spoločnosťou nerezidentom vypláčajúcou uvedené dividendy spoločnosti rezidentovi, ale spoločnosťou rezidentom členského štátu, ktorá je jej priamou alebo nepriamou dcérskou spoločnosťou,

- ACT nebol zaplatený spoločnosťou rezidentom, ktorá je príjemcom dividend od spoločnosti nerezidenta, ale jej materskou spoločnosťou rezidentom v rámci režimu zdaťovania skupiny.

O tretej otázke

83 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa právo Únie má vykladať v tom zmysle, že materská spoločnosť, ktorá v rámci režimu zdaťovania skupiny musela v rozpore s pravidlami práva Únie zaplatiť ACT z časti svojho zisku pochádzajúceho z dividend zahraničného pôvodu, môže podať žalobu o vrátenie neprávom vybratej dane, alebo či môže podať iba žalobu o náhradu škody.

84 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že nárok na vrátenie daní vybratých v členskom štáte v rozpore s právom Únie je následkom a súčasťou práv, ktoré jednotlivcom vyplývajú z ustanovení práva Únie, ktoré také dane zakazuje. Členský štát je teda v zásade povinný vrátiť dane vybraté v rozpore s právom Únie (rozsudok zo 6. septembra 2011, *Lady & Kid a i.*, C-398/09, Zb. s. I-7375, bod 17 a citovaná judikatúra).

85 Z odpovede na druhú otázku však vyplýva, že taká vnútroštátna právna úprava, o akú ide v

konaní vo veci samej, ktorej cieľom je zamedziť hospodárske dvojité zdanenie rozdeľovaných ziskov, je nezlučiteľná s právom Únie, keďže v prípade dividend s pôvodom v iných členských štátoch nezohrádzuje v rámci režimu zdaťovania skupiny daň z príjmov právnických osôb, ktorá bola už zaplatená zo ziskov, z ktorých boli vyplatené uvedené dividendy.

86 Ako vyplýva z bodov 62 a 72 tohto rozsudku, povinnosť spoločnosti rezidenta zaplatiť ACT pri rozdeľovaní ziskov pochádzajúcich z dividend zahraničného pôvodu je totiž odôvodnená iba v rozsahu, v akom uvedený preddavok na daň zodpovedá sume určenej na kompenzáciu nominálnej sadzby dane, ktorá sa uplatnila na východiskové zisky, z ktorých sa vyplácajú dividendy zahraničného pôvodu, a ktorá bola nižšia než nominálna daňová sadzba uplatniteľná na zisky spoločnosti rezidenta.

87 Na tretiu otázku teda treba odpovedať tak, že právo Únie sa má vykladať v tom zmysle, že materská spoločnosť, ktorá je rezidentom členského štátu a ktorá v rámci takého režimu zdaťovania skupiny, o aký ide v konaní vo veci samej, musela v rozpore s pravidlami práva Únie zaplatiť ACT z časti ziskov pochádzajúcich z dividend zahraničného pôvodu, môže podať žalobu o vrátenie neprávom vybratej dane, pokiaľ táto daň prevyšuje preplatok na dani z príjmov právnických osôb, ktorú mohol členský štát vybrať na účely kompenzácie nominálnej sadzby dane, ktorá sa uplatnila na východiskové zisky, z ktorých sa vyplácajú dividendy zahraničného pôvodu, a ktorá bola nižšia než nominálna sadzba dane uplatniteľná na zisky spoločnosti rezidenta.

O štvrtej otázke

88 Svojou štvrtou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa právo Únie má vykladať v tom zmysle, že spoločnosť, ktorá je rezidentom členského štátu a vlastní podiel v spoločnosti, ktorá je rezidentom tretej krajiny, ktorý jej zabezpečuje nepochybný vplyv na rozhodnutia tejto poslednej uvedenej spoločnosti a umožňuje tým určiť jej činnosť, sa môže odvolávať na článok 63 ZFEÚ s cieľom spochybniť súlad právnej úpravy uvedeného členského štátu týkajúcej sa daňového zaobchádzania s dividendami zahraničného pôvodu, ktorá sa neuplatňuje výlučne na situácie, keď materská spoločnosť uplatňuje na spoločnosť vyplácajúcu dividendy rozhodujúci vplyv, s právom Únie.

89 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že na daňové zaobchádzanie s dividendami možno uplatňovať článok 49 ZFEÚ týkajúci sa slobody usadiť sa a článok 63 ZFEÚ týkajúci sa voľného pohybu kapitálu (rozsudky Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, už citovaný, bod 33, ako aj Accor, už citovaný, bod 30).

90 Pokiaľ ide o otázku, či sa na vnútroštátnu právnu úpravu vzťahuje jedna alebo druhá sloboda pohybu, z ustálenej judikatúry vyplýva, že treba zohľadniť predmet danej právnej úpravy (rozsudky z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Zb. s. I-7995, body 31 až 33; z 12. decembra 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Zb. s. I-11673, body 37 a 38; z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Zb. s. I-2107, body 26 až 34; Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, už citovaný, bod 34, ako aj Accor, už citovaný, bod 31).

91 Na vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá sa použije len v prípade podielov umožňujúcich vykonávať nepochybný vplyv na rozhodnutia spoločnosti a určiť jej činnosť, sa vzťahuje článok 49 ZFEÚ týkajúci sa slobody usadiť sa (pozri rozsudky Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 37; z 21. októbra 2010, Idryma Typou, C-81/09, Zb. s. I-10161, bod 47; Accor, už citovaný, bod 32, a z 19. júla 2012, Scheunemann, C-31/11, bod 23).

92 Naopak vnútroštátne ustanovenia, ktoré sa majú uplatňovať len na podiely nadobudnuté s

cie?om uskuto?ní? finan?né investície bez úmyslu ovplyv?ova? riadenie a kontrolu podniku, treba preskúma? výlu?ne vzh?adom na vo?ný pohyb kapitálu (rozsudky Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, už citovaný, bod 35; Accor, už citovaný, bod 32, ako aj Scheunemann, už citovaný, bod 23).

93 Vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, sa uplat?uje nielen na dividendy, ktorých príjemcom je spo?nos? rezident na základe podielu, ktorý jej poskytuje nepochybný vplyv na rozhodnutia spo?nosti vyplácajúcej uvedené dividendy a umož?uje ur?ova? jej ?innosti, ale aj na dividendy prijaté na základe podielu, ktorý takýto vplyv neposkytuje. Pokia? sa vnútroštátna právna úprava vz?ahuje na dividendy s pôvodom v ?lenskom štáte, potom cie? uvedenej právnej úpravy neumož?uje ur?í?, ?i sa na túto právnu úpravu prevažne vz?ahuje ?lánok 49 ZFEÚ alebo ?lánok 63 ZFEÚ.

94 Za týchto okolností Súdny dvor zoh?ad?uje skuto?nosti prejednávane?ho prípadu na ú?ely ur?enia, ?i sa na situáciu, ktorá je predmetom sporu vo veci samej, vz?ahuje prvé alebo druhé z uvedených ustanovení (pozri v tomto zmysle rozsudky Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, body 37 a 38; z 26. júna 2008, Burda, C-284/06, Zb. s. I-4571, body 71 a 72, ako aj z 21. januára 2010, SGI, C-311/08, Zb. s. I-487, body 33 až 37).

95 V bode 37 už citovaného rozsudku vo veci Test Claimants in the FII Group Litigation tak Súdny dvor konštatoval, že veci zvolené za „pilotné“ v rámci konania pred vnútroštátnym súdom sa týkajú spo?ností rezidentov Spojeného krá?ovstva, ktoré prijali dividendy od spo?ností so sídlom v iných ?lenských štátoch, nad ktorými vykonávajú 100 % kontrolu. Ke?že ide o podiel, ktorý jeho držite?ovi zabezpe?uje nepochybný vplyv na rozhodnutia spo?nosti vyplácajúcej dividendy a umož?uje mu tým ur?ova? jej ?innosti, Súdny dvor rozhodol, že v uvedených „pilotných“ veciach sa uplatnia ustanovenia Zmluvy týkajúce sa slobody usadi? sa.

96 V takom kontexte, aký je vo veci samej, ktorý sa týka da?ového zaobchádzania s dividendami s pôvodom v tretej krajine, však treba usúdi?, že preskúmanie predmetu vnútroštátnej právnej úpravy je dostato?né na posúdenie toho, ?i sa na da?ové zaobchádzanie s dividendami s pôvodom v tretej krajine vz?ahujú ustanovenia Zmluvy týkajúce sa vo?ného pohybu kapitálu.

97 Ke?že kapitola Zmluvy týkajúca sa slobody usadi? sa neobsahuje nijaké ustanovenie, ktoré by rozširovalo pôsobnos? jej ustanovení na situácie týkajúce sa usadenia spo?nosti z ?lenského štátu v tretej krajine alebo spo?nosti z tretej krajiny v ?lenskom štáte (pozri rozsudky Holböck, už citovaný, bod 28; z 3. októbra 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Zb. s. I-9521, bod 25, a Scheunemann, už citovaný, bod 33, ako aj uznesenia z 10. mája 2007, A a B, C-102/05, Zb. s. I-3871, bod 29, a Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, už citované, bod 88), na právnu úpravu týkajúcu sa da?ového zaobchádzania s dividendami s pôvodom v tretej krajine sa nemôže vz?ahova? ?lánok 49 ZFEÚ.

98 Ke?že z predmetu takej vnútroštátnej právnej úpravy vyplýva, že jej jediným cie?om je, aby sa uplat?ovala na podiely umož?ujúce vykonáva? nepochybný vplyv na rozhodnutia danej spo?nosti a ur?ova? tým jej ?innosti, nemožno sa odvoláva? ani na ?lánok 49 ZFEÚ, ani na ?lánok 63 ZFEÚ (rozsudok Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, už citovaný, body 33, 34, 101 a 102, ako aj uznesenie z 10. mája 2007, Lasertec, C-492/04, Zb. s. I-3775, body 22 a 27; pozri tiež uznesenie A a B, už citované, body 4 a 25 až 28).

99 Naopak vnútroštátna právna úprava týkajúca sa da?ového zaobchádzania s dividendami z tretej krajiny, ktorá sa neuplat?uje výlu?ne na situácie, v ktorých materská spo?nos? uplat?uje na spo?nos? vyplácajúcu dividendy rozhodujúci vplyv, musí byť posúdená vzh?adom na ?lánok 63 ZFEÚ. Spo?nos?, ktorá je rezidentom ?lenského štátu, sa teda môže bez oh?adu na ve?kos? podielu, ktorý vlastní v spo?nosti vyplácajúcej dividendy so sídlom v tretej krajine, odvoláva? na

toto ustanovenie, aby mohla spochybniť zákonnosť takej právnej úpravy (pozri v tomto zmysle rozsudok A, už citovaný, body 11 a 27).

100 Keďže Zmluva nerozširuje slobodu usadiť sa na tretie krajiny, treba zabrániť tomu, aby hospodárske subjekty, ktoré nepatria do územnej pôsobnosti slobody usadiť sa, mali na základe výkladu článku 63 ods. 1 ZFEÚ, pokiaľ ide o vzťahy s tretími krajinami, z tejto slobody prospech. Také riziko neexistuje v takej situácii, o akú ide vo veci samej. Právna úprava dotknutého členského štátu sa totiž netýka podmienok vstupu spoločnosti uvedeného členského štátu na trh tretej krajiny alebo spoločnosti tretej krajiny na trh uvedeného členského štátu. Týka sa výlučne daňového zaobchádzania s dividendami, ktoré vyplývajú z investícií, ktoré príjemca týchto dividend uskutočnil v spoločnosti so sídlom v tretej krajine.

101 Treba dodať, že argumentácia vlády Spojeného kráľovstva, nemeckej, francúzskej a holandskej vlády, podľa ktorej sloboda uplatniteľná na daňové zaobchádzanie s dividendami s pôvodom v tretej krajine závisí nielen od predmetu vnútroštátnej právnej úpravy, o ktorú ide v konaní vo veci samej, ale takisto aj od osobitných okolností vo veci samej, by mohla mať úinky, ktoré sú nezlučiteľné s článkom 64 ods. 1 ZFEÚ.

102 Z tohto ustanovenia totiž vyplýva, že článok 63 ZFEÚ týkajúci sa voľného pohybu kapitálu sa vzťahuje v zásade na pohyb kapitálu, ktorý zahŕňa usadenie sa alebo priame investície. Tieto pojmy sa viažu k forme úasti v podniku prostredníctvom vlastníctva akcií, ktoré umožňujú skutočnú účasť na jeho riadení a kontrole (pozri rozsudky Glaxo Wellcome, už citovaný, bod 40, a Idryma Typou, už citovaný, bod 48).

103 Podľa judikatúry obmedzenia pohybu kapitálu v súvislosti s usadením sa alebo priamymi investíciami v zmysle článku 64 ods. 1 ZFEÚ zahŕňujú nielen vnútroštátne opatrenia, ktoré pri svojom uplatnení na pohyby kapitálu do alebo z tretích krajín obmedzujú usadenie sa alebo investície, ale takisto aj tie, ktoré obmedzujú vyplatenie dividend, ktoré z nich pochádzajú (rozsudky Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 183, a Holböck, už citovaný, bod 36).

104 Vzhľadom na uvedené skutočnosti treba na štvrtú otázku odpovedať tak, že právo Únie sa má vykladať v tom zmysle, že spoločnosť, ktorá je rezidentom členského štátu a vlastní podiel v spoločnosti, ktorá je rezidentom tretej krajiny, ktorý jej zabezpečuje nepochybný vplyv na rozhodnutia tejto druhej spoločnosti a umožňuje tým určiť jej činnosť, sa môže odvolávať na článok 63 ZFEÚ s cieľom spochybniť súlad právnej úpravy uvedeného členského štátu týkajúcej sa daňového zaobchádzania s dividendami s pôvodom v uvedenej tretej krajine, ktorá sa neuplatňuje výlučne na situácie, keď materská spoločnosť uplatňuje na spoločnosť vyplácajúcu dividendy rozhodujúci vplyv, s právom Únie.

O piatej otázke

105 Svojou piatou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa odpoveď Súdneho dvora na tretiu otázku položenú vo veci, v ktorej bol vydaný už citovaný rozsudok Test Claimants in the FII Group Litigation, uplatní takisto v prípade, keď dcérske spoločnosti so sídlom v iných členských štátoch, v prospech ktorých nemohol byť uskutočnený nijaký prevod ACT, nepodliehajú dani v členskom štáte materskej spoločnosti.

106 Treba pripomenúť, že Súdny dvor vo svojom už citovanom rozsudku vo veci Test Claimants in the FII Group Litigation v rámci odpovede na tretiu otázku vnútroštátneho súdu rozhodol, že článok 49 ZFEÚ odporuje právna úprava členského štátu, ktorá umožňuje spoločnosti rezidentovi previesť na dcérske spoločnosti, ktoré sú rezidentmi, sumu ACT, ktorú nemožno započítať na daň z príjmov právnických osôb dlhovanú touto prvou spoločnosťou za dané úrovné obdobie

alebo za predchádzajúce či nasledujúce úročkové obdobia, aby si ju tieto dcérske spoločnosti mohli započítať na úhradu svojej dane z príjmov právnických osôb, ale neumožňuje spoločnosti rezidentovi previesť takúto sumu na dcérske spoločnosti nerezidentov v prípade, že tieto dcérske spoločnosti podliehajú v tomto členskom štáte dani, pokiaľ ide o zisky, ktoré tam dosiahli.

107 Žalobkyne vo veci samej tvrdia, že táto odpoveď Súdneho dvora sa použije takisto v prípade, keď zisky dcérskych spoločností nerezidentov, ktoré nemôžu byť predmetom prevodu preplatku ACT, nie sú zdanené v členskom štáte materskej spoločnosti, ale sú zdanené v iných členských štátoch. Domnievajú sa, že obmedzovanie mechanizmu prevodu preplatku ACT na dcérske spoločnosti zdanované v Spojenom kráľovstve by bolo v rozpore s cieľmi, ktoré sleduje vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide v konaní vo veci samej. Vnútroštátny režim, o ktorý ide v konaní vo veci samej, mal stanoviť možnosť porovnania ACT zaplateného materskou spoločnosťou so zahraničnou daňou z príjmov právnických osôb, ktorú odvádza dcérska spoločnosť vyplácajúca dividendy, alebo mal umožniť vrátenie preplatku ACT na účely zamedzenia reťazového zdanenia spoločností v rámci skupiny.

108 Ako zdôrazňuje Komisia, v tejto súvislosti treba rozlíšiť medzi ACT, ktorého neoprávnený výber v rozpore so slobodami zakotvenými v Zmluve uskutočnil daný členský štát, a ACT, ktorý – ako vyplýva z bodov 62 a 72 tohto rozsudku – mohol byť oprávnené vybraný od spoločnosti rezidenta, ktorá bola príjemcom dividend zahraničného pôvodu, pretože zodpovedal preplatku na splatnej dani z príjmov právnických osôb, na účely kompenzácie nominálnej sadzby dane, ktorá sa uplatnila na východiskové zisky, z ktorých sa vyplácajú dividendy zahraničného pôvodu, a ktorá je nižšia než nominálna sadzba dane uplatniteľná na zisky spoločnosti rezidenta.

109 Z odpovede, ktorá bola poskytnutá na tretiu otázku v rámci tejto veci, vyplýva, že neoprávnené vybraný ACT musí byť vrátený.

110 Naopak, pokiaľ ide o ACT, ktorý zodpovedá preplatku na dani z príjmov právnických osôb a ktorý mohol byť daný členský štát stanoviť, treba pripomenúť, že ACT predstavuje preddavok na daň z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve. Právo previesť preplatok ACT na dcérske spoločnosti zaručuje, že skupina spoločností zdanovaná v Spojenom kráľovstve nezaplatí – z dôvodu samotnej existencie ACT – dane, ktoré prevyšujú celkový daňový dlh, ktorý vznikol v Spojenom kráľovstve. Rozšírenie uvedeného práva na spoločnosti nerezidentov nepodliehajúce dani v Spojenom kráľovstve, ktoré by viedlo k vráteniu preplatku ACT, by v skutočnosti zbavovalo Spojené kráľovstvo práva vybrať preplatok na dani z dividend zahraničného pôvodu vyplatených zo ziskov, na ktoré sa uplatnila nižšia nominálna sadzba dane, než je nominálna sadzba dane, ktorá platí v Spojenom kráľovstve, a ohrozilo by tak rovnomerné rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi (pozri v tomto zmysle rozsudok z 30. júna 2011, Meilicke a i., C-262/09, Zb. s. I-5669, bod 33, ako aj citovanú judikatúru).

111 Na piatu otázku preto treba odpovedať tak, že odpoveď Súdneho dvora na tretiu otázku položenú v rámci veci, v ktorej bol vydaný už citovaný rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, sa neuplatní v prípade, keď dcérske spoločnosti so sídlom v iných členských štátoch, v prospech ktorých nemohol byť uskutočnený nijaký prevod ACT, nepodliehajú dani v členskom štáte materskej spoločnosti.

O trovách

112 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k ústátnikom 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 ústátnikov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (veľká komora) rozhodol takto:

1. Články 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, podľa ktorej sa na dividendy vnútroštátneho pôvodu uplatňuje metóda oslobodenia a na dividendy zahraničného pôvodu metóda zápočtu, pokiaľ sa preukáže jednak, že daňový úver, na ktorý má v rámci metódy zápočtu nárok spoločnosť prijímajúca dividendy, je rovnocenný s výškou dane, ktorá bola skutočne zaplatená z východiskových ziskov, z ktorých boli vyplatené dividendy, a jednak, že skutočná úroveň zdaňovania ziskov spoločností v danom členskom štáte je všeobecne nižšia než stanovená nominálna sadzba dane.

2. Odpovede Súdneho dvora na druhú a štvrtú otázku položenú v rámci veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, platia takisto, pokiaľ:

– zahraničná daň z príjmov právnických osôb uplatnená v prípade východiskových ziskov, z ktorých sa vyplácajú dividendy, nebola vôbec alebo v celom rozsahu zaplatená spoločnosťou nerezidentom vypláčajúcou uvedené dividendy spoločnosti rezidentovi, ale spoločnosťou rezidentom členského štátu, ktorá je jej priamou alebo nepriamou dcérskou spoločnosťou,

– preddavok na daň z príjmov právnických osôb nebol zaplatený spoločnosťou rezidentom, ktorá je príjemcom dividend od spoločnosti nerezidenta, ale jej materskou spoločnosťou rezidentom v rámci režimu zdaňovania skupiny.

3. Právo Únie sa má vykladať v tom zmysle, že materská spoločnosť, ktorá je rezidentom členského štátu a ktorá v rámci takého režimu zdaňovania skupiny, o aký ide v konaní vo veci samej, musela v rozpore s pravidlami práva Únie zaplatiť preddavok na daň z príjmov právnických osôb z časti ziskov pochádzajúcich z dividend zahraničného pôvodu, môže podať žalobu o vrátenie neprávom vybratej dane, pokiaľ táto daň prevyšuje preplatok na dani z príjmov právnických osôb, ktorú mohol členský štát vybrať na účely kompenzácie nominálnej sadzby dane, ktorá sa uplatnila na východiskové zisky, z ktorých sa vyplácajú dividendy zahraničného pôvodu, a ktorá bola nižšia než nominálna sadzba dane uplatniteľná na zisky spoločnosti rezidenta.

4. Právo Únie sa má vykladať v tom zmysle, že spoločnosť, ktorá je rezidentom členského štátu a vlastní podiel v spoločnosti, ktorá je rezidentom tretej krajiny, ktorý jej zabezpečuje nepochybný vplyv na rozhodnutia tejto spoločnosti a umožňuje tým určiť jej činnosť, sa môže odvolávať na článok 63 ZFEÚ s cieľom spochybniť súlad právnej úpravy uvedeného členského štátu týkajúcej sa daňového zaobchádzania s dividendami s pôvodom v uvedenej tretej krajine, ktorá sa neuplatňuje výlučne na situácie, keď materská spoločnosť uplatňuje na spoločnosť vypláčajúcu dividendy rozhodujúci vplyv, s právom Únie.

5. Odpoveď Súdneho dvora na tretiu otázku položenú v rámci veci, v ktorej bol vydaný už citovaný rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, sa neuplatní v prípade, keď dcérske spoločnosti so sídlom v iných členských štátoch, v prospech ktorých nemohol byť uskutočnený nijaký prevod preddavku na daň z príjmov právnických osôb,

nepodliehajú dani v ?lenskom štáte materskej spoločnosti.

Podpisy

* Jazyk konania: angličtina.