

Vec C-446/04

Test Claimants in the FII 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 — Smernica 90/435/EHS — Daň z príjmov právnických osôb — Rozdelenie dividend — Zamedzenie alebo obmedzenie reťazového zdanenia — Oslobodenie — Dividendy prijaté od spoločností, ktoré sú rezidentmi iného členského štátu alebo tretej krajiny — Daňový úver — Preddavok na daň z príjmov právnických osôb — Rovnosť zaobchádzania — Žaloba o vrátenie alebo žaloba o náhradu“

Návrhy prednesené 6. apríla 2006 — generálny advokát L. A. Geelhoed . . . I - 11761

Rozsudok Súdneho dvora (veľká komora) z 12. decembra 2006 . . . I - 11814

Abstrakt rozsudku

1. *Voľný pohyb osôb — Sloboda usadiť sa — Voľný pohyb kapitálu — Daňová právna úprava (Články 43 ES a 56 ES)*

2. *Voľný pohyb osôb — Sloboda usadiť sa — Voľný pohyb kapitálu — Daňová právna úprava (Články 43 ES a 56 ES)*
3. *Voľný pohyb kapitálu — Obmedzenia — Daňová právna úprava (Článok 56 ES)*
4. *Voľný pohyb osôb — Sloboda usadiť sa — Voľný pohyb kapitálu — Daňová právna úprava (Články 43 ES a 56 ES)*
5. *Voľný pohyb osôb — Sloboda usadiť sa — Voľný pohyb kapitálu — Daňová právna úprava (Články 43 ES a 56 ES)*
6. *Voľný pohyb osôb — Sloboda usadiť sa — Daňová právna úprava (Článok 43 ES)*
7. *Voľný pohyb osôb — Sloboda usadiť sa — Voľný pohyb kapitálu — Daňová právna úprava (Články 43 ES a 56 ES)*
8. *Voľný pohyb kapitálu — Obmedzenia pohybov kapitálu plynúcich do tretích krajín alebo z nich pochádzajúcich (Článok 43 ES a článok 57 ods. 1 ES)*
9. *Právo Spoločenstva — Práva priznané jednotlivcom — Porušenie zo strany členského štátu — Povinnosť nahradiť ujmu, ktorá bola spôsobená jednotlivcom*
10. *Právo Spoločenstva — Práva priznané jednotlivcom — Porušenie zo strany členského štátu — Povinnosť nahradiť ujmu, ktorá bola spôsobená jednotlivcom*

1. Články 43 ES a 56 ES sa majú vykladať v tomto 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 s dividendami, ktoré

rezidentom vyplácajú spoločnosti nerezidenti.

(pozri bod 72, bod 1 výroku)

ukladá daňovníkom dodatočné administratívne povinnosti, pretože musí byť preukázaná suma skutočne zaplatenej dane v štáte, ktorého rezidentom je spoločnosť rozdeľujúca zisk, nemožno považovať za rozdielne zaobchádzanie v rozpore so slobodou usadiť sa alebo s voľným pohybom kapitálu, pretože dodatočné administratívne zaťaženie, ktoré musia znášať spoločnosti rezidenti prijímajúce dividendy zahraničného pôvodu, je nerozlučne spojené s fungovaním systému daňového úveru.

2. Článkom 43 ES a 56 ES neodporuje právna úprava členského štátu, ktorá od dane z príjmov právnických osôb oslobodzuje dividendy, ktoré spoločnosť rezident prijme od inej spoločnosti rezidenta, zatiaľ čo dividendy, ktoré spoločnosť rezident prijme od spoločnosti nerezidenta, na ktorej má spoločnosť rezident prinajmenšom 10 % hlasovacích práv, zdaňuje touto daňou, pričom v tomto poslednom uvedenom prípade poskytuje daňový úver z dôvodu dane skutočne zaplatenej spoločnosťou rozdeľujúcou zisk v členskom štáte, ktorého je rezidentom, pokiaľ daňová sadzba pre dividendy zahraničného pôvodu nie je vyššia ako daňová sadzba platná pre dividendy vnútroštátneho pôvodu a pokiaľ sa daňový úver prinajmenšom rovná sume zaplatenej v členskom štáte spoločnosti rozdeľujúcej zisk až do výšky dane uplatnenej v členskom štáte spoločnosti prijímajúcej zisk.

(pozri body 53, 60, 73, bod 1 výroku)

3. Článku 56 ES odporuje právna úprava členského štátu, ktorá od dane z príjmov právnických osôb oslobodzuje dividendy, ktoré spoločnosť rezident prijme od inej spoločnosti rezidenta, zatiaľ čo tieto dividendy, ktoré spoločnosť rezident prijme od spoločnosti nerezidenta, na ktorej má menej ako 10 % hlasovacích práv, zdaňuje touto daňou bez toho, aby jej poskytla daňový úver z dôvodu dane skutočne zaplatenej spoločnosťou rozdeľujúcou zisk v štáte, ktorého je rezidentom.

Samotná skutočnosť, že systém zápočtu v porovnaní so systémom oslobodenia

Toto rozdielne zaobchádzanie totiž predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, keďže má za následok

odradenie spoločností rezidentov v dotknutom členskom štáte od investovania ich kapitálu do spoločností usadených v inom členskom štáte. Navyše obmedzujúco pôsobí aj na spoločnosti usadené v iných členských štátoch, pretože pre nich predstavuje prekážku pre zhromažďovanie kapitálu v dotknutom členskom štáte.

Bez ohľadu na to, že pre členský štát prichádzajú v každom prípade do úvahy rôzne systémy na zamedzenie alebo obmedzenie reťazového zdanenia rozdeľovaných ziskov, nemôžu ťažkosti pri overovaní skutočne zaplatenej dane v inom členskom štáte odôvodniť obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ako je to, ktoré vyplýva z predmetnej právnej úpravy.

(pozri body 64, 65, 70, 74,
bod 1 výroku)

4. Článkom 43 ES a 56 ES 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 nie je takéto odpočítanie možné, pokiaľ ide o daň zodpovedajúcu rozdeleným ziskom, ktorú zaplatila táto posledná uvedená spoločnosť v štáte, ktorého je rezidentom.

Táto metóda vedie v praxi k menej výhodnému zaobchádzaniu so spoločnosťou prijímajúcou dividendy zahraničného pôvodu, ako je zaobchádzanie so spoločnosťou prijímajúcou dividendy vnútroštátneho pôvodu. Prvá spoločnosť je totiž pri neskoršej výplate dividend povinná zaplatiť preddavok na daň v celej výške, zatiaľ čo druhá spoločnosť musí preddavok na daň zaplatiť len vtedy, ak výplata dividend svojim vlastným akcionárom presahuje výplatu dividend, pri ktorej bola ona sama príjemcom.

Neexistencia povinnosti platiť preddavok na daň predstavuje výhodu likvidity, keďže predmetná spoločnosť si môže sumy, ktoré by ináč musela zaplatiť ako preddavok na daň, ponechať až do okamihu splatnosti dane z príjmov právnických osôb.

Takýto rozdiel v zaobchádzaní nemožno odôvodniť potrebou zachovať súdržnosť daňového systému platného v dotknutom členskom štáte z dôvodu

priamej súvislosti medzi poskytnutou daňovou výhodou, t. j. daňovým úverom poskytnutým spoločnosti rezidentovi prijímajúcej dividendy od inej spoločnosti rezidenta, a vyrovnávacím daňovým dlhom, t. j. preddavkom na daň z príjmov právnických osôb zaplateným touto poslednou uvedenou spoločnosťou pri tomto rozdelení zisku. Potreba takejto priamej súvislosti by totiž mala viesť práve k poskytnutiu tej istej daňovej výhody spoločnostiam prijímajúcim dividendy od spoločností nerezidentov, pretože tieto posledné uvedené spoločnosti sú v štáte, ktorého sú rezidentmi, takisto povinné platiť daň z príjmov právnických osôb za vyplácané zisky.

bola poskytnutá daňová úľava z dôvodu zahraničnej dane, sa znižuje daň z príjmov právnických osôb, na ktorú možno započítať prebytok preddavku na daň, by totiž viedla k diskriminácii takejto spoločnosti vo vzťahu k spoločnosti prijímajúcej dividendy vnútroštátneho pôvodu len vtedy, ak by táto prvá spoločnosť v skutočnosti nemala tie isté prostriedky na započítanie prebytku preddavku na daň na úhradu dane z príjmov právnických osôb, aké má táto druhá spoločnosť.

(pozri body 84, 86, 93, 112,
bod 2 výroku)

(pozri body 120, 125, 138,
bod 3 výroku)

5. Článkom 43 ES a 56 ES neodporuje právna úprava členského štátu, ktorá stanovuje, že každá daňová úľava, na ktorú má z dôvodu dane zaplatenej v zahraničí nárok spoločnosť rezident, ktorá prijala dividendy zahraničného pôvodu, znižuje sumu dane z príjmov právnických osôb, na ktorú si môže započítať preddavok na daň z príjmov právnických osôb pri neskoršom rozdelení dividend svojím vlastným akcionárom.

Skutočnosť, že spoločnosti prijímajúcej dividendy zahraničného pôvodu, ktorej

6. Článku 43 ES odporuje právna úprava členského štátu, ktorá umožňuje spoločnosti rezidentovi previesť na dcérske spoločnosti, ktoré sú rezidentmi, sumu preddavku na daň z príjmov právnických osôb, ktorú nemožno započítať na daň z príjmov právnických osôb dlhovanú touto prvou spoločnosťou za dané účtovné obdobie alebo za predchádzajúce, či nasledujúce účtovné obdobia, aby si ju tieto dcérske spoločnosti mohli započítať na úhradu ich dane z príjmov právnických osôb, ale neumožňuje spoločnosti rezidentovi previesť takúto sumu na dcérske spoločnosti, ktoré sú nerezidentmi, v prípade, ak tieto dcérske

spoločnosti majú v tomto členskom štáte daňovú povinnosť za zisky, ktoré tam dosiahli.

(pozri bod 139, bod 3 výroku)

7. Článkom 43 ES a 56 ES odporuje právna úprava členského štátu, ktorá od predavku 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.

Hoci je totiž pravda, že členský štát potrebuje istý čas, aby mohol pri určení konečnej sumy splatnej dane z príjmov právnických osôb zohľadniť všetky dane, ktoré už boli z rozdeľovaných ziskov vybrané, nemôže to odôvodniť právnu úpravu, ktorá spoločnosti rezidentovi

prijímajúcej dividendy zahraničného pôvodu nijakým spôsobom neumožňuje započítať na sumu splatného preddavku na daň z príjmov právnických osôb daň, ktorá sa vzťahuje na zisky rozdeľované v zahraničí, zatiaľ čo pre dividendy vnútroštátneho pôvodu sa uvedená suma zníži o daň zaplatenú spoločnosťou rezidentom rozdeľujúcou zisk vo forme preddavku na daň priamo z úradnej povinnosti.

Pokiaľ ide o okolnosť, že uvedená právna úprava neupravuje daňový úver pre akcionára spoločnosti rezidentov rozdeľujúcich dividendy, majúce pôvod v dividendách zo zahraničia, riziko dvojitého hospodárskeho zdanenia existuje nielen v prípade dividend pochádzajúcich od spoločnosti rezidenta, ktorá je povinná zaplatiť preddavok na daň za jej výplaty dividend, ale takisto v prípade dividend vyplatených spoločnosťou nerezidentom, ktorej zisky sú zdaňované aj v štáte, ktorého je rezidentom, a to daňou z príjmov právnických osôb podľa tam platných sadzieb a pravidiel.

(pozri body 156, 158, 159, 172, 173, bod 4 výroku)

8. Článok 57 ods. 1 ES sa má vykladať v tomto zmysle, že ak členský štát prijal pred 31. decembrom 1993 právnu úpravu, ktorá obsahuje obmedzenia pohybu kapitálu do tretích krajín alebo z tretích krajín zakázané článkom 56 ES, a po tomto dátume prijme opatrenia, ktoré síce takisto vytvárajú obmedzenie tohto pohybu, vo svojej podstate sú však identické s predchádzajúcou právnou úpravou alebo sa obmedzujú len na zmiernenie alebo zrušenie prekážky výkonu práv a slobôd Spoločenstva obsiahnutej v skoršej právnej úprave, článku 56 ES neodporuje, ak sa tieto opatrenia uplatňujú voči tretím krajinám, pokiaľ sa vzťahujú na pohyby kapitálu zahŕňajúce priame investície vrátane investícií do nehnuteľného majetku, usadenia sa, poskytovania finančných služieb alebo vstupu cenných papierov na kapitálové trhy. V tejto súvislosti nemožno za priame investície považovať účasti na spoločnosti, ktoré neboli nadobudnuté s cieľom vytvorenia alebo udržania trvalých a priamych hospodárskych prepojení medzi akcionárom a touto spoločnosťou a neumožňujú akcionárovi účinne sa zúčastniť na riadení tejto spoločnosti alebo jeho kontrole.

(pozri bod 196, bod 5 výroku)

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

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

9. V prípade neexistencie právnej úpravy Spoločenstva je vecou vnútroštátneho

S výhradou nároku na náhradu škody, ktorý má v prípade splnenia týchto

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

(pozri body 209, 219, 220,
bod 6 výroku)

10. Pri určení, či je porušenie práva Spoločenstva dostatočne závažné z hľadiska práva Spoločenstva, v prípade ktorého môže vzniknúť zodpovednosť členského štátu za škody spôsobené jednotlivcom, je potrebné zohľadniť všetky skutočnosti charakterizujúce situáciu, ktorá je vnútroštátnemu súdu predložená. Medzi tieto skutočnosti patrí najmä stupeň jasnosti a presnosti porušeného pravidla, úmyselná alebo nezavinená povaha nesplnenia povinnosti alebo spôsobenej škody, ospravedlniteľnosť alebo neospravedlniteľnosť prípadného právneho pochybenia, okolnosť, že stanoviská

inštitúcie Spoločenstva mohli prispieť k prijatiu alebo zachovaniu opatrení alebo vnútroštátnej praxe, ktoré sú v rozpore s právom Spoločenstva.

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

V takej oblasti, akou sú priame dane, musí vnútroštátny súd posúdiť uvádzané činitele, najmä stupeň jasnosti a presnosti porušených pravidiel, ako aj ospravedlniteľnosť alebo neospravedlniteľnosť prípadných právnych pochybení, vzhľadom na skutočnosť, že sa následky vyplývajúce zo slobôd pohybu zaručených Zmluvou prejavujú len postupne, najmä podľa zásad formulovaných Súd-
nym dvorom.

(pozri body 204, 213 — 215, 217)