

Vec C-374/04

Test Claimants in Class IV of the ACT 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 – Dať z príjmov právnických osôb – Rozdelenie dividend – Daťový úver – Rozdielne zaobchádzanie s akcionármi rezidentmi a akcionármi nerezidentmi – Bilaterálne dohody o zamedzení dvojitého zdanenia“

Abstrakt rozsudku

1. Voľný pohyb osôb – Sloboda usadiť sa – Voľný pohyb kapitálu – Daťová právna úprava
2. Voľný pohyb osôb – Sloboda usadiť sa – Voľný pohyb kapitálu – Daťová právna úprava

(články 43 ES a 56 ES)

3. Voľný pohyb osôb – Sloboda usadiť sa – Voľný pohyb kapitálu – Daťová právna úprava

(články 43 ES a 56 ES)

1. Články 43 ES a 56 ES sa majú vykladať v tom zmysle, že ak členský štát uplatňuje systém zamedzenia alebo obmedzenia reťazového alebo dvojitého hospodárskeho zdanenia v prípade dividend, ktoré rezidentom vyplácajú spoločnosti rezidenti, musí zabezpečiť rovnosť zaobchádzania pre dividendy, ktoré rezidentom vyplácajú spoločnosti nerezidenti.

Situácia akcionárov rezidentov členského štátu, ktorí prijali dividendy od spoločnosti usadenej v tom istom štáte, je totiž porovnateľná so situáciou akcionárov rezidentov uvedeného štátu, ktorí prijali dividendy od spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, keďže tak dividendy z vnútroštátneho, ako aj zo zahraničného zdroja môžu byť na jednej strane v prípade akcionárov spoločností predmetom reťazového zdanenia a na druhej strane v prípade konečných akcionárov predmetom dvojitého hospodárskeho zdanenia. Ak však spoločnosť rozdeľujúca zisk a akcionár prijímajúci dividendy nie sú rezidentmi toho istého členského štátu, členský štát, ktorého rezidentom je spoločnosť rozdeľujúca zisk, sa nenachádza v rovnakej situácii ako členský štát, ktorého rezidentom je akcionár prijímajúci dividendy. Postavenie členského štátu, ktorého rezidentmi sú tak spoločnosti rozdeľujúce zisk, ako aj koneční akcionári, nie je porovnateľné s postavením členského štátu, ktorého rezidentom je spoločnosť vyplácajúca dividendy spoločnosti nerezidentovi, ktorá ich zase vypláca svojim konečným akcionárom, v tom zmysle, že tento posledný uvedený štát koná v zásade len z dôvodu jeho postavenia ako štát, v ktorom boli dosiahnuté rozdeľované zisky. Naopak, ak spoločnosť rezident vypláca dividendy svojim konečným akcionárom rezidentom, poskytuje členský štát pri výplate uvedených dividend konečným akcionárom vopred daťový úver zodpovedajúci časti dane z príjmov právnických osôb zaplatenej spoločnosťou, ktorá dosiahla rozdeľované zisky, z dôvodu jeho postavenia ako štát, ktorého je akcionár rezidentom.

(pozri body 55, 56, 58, 64, 65)

2. ?lánkom 43 ES a 56 ES neodporuje, ak ?lenský štát pri rozdelení dividend spoločnou rezidentom uvedeného štátu poskytuje spoločnostiam prijímajúcim uvedené dividendy, ktoré sú takisto rezidentmi tohto štátu, da?ový úver zodpovedajúci ?asti dane zaplatenej spoločnou rozde?ujúcou vyplácané zisky, ale neposkytuje ho spoločnostiam prijímajúcim zisky, ktoré sú rezidentmi iného ?lenského štátu a ktoré v tomto prvom štáte nie sú da?ovníkmi z dôvodu týchto dividend.

(pozri bod 74, bod 1 výroku)

3. ?lánkom 43 ES a 56 ES neodporuje, ak ?lenský štát nepriznáva právo na da?ový úver upravené v dohode o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretej s iným ?lenským štátom a vz?ahujúce sa na spoločnosti rezidentov posledného uvedeného štátu, ktoré prijímajú dividendy od spoločnosti rezidenta prvého štátu, aj v prospech spoločností rezidentov tretieho ?lenského štátu, s ktorým uzavrel dohodu o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorá neupravuje takéto právo pre spoločnosti rezidentov tohto tretieho štátu.

Skuto?nos?, že vzájomné práva a povinnosti vyplývajúce z prvej dohody platia len pre osoby rezidentov jedného z dvoch zmluvných ?lenských štátov, je dôsledkom, ktorý vyplýva z podstaty bilaterálnych dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia.

(pozri body 91, 94, bod 2 výroku)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ve?ká komora)

z 12. decembra 2006 (*)

„Sloboda usadiť sa – Vo?ný pohyb kapitálu – Da? z príjmov právnických osôb – Rozdelenie dividend – Da?ový úver – Rozdielne zaobchádzanie s akcionármi rezidentmi a akcionármi nerezidentmi – Bilaterálne dohody o zamedzení dvojitého zdanenia“

Vo veci C-374/04,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa ?lánku 234 ES, podaný rozhodnutím High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Spojené krá?ovstvo), z 25. augusta 2004 a doru?ený Súdnemu dvoru 30. augusta 2004, ktorý súvisí s konaním:

Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation

proti

Commissioners of Inland Revenue,

SÚDNY DVOR (ve?ká komora),

v zložení: predseda V. Skouris, predsedovia komôr P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K.

Lenaerts (spravodajca), R. Schintgen a J. Klučka, sudcovia J. N. Cunha Rodrigues, M. Ileši?, J. Malenovský a U. Lõhmus,

generálny advokát: L. A. Geelhoed,

tajomník: L. Hewlett, hlavná referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 22. novembra 2005,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, v zastúpení: G. Aaronson a D. Milne, QC, ako aj P. Farmer a D. Cavender, barristers,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: E. O'Neill a C. Gibbs, splnomocnené zástupkyne, za právnej pomoci G. Barling, QC, ako aj D. Ewart a J. Stratford, barristers,
- nemecká vláda, v zastúpení: W.-D. Plessing a U. Forsthoff, splnomocnení zástupcovia,
- francúzska vláda, v zastúpení: J. Ch. Gracia, splnomocnený zástupca,
- Írsko, v zastúpení: D. J. O'Hagan, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci A. M. Collins, SC, a G. Clohessy, BL,
- talianska vláda, v zastúpení: I. M. Braguglia, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci P. Gentili, avvocato dello Stato,
- holandská vláda, v zastúpení: H. G. Sevenster a M. De Grave, splnomocnení zástupcovia,
- fínska vláda, v zastúpení: A. Guimaraes-Purokoski, splnomocnená zástupkyňa,
- Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: R. Lyal, splnomocnený zástupca,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 23. februára 2006,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 43 ES, 56 ES, 57 ES a 58 ES.

2 Tento návrh bol predložený v rámci konania medzi skupinami spoločností a Commissioners of Inland Revenue (daňová správa Spojeného kráľovstva), ktorého predmetom je odmietnutie Commissioners of Inland Revenue poskytnúť spoločnostiam uvedených skupín, ktoré sú nerezidentmi, daňový úver v súvislosti s dividendami, ktoré im boli vyplatené spoločnosťami rezidentmi.

Právny rámec

Právna úprava Spoločnosti

3 ?lánok 4 ods. 1 smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdačovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147) znie:

„Tam, kde materská spoločnosť v dôsledku svojho podielu na dcérskej spoločnosti prijíma rozdelený zisk, štát materskej spoločnosti, pokiaľ dcérska spoločnosť nebude likvidovaná, buď:

- upustí od zdanenia takéhoto zisku, alebo,
- zdaní takýto zisk a súčasne oprávni materskú spoločnosť odrátať z hodnoty daňovej povinnosti tú časť dane z príjmov právnických osôb platenú dcérskou spoločnosťou, ktorá sa vzťahuje na tieto zisky, a prípadne aj obnos zrážkovej dane vybranej členským štátom, v ktorom sídli dcérska spoločnosť, na základe odchýlok stanovených v ?lánku 5, až po hranicu množstva príslušnej vnútroštátnej dane.“

Vnútroštátna právna úprava

4 Podľa daňovej právnej úpravy platnej v Spojenom kráľovstve sú zisky dosiahnuté v priebehu úctovného obdobia každou spoločnosťou, ktorá je rezidentom v tomto členskom štáte, zdaované daňou z príjmov právnických osôb v uvedenom štáte.

5 Od roku 1973 uplatňuje Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska systém zdačovania nazývaný „?iastočný zápočet“, podľa ktorého s cieľom vyhnúť sa dvojitému hospodárskemu zdaneniu, ak spoločnosť rezident rozdeľuje zisky, časť dane z príjmov právnických osôb zaplatená touto spoločnosťou sa započíta jej akcionárom. Do 6. apríla 1999 sa tento systém zakladal na jednej strane na preddavkoch na daň z príjmov právnických osôb spoločnosti rozdeľujúcej zisk a na druhej strane na daňovom úvere poskytovanom akcionárom, ktorí boli príjemcami vyplácaných dividend.

Preddavok na daň z príjmov právnických osôb

6 Podľa ?lánku 14 zákona z roku 1988 o daniach z príjmov fyzických a právnických osôb (Income and Corporation Taxes Act 1988, ďalej len „ICTA“) v jeho znení uplatniteľnom v rozhodnom ?ase je spoločnosť, ktorá je rezidentom v Spojenom kráľovstve a vypláca dividendy svojim akcionárom, povinná zaplatiť preddavok na daň z príjmov právnických osôb („advance corporation tax“, ďalej len „ACT“), vypočítaný podľa výšky alebo hodnoty výplaty dividend.

7 Spoločnosť má za určitých podmienok právo započítať ACT zaplatenú z dôvodu rozdelenia zisku v priebehu daného úctovného obdobia na sumu dlhovanú ako daň z príjmov právnických osôb („mainstream corporation tax“) za toto obdobie. Ak daňový dlh spoločnosti vyplývajúci z dane z príjmov právnických osôb nie je dostatočný na to, aby umožnil úplný zápočet ACT, zostatok ACT možno previesť buď do predchádzajúceho ?i do ďalšieho úctovného obdobia, alebo na dcérske spoločnosti tejto spoločnosti, ktoré ho môžu započítať na sumu, ktorú oni samy dlhujú na daň z príjmov právnických osôb. Dcérske spoločnosti, na ktoré možno previesť zostatok ACT, môžu byť len dcérskymi spoločnosťami, ktoré sú rezidentmi Spojeného kráľovstva.

8 Skupina spoločností Spojeného kráľovstva si môže takisto zvoliť režim zdačovania skupiny, ktorý umožňuje spoločnostiam tvoriacim túto skupinu odložiť zaplatenie ACT až dovtedy, kým materská spoločnosť tejto skupiny vykoná rozdelenie dividend. Tento režim, ktorý bol rozoberaný v rozsudku z 8. marca 2001, Metallgesellschaft a i. (C-397/98 a C-410/98, Zb. s. I-1727), nie je predmetom tejto veci.

Daťový úver poskytovaný akcionárom rezidentom

9 Podľa § 208 ICTA, ak spoločnosť, ktorá je rezidentom Spojeného kráľovstva, prijme dividendy od spoločnosti, ktorá je takisto rezidentom v Spojenom kráľovstve, nepodlieha dani z príjmov právnických osôb z dôvodu týchto dividend.

10 Okrem toho každé vyplatenie dividend spoločnosťou rezidentom inej spoločnosti rezidentovi, na ktoré sa viaže zaplatenie ACT, je podľa § 231 ods. 1 ICTA spojené s daňovým úverom v prospech tejto poslednej menovanej spoločnosti, ktorý zodpovedá časti sumy ACT zaplatenej prvou spoločnosťou. Podľa znenia § 238 ods. 1 ICTA na úrovni prijímajúcej spoločnosti predstavujú prijatá dividendá a daňový úver spolu „oslobodený príjem z investícií“ („franked investment income“).

11 Ak spoločnosť, ktorá je rezidentom v Spojenom kráľovstve, prijme od inej spoločnosti rezidenta dividendy, ktorých vyplatenie vedie k vzniku nároku na daňový úver, môže získať späť sumu ACT zaplatenú touto inou spoločnosťou a započítať ju na sumu ACT, ktorú musí sama zaplatiť, ak rozdelí dividendy svojim vlastným akcionárom, takže ACT zaplatí len pre zostatok.

12 Podľa sadzobníka F obsiahnutého v ICTA je fyzická osoba rezident v Spojenom kráľovstve daňovníkom dane z príjmu pripadajúceho na dividendy prijaté od spoločnosti, ktorá je rezidentom tohto členského štátu. Má však nárok na daňový úver zodpovedajúci časti sumy ACT zaplatenej touto spoločnosťou. Tento daňový úver možno započítať na sumu dlhovanú touto osobou z dôvodu dane z príjmu týkajúcej sa dividendy alebo môže byť vyplatený v hotovosti, ak úver presahuje sumu dane tejto osoby.

13 Tieto ustanovenia majú za následok, že zisky rozdelené spoločnosťami rezidentmi sú zdaňované na strane spoločností a na strane konečného akcionára sú zdaňované len v rozsahu, v akom jeho daň z príjmu prevyšuje daňový úver, na ktorý má nárok.

Postavenie akcionárov nerezidentov

14 Spoločnosť, ktorá nie je rezidentom v Spojenom kráľovstve, je tam v zásade daňovníkom dane z príjmu len pre príjmy zo zdroja v tomto členskom štáte, čo zahŕňa dividendy, ktoré sú jej vyplácané spoločnosťou rezidentom v tomto štáte. Ak však spoločnosť nerezident nemá nárok na daňový úver v Spojenom kráľovstve, podľa § 233 ods. 1 ICTA tam nepodlieha dani z príjmu z dôvodu uvedených dividend.

15 Naopak, ak podľa dohody o zamedzení dvojitého zdanenia (čalej len „DDZ“) uzavretej Spojeným kráľovstvom má spoločnosť nerezident v tomto členskom štáte nárok na úplný alebo čiastočný daňový úver, podlieha v tomto členskom štáte dani z príjmu pochádzajúceho z dividend, ktoré prijíma od spoločnosti rezidenta.

16 Takisto fyzická osoba nerezident Spojeného kráľovstva v súvislosti s dividendami zo zdroja v tomto členskom štáte v zásade podlieha dani z príjmu v tomto členskom štáte, ale keďže táto osoba nemá nárok na daňový úver podľa vnútroštátnej právnej úpravy alebo DDZ, nepodlieha dani z príjmu z dôvodu týchto dividend v uvedenom štáte.

17 Aj keď Spojené kráľovstvo si v DDZ uzavretých s inými členskými štátmi alebo tretími krajinami vo všeobecnosti vyhradzuje právo zdať dividendy vyplatené rezidentmi nerezidentom, tieto DDZ často obsahujú obmedzenia daňovej sadzby, ktorú môže Spojené kráľovstvo uplatniť. Táto maximálna daňová sadzba sa môže pohybovať podľa okolností a najmä podľa toho, či DDZ udeľuje akcionárovi úplný alebo čiastočný daňový úver.

18 Niektoré DDZ, ktoré uzavrelo Spojené kráľovstvo, neposkytujú výhodu daňového úveru spoločnostiam, ktoré sú rezidentmi v inom zmluvnom štáte, ak prijímajú dividendy od spoločnosti rezidenta v Spojenom kráľovstve. To je najmä prípad DDZ uzavretých so Spolkovou republikou Nemecko a Japonskom.

19 Iné DDZ predvídajú daňový úver za určitých podmienok. Daňový úver upravený v DDZ uzavretej s Holandským kráľovstvom sa napríklad poskytuje v celom rozsahu akcionárom rezidentom v tomto členskom štáte, ktorí majú menej ako 10 % hlasovacích práv v spoločnosti vyplácajúcej dividendy, a v čiastočnom rozsahu, ak majú akcionári 10 % alebo viac uvedených hlasovacích práv.

20 DDZ uzavretá s Holandským kráľovstvom obsahuje okrem iného tzv. doložku „obmedzenie výhod“, podľa ktorej sa daňový úver upravený v tejto DDZ zruší, ak je akcionár, ktorý je spoločnosťou nerezidentom, ovládaný spoločnosťou usadenou v štáte, s ktorým Spojené kráľovstvo uzavrelo DDZ, ktorá neposkytuje daňový úver spoločnostiam prijímajúcim dividendy od spoločnosti rezidenta Spojeného kráľovstva.

21 Je potrebné upresniť, že túto právnu úpravu platnú v Spojenom kráľovstve podstatne zmenil finančný zákon z roku 1998 (Finance Act 1998), ktorý sa vzťahuje na výplaty dividend vykonané po 6. apríli 1999. Právny rámec opísaný vyššie bol platný pred týmto dátumom.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

22 Konanie vo veci samej patrí medzi konania druhu „group litigation“ podľa ACT, a pozostáva zo žalôb o odškodnenie a/alebo na náhradu škody podaných proti Commissioners of Inland Revenue na High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, v nadväznosti na už citovaný rozsudok Metallgesellschaft a i.

23 V tomto rozsudku Súdny dvor v súvislosti s prejudiciálnymi otázkami položenými tým istým vnútroštátnym súdom rozhodol v odpovedi na prvú položenú otázku, že článok 43 ES odporuje daňová úprava členského štátu, ktorá poskytuje spoločnostiam rezidentom v tomto štáte možnosť využiť daňový režim, ktorý im umožňuje vyplatiť dividendy ich materskej spoločnosti bez toho, aby museli zaplatiť preddavok na daň z príjmov právnických osôb, ak ich materská spoločnosť je takisto rezidentom v tom istom štáte, a odoprie im túto možnosť, ak ich materská spoločnosť má svoje sídlo v inom členskom štáte.

24 Vo svojej odpovedi na druhú otázku položenú v tej istej veci Súdny dvor rozhodol, že ak sa na dcérsku spoločnosť rezidenta v členskom štáte vzťahovala povinnosť zaplatiť preddavok na daň z príjmov právnických osôb z dôvodu dividend vyplatených svojej materskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte, aj keď za podobných okolností si mohli dcérske spoločnosti materských spoločností rezidentov v prvom štáte zvoliť daňový režim, ktorý by im umožnil vyhnúť sa tejto povinnosti, článok 43 ES požaduje, aby dcérske spoločnosti rezidenti a ich materské spoločnosti nerezidenti mali právo na určitý právny prostriedok na získanie náhrady alebo odškodnenia finančnej straty, ktorú utrpeli v prospech orgánov dotknutého členského štátu vzhľadom na preddavok na daň zaplatený dcérskymi spoločnosťami.

25 V konaní vo veci samej zahŕňa spor prejednávaný pred vnútroštátnym súdom podľa ACT štyri rôzne skupiny, pre ktoré boli identifikované spoločné otázky. V ňase, keď vnútroštátny súd vydal svoje rozhodnutie, skupina IV tohto sporu bola tvorená 28 návrhmi podanými skupinami spoločností zahŕňajúcimi prinajmenšom jednu spoločnosť nerezidenta, ktorá napáda odmietnutie Commissioners of Inland Revenue poskytnúť takejto spoločnosti nerezidentovi daňový úver, ak prijme dividendy od spoločnosti rezidenta.

26 Štyri veci, ktoré vnútroštátny súd na účely tohto prejudiciálneho konania vybral ako „pilotné“ veci, sa týkajú žalôb podaných spoločnosťami rezidentmi a spoločnosťami nerezidentmi patriacimi do tej istej skupiny ako spoločnosti rezidenti, ktoré od nich prijali dividendy (aj keď len „žalobkyne vo veci samej“). Ide o dividendy vyplatené v rokoch 1974 až 1998 spoločnostiam rezidentom v Taliansku (prípady skupiny Pirelli), vo Francúzsku (prípady skupiny Essilor) a v Holandsku (prípady skupiny BMW a Sony).

27 Aj keď v prípade skupiny Pirelli má spoločnosť nerezident menšinovú účasť menej ako 10 % v spoločnosti rezidentovi, iný prípad sa týka materských spoločností nerezidentov, ktoré ovládajú svoju dcérsku spoločnosť rezidenta vo výške 100 %. Pokiaľ ide o dve materské spoločnosti rezidentov v Holandsku, prvá z nich je úplne ovládaná spoločnosťou rezidentom v Nemecku, zatiaľ čo druhú vlastní spoločnosť, ktorá je rezidentom v Japonsku.

28 Vnútroštátny súd zdôrazňuje, že tieto žaloby sa týkajú otázok, ktoré už boli Súdnemu dvoru predložené vo veci, v ktorej bol vydaný už citovaný rozsudok Metallgesellschaft a i., ale na ktoré Súdny dvor nemusel odpovedať vzhľadom na svoju odpoveď na prvú a druhú prejudiciálnu otázku. Zatiaľ čo v uvedenej veci sa poskytnutie daňového úveru nepovažovalo za alternatívu k zaplateniu ACT alebo k náhrade strát vyplývajúcich zo zaplatenia ACT, žaloby podané na vnútroštátny súd sa priamo týkajú poskytnutia daňového úveru.

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

„1. Odporuje článkom 43 ES a 56 ES (v spojení s článkami 57 ES a 58 ES) (alebo ustanoveniam, ktoré tieto články nahradili), ak:

a) nemecký štát A (napr. Spojené kráľovstvo)

i) prijme a ponechá v platnosti právnu úpravu, ktorá priznáva akcionárom – fyzickým osobám rezidentom právo na úplný daňový úver v súvislosti s dividendami vyplácanými spoločnosťami rezidentmi v nemeckom štáte A (predmetné dividendy);

ii) uplatňuje ustanovenie dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretých s inými nemeckými štátmi a tretími krajinami, ktoré priznáva právo na úplný (bez dane, ako to predvídajú tieto dohody) daňový úver v súvislosti s predmetnými dividendami vyplácanými akcionárom – fyzickým osobám, ktoré sú rezidentmi v týchto iných nemeckých štátoch a tretích krajinách;

ale nepriznáva právo na daňový úver (úplný alebo čiastočný) v súvislosti s predmetnými dividendami v prípade, ak sú tieto dividendy vyplácané dcérskou spoločnosťou rezidentom nemeckého štátu A (napr. Spojené kráľovstvo) materskej spoločnosti rezidentovi nemeckého štátu B (napr. Spolková republika Nemecko) ani podľa vnútroštátnych ustanovení, ani podľa ustanovení dohody o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretej medzi týmito štátmi?

b) nemecký štát A (napr. Spojené kráľovstvo) uplatňuje ustanovenie obsiahnuté v príslušnej dohode o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré priznáva právo na čiastočný daňový úver v

súvislosti s predmetnými dividendami vyplatenými materskej spoločnosti rezidentovi členského štátu C (napr. Holandska), ale nepriznáva takéto právo materskej spoločnosti rezidentovi členského štátu B (napr. Spolkovej republiky Nemecko), ak dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia medzi členským štátom A a členským štátom B neobsahuje nijaké ustanovenie o čiastočnom daňovom úvere;

c) členský štát A (napr. Spojené kráľovstvo) nepriznáva právo na čiastočný daňový úver v súvislosti s predmetnými dividendami spoločnosti rezidentovi členského štátu C (napr. Holandska), ktorá je ovládaná spoločnosťou rezidentom členského štátu B (napr. Spolkovej republiky Nemecko), ak členský štát A uplatňuje ustanovenia obsiahnuté v dohodách o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré priznávajú takéto právo:

i) spoločnostiam rezidentom členského štátu C, ktoré sú ovládané rezidentmi členského štátu C;

ii) spoločnostiam rezidentom členského štátu C, ktoré sú ovládané rezidentmi členského štátu D (napr. Talianska), ak dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia medzi členským štátom A a členským štátom D obsahuje ustanovenie priznávajúce právo na čiastočný daňový úver v súvislosti s predmetnými dividendami;

iii) spoločnostiam rezidentom členského štátu D bez ohľadu na to, kto ich ovláda?

d) Bola by odpoveď na prvú otázku písm. c) odlišná v prípade, ak by spoločnosť rezident členského štátu C nebola ovládaná spoločnosťou rezidentom členského štátu B, ale spoločnosťou rezidentom so sídlom v treťom štáte?

2. V prípade kladnej odpovede na všetky alebo na niektorú časť prvej otázky písm. a) až c): Aké zásady stanovuje právo Spoločenstva v súvislosti s právami a právnymi prostriedkami Spoločenstva dostupnými za okolností opísaných v týchto otázkach? Najmä:

a) Je členský štát A povinný platiť:

i) úplný daňový úver alebo jemu zodpovedajúcu sumu alebo

ii) čiastočný daňový úver alebo jemu zodpovedajúcu sumu, alebo

iii) úplný alebo čiastočný daňový úver, alebo jemu zodpovedajúcu sumu:

– po odpočítaní akejkoľvek dodatočnej dane z príjmov, ktorá je splatná alebo ktorá by bola splatná v prípade, ak by s dividendou vyplatenou príslušnej oprávnenej osobe bol spojený vznik práva na daňový úver,

– po odpočítaní takejto dane vypočítanej na inom základe?

b) V prospech koho by sa mala takáto platba vykonať:

i) v prospech príslušnej materskej spoločnosti v členskom štáte B alebo v členskom štáte C alebo

ii) v prospech príslušnej dcérskej spoločnosti v členskom štáte A?

c) Je právo na takúto platbu:

- i) právom na náhradu neprávom vybraných súm, takže je táto platba dôsledkom alebo vedľajším následkom práva priznaného článkami 43 ES a/alebo 56 ES, a/alebo
- ii) právom na kompenzáciu alebo na náhradu škody, takže musia byť splnené podmienky vymáhateľnosti uvedené v rozsudku [z 5. marca 1996, *Brasserie du Pêcheur a Factortame*, C-46/93 a C-48/93, Zb. s. I-1029], a/alebo
- iii) právom na náhradu neprávom odoprenej výhody, a ak áno:
- je takéto právo dôsledkom a vedľajším následkom práv priznaných článkami 43 ES a/alebo 56 ES alebo
 - musia byť splnené podmienky vymáhateľnosti stanovené v rozsudku [*Brasserie du Pêcheur a Factortame*, už citovaný], alebo
 - musia byť splnené nejaké iné podmienky?
- d) Bolo by posúdenie na účely druhej otázky písm. c) uvedenej vyššie odlišné v závislosti od toho, či sú nároky uplatnené v rámci vnútroštátneho práva [členského] štátu A vo forme žaloby na zaplatenie alebo sú uplatnené alebo musia byť uplatnené vo forme žaloby na náhradu škody?
- e) Je na získanie náhrady potrebné, aby spoločnosť uplatňujúca tento nárok preukázala, že ona alebo jej materská spoločnosť by bola požadovala daňový úver (úplný alebo čiastočný – podľa okolností prípadu), ak by bola vedela, že je podľa práva Spoločenstva oprávnená tak urobiť?
- f) Bola by odpoveď na druhú otázku písm. a) iná s prihliadnutím na skutočnosť, že podľa rozsudku [*Metallgesellschaft a i.*, už citovaný] by príslušnej dcérskej spoločnosti rezidentovi členského štátu A mohla byť poskytnutá náhrada alebo v zásade mohla mať právo na náhradu zaplateného preddavku na daň z príjmov právnických osôb alebo na náhradu v súvislosti s takto zaplatenou daňou za dividendu vyplatenú príslušnej materskej spoločnosti členského štátu B alebo členského štátu C?
- g) Aké usmernenie považuje Súdny dvor za vhodné poskytnúť v prejednávanych veciach a aké okolnosti by mal vnútroštátny súd zohľadniť v prípade, ak rozhoduje o tom, či došlo k dostatočne závažnému porušeniu v zmysle rozsudku [*Brasserie du Pêcheur a Factortame*, už citovaný], a najmä, či so zreteľom na stav judikatúry týkajúcej sa výkladu príslušných ustanovení práva Spoločenstva bolo toto porušenie ospravedlniteľné?

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke písm. a)

30 Svojou prvou otázkou písm. a) sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článkom 43 ES a 56 ES odporuje právna úprava členského štátu, akou je tá vo veci samej, ktorá pri výplate dividend spoločnosťou rezidentom poskytuje úplný daňový úver akcionárom – konečným príjemcom týchto dividend, ktorí sú rezidentmi v tomto členskom štáte alebo v inom členskom štáte, s ktorým tento prvý členský štát uzavrel DDZ upravujúcu takýto daňový úver, ale neposkytuje úplný či čiastočný daňový úver spoločnostiam – príjemcom takýchto dividend, ktoré sú rezidentmi niektorých iných členských štátov.

31 Zo spisu vyplýva, že vnútroštátny súd sa radšej, ako by mal Súdnemu dvoru predložiť problém rozdielného zaobchádzania s konečnými akcionármi rezidentmi alebo nerezidentmi,

ktorým spoločnosť rezident vyplatila dividendy, na jednej strane a spoločnosťami nerezidentmi, ktorým boli vyplatené takéto dividendy, na druhej strane, pýta na výklad práva Spoločenstva, ktorý mu umožní posúdiť s prihliadnutím na právo Spoločenstva zlučiteľnosť rozdielného zaobchádzania, ktorému sú v Spojenom kráľovstve vystavené na jednej strane spoločnosť rezident, ktorá dostáva daňový úver, ak prijme dividendy od inej spoločnosti rezidenta, a ktorej koneční akcionári rezidenti takisto dostanú daňový úver, ak sú im vyplatené dividendy, a na druhej strane spoločnosť nerezident, ktorá s výnimkou určitých prípadov upravených v DDZ nedostane v Spojenom kráľovstve nijaký daňový úver, ak prijme dividendy od spoločnosti rezidenta, a ktorej koneční akcionári – rezidenti alebo nerezidenti – takisto nemajú nárok na daňový úver.

32 Podľa právnej úpravy platnej v Spojenom kráľovstve totiž spoločnosť rezident prijímajúca dividendy od inej spoločnosti rezidenta dostane daňový úver zodpovedajúci sume dane z príjmov právnických osôb, ktorú vo forme preddavku zaplatila spoločnosť uvedená ako posledná, zatiaľ čo spoločnosť nerezident prijímajúca dividendy od spoločnosti rezidenta pri takejto výplate dostane úplný alebo čiastočný daňový úver, len ak to predvída DDZ uzavretá medzi štátom, ktorého je rezidentom, a Spojeným kráľovstvom.

33 Je pravda, že žalobkyne vo veci samej sa pred Súdnym dvorom vo svojich pripomienkach odvolávali takisto na menej výhodné postavenie, v ktorom sa nachádzajú koneční akcionári prijímajúci dividendy od spoločnosti nerezidenta, ktorí nemajú nárok na daňový úver, vo vzahu ku konečným akcionárom prijímajúcim dividendy od spoločnosti rezidenta, ktorí na nárok majú podľa právnej úpravy platnej v Spojenom kráľovstve alebo podľa DDZ, ak ide o akcionárov nerezidentov. Je však zrejmé, že žalobkyne vo veci samej sa odvolávajú na menej výhodné zaobchádzanie s akcionármi spoločností nerezidentov len s cieľom namietať proti obmedzeniu slobody usadiť sa a voľného pohybu kapitálu vo vzahu k samotným takýmto spoločnostiam.

34 Žalobkyne vo veci samej totiž tvrdia, že predmetná právna úprava Spojeného kráľovstva odporuje článkom 43 ES a 56 ES, keďže je spôsobilá odrádzať spoločnosti nerezidentov od založenia dcérskych spoločností v tomto členskom štáte, od investovania do základného imania spoločností rezidentov alebo od zhromažďovania kapitálu v tomto štáte. Táto právna úprava nemôže byť odôvodnená ani podstatným rozdielom medzi postavením spoločností rezidentov prijímajúcich dividendy od spoločnosti rezidenta a postavením spoločností nerezidentov prijímajúcich takéto dividendy, ani cieľom zabezpečiť súdržnosť vnútroštátneho daňového systému alebo zamedziť dvojitému hospodárskemu zdaneniu rozdelených ziskov.

35 Podľa žalobkyň vo veci samej by s cieľom umožniť spoločnostiam nerezidentom prijímajúcim dividendy od spoločnosti rezidenta, aby mali ich akcionári rovnaké postavenie ako akcionári spoločností rezidentov prijímajúcich takéto dividendy, malo Spojené kráľovstvo poskytnúť daňový úver spoločnostiam nerezidentom.

36 Na úvod je potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry, aj keď priame dane patria do právomoci členských štátov, členské štáty ju musia vykonávať v súlade s právom Spoločenstva (pozri najmä rozsudky zo 6. júna 2000, Verkooijen, C-35/98, Zb. s. I-4071, bod 32; Metallgesellschaft a i., už citovaný, bod 37; a z 23. februára 2006, Keller Holding, C-471/04, Zb. s. I-2107, bod 28).

37 Pokiaľ ide o otázku, či sa na predmetnú vnútroštátnu právnu úpravu vzťahuje článok 43 ES o slobode usadiť sa alebo článok 56 ES o voľnom pohybe kapitálu, je potrebné uviesť, že položená otázka sa týka vnútroštátnych opatrení v oblasti zdačovania dividend, podľa ktorých nezávisle od rozsahu úasti akcionára prijímajúceho dividendu sa spoločnosti rezidentovi prijímajúcej dividendy od inej spoločnosti rezidenta poskytuje daňový úver, zatiaľ čo pre spoločnosť nerezidenta prijímajúcu takéto dividendy závisí poskytnutie daňového úveru od ustanovení prípadnej DDZ, ktorú Spojené kráľovstvo uzavrelo so štátom, ktorého je rezidentom.

Podľa niektorých DDZ, akou je aj tá uzavretá s Holandským kráľovstvom, závisí výška daňového úveru od rozsahu úasti akcionára na spoločnosti, ktorá mu vyplatila dividendy.

38 Z toho vyplýva, že sporné opatrenia môžu patriť tak do pôsobnosti článku 43 ES, ako aj článku 56 ES.

39 Ako to vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, tri veci, ktoré si vnútroštátny súd v rámci prejednávaneho sporu zvolil za „pilotné“, sa týkajú spoločností rezidentov Spojeného kráľovstva, na ktorých majú 100 %-nú úasť spoločnosti nerezidenti. Keďže však ide o úasť, ktorá jej držiteľovi umožňuje podstatný vplyv na rozhodnutia spoločnosti a dovoľuje mu tým určiť jej činnosť, uplatnia sa ustanovenia Zmluvy ES o slobode usadiť sa (rozsudky z 13. apríla 2000, Baars, C-251/98, Zb. s. I-2787, body 21 a 22; z 21. novembra 2002, X a Y, C-436/00, Zb. s. I-10829, body 37 a 66 až 68, ako aj z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Zb. s. I-7995, bod 31).

40 Naopak, ako to uvádza aj generálny advokát v bodoch 28 a 30 svojich návrhov, Súdny dvor nedisponuje dostatočnými podkladmi na to, aby mohol určiť povahu predmetnej úasti vo štvrtnej „pilotnej“ veci, a ani úasti iných spoločností, ktoré sú zúčastnené na spore. Nemožno preto vylúčiť, že tento spor sa týka aj vplyvu predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy na dividendy vyplatené spoločnosťou rezidentom spoločnostiam nerezidentom, ktoré majú úasť, ktorá im neumožňuje podstatný vplyv na rozhodnutia spoločnosti rozdeľujúcej zisk a nedovoľuje im určiť jej činnosť. Túto právnu úpravu je preto potrebné skúmať z hľadiska ustanovení Zmluvy o voľnom pohybe kapitálu.

41 Pokiaľ ide najskôr o preskúmanie prejudiciálnej otázky z hľadiska slobody usadiť sa, žalobkyne vo veci samej tvrdia, že keďže právna úprava platná v Spojenom kráľovstve, odhladnuc od určitých prípadov upravených v DDZ, neposkytuje daňový úver ani spoločnosti nerezidentovi prijímajúcej dividendy od spoločnosti rezidenta, ani jej konečným akcionárom rezidentom či nerezidentom, obmedzuje slobodu takejto spoločnosti nerezidenta založiť v uvedenom členskom štáte dcérske spoločnosti. Vo vzťahu k spoločnostiam rezidentom prijímajúcim dividendy od spoločnosti rezidenta je spoločnosť nerezident v nevýhodnom postavení v tom zmysle, že z dôvodu, že jej akcionári nemajú nárok na daňový úver, musí zvýšiť sumu jej dividend, aby jej akcionári dostali rovnakú sumu, akú by dostali, ak by boli akcionármi spoločnosti rezidenta.

42 V tejto súvislosti je vhodné pripomenúť, že sloboda usadiť sa, ktorú článok 43 ES priznáva príslušníkom Spoločenstva a ktorá zahŕňa ich právo zaťať vykonávať samostatnú zárobkovú činnosť a pokračovať v nej, ako aj právo založiť a viesť podniky za rovnakých podmienok, ako sú podmienky stanovené pre vlastných štátnych príslušníkov právom členského štátu, v ktorom dochádza k usadeniu sa, zahŕňa podľa článku 48 ES aj právo spoločností, ktoré sú založené podľa zákonov členského štátu a ktoré majú svoje štatutárne 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; z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Zb. s. I-10837, bod 30, ako aj Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný, bod 41).

43 Pokiaľ ide o spoločnosti, je potrebné zdôrazniť, že ich sídlo v zmysle článku 48 ES slúži – podobne ako národnosť fyzických osôb – na určenie ich spojitosti s právnym poriadkom štátu. Pripustenie, aby členský štát mohol voľne uplatňovať rozdielne zaobchádzanie len z dôvodu skutočnosti, že sídlo spoločnosti 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).

44 V prejednávanej veci je nesporné, že spoločnosti rezidentovi Spojeného kráľovstva, ktorá prijme dividendy od inej spoločnosti rezidenta, sa v tomto členskom štáte poskytne daňový úver zodpovedajúci časti sumy ACT zaplatenej poslednou uvedenou spoločnosťou, zatiaľ čo spoločnosť nerezident prijímajúca dividendy od spoločnosti rezidenta nemá nárok na takúto výhodu, ibaže by jej to priznávala prípadná DDZ uzavretá medzi Spojeným kráľovstvom a štátom, ktorého je rezidentom.

45 Takisto ak spoločnosť rezident rozdeľuje dividendy svojim konečným akcionárom a z tohto dôvodu je povinná platiť ACT, koneční akcionári majú v Spojenom kráľovstve, ak sú jeho rezidentmi alebo sa na nich vzťahuje DDZ upravujúca takýto nárok, nárok na daňový úver, ktorý možno započítať na sumu splatnej dane z príjmu alebo vyplatiť v hotovosti v prípade, že úver presahuje túto výšku. Naopak, ak spoločnosť nerezident vypláca dividendy svojim konečným akcionárom, títo nemajú nárok na takýto daňový úver.

46 Aby bolo možné určiť, či je rozdielne daňové zaobchádzanie diskriminčné, je však potrebné skúmať, či sa dotknuté spoločnosti vzhľadom na sporné vnútroštátne opatrenie nachádzajú v objektívne porovnateľnej situácii. Z ustálenej judikatúry totiž vyplýva, že diskriminácia spočíva v uplatnení rôznych pravidiel na porovnateľné situácie alebo v uplatnení rovnakého pravidla na rôzne situácie (pozri rozsudky zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, Zb. s. I-225, bod 30, a z 29. apríla 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Zb. s. I-2651, bod 26).

47 Podľa vlád Spojeného kráľovstva, Írska a nemeckej, francúzskej a talianskej vlády, ako aj Komisie Európskych spoločností, pokiaľ ide o vnútroštátne opatrenie poskytujúce daňový úver akcionárom, ktorí prijali dividendy od spoločnosti rezidenta, nie je situácia spoločností, ktoré sú akcionármi rezidentmi, a situácia spoločností, ktoré sú akcionármi nerezidentmi, porovnateľná v tom zmysle, že spoločnosť nerezident nie je z dôvodu týchto dividend daňovníkom dane v Spojenom kráľovstve. Uvedené vlády zdôrazňujú, že spoločnosť nerezident nie je povinná platiť ACT ani vtedy, ak rozdeľuje zisky svojim vlastným akcionárom.

48 Naopak, žalobkyne vo veci samej tvrdia, že pokiaľ ide o zdaťovanie dividend prijatých od spoločnosti rezidenta, sú spoločnosti rezidenti a nerezidenti, ktorým boli tieto dividendy vyplatené, v porovnateľnej situácii. Aj keď žalobkyne vo veci samej pripúšťajú, že spoločnosť nerezident, ktorej boli dané dividendy vyplatené, nie je z dôvodu týchto dividend daňovníkom dane z príjmu v Spojenom kráľovstve, príp. tam na základe DDZ je daňovníkom, ale má nárok na daňový úver vzhľadom na daň zaplatenú spoločnosťou rozdeľujúcou zisk, zdôrazňujú, že spoločnosť rezident prijímajúca dividendy je v Spojenom kráľovstve takisto oslobodená od dane z príjmov právnických osôb z dôvodu daných dividend.

49 V tejto súvislosti je vhodné pripomenúť, že dividendy vyplatené spoločnosťou jej akcionárom môžu byť na jednej strane predmetom reazového zdanenia, ak sú zdanené najskôr na úrovni spoločnosti rozdeľujúcej zisk ako realizované zisky a následne na úrovni materskej spoločnosti daňou zo ziskov, a na druhej strane môžu byť predmetom dvojitého hospodárskeho zdanenia, ak sú zdanené najskôr na úrovni spoločnosti rozdeľujúcej zisk a následne na úrovni konečného akcionára daňou z príjmu.

50 Prináleží každému členskému štátu, aby v súlade s právom Spoločenstva upravil svoj

systém zdaňovania rozdelených ziskov a určil v tomto rámci zdaniteľný základ, ako aj sadzbu dane uplatňujúcej sa na spoločnosť rozdeľujúcu zisk a/alebo akcionára, pokiaľ sú tieto rozdelenia zisku zdaňované v tomto štáte.

51 Podľa článku 293 ES členské štáty v prípade potreby pristúpia k vzájomným rokovaniam s cieľom zaručiť svojim štátnym príslušníkom zrušenie dvojitého zdanenia v Spoločenstve. Odhladiac od dohovoru 90/436/EHS o zamedzení dvojitého zdanenia v prípade opravy ziskov združených podnikov [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 225, s. 10) však v rámci Spoločenstva nebolo prijaté žiadne opatrenie na zjednotenie alebo harmonizáciu smerujúce k zamedzeniu dvojitého zdanenia a členské štáty na tieto účely neuzavreli žiadnu multilaterálnu dohodu podľa článku 293 ES (pozri rozsudky z 12. mája 1998, Gilly, C-336/96, Zb. s. I-2793, bod 23; z 5. júla 2005, D., C-376/03, Zb. s. I-5821, bod 50, a zo 7. septembra 2006, N, C-470/04, Zb. s. I-7409, bod 43).

52 V tejto súvislosti už Súdny dvor rozhodol, že v prípade neexistencie opatrení na zjednotenie alebo harmonizáciu na úrovni Spoločenstva majú členské štáty naalej právomoc, aby prostredníctvom zmluvy alebo jednostranne definovali kritériá rozdelenia svojej daňovej právomoci najmä so zreteľom na zamedzenie dvojitého zdanenia (rozsudky Gilly, už citovaný, body 24 a 30; Saint-Gobain ZN, už citovaný, bod 57, ako aj N, už citovaný, bod 44).

53 Článok 4 smernice 90/435 v spojení s jej článkom 3 v jej pôvodnom znení platnom v prípade skutkových okolností vo veci samej ukladá každému členskému štátu len v súvislosti so spoločnosťami členských štátov, ktoré majú minimálnu účasť na základnom imaní spoločnosti iného členského štátu vo výške 25 %, aby oslobodil zisky prijaté materskou spoločnosťou rezidentom od dcérskej spoločnosti rezidenta iného členského štátu, alebo túto materskú spoločnosť oprávnil odpočítať zo sumy jej dane účasť dane zaplatenej dcérskou spoločnosťou, ktorá sa vzťahuje na tieto zisky, a prípadne aj sumu zrážkovej dane vybranej členským štátom, ktorého je dcérska spoločnosť rezidentom.

54 Samotná skutočnosť, že v súvislosti s účasťami, na ktoré sa nevzťahuje smernica 90/435, prináleží členským štátom, aby určili, či a v akom rozsahu sa musí zamedziť rešazovému a dvojitému hospodárskemu zdaneniu rozdelených ziskov, a na tieto účely jednostranne alebo prostredníctvom DDZ uzavretých s inými členskými štátmi zaviedli mechanizmy na zamedzenie alebo obmedzenie tohto rešazového a dvojitého hospodárskeho zdanenia, neznamená, že im je dovolené uplatňovať opatrenia, ktoré sú v rozpore so slobodami pohybu zaručenými Zmluvou.

55 Preto ak členský štát uplatňuje systém zamedzenia alebo obmedzenia rešazového alebo dvojitého hospodárskeho zdanenia v prípade dividend, ktoré rezidentom vyplácajú spoločnosti rezidenti, musí zabezpečiť rovnosť zaobchádzania pre dividendy, ktoré rezidentom vyplácajú spoločnosti nerezidenti (pozri v tomto zmysle rozsudky z 15. júla 2004, Lenz, C-315/02, Zb. s. I-7063, body 27 až 49, a zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, body 29 až 55).

56 V rámci takýchto systémov je totiž situácia akcionárov rezidentov členského štátu, ktorí prijali dividendy od spoločnosti usadenej v tom istom štáte, porovnateľná so situáciou akcionárov rezidentov uvedeného štátu, ktorí prijali dividendy od spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, keďže tak dividendy z vnútroštátneho, ako aj zo zahraničného zdroja môžu byť na jednej strane v prípade akcionárov spoločností predmetom rešazového zdanenia a na druhej strane v prípade konečných akcionárov predmetom dvojitého hospodárskeho zdanenia (pozri v tomto zmysle rozsudky Lenz, už citovaný, body 31 a 32, a Manninen, už citovaný, body 35 a 36).

57 Aj keď sa však situácia týchto akcionárov musí považovať za porovnateľnú z toho hľadiska, že sa na nich vzťahuje daňová právna úprava členského štátu, ktorého sú rezidentmi,

tomu tak nevyhnutne nie je z hľadiska uplatnenia daňovej právnej úpravy členského štátu, ktorého rezident je spoločnosť rozdeľujúca zisk, t. j. pri situáciách, v ktorých sa nachádzajú akcionári prijímajúci dividendy, ktorí sú rezidentmi tohto členského štátu, a akcionári prijímajúci dividendy, ktorí sú rezidentmi iného členského štátu.

58 Ak totiž spoločnosť rozdeľujúca zisk a akcionár prijímajúci dividendy nie sú rezidentmi toho istého členského štátu, členský štát, ktorého rezidentom je spoločnosť rozdeľujúca zisk, t. j. členský štát zdroja ziskov, sa nenachádza v rovnakej situácii, pokiaľ ide o zamedzenie alebo obmedzenie reazového a dvojitého hospodárskeho zdanenia, ako členský štát, ktorého rezidentom je akcionár prijímajúci dividendy.

59 V tejto súvislosti možno na jednej strane usúdiť, že požadovať od štátu, ktorého rezidentom je spoločnosť rozdeľujúca zisk, aby zabezpečil, že zisky vyplácané akcionárovi nerezidentovi nebudú podliehať reazovému alebo dvojitému hospodárskemu zdaneniu, či už oslobodením týchto ziskov od dane na úrovni spoločnosti rozdeľujúcej zisk alebo tým, že danému akcionárovi poskytne daňové zvýhodnenie zodpovedajúce dani zaplatenej z týchto ziskov spoločnosťou rozdeľujúcou zisk, by v skutočnosti znamenalo, že tento štát by sa musel vzdať svojho práva zdaníť príjem pochádzajúci z hospodárskej činnosti vykonávanej na jeho území.

60 Na druhej strane, pokiaľ ide o mechanizmus na zamedzenie alebo obmedzenie dvojitého hospodárskeho zdanenia poskytnutím daňovej výhody konečnému akcionárovi, je potrebné zdôrazniť, že členský štát, ktorého je konečný akcionár rezident, môže zvyčajne lepšie posúdiť jeho osobné daňové postavenie (pozri v tomto zmysle rozsudky Schumacker, už citovaný, body 32 a 33, a D., už citovaný, bod 27). Takisto pre účasti, na ktoré sa vzťahuje smernica 90/435, ukladá jej článok 4 ods. 1 členskému štátu materskej spoločnosti, ktorá prijíma zisky vyplácané dcérskou spoločnosťou rezidentom iného členského štátu, a nie tomuto poslednému uvedenému štátu, aby zamedzil reazovému zdaneniu, a to buď upustením od zdaťovania týchto ziskov, alebo ich zdanením, pričom materskú spoločnosť oprávni odpísať od sumy jej dane časť dane dcérskej spoločnosti, ktorá sa vzťahuje na tieto zisky, a prípadne sumu zrážkovej dane vybranej členským štátom, ktorého je dcérska spoločnosť rezidentom.

61 Pokiaľ ide o predmetnú vnútroštátnu právnu úpravu, je potrebné zdôrazniť, že ak spoločnosť rezident Spojeného kráľovstva vypláca dividendy spoločnosti, ktorá ich prijíma, nie sú v Spojenom kráľovstve zdaťované ani dividendy prijaté spoločnosťou rezidentom, ani dividendy prijaté spoločnosťou nerezidentom.

62 Z tohto hľadiska preto neexistuje rozdiel v zaobchádzaní.

63 Rozdiel však existuje medzi spoločnosťami rezidentmi prijímajúcimi dividendy a takýmito spoločnosťami nerezidentmi, pokiaľ ide o možnosť vyplatiť dividendy ich konečným akcionárom v právnom rámci, ktorý pre konečných akcionárov zahŕňa daňový úver zodpovedajúci časti dane z príjmov právnických osôb zaplatenej spoločnosťou, ktorá dosiahla rozdeľované zisky. Je zrejmé, že táto možnosť je vyhradená spoločnostiam rezidentom.

64 Ak spoločnosť rezident vypláca dividendy svojim konečným akcionárom rezidentom, poskytuje členský štát pri výplate uvedených dividend konečným akcionárom vopred daňový úver zodpovedajúci časti dane z príjmov právnických osôb zaplatenej spoločnosťou, ktorá dosiahla rozdeľované zisky, z dôvodu jeho postavenia ako štát, ktorého je akcionár rezidentom.

65 Pokiaľ ide o uplatnenie mechanizmov na zamedzenie alebo obmedzenie reazového alebo dvojitého hospodárskeho zdanenia, postavenie členského štátu, ktorého rezidentmi sú tak spoločnosti rozdeľujúce zisk, ako aj koneční akcionári, nie je porovnateľné s postavením členského štátu, ktorého rezidentom je spoločnosť vyplácajúca dividendy spoločnosti

nerezidentovi, ktorá ich zase vypláca svojim konečným akcionárom, v tom zmysle, že tento posledný uvedený štát koná v zásade len z dôvodu jeho postavenia ako štát, v ktorom boli dosiahnuté rozdeľované zisky.

66 Len ak v tomto poslednom uvedenom prípade spoločnosť rezident členského štátu vypláca dividendy spoločnosti rezidentovi iného členského štátu a ak sú akcionári tejto poslednej uvedenej spoločnosti rezidentmi tohto prvého štátu, prináleží tomuto prvému členskému štátu ako štátu, ktorého rezidentmi sú uvedení akcionári, aby v súlade so zásadou formulovanou v už citovaných rozsudkoch Lenz a Manninen, ako to bolo pripomenuté v bode 55 tohto rozsudku, dbal na to, aby sa s dividendami, ktoré tieto akcionári prijali od spoločnosti nerezidenta, zaobchádzalo z daňového hľadiska rovnako ako s dividendami, ktoré akcionár rezident prijal od spoločnosti rezidenta.

67 Ako vyplýva z bodu 30 tohto rozsudku, povinnosť, ktorú má v takomto prípade členský štát konajúci z dôvodu jeho postavenia ako štát, ktorého rezidentom je konečný akcionár, nie je predmetom otázok položených vnútroštátnym súdom.

68 Akonáhle však členský štát jednostranne alebo prostredníctvom zmluvy podriadi dani z príjmu nielen akcionárov rezidentov, ale aj akcionárov nerezidentov z dôvodu dividend, ktoré prijímajú od spoločnosti rezidenta, priblíži sa situácia akcionárov nerezidentov situácii akcionárov rezidentov.

69 Pokiaľ ide o vnútroštátne opatrenia sporné v konaní vo veci samej, je tomu tak v prípade, ako to bolo uvedené v bode 15 tohto rozsudku, ak DDZ uzavretá Spojeným kráľovstvom stanovuje, že akcionár rezident iného zmluvného členského štátu má nárok na úplný alebo čiastočný daňový úver z dôvodu dividend, ktoré prijíma od spoločnosti rezidenta Spojeného kráľovstva.

70 Ak sa však členský štát, ktorého rezidentom je spoločnosť dosahujúca rozdeľované zisky, rozhodne vykonáva svoju daňovú právomoc nielen vo vzťahu k ziskom dosiahnutým v tomto štáte, ale takisto vo vzťahu k príjmom zo zdroja v tomto štáte vyplateným vo forme dividend spoločnostiam nerezidentom, riziko reazového zdanenia vzniká nezávisle od zdanenia v inom členskom štáte len v dôsledku výkonu daňovej právomoci týmto štátom. Aby v takomto prípade spoločnosti nerezidenti prijímajúce zisk neboli vystavené obmedzeniu slobody usadiť sa, ktoré článok 43 ES v zásade zakazuje, musí štát, ktorého je spoločnosť rozdeľujúca zisk rezidentom, zabezpečiť, aby sa podľa mechanizmu upraveného v jeho vnútroštátnom práve na účely zamedzenia alebo obmedzenia reazového zdanenia zaobchádzalo so spoločnosťami, ktoré sú akcionármi nerezidentmi, rovnako ako so spoločnosťami, ktoré sú akcionármi rezidentmi.

71 Vnútroštátnemu súdu prináleží, aby v každom jednotlivom prípade zistil, či bola dodržaná táto povinnosť, pričom musí prípadne zohľadniť ustanovenia DDZ, ktoré uvedený členský štát uzavrel so štátom, ktorého je spoločnosť akcionár rezidentom (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. januára 2006, Bouanich, C-265/04, Zb. s. I-923, body 51 až 55).

72 Z vyššie uvedeného vyplýva, že právna úprava členského štátu, ktorá pri výplate dividend spoločnosťou rezidentom za predpokladu, že neexistuje príslušná DDZ, priznáva daňový úver zodpovedajúci čiasti dane z príjmov právnických osôb zaplatenej vo forme preddavku spoločnosťou, ktorá dosiahla rozdeľované zisky, len spoločnostiam rezidentom prijímajúcim rozdeľovaný zisk, a ktorá priznáva výhodu daňového úveru výlučne konečným akcionárom rezidentom, nepredstavuje obmedzenie, ktoré článok 43 ES zakazuje.

73 Keďže úvahy uvedené v predchádzajúcich bodoch platia rovnako pre spoločnosti, ktoré sú akcionármi nerezidentmi, ktorým boli dividendy vyplatené na základe účasti, ktorá im neumožňuje podstatný vplyv na rozhodnutia spoločnosti rezidenta rozdeľujúcej zisk a nedovoľuje im určiť

jej ?innosti, takáto právna úprava neobmedzuje ani vo?ný pohyb kapitálu v zmysle ?lánku 56 ES.

74 Na prvú otázku písm. a) je preto potrebné odpoveda? tak, že ?lánkom 43 ES a 56 ES neodporuje, ak ?lenský štát pri rozdelení dividend spoločnosťou rezidentom uvedeného štátu poskytuje spoločnostiam prijímajúcim uvedené dividendy, ktoré sú takisto rezidentmi tohto štátu, da?ový úver zodpovedajúci ?asti dane zaplatenej spoločnosťou rozde?ujúcou vyplácané zisky, ale neposkytuje ho spoločnostiam prijímajúcim zisky, ktoré sú rezidentmi iného ?lenského štátu a ktoré v tomto prvom štáte nie sú da?ovníkmi z dôvodu týchto dividend.

O prvej otázke písm. b) až d)

75 Svojou prvou otázkou písm. b) až d) sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či ?lánkom 43 ES a 56 ES odporuje, ak ?lenský štát uplat?uje DDZ uzavreté s inými ?lenskými štátmi, pod?a ktorých pri rozdelení dividend spoločnosťou rezidentom nemajú spoločnosti rezidenti niektorých ?lenských štátov, ktorým sú tieto dividendy vyplácané, nárok na da?ový úver, zatiaľ čo spoločnostiam rezidentom niektorých iných ?lenských štátov sa poskytuje ?iasto?ný da?ový úver.

76 Za týchto okolností sa vnútroštátny súd takisto pýta, či ?lenský štát môže uplat?ova? ustanovenie DDZ nazývané „obmedzenie výhod“, na základe ktorého neposkytuje da?ový úver spoločnosti rezidentovi iného zmluvného ?lenského štátu, ak je táto spoločnosť ovládaná spoločnosťou rezidentom tretieho štátu, s ktorým prvý ?lenský štát uzavrel DDZ, ktorá pri rozdelení dividend nepredvída da?ový úver pre spoločnosť prijímajúcu dividendy, ktorá je rezidentom tretieho štátu, a či je v tejto súvislosti relevantné, že spoločnosť nerezident prijímajúca zisk je ovládaná spoločnosťou rezidentom ?lenského štátu alebo tretej krajiny.

77 Z dôvodov vyložených v bodoch 37 až 40 tohto rozsudku je potrebné skúma? predmetné vnútroštátne opatrenia tak z h?adiska slobody usadi?, sa ako aj z h?adiska vo?ného pohybu kapitálu.

78 Pod?a žalobky? vo veci samej je v rozpore so slobodami vo?ného pohybu, aby ?lenský štát poskytol da?ovú výhodu príslušníkom jedného ?lenského štátu a úplne ju odoprel príslušníkom iného ?lenského štátu. Odvolávajúci sa na bod 26 už citovaného rozsudku Komisia/Francúzsko, tvrdia, že poskytnutie takejto výhody nemôže závisieť od existencie recipro?ných výhod poskytnutých iným zmluvným ?lenským štátom.

79 Žalobkyne vo veci samej zdôraz?ujú, že rozšírenie výhod, ktoré priznáva DDZ uzavretá s určitým ?lenským štátom, na fyzické alebo právnické osoby podliehajúce inej DDZ nezasahuje do systému bilaterálnych da?ových dohôd. Treba totiž rozlišova? medzi právom ?lenských štátov rozdeliť svoju da?ovú právomoc s cie?om vyhnúť sa dvojitému zdaneniu toho istého príjmu vo viacerých ?lenských štátoch na jednej strane a výkonom takto rozdelenej da?ovej právomoci ?lenskými štátmi na druhej strane. Zatiaľ čo rozdielne zaobchádzanie by bolo odôvodnené, ak by vyplývalo z rozdielu medzi da?ovými dohodami týkajúceho sa rozdelenia da?ovej právomoci najmä s cie?om zoh?adni? odlišnosti medzi da?ovými systémami dotknutých ?lenských štátov, ?lenský štát nemôže v snahe zamedziť alebo obmedziť dvojité hospodárske zdanenie vykonáva? svoju právomoc selektívne alebo svojvo?ne.

80 Naopak vlády Spojeného kráľovstva a Írska a nemecká, francúzska, talianska a holandská vláda, ako aj Komisia napádajú tvrdenie, podľa ktorého môže členský štát poskytnúť rezidentovi iného členského štátu ochranu proti dvojitému hospodárskemu zdaneniu len vtedy, ak poskytne rovnakú ochranu rezidentom každého členského štátu. Ak by sme prijali toto tvrdenie, rovnováha a reciprocita existujúcich DDZ by bola narušená, daňovníci by sa mohli jednoduchšie vyhnúť ustanoveniam DDZ na zamedzenie daňovému úniku a bolo by zasiahnuté do právnej istoty daňovníkov.

81 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že v prípade, ak na úrovni Spoločenstva neboli prijaté opatrenia na zjednotenie alebo harmonizáciu zamerané na zamedzenie dvojitému zdaneniu, majú členské štáty naďalej právomoc stanoviť kritériá na zdanenie príjmov, aby tak prípadne zmluvnou cestou zamedzili dvojitému zdaneniu. V tejto súvislosti členským štátom nič nebráni v tom, aby v rámci bilaterálnych zmlúv stanovili hraničné ukazovatele na účely rozdelenia daňovej právomoci (pozri rozsudky Gilly, už citovaný, body 24 a 30; Saint-Gobain ZN, už citovaný, bod 57; D., už citovaný, bod 52, a Bouanich, už citovaný, bod 49).

82 Žalobkyne vo veci samej namietajú proti rozdielnemu zaobchádzaniu vo vzťahu k spoločnostiam nerezidentom Spojeného kráľovstva z dôvodu, že DDZ uzavreté týmto členským štátom s niektorými inými členskými štátmi upravujú daňový úver pre spoločnosti rezidentov uvedených členských štátov, zatiaľ čo DDZ uzavreté Spojeným kráľovstvom s inými členskými štátmi ho neupravujú.

83 Na určenie, či je takéto rozdielne zaobchádzanie diskriminačné, je potrebné skúmať, či sa dotknuté spoločnosti nerezidenti nachádzajú vzhľadom na predmetné opatrenia v objektívne porovnateľnej situácii.

84 Ako už Súdny dvor uviedol v bode 54 už citovaného rozsudku D., pôsobnosť bilaterálnej dohody týkajúcej sa daní je obmedzená na fyzické alebo právnické osoby, ktoré sú v nej uvedené.

85 S cieľom vyhnúť sa tomu, že rozdeľované zisky budú zdaňované jednak členským štátom, ktorého rezidentom je spoločnosť rozdeľujúca zisky, a jednak členským štátom spoločnosti prijímajúcej tieto zisky, každá DDZ uzavretá Spojeným kráľovstvom upravuje rozdelenie daňovej právomoci medzi týmto členským štátom a iným zmluvným štátom. Zatiaľ čo niektoré z týchto DDZ nepredvídajú zdaňovanie dividend v Spojenom kráľovstve, ktoré spoločnosť nerezident prijme od spoločnosti rezidenta tohto členského štátu, iné DDZ stanovujú takéto zdaňovanie. Práve v tomto poslednom uvedenom prípade DDZ predvídajú – každá podľa svojich vlastných podmienok – poskytnutie daňového úveru spoločnosti prijímajúcej zisk, ktorá je nerezidentom.

86 Ako to pripomína vláda Spojeného kráľovstva podporovaná v tejto súvislosti väčšinou iných vlád, ktoré Súdnemu dvoru predložili svoje pripomienky, podmienky, za ktorých tieto DDZ upravujú daňový úver pre spoločnosti nerezidentov prijímajúce dividendy od spoločnosti rezidentov sa líšia nielen v závislosti od špecifickosti dotknutých vnútroštátnych daňových systémov, ale takisto od doby, v ktorej boli DDZ uzatvorené, a od záberu otázok, na ktorých sa dotknuté členské štáty dohodli.

87 Situáciami, v ktorých Spojené kráľovstvo poskytuje daňový úver spoločnostiam rezidentom iného zmluvného štátu prijímajúceho dividendy od spoločnosti rezidenta Spojeného kráľovstva, sú tie, v ktorých si Spojené kráľovstvo takisto vyhradilo právo zdaňovať tieto spoločnosti z dôvodu uvedených dividend. Daňová sadzba, ktorú môže Spojené kráľovstvo v takomto prípade uplatniť, sa líši v závislosti od okolností, najmä od toho, či DDZ upravuje úplný alebo čiastočný daňový úver. Existuje preto priama súvislosť medzi nárokom na daňový úver a daňovou sadzbou, ktorú stanovuje takáto DDZ (pozri v tomto zmysle rozsudok du 25. septembra 2003, Océ Van der

88 Poskytnutie da?ového úveru spoločnosti nerezidentovi, ktorá prijíma dividendy od spoločnosti rezidenta, ako to upravujú niektoré DDZ uzavreté Spojeným krá?ovstvom, nemožno skúmať ako výhodu oddeliteľnú od zvyšku uvedených dohôd, ale ako ich neoddeliteľnú súčasť, ktorá prispieva k ich celkovej vyváženosti (pozri v tomto zmysle rozsudok D., už citovaný, bod 62).

89 To isté platí pre ustanovenia DDZ, ktoré podmieňujú poskytnutie takéhoto da?ového úveru tým, že spoločnosť nerezident nie je priamo či nepriamo ovládaná spoločnosťou rezidentom členského štátu alebo tretej krajiny, s ktorou Spojené krá?ovstvo uzavrelo DDZ, ktorá neupravuje da?ový úver.

90 Aj keď totiž tieto ustanovenia majú vplyv aj na situáciu spoločnosti, ktorá nie je rezidentom jedného zo zmluvných členských štátov, platia len pre osoby rezidentov jedného z týchto členských štátov, a tým, že prispievajú k ich celkovej vyváženosti, sú neoddeliteľnou súčasťou predmetných DDZ.

91 Skutočnosť, že tieto vzájomné práva a povinnosti platia len pre osoby rezidentov jedného z dvoch zmluvných členských štátov, je dôsledkom, ktorý vyplýva z podstaty bilaterálnych dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia. Z toho vyplýva, že pokiaľ ide o zda?ovanie dividend vyplácaných spoločnosťou rezidentom Spojeného krá?ovstva, spoločnosť rezident členského štátu, ktorý uzavrel so Spojeným krá?ovstvom DDZ, ktorá da?ový úver neupravuje, sa nenachádza v rovnakej situácii ako spoločnosť rezident členského štátu, ktorý uzavrel DDZ, ktorý ho upravuje (pozri v tomto zmysle rozsudok D., už citovaný, bod 61).

92 Z toho vyplýva, že ustanoveniam Zmluvy týkajúcim sa slobody usadiť sa neodporuje, ak sa právo na da?ový úver upravené v DDZ uzavretej členským štátom s iným členským štátom v prospech spoločností rezidentov tohto posledného uvedeného štátu, ktoré prijímajú dividendy od spoločnosti rezidenta prvého štátu, nevzťahuje aj na spoločnosti rezidentov tretieho členského štátu, s ktorým prvý štát uzavrel DDZ neupravujúcu takéto právo.

93 Keďže takáto situácia neznamena diskrimináciu spoločností nerezidentov prijímajúcich dividendy od spoločnosti rezidenta, závery uvedené v predchádzajúcom bode platia, aj pokiaľ ide o ustanovenia Zmluvy o voľnom pohybe kapitálu.

94 Vzhľadom na vyššie uvedené je na prvú otázku písm. b) až d) potrebné odpovedať tak, že článkom 43 ES a 56 ES neodporuje, ak členský štát nepriznáva právo na da?ový úver upravené v DDZ uzavretej s iným členským štátom a vzťahuje sa na spoločnosti rezidentov posledného uvedeného štátu, ktoré prijímajú dividendy od spoločnosti rezidenta prvého štátu, aj v prospech spoločností rezidentov tretieho členského štátu, s ktorým uzavrel DDZ, ktorá neupravuje takéto právo pre spoločnosti rezidentov tohto tretieho štátu.

O druhej otázke

95 Vzhľadom na odpoveď na prvú otázku nie je potrebné odpovedať na druhú otázku.

O trovách

96 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

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

1. Článkom 43 ES a 56 ES neodporuje, ak členský štát pri rozdelení dividend spoločnosťou rezidentom uvedeného štátu poskytuje spoločnostiam prijímajúcim uvedené dividendy, ktoré sú takisto rezidentmi tohto štátu, daňový úver zodpovedajúci čiasti dane zaplatenej spoločnosťou rozdeľujúcou vyplácané zisky, ale neposkytuje ho spoločnostiam prijímajúcim zisky, ktoré sú rezidentmi iného členského štátu a ktoré v tomto prvom štáte nie sú daňovníkmi z dôvodu týchto dividend.

2. Článkom 43 ES a 56 ES neodporuje, ak členský štát nepriznáva právo na daňový úver upravené v dohode o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretej s iným členským štátom a vzťahujúce sa na spoločnosti rezidentov posledného uvedeného štátu, ktoré prijímajú dividendy od spoločnosti rezidenta prvého štátu, aj v prospech spoločností rezidentov tretieho členského štátu, s ktorým uzavrel dohodu o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorá neupravuje takéto právo pre spoločnosti rezidentov tohto tretieho štátu.

Podpisy

* Jazyk konania: angličtina.