

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

L. A. GEELHOED

prednesené 23. februára 2006¹

I — Úvod

1. Zásadnou otázkou nastolenou touto vecou, návrhom na začatie prejudiciálneho konania podaným High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division, je súlad s článkami 43 ES alebo 56 ES konania Spojeného kráľovstva, ktorým odmietlo daňové úvery spoločnostiam, ktoré nie sú rezidentmi Spojeného kráľovstva a ktoré dostávajú dividendy od dcérskych spoločností, ktoré sú rezidentmi Spojeného kráľovstva, keď v súlade s dohodami o zamedzení dvojitého zdanenia (ďalej len „DDZ“) udelilo taký úver spoločnostiam rezidentom a spoločnostiam, ktoré sú rezidentmi v určitých iných členských štátoch. Inak povedané, za akých okolností (ak vôbec) zaväzuje článok 43 ES a 56 ES členské štáty k tomu, aby poskytli daňové úvery príjmom dividend vyplácaných do zahraničia?²

2. Legislatívny kontext tejto veci je rovnaký ako legislatívny kontext preskúmaný Súdny dvorom v predchádzajúcej veci, Metallgesellschaft; konkrétne, režim preddavku na daň z príjmov právnických osôb („advance corporation tax“, ďalej len „ACT“) účinný v Spojenom kráľovstve v rokoch 1973 až 1999. Hoci bola zásadná otázka tejto veci tiež nastolená vo vyššie uvedenej veci, Súdny dvor výslovne konštatoval, že nie je nevyhnutné sa touto otázkou zaoberať vzhľadom na jeho odpoveď na ostatné položené prejudiciálne otázky.³

3. Otázka, či Zmluva vyžaduje od členských štátov nachádzajúcich sa v situácii Spojeného kráľovstva, aby poskytli daňové úvery pri dividendách vyplácaných do zahraničia, je nová. Ako taká je poslednou v rade otázok — ktorých úplne nedávnym príkladom je dôležitý rozsudok vo veci Marks & Spencer⁴ — vyžadujúcich od Súdneho dvora preskúmanie hraníc uplatňovania ustanovení Zmluvy o voľnom pohybe v oblasti priameho zdaňovania právnických osôb, ktoré zostáva

1 — Jazyk prednesu: angličtina.

2 — Opačná situácia — priznanie daňových úverov príjmom dividend vyplácaných zo zahraničia, čo bola predmetom nedávneho rozsudku Súdneho dvora zo 7. septembra 2004, Manninen (C-319/02, Zb. s. I-7477), — je predmetom paralelne prejednávanej veci, Test claimants in the FII Group Litigation (C-446/04) (Ú. v. EÚ C 6, 2005, s. 26).

3 — Pozri rozsudok z 8. marca 2001, Metallgesellschaft a i., C-397/98 a C-410/98, Zb. s. I-1727, bod 97.

4 — Rozsudok z 13. decembra 2005, C-446/03, Zb. s. I-10837.

prevažne v právomoci členských štátov. To je oblasť, v ktorej Súdny dvor, čiaci stále komplikovanejšiemu skutkovému a legislatívnemu kontextu a tvrdeniam usilujúcim sa preveriť hranice Zmluvy, vyvinul značný objem pomerne komplikovanej judikatúry. Je to tiež oblasť, kde má kľúčovú dôležitosť predvídateľnosť a právna istota tak, aby mohli členské štáty plánovať svoj rozpočet a navrhnuť svoje systémy dane z príjmov právnických osôb na základe pomerne spoľahlivých predpovedí príjmov. V dôsledku toho skutočne dôkladná a uspokojujúca odpoveď na uvedenú otázku vyžaduje posúdenie základného rámca pre analýzu uplatňovania pravidiel o voľnom pohybe v oblasti priamych daní.

pri zdaňovaní ziskov rozdeľovaných obchodnou spoločnosťou. Prvá úroveň je na úrovni spoločnosti, v podobe dane z príjmov právnických osôb zo ziskov obchodnej spoločnosti. Ukladanie dane z príjmov právnických osôb na úrovni spoločnosti je spoločné všetkým členským štátom. Druhá úroveň je na úrovni akcionárov, ktorá môže mať podobu buď zdanenia príjmu pri prijatí dividend akcionárom (metóda používaná väčšinou členských štátov), a/alebo zrážkovej dane zrážkovej spoločnosťou pri rozdeľovaní zisku.⁵

II — Právne a hospodárske okolnosti veci

A — *Prehľad kontextu zdaňovania dividend*

4. Pred uvedením príslušných ustanovení daňového systému Spojeného kráľovstva, o ktorý ide v tejto veci, je dôležité načrtnúť širší rámec pre zdaňovanie zisku rozdeľovaného obchodnými spoločnosťami (dividend) v rámci Európskej únie, ktorý tvorí právne a hospodárske pozadie veci. V zásade môžu prichádzať do úvahy dve úrovne zdaňovania

5. Existencia týchto dvoch možných úrovní zdaňovania môže viesť na jednej strane k dvojitému hospodárskemu zdaneniu (zdaneniu toho istého príjmu dva razy u dvoch rozličných daňovníkov) a na druhej strane dvojitému právnemu zdaneniu (zdaneniu toho istého príjmu dva razy u toho istého daňovníka). Hospodárske dvojité zdanenie — keď je napríklad ten istý zisk zdanený najprv u spoločnosti ako daň z príjmu právnických osôb a potom u akcionára ako daň z príjmu. Dvojité právne zdanenie — keď

5 — Pozri však článok 5 ods. 1 smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147) (Zisky, ktoré dcérska spoločnosť rozdeľuje svojej materskej spoločnosti, treba odrátať zo zrážkovej dane aspoň tam, kde materská spoločnosť má podiel najmenej 25 % na kapitále dcérskej spoločnosti).

je napríklad akcionár najskôr podrobený zrážkovej dani a potom dani z príjmov, ukladanými rôznymi štátmi z toho istého zisku.

6. Táto vec sa týka súladu systému zavedeného Spojeným kráľovstvom, ktorého hlavným cieľom a účinkom je poskytnutie určitého oslobodenia od dvojitého hospodárskeho zdanenia akcionárom, s právom Spoločenstva.

7. Pri rozhodovaní o tom, či a ako taký cieľ dosiahnuť, majú členské štáty v zásade k dispozícii štyri systémy, ktoré možno nazvať ako „klasický“ systém, systém „schedule“, systém „oslobodenia“ a systém „zápočtu“. Štáty s klasickým systémom zdaňovania dividend sa rozhodli nezamedzovať hospodárskemu dvojitému zdaneniu: zisky obchodných spoločností podliehajú dani z príjmov právnických osôb a rozdeľovaný zisk je opätovne zdaňovaný na úrovni akcionára ako daň z príjmov. Naopak, systém „schedule“, systém oslobodenia a systém zápočtu smerujú k úplnému alebo čiastočnému zamedzeniu dvojitého hospodárskeho zdanenia.⁶ Štáty so systémami „schedule“ (pri ktorých existujú rozličné podoby) sa rozhodli podrobiť zisky obchodných spoločností dani z príjmov právnických osôb, ale zdaňovať dividendy ako osobitnú kategóriu príjmov. Štáty so systémami oslobodenia sa rozhodli oslobodiť príjmy z dividend od zdaňovania daňou z príjmov. Napokon na

základe systémov zápočtu sa daň z príjmov právnických osôb na úrovni obchodnej spoločnosti vcelku alebo sčasti započíta na daň z príjmu platenú z dividend na úrovni akcionára tak, že daň z príjmu právnických osôb slúži ako preddavok (časti) tejto dane z príjmov. Teda akcionári získavajú započítateľný úver na celú daň z príjmov právnických osôb vzťahujúcu sa na zisky, z ktorých boli vyplatené dividendy, alebo na časť tejto dane a tento úver môže byť zohľadnený pri dani z príjmov z týchto dividend.

8. V čase rozhodnom pre túto vec Spojené kráľovstvo používalo systém zápočtu zdaňovania dividend.

B — Právna úprava Spojeného kráľovstva

9. Od roku 1965 (keď bola v Spojenom kráľovstve zavedená daň z príjmu právnických osôb) až do roku 1973 Spojené kráľovstvo uplatňovalo klasický systém zdaňovania dividend, ktorý teda, ako som opísal vyššie, nezamedzoval dvojitému hospodárskemu zdaneniu. V roku 1973 Spojené kráľovstvo zaviedlo systém čiastočného zápočtu zdaňovania dividend s cieľom odstrániť diskrimi-

6 — Zásadnou motiváciou pre tento cieľ je vyhnutie sa diskriminácii financovania spoločností prostredníctvom vlastného kapitálu v porovnaní s dlhovým financovaním.

náciu rozdeľovaných ziskov.⁷ Ako to opísal Súdny dvor v rozsudku vo veci Metallgesellschaft, tento systém fungoval v podstate nasledujúcim spôsobom.

1. ACT: Daňový dlh a zápočet

10. Spoločnosti, ktoré boli rezidentmi Spojeného kráľovstva, ktoré rozdeľovali určité zákonom definované zisky vrátane výplaty dividend svojim akcionárom, boli povinné zaplatiť ACT vypočítaný zo sumy rovnajúcej sa sume alebo hodnote rozdeleného zisku.⁸ Súčet rozdeleného zisku a ACT sa nazýval „oslobodená platba“ („franked payment“).⁹

11. Zaplatený ACT mohol byť do určitého limitu započítaný na sumu dlhovanú ako daň z príjmov právnických osôb („mainstream corporation tax liability“) zo zisku za prís-

lušné účtovné obdobie. Neuplatnený ACT, známy ako „zostatok“ ACT, mohol byť prevedený do predchádzajúceho alebo nasledujúceho účtovného obdobia a započítaný na daň z príjmov spoločnosti vyplácajúcej dividendy v iných účtovných obdobiach.¹⁰ Alternatívne, spoločnosť mohla previesť („vzdať sa“) túto ACT na svoje dcérske spoločnosti, ktoré ju mohli započítať na sumu, ktorú oni sami dlhovali na dani z príjmov právnických osôb. Platenie ACT malo za istých okolností za následok vznik daňového úveru u spoločnosti a jednotlivých akcionárov dostávajúcich rozdelený zisk.

2. Daňové úvery: Akcionári — obchodné spoločnosti

12. V prípade akcionára — obchodnej spoločnosti, ktorá bola rezidentom Spojeného kráľovstva a dostávala dividendy od svojej dcérskej spoločnosti, hoci taká spoločnosť v zásade podliehala dani z príjmu právnických osôb, táto daňová povinnosť sa nevzťahovala na rozdelený zisk získaný od inej spoločnosti, ktorá bola rezidentom Spojeného kráľovstva.¹¹ Spoločnosť bola navyše oprávnená na daňový úver rovnajúci sa ACT platenej dcérskou spoločnosťou.¹² Dividenda a daňový úver spoločne predstavovali „oslo-

7 — Pozri „Reform of Corporation Tax“, oficiálnu správu predloženú Parlamentu Spojeného kráľovstva pri zavádzaní systému čiastočného zápočtu, body 1 a 5 (Cmnd. 4955).

8 — Článok 14 ods. 1 Income and Corporation Taxes Act 1988 (Zákon o dani z príjmov fyzických osôb a právnických osôb z roku 1988) (ďalej len „TA“), v znení účinnom v rozhodnom čase.

9 — Článok 238 ods. 1 TA.

10 — Článok 239 TA.

11 — Článok 208 TA.

12 — Článok 231 ods. 1 TA.

bodený príjem z investícií“ („franked investment income“).¹³ Spoločnosť, ktorá bola rezidentom Spojeného kráľovstva, bola daňovníkom pre ACT iba v prípade zostatku svojich oslobodených platieb zo svojho oslobodeného príjmu z investícií. Toto znamenalo, že ACT bol platený iba raz v súvislosti s dividendami prevedenými cez spoločnosti, ktoré boli členmi skupiny spoločností a boli rezidentmi Spojeného kráľovstva. Také skupiny mohli tiež využívať osobitné úpravy, na základe ktorých sa mohli vyhnúť povinnosti platiť ACT z určitých rozdeľovaní zisku v rámci skupiny spoločností, na základe spoločného rozhodnutia dvoch spoločností.¹⁴ Tieto úpravy boli predmetom rozsudku Súdneho dvora vo veci Metallgesellschaft.¹⁵

13. V prípade akcionára — obchodnej spoločnosti, ktorý nebol rezidentom Spojeného kráľovstva, také spoločnosti nepodliehali dani z príjmu právnických osôb v Spojenom kráľovstve, ale boli v zásade daňovníkmi dane z príjmu v Spojenom kráľovstve pre príjmy zo zdroja v Spojenom kráľovstve.¹⁶ Spoločnosť nerezident dostávajúca dividendu od spoločnosti rezidenta, pri ktorej jej nevznikol nárok na daňový úver, však v skutočnosti nepodliehala žiadnej dani z príjmu v Spojenom kráľovstve z dôvodu rozdeľovania zisku.¹⁷ Keďže podľa právnej úpravy

Spojeného kráľovstva nemala spoločnosť nerezident nárok na daňový úver¹⁸ (pri neexistencii DDZ, ktorá by stanovila inak), toto znamenalo, že taká spoločnosť nepodliehala dani z príjmu.

3. Daňové úvery: Akcionári — fyzické osoby

14. Čo sa týka akcionárov — fyzických osôb, akcionári rezidenti Spojeného kráľovstva a určité subjekty, ako napríklad penzijné fondy, mali pri výplate dividendy od spoločnosti rezidenta Spojeného kráľovstva nárok na daňový úver vo výške podielu na sume alebo hodnote rozdeleného zisku, ktorá zodpovedala sadzbe ACT.¹⁹ Tento daňový úver mohol byť započítaný na sumu dlhovaných ako daň z dividend alebo im mohol byť vyplatený v hotovosti v prípade, ak daňový úver prevyšoval sumu dlhovaných ako daň.²⁰ Akcionári — fyzické osoby nerezidenti Spojeného kráľovstva v skutočnosti neboli daňovníkmi dane z príjmov v Spojenom kráľovstve.²¹

13 — Článok 238 ods. 1 TA.

14 — Článok 247 TA.

15 — Pozri poznámku pod čiarou 3.

16 — Článok 20 TA.

17 — Na základe článku 233 ods. 1 TA spoločnosť nerezident prijímajúca dividendu od spoločnosti rezidenta Spojeného kráľovstva, v prípade ktorej nemala nárok na daňový úver, nebola zdaňovaná daňou z príjmu v Spojenom kráľovstve v nižšej sadzbe pri rozdeľovaní zisku, ktorá bola jedinou sadzbou, v ktorej bola daň ukladaná. Na základe článku 231 ods. 1 TA spoločnosť nerezident nemala nárok na daňový úver, čo znamená, že ak nemala nárok na daňový úver na základe DDZ, nepodliehala dani z príjmov v Spojenom kráľovstve v nižšej sadzbe (jediná sadzba, v ktorej bola daň ukladaná).

18 — Článok 231 ods. 1 TA.

19 — Článok 231 ods. 1 TA.

20 — Článok 231 ods. 1 bod 3 TA.

21 — Akcionári — fyzické osoby nerezidenti nemali nárok na daňové úvery okrem prípadu, keď bolo uvedené inak v DDZ uzatvorenej Spojeným kráľovstvom s príslušným štátom. Fyzická osoba nerezident, ktorá nemala nárok na daňový úver, bola však posudzovaná tak, ako keby zaplatila daň z príjmov v Spojenom kráľovstve v „nižšej sadzbe“ pri rozdelení zisku (článok 233 ods. 1 TA). Toto malo ten účinok, že okrem prípadu, keď mala fyzická osoba nárok na daňový úver na základe DDZ, nevyžadovala sa žiadna čistá platba dane z príjmov v Spojenom kráľovstve.

4. Situácia podľa dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia

tori boli tiež daňovníkmi na daň z príjmov v Spojenom kráľovstve, ale so zníženou sadzbou stanovenou dohovorom.

15. Určité DDZ uzatvorené medzi Spojeným kráľovstvom a inými štátmi priznávali v príslušnom čase nárok na daňový úver fyzickým osobám nerezidentom a obchodným spoločnostiam nerezidentom, pričom sa podmienky uvedeného nároku líšili podľa konkrétnej DDZ.

17. Naopak, napríklad DDZ uzatvorená medzi Spojeným kráľovstvom a Francúzskom priznala nárok na daňový úver iba vtedy, keď mal príjemca dividendy menej ako 10 % hlasovacích práv v príslušnej dcérskej spoločnosti. Iné DDZ, ako je napríklad DDZ uzatvorená medzi Spojeným kráľovstvom a Nemeckom, nepriznali žiaden nárok na daňový úver.

16. Príkladom je DDZ uzatvorená medzi Spojeným kráľovstvom a Holandským kráľovstvom, ktorá v prípade akcionára obchodnej spoločnosti, ktorý je rezidentom Holandska, priznávala nárok na čiastočný daňový úver pri vyplácaní dividendy takému akcionárovi dcérskou spoločnosťou zo Spojeného kráľovstva, ak mal uvedený akcionár buď samostatne, alebo spolu s jedným alebo viacerými pridruženými spoločnosťami priamo alebo nepriamo 10 % alebo viac hlasovacích práv v spoločnosti v Spojenom kráľovstve.²² V takom prípade dividenda podliehala zníženej sadzbe dane z príjmov v Spojenom kráľovstve. V prípade fyzickej osoby rezidenta Holandska alebo portfóliových investorov definovaných uvedenou DDZ ako prípad, keď má akcionár priamo alebo nepriamo menej ako 10 %, takí investori boli oprávnení na úplný daňový úver v prípade dividendy pochádzajúcej zo zdroja v Spojenom kráľovstve.²³ Títo inves-

18. Navyše určité DDZ, ako je napríklad DDZ uzatvorená medzi Spojeným kráľovstvom a Holandskom,²⁴ obsahovali tzv. doložku „obmedzenia výhod“, podľa ktorej sa nárok (ktorý by inak existoval) na daňový úver ruší, ak je akcionár nerezident sám ovládaný spoločnosťou, ktorá je rezidentom štátu, ktorého DDZ uzatvorená so Spojeným kráľovstvom nepriznáva daňový úver spoločnostiam dostávajúcim dividendy zo zdrojov v Spojenom kráľovstve. Teda napríklad článok 10 ods. 3 písm. d) bod i) DDZ

22 — Článok 10 ods. 3 písm. c) DDZ uzatvorenej medzi Spojeným kráľovstvom a Holandskom.

23 — Článok 10 ods. 3 písm. b) DDZ uzatvorenej medzi Spojeným kráľovstvom a Holandskom.

24 — Článok 10 ods. 3 písm. d) DDZ uzatvorenej medzi Spojeným kráľovstvom a Holandskom.

uzatvorenej medzi Spojeným kráľovstvom a Holandskom, v podobe rozhodnej pre túto vec, stanovil:

„na výplatu daňového úveru nevznikne žiaden nárok v prípade, keď bude príjemcom dividend spoločnosť, s ktorej akciami sa neobchoduje na burze cenných papierov v Holandsku..., okrem prípadu, ak spoločnosť preukáže, že nie je ovládaná osobou alebo spoločne dvoma alebo viacerými spriaznenými alebo spojenými osobami, z ktorých ktorákoľvek by nemala nárok na daňový úver, ak by bola príjemcom dividend.“

5. Zmeny z roku 1999

19. V prípade zisku rozdeľovaného od 6. apríla 1999 bol systém ACT zrušený, čo znamenalo, že spoločnosti už nemuseli platiť ACT z rozdelení zisku definovaných zákonom.²⁵

²⁵ — Pre spoločnosti so zostatkom ACT preneseným do nasledujúceho účtovného obdobia bol zavedený systém takzvaného „tieňového ACT“, ktorý spoločnostiam umožňoval prístup k ich zostatku ACT.

C — Príslušné sekundárne právne predpisy Spoločenstva

20. Najdôležitejším sekundárnym právnym predpisom Spoločenstva týkajúcim sa tejto veci je smernica o materských a dcérskych spoločnostiach, ktorá upravuje rámec daňových pravidiel upravujúcich vzťahy medzi materskými spoločnosťami a dcérskymi spoločnosťami rozličných členských štátov, s cieľom uľahčiť vytváranie skupín spoločností.²⁶ Článok 5 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach stanovuje, že keď má materská spoločnosť 25 % alebo viac základného imania dcérskej spoločnosti, zisk rozdeľovaný uvedenou dcérskou spoločnosťou materskej spoločnosti je oslobodený od zrážkovej dane. Článok 7 však uvádza:

„1. Pojem ‚zrážková daň‘ použitý v tejto smernici sa nevzťahuje na preddavky na daň z príjmov právnických osôb členskému štátu dcérskej spoločnosti, ktorá sa uskutočňuje v súvislosti s rozdeľovaním jej zisku materskej spoločnosti.“

2. Táto smernica sa nedotýka uplatňovania vnútroštátnych alebo z dohôd vyplývajúcich ustanovení, ktorých účelom je zamedziť alebo obmedziť dvojité hospodárske zdanenie dividend, najmä ustanovení týkajúcich sa preplácania daňových dobropisov príjmom dividend.“

²⁶ — Pozri poznámku pod čiarou 5.

III — Skutkový rámec a prejudiciálne otázky

21. Konanie druhu „group litigation“ v prípade ACT sa týka žalôb na náhradu škody a/alebo na vrátenie dane uplatnených množstvom spoločností na High Court of Justice of England and Wales po rozsudku Súdneho dvora vo veci Metallgesellschaft, v ktorom Súdny dvor konštatoval, že článku 43 ES odporuje daňová úprava členského štátu (v uvedenom prípade Spojeného kráľovstva), ktorá umožňuje dcérskym spoločnostiam rezidentom v tomto štáte vyplatiť dividendy bez toho, aby museli zaplatiť ACT, ak ich materská spoločnosť je takisto rezidentom v tom istom štáte („group income election“), ale nie vtedy, ak ich materská spoločnosť má svoje sídlo v inom členskom štáte.

22. Konanie druhu „group litigation“ v prípade ACT pozostáva zo štyroch osobitných skupín nárokov a je definované v Group Litigation Order, ktoré stanovuje rozsah spoločných nárokov žalôb, o ktorých je potrebné rozhodnúť. Prejednávaná vec sa vzťahuje na skupinu IV konania „group litigation“ v prípade ACT, ku ktorej patrili v čase návrhu na začatie prejudiciálneho konania žalobcovia z 28 skupín spoločností. Pod dohľadom High Court of Justice si účastníci konania zvolili päť „pilotných vecí“ na posúdenie v tejto skupine konania „group litigation“, z ktorých štyri sa vzťahujú na tento návrh na začatie prejudiciálneho konania. Tieto „pilotné veci“ sa týkajú: (1) dividend vyplatených medzi januárom 1974 a májom 1989 spoločnosťou Pirelli UK PLC, spoločnosťou rezidentom Spojeného kráľovstva, spoločnosti Pirelli & C SpA, spoločnosti rezidentovi Talianska. Počas uvedeného

obdobia vlastnila Pirelli SpA aspoň 10 % vydaných kmeňových akcií Pirelli UK plc; (2) dividend vyplatených medzi septembrom 1979 a decembrom 1998 rezidentom Spojeného kráľovstva, spoločnosťou Essilor Limited spoločnosti Essilor International SA, rezidentovi Francúzska. V rozhodnom čase bola spoločnosť Essilor Limited 100 % dcérskou spoločnosťou Essilor International SA; (3) dividend vyplatených v rokoch 1993 až 1994 spoločnosťou BMW (GB) Limited, rezidentom Spojeného kráľovstva spoločnosti BMW Holding BV, rezidentovi Holandska. BMW (GB) Limited bola v rozhodnom čase 100 % dcérskou spoločnosťou BMW Holding BV, ktorá zas bola priamou 100 % dcérskou spoločnosťou BMW AG, nemeckej spoločnosti. So žiadnymi akciami BMW Holding BV sa v rozhodnom čase neobchodovalo na holandskej burze cenných papierov; a (4) dividend vyplatených v rokoch 1995 až 1998 spoločnosťou rezidentom Spojeného kráľovstva, Sony United Kingdom Limited rezidentovi Holandska, spoločnosti Sony Europe Holdings BV, ktorej bola Sony United Kingdom Limited 100 % dcérskou spoločnosťou. Sony Europe Holdings BV bola v konečnom dôsledku ovládaná spoločnosťou, ktorá bola rezidentom Japonska.

23. Po pojednávaní 9. júna 2004 a so súhlasom žalobcov a Inland Revenue sa High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division) rozhodol konanie pre-

rušiť a položiť Súdnemu dvoru v súlade s článkom 234 ES tieto 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) členský 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 členskom štáte A (predmetné dividendy);

ii) uplatňuje ustanovenie dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretých s inými členskými štátmi a tretími krajinami, ktoré priznáva právo na úplný (bez dane, ako to predvídajú tieto dohody) daňový úver v súvislosti s predmetnými dividendami vyplatenými akcionárom — fyzickým osobám, ktoré sú rezidentmi v týchto iných členských 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 členského štátu A (napr. Spojené kráľovstvo) materskej spoločnosti rezidentovi členského štátu B (napr. Spolková republika Nemecko) ani podľa vnútroštátnych ustanovení, ani podľa ustanovení dohody o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretej medzi týmito štátmi?

b) členský 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:

1. spoločnostiam rezidentom členského štátu C, ktoré sú ovládané rezidentmi členského štátu C;

2. 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;

3. 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:

1. 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;

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

2. po odpočítaní takejto dane vypočítanej na inom základe?

iii) právom na náhradu neprávom odoprenej výhody, a ak áno:

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

1. je takéto právo dôsledkom a vedľajším následkom práv priznaných článkami 43 ES a/alebo 56 ES alebo

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

2. musia byť splnené podmienky vymáhateľnosti stanovené v rozsudku z 5. marca 1996, *Brasserie du Pêcheur a Factortame (C-46/93 a C-48/93, Zb. s. I-1029)*, alebo

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

c) Je právo na takúto platbu:

3. musia byť splnené nejaké iné podmienky?

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

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 z 8. marca 2001, *Metallgesellschaft a i.* (C-397/98 a C-410/98, Zb. s. I-1727), by príslušnej dcérskej spoločnosti rezidentovi členského štátu A mohla byť poskytnutá náhrada alebo v zásade mohla mať právo na náhradu zaplateného predavku 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 závaž-

nému porušeniu v zmysle rozsudku z 5. marca 1996, *Brasserie du Pêcheur a Factortame* (C-46/93 a C-48/93, Zb. s. I-1029), a najmä, či so zreteľom na stav judikatúry týkajúcej sa výkladu príslušných ustanovení práva Spoločenstva bolo toto porušenie ospravedlniteľné?“

24. V súlade s článkom 103 ods. 4 rokovacieho poriadku boli predložené písomné pripomienky zo strany Test Claimants, vlády Spojeného kráľovstva a Inland Revenue, Írska a Komisie, rovnako ako aj fínskej, nemeckej, holandskej a talianskej vlády. Pojednávanie sa konalo 22. novembra 2005, v ktorom predložili pripomienky Test Claimants, vláda Spojeného kráľovstva a Inland Revenue, Komisia, Írsko a nemecká, francúzska a holandská vláda.

IV — Posúdenie

A — Otázka č. 1 písm. a)

25. Otázkou č. 1 písm. a) sa vnútroštátny súd v zásade pýta, či vtedy, keď členský štát,

ako napríklad Spojené kráľovstvo, priznáva rezidentom tretích štátov a iných členských štátov úplný daňový úver v súvislosti s dividendami vyplácanými spoločnosťami rezidentmi Spojeného kráľovstva akcionárom — fyzickými osobám rezidentom Spojeného kráľovstva, a keď to stanovuje DDZ, a za predpokladu zaplatenia dane upravenej v uvedenej DDZ, články 43 ES alebo 56 ES vyžadujú od Spojeného kráľovstva, aby rozšírilo úplný alebo čiastočný daňový úver na dividendy vyplácané do zahraničia dcérskou spoločnosťou rezidentom Spojeného kráľovstva materskej spoločnosti, ktorá nie je rezidentom Spojeného kráľovstva.

1. Uplatnenie článku 43 ES a/alebo článku 56 ES

26. Keďže sa vnútroštátny súd vo svojej prvej otázke odvoláva tak na článok 43 ES, ako aj článok 56 ES, prvá otázka, ktorou sa treba zaoberať, je, ktorý z týchto článkov sa uplatňuje na túto vec. Toto je v zásade dôležité z dvoch dôvodov. Po prvé, zatiaľ čo článok 43 ES sa uplatňuje iba na obmedzenia výkonu slobody usadiť sa medzi členskými štátmi, článok 56 ES tiež zakazuje obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a tretími štátmi. Po druhé, *ratione temporis* článku 56 ES je odlišná od časovej pôsobnosti článku 43 ES: konkrétne, článok 56 ES nadobudol platnosť a priamu účinnosť

1. januára 1994 a podlieha ustanoveniu „standstill“ (článok 57 ES) v prípade tretích štátov (hoci zásada voľného pohybu kapitálu už bola zavedená smernicou Rady 88/361).²⁷

27. Podľa môjho názoru môže predmetná právna úprava Spojeného kráľovstva v zásade spadať do rámca buď článku 43 ES, alebo článku 56 ES, v závislosti od toho, ako daný žalobca ovláda príslušnú spoločnosť rezidenta Spojeného kráľovstva. Súdny dvor opakovane rozhodol, že spoločnosť usadená v jednom členskom štáte, ktorá má podiel na základnom imaní spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, ktorý jej dáva „konečný vplyv na rozhodnutia spoločnosti“ a umožňuje jej „určovať jej činnosť“, vykonáva svoje právo usadiť sa.²⁸ V dôsledku toho v prípade spoločností, ktoré nie sú rezidentmi Spojeného kráľovstva, ktorých podiel na základnom imaní v spoločnostiach v Spojenom kráľovstve toto kritérium spĺňa, treba preto posúdiť súlad právnej úpravy Spojeného kráľovstva s článkom 43 ES.

28. Hoci uplatnenie tohto kritéria je úlohou vnútroštátnych súdov po posúdení situácie

27 — Smernica Rady z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 zmluvy (Ú. v. ES L 178, s. 5; Mím vyd. 10/001, s. 10).

28 — Rozsudok z 13. apríla 2000, Baars, C-251/98, Zb. s. I-2787, bod 22. Hoci sa táto vec týkala podielu na základnom imaní v majetku štátneho príslušníka členského štátu a nie spoločnosti, zásada sa uplatňuje rovnako na spoločnosti založené v uvedenom členskom štáte. Pozri tiež článok 58 ods. 2 ES, ktorý stanovuje, že uplatnenie slobody pohybu kapitálu „nem[á] vplyv na uplatňovanie obmedzení práva usadiť sa zlučiteľných s touto zmluvou“.

spoločnosti — žalobcu, z uznesenia vnútroštátneho súdu o návrhu na začatie prejudiciálneho konania je zjavné, že niektoré z „pilotných“ vecí patria do tejto kategórie.²⁹ Treba uviesť, že hoci s výkonom tejto slobody takými spoločnosťami bude tiež nevyhnutne spojený pohyb kapitálu do Spojeného kráľovstva v rozsahu, v akom je to nevyhnutné na založenie dcérskej spoločnosti, podľa môjho názoru je to čisto nepriamy následok výkonu slobody usadiť sa. V tomto ohľade by som poukázal na pripomienku generálneho advokáta Alber vo veci Baars, že „vtedy, keď je právo usadiť sa priamo obmedzované tak, že z toho vyplývajúca prekážka usadzovania sa vedie nepriamo k zníženiu tokov kapitálu medzi členskými štátmi, uplatňujú sa iba pravidlá o práve usadiť sa.“³⁰ V dôsledku toho sa na také spoločnosti prednostne uplatňuje článok 43 ES.

29. V prípade spoločností nerezidentov Spojeného kráľovstva, ktoré majú investíciu v spoločnosti rezidentovi Spojeného kráľovstva, ktorá im nedáva „rozhodujúci vplyv“ na činnosti neskôr uvedenej spoločnosti ani im neumožňuje určovať činnosti uvedenej spoločnosti, by sa mala právna úprava Spojeného kráľovstva posudzovať z hľadiska jej zlučiteľnosti s článkom 56 ES. V tomto ohľade poznamenávam, že predmetná právna úprava Spojeného kráľovstva sa jasne týka toho, čo možno označiť ako „pohyb kapitálu“. Zatiaľ čo Zmluva neobsahuje žiadnu

definíciu tohto konceptu, Súdny dvor skonštatoval že, zatiaľ čo prijatie dividend nemusí samo osebe predstavovať pohyb kapitálu, také prijatie predpokladá účasť na nových alebo existujúcich podnikoch, čo pohyb kapitálu predstavuje.³¹

30. V zásade preto, kvôli povahe tejto veci ako konania typu „group action“, kde nebol Súdny dvor informovaný o konkrétnych okolnostiach a povahe podielu na základnom imaní každého žalobcu, bolo by nevyhnutné posúdiť zlučiteľnosť predmetnej právnej úpravy Spojeného kráľovstva tak s článkom 43 ES, ako aj článkom 56 ES. V každom prípade vedie v tejto veci uplatnenie oboch článkov k tomu istému výsledku a prináša so sebou podobné problémy. V dôsledku toho, hoci nižšie výslovne posudzujem iba uplatnenie článku 43 ES, tá istá argumentácia sa vzťahuje aj na uplatňovanie článku 56 ES.

2. Zlučiteľnosť s článkom 43 ES

31. Ako som skôr poznamenal, táto vec nastoľuje novú otázku, či na základe uvedenej vnútroštátnej právnej rámca článok 43 ES zaväzuje Spojené kráľovstvo udeliť

29 — Najmä skúšobné veci 2 až 4. Na základe samotného návrhu na začatie prejudiciálneho konania nie je jasné, či toto kritérium spĺňa jedna zo skúšobných vecí — vec *Pirelli*.

30 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 28, bod 26. Pozri tiež moje návrhy k rozsudku *Reisch a i.* (C-515/99, C-519/99 až C-524/99 a C-526/99 až C-540/99, Zb. s. I-2157), bod 59.

31 — Rozsudok zo 6. júna 2000, *Verkooijen*, C-35/98, Zb. s. I-4071. Pozri tiež rozsudok vo veci *Manninen*, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, kde nebol tento aspekt výslovne analyzovaný.

daňové úvery v prípade dividend vyplácaných do zahraničia. Podľa môjho názoru treba na túto otázku odpovedať záporne. Jasné a komplexné vysvetlenie toho, prečo je to tak, vyžaduje vrátiť sa k zásadám ovládajúcim uplatňovanie pravidiel o voľnom pohybe v oblasti priameho zdaňovania.

a) Uplatnenie článku 43 ES na pravidlá priameho zdaňovania: úvod

32. Ako východiskový bod pri analýze rozsahu pôsobnosti článku 43 ES v tejto veci si treba pripomenúť, že priame zdaňovanie je v zásade oblasť právomoci členského štátu. Ako je dobre známe, harmonizácia v tejto oblasti je možná iba prostredníctvom právnej úpravy na základe článku 94 ES vyžadujúcej na jej schválenie jednomyselné hlasovanie v Rade³² a do dnešného dňa existuje v tejto oblasti málo právnych predpisov Spoločenstva.³³

32 — Článok 95 ods. 2 ES stanovuje, že článok 95 ES sa nevzťahuje na fiskálne ustanovenia. Tento článok upravuje aproximáciu zákonov prostredníctvom procesu spolurozhodovania podľa článku 251 ES, kde sa uplatňuje rozhodovanie kvalifikovanou väčšinou.

33 — Tie, ktoré existujú, netvorí ani sa nepokúšajú tvoriť základ akéhokoľvek pozitívneho koherentného daňového systému Spoločenstva, ale obmedzujú sa na vymedzené samostatné oblasti, ktoré majú osobitný význam pre cezhraničné situácie. To je samozrejme v ostrom kontraste s nepriamym zdaňovaním, kde Spoločenstvo vytvorilo spoločný systém zdaňovania založený na „trvalom harmonizačnom príkaze“ článku 93 ES.

33. Napriek tomu podľa klasickej formulácie Súdneho dvora, „hoci systém priamych daní patrí do pôsobnosti členských štátov, sú tie povinné vykonávať túto pôsobnosť tak, aby dodržiavali právo Spoločenstva“³⁴. Je zrejmé, že to zahŕňa povinnosť dodržiavať článok 43 ES, ktorý zakazuje obmedzenia zakladania obchodných zastúpení, organizačných zložiek a dcérskych spoločností štátnymi príslušníkmi jedného členského štátu na území iného členského štátu. Podľa druhého odseku článku 43 ES sloboda usadiť sa zahŕňa aj právo založiť a viesť podniky v členskom štáte za podmienok stanovených uvedeným štátom pre jeho vlastných štátnych príslušníkov. V súlade s článkom 48 ES sloboda usadiť sa zahŕňa právo spoločností, ktoré sú založené podľa zákonov členského štátu a ktoré majú svoje sídlo, ústredie alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti v Spoločenstve, vykonávať svoje činnosti v dotknutom členskom štáte prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia.³⁵

34. Súdny dvor opakovane rozhodol, že tento zákaz znamená, že vnútroštátne opatrenia v daňovej oblasti, ktoré obmedzujú výkon slobody usadiť sa alebo tvoria jeho prekážku, porušujú článok 43 ES, ibaže uvedené obmedzenie sleduje legitímny cieľ zlučiteľný so Zmluvou a je opodstatnené

34 — Pozri napríklad rozsudok Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 4, bod 29 a tam citovanú judikatúru.

35 — Pozri rozsudok Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 4, bod 30, a rozsudok z 21. septembra 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Zb. s. I-6161, bod 34.

naliehavými dôvodmi verejného záujmu. Navyše uplatnenie obmedzenia musí byť spôsobilé zaručiť dosiahnutie takto sledovaného cieľa a nemôže prekročiť hranice toho, čo je na jeho dosiahnutie nevyhnutné.³⁶

35. Súdny dvor tiež často používa slovník z oblasti diskriminácie v kontexte článku 43 ES uplatňovaného na opatrenia týkajúce sa priamych daní. Opakovane konštatoval, že článok 43 ES zakazuje diskrimináciu, či už priamu diskrimináciu (t. j. opatrenia otvorene rozlišujúce z dôvodu štátnej príslušnosti) alebo nepriamu či „skrytú“ diskrimináciu (t. j. opatrenia podľa práva uplatniteľné rovnako, ale v skutočnosti s diskriminujúcim účinkom).³⁷ V tomto ohľade definoval koncept diskriminácie ako „uplatňovanie rozličných pravidiel na porovnateľné situácie alebo... uplatňovanie rovnakého pravidla na rozdielne situácie“³⁸.

36. Po dôkladnej analýze som názoru, že v oblasti priamych daní neexistuje žiaden praktický rozdiel medzi týmito dvoma spôsobmi vyjadrenia, t. j. „obmedzenie“

36 — Pozri napríklad rozsudky Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 4, bod 35; Baars, už citovaný v poznámke pod čiarou 28; Saint-Gobain, už citovaný v poznámke pod čiarou 35; z 15. mája 1997, Futura Participations a Singer, C-250/95, Zb. s. I-2471, a zo 16. júla 1998, ICI, C-264/96, Zb. s. I-4695.

37 — Pozri napríklad rozsudok z 13. decembra 2005, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Zb. s. I-2651 a tam citovanú judikatúru.

38 — Pozri rozsudok vo veci Royal Bank of Scotland, už citovaný v poznámke pod čiarou 37, bod 26 a tam citovanú judikatúru.

a „diskriminácia“. Je však zásadné rozlišovať medzi dvoma význammi pojmu „obmedzenie“, pokiaľ ide o pravidlá priameho zdaňovania.

37. Prvý odkazuje na obmedzenia nevyhnutne vyplývajúce z koexistencie vnútroštátnych daňových systémov. V súlade s právomocou členských štátov v tejto oblasti za súčasného stavu práva Spoločenstva sú priame dane v rámci Európskej únie upravené popri sebe existujúcimi osobitnými a odlišujúcimi sa vnútroštátnymi daňovými systémami. Určité nevýhody pre spoločnosti pôsobiace v cezhraničných situáciách vyplývajú priamo a nevyhnutne z tohto vzájomného vzťahu systémov a najmä z: (1) existencie kumulovanej záťaže spoločností pôsobiacich cezhranične vyplývajúcej z dodržiavania administratívno-právnych predpisov; (2) existencie rozdielov medzi vnútroštátnymi daňovými systémami; a (3) nevyhnutnosti rozdeliť daňovú právomoc, čo znamená rozdelenie základu dane. Uvedené skutočnosti podrobnejšie preskúvam nižšie.

38. Je pravdou, že vo všeobecnom zmysle slova môžu tieto následky „obmedziť“ cezhraničnú činnosť. Použitie pojmu „obmedzenie“ — hoci ho používa judikatúra Súdneho dvora — je však v tomto kontexte zavádzajúce. V skutočnosti v tejto veci ide o narušenia hospodárskej činnosti vyplývajúce zo skutočnosti, že rozdielne právne systémy musia existovať bok po boku. V určitých prípadoch predstavujú tieto narušenia nevýhody pre hospodárske subjekty; v iných prípadoch výhody. Zatiaľ čo v prvom prípade sú „obmedzujúce“,

v druhom prípade podnecujú usádzanie sa naprieč hranicami. Hoci Súdny dvor spravidla čelí tomu, čo možno nazvať ako „kvázi obmedzenia“ vyplývajúce z týchto narušení, netreba zabúdať, že táto minca má aj druhú stranu — teda, keď vznikajú konkrétne výhody pre cezhraničné usádzanie sa. V neskôr uvedenom prípade sa dotknutý daňovník vo všeobecnosti nedovoľáva práva Spoločenstva.

40. Naproti tomu druhý význam obmedzenia odkazuje na to, čo možno označiť ako „skutočné“ obmedzenia: teda obmedzenia, ktoré prekračujú hranice obmedzení nevyhnutne vyplývajúcich z koexistencie vnútroštátnych daňových systémov a ktoré patria do rozsahu pôsobnosti článku 43 ES. Skutočnosť, že, ako vysvetľujem nižšie, kritériá určujúce právomoc v oblasti priamych daní sú založené na bydlisku alebo sídle, alebo zdroji, totiž znamená, že v podstate všetky „skutočné“ obmedzujúce vnútroštátne opatrenia v oblasti priamych daní budú tiež v praxi klasifikované ako priamo alebo nepriamo diskriminujúce opatrenia.³⁹

41. Preskúvam teraz podrobnejšie odlišnosť medzi kvázi obmedzujúcimi a diskriminačnými opatreniami [pododseky b) a c) nižšie].

39. Príčiny a povaha týchto kvázi obmedzení znamenajú to, že ich možno odstrániť iba prostredníctvom zásahu normotvorcu Spoločenstva, a to zavedením koherentného riešenia na úrovni celej Európskej únie, teda daňového systému na úrovni celej Európskej únie. Pri neexistencii riešenia daňových vecí na úrovni celej Európskej únie by preto také kvázi obmedzenia mali byť považované za patriace mimo rozsah pôsobnosti článku 43 ES. Dodal by som, že zásah súdnej moci je vo svojej povahe kazuistický a roztrieštený. V dôsledku toho by mal byť Súdny dvor opatrný pri odpovedaní na nastolené otázky, z ktorých vyplývajú problémy systematickej povahy. Normotvorca je v lepšej pozícii na to, aby sa takými otázkami zaoberal, najmä vtedy, keď sa nastolujú problémy, ktoré sú svojou podstatou problémami daňovej a hospodárskej politiky.

b) Nevyhnutne obmedzujúce dôsledky koexistencie vnútroštátnych daňových systémov (kvázi obmedzenia)

i) Väčšia záťaž spôsobená dodržiavaním administratívno-právnych predpisov

42. Prvým dôsledkom vzájomného vzťahu osobitných vnútroštátnych daňových systé-

39 — Pozri ďalej moju analýzu situácií uvedených v judikatúre Súdneho dvora, oddiel IV písm. A bod 2 písm. c) nižšie.

mov je to, že každý systém má z čisto administratívno-právnej perspektívy svoje vlastné daňové orgány, svoj vlastný postup podávania daňových priznaní a svoje vlastné následné preskúmavanie (ak je to nevyhnutné) uvedených daňových priznaní. V dôsledku toho hospodárske subjekty pôsobiace v cezhraničných situáciách budú od samého počiatku podrobené väčšej záťaži spôsobenej dodržiavaním predpisov ako hospodárske subjekty pôsobiace iba v jednom členskom štáte.⁴⁰

ii) Existencia rozdielov

43. Druhým dôsledkom koexistencie osobitných vnútroštátnych daňových systémov je to, že medzi týmito systémami budú existovať rozdiely alebo odchýlky. To, že tieto rozdiely sú nevyhnutné, je zjavné vtedy, keď sa uváži, že vnútroštátne daňové systémy sú prispôbené konkrétnym makroekonomickým okolnostiam existujúcim v uvedenom členskom štáte v akýkoľvek daný okamih. Pri súčasnom stave integrácie hospodárstiev členských štátov sa tieto okolnosti medzi členskými štátmi značne odlišujú. Napríklad objem dôležitých výrobných faktorov sa

medzi členskými štátmi značne odlišuje (napr. štruktúra a veľkosť pracovných trhov a trhov kapitálu členských štátov). Členské štáty s veľkou pracovnou silou vo vzťahu ku kapitálu sa môžu napríklad rozhodnúť zatažiť prácu väčším daňovým bremenom ako kapitál.

44. Obdobne sa môžu medzi členskými štátmi zásadne líšiť rozhodnutia v hospodárskej politike. Tieto rozhodnutia sa odrážajú napríklad v daňových sadzbách: členské štáty sa môžu rozhodnúť ukladať relatívne vyššie dane tak, aby poskytli viac a lepšie verejné služby, alebo preto, lebo si želajú prerozdeliť viac príjmov nižším spoločenským vrstvám. Každé z týchto rozhodnutí je politickým rozhodnutím, ktoré je kľúčové pre právomoc členských štátov v priamych daniach. Tieto rozhodnutia zasa môžu byť faktorom prispievajúcim k ďalším odlišnostiam medzi vnútroštátnymi daňovými systémami, ako je napríklad prístup k zamedzeniu dvojitého hospodárskeho zdanenia — napríklad štáty s relatívne nižšími daňovými sadzbami sa môžu rozhodnúť pre klasický systém zamedzenia dvojitého zdanenia, zatiaľ čo štáty s vyššími daňovými sadzbami môžu uprednostňovať systém zápočtu.

40 — Pozri oznámenie Komisie Rade, Európskemu parlamentu a Hospodárskemu a sociálnemu výboru: „*Smerom k vnútornému trhu bez daňových prekážok*“, ktoré identifikuje veľké množstvo prekážok cezhraničnej hospodárskej činnosti na vnútornom trhu daňovej povahy, dospievajúc k záveru, že „väčšina z týchto problémov vyplýva zo skutočnosti, že spoločnosti v Európskej únii musia [v daný čas] dodržiavať až do pätnásť rôznych súborov pravidiel... Mnohorakosť daňových zákonov, dohovorov a praxe so sebou prináša značné náklady na ich dodržiavanie a sama osebe predstavuje bariéru cezhraničnej hospodárskej činnosti.“ [KOM(2001) 583 v konečnom znení, s. 11].

45. V dôsledku toho, pokiaľ nedôjde k väčšej integrácii hospodárstiev členských štátov v rámci Európskej únie, je logické, že

štruktúra a obsah systémov priamych daní členských štátov, rovnako ako daňových sadzieb, sa bude veľmi odlišovať.

článku 43 ES. Teda prekážky slobody usadiť sa vyplývajúce z rozdielov alebo odlišností medzi daňovými systémami dvoch alebo viacerých členských štátov patria mimo rozsahu pôsobnosti článku 43 ES. To možno odlišiť od prekážok vyplývajúcich z diskriminácie, ktoré sa objavujú ako výsledok pravidiel iba jednej daňovej právomoci.⁴²

46. Existencia týchto rozdielov má nevyhnutne narušujúce účinky na investície, zamestnanosť a v prípade spoločností a samostatne zárobkovo činných osôb aj na rozhodnutia usadiť sa. Je jasné, že rozdiely medzi členskými štátmi v úrovniach efektívneho zdaňovania podnikateľských subjektov, zaťaženia súvisiaceho so správou daní a v štruktúre vnútroštátnych daňových systémov ovplyvňujú umiestnenie hospodárskej činnosti. Ako však Súdny dvor nedávno potvrdil vo veci Schempp a ako som zdôraznil vo svojich návrhoch v uvedenej veci, možné narušenia vyplývajúce iba z rozdielov medzi daňovými systémami nepatria do rozsahu pôsobnosti ustanovení Zmluvy týkajúcich sa voľného pohybu. V uvedenej veci, ktorá sa týkala nároku podľa ustanovení Zmluvy upravujúcich občianstvo, Súdny dvor pripomenul, že „podľa judikatúry Súdneho dvora však Zmluva nezaručuje občanovi Únie, že presun jeho činnosti do členského štátu, ktorý je odlišný od toho, v ktorom mal bydlisko, je neutrálny z daňového hľadiska. Berúc do úvahy rozdiely právnych poriadkov členských štátov v uvedenej oblasti, takýto presun môže podľa prípadu byť viac alebo menej výhodný alebo nevýhodný pre občana z pohľadu nepriameho zdanenia“⁴¹. Presne tá istá zásada platí pre nároky na základe

47. Treba poznamenať, že hoci obmedzenia vyplývajúce z rozdielov nepatria do rozsahu pôsobnosti pravidiel Zmluvy týkajúcich sa voľného pohybu, nechce sa tým povedať, že v zásade spadajú mimo rozsahu pôsobnosti Zmluvy. Právomoc členských štátov v oblasti priamych daní skôr podlieha po prvé harmonizačným opatreniam prijatým na základe článku 94 ES a po druhé opatreniam prijatým Komisiou na základe článku 96 ES alebo 97 ES na odstránenie narušení podmienok hospodárskej súťaže.⁴³

42 — Možno tu uviesť vhodnú analógiu so sociálnym zabezpečením, oblasťou tiež založenou na v zásade samostatných koexistujúcich vnútroštátnych systémoch. Zatiaľ čo nariadenie Rady (EHS) č. 1408/71 zo 14. júna 1971 o uplatňovaní systémov sociálneho zabezpečenia na zamestnancov a ich rodiny, ktorí sa pohybujú v rámci spoločenstva (Ú. v. ES L 149, 1971, s. 2; Mim. vyd. 05/001, s. 35) tieto systémy v určitom rozsahu prepája, pri súčasnom stave práva Spoločenstva neplatí, že by sa fyzické osoby mohli pohybovať medzi členskými štátmi bez akýchkoľvek nepriaznivých dopadov na ich postavenie z hľadiska sociálneho zabezpečenia.

43 — Existencia rozdielov môže mať vskutku sama osebe pozitívny vplyv na hospodárstva členských štátov a môže prospievať vnútornému trhu. S výnimkou určitých extrémnych prípadov — napríklad prípadov „škodlivej daňovej konkurencie“ — existuje silný argument, že transparentná súťaž právnych úprav daňových systémov, rovnako ako v iných oblastiach, dáva členským štátom stimul na to, aby boli čo najefektívnejšie pri správe a štruktúrovaní svojich daňových systémov a pri využívaní svojich príjmov z priamych daní.

41 — Rozsudok z 12. júla 2005, Schempp, C-403/03, Zb. s. I-6421, bod 45. Pozri tiež bod 33 mojich návrhov v uvedenej veci a rozsudok z 15. júla 2004, Lindfors, C-365/02, Zb. s. I-7183, bod 34.

iii) Rozdelenie daňovej právomoci (rozdeľenie základu dane)

alebo sídla“ (zdaňovanie rezidentov) a „v štáte zdroja“ (zdaňovanie nerezidentov).⁴⁴

48. Tretím obmedzujúcim dôsledkom skutočnosti, že systémy priamych daní sú vnútroštátne, je nevyhnutnosť rozdeľovať právomoc vo veciach zdaňovania príjmu cezhranične pôsobiacich hospodárskych subjektov (rozdelenie základu dane). Rovnako ako v prípade rozdielov tieto obmedzenia treba odlišovať od diskriminácie, keďže vyplývajú nie z pravidiel iba jednej daňovej právomoci, ale z koexistencie dvoch osobitných daňových právomocí (t. j. ani jednu daňovú právomoc nemožno viniť z daňovej nevýhody). Na rozdiel od uvedených rozdielov by však tieto obmedzenia naďalej existovali dokonca aj vtedy, keby boli vnútroštátne daňové systémy svojou štruktúrou a obsahom úplne rovnaké.

49. Povahu tohto druhu obmedzenia možno vysvetliť celkom jednoducho. Je jasné, že koexistencia vnútroštátnych daňových systémov znamená, že pri cezhranične pôsobiacich hospodárskych subjektoch je nevyhnutné rozhodnúť sa, ako by mali tieto systémy vzájomne pôsobiť. Konkrétne, štát si musí zvoliť kritérium, na základe ktorého sa rozhoduje, aká časť príjmu hospodárskeho subjektu patrí do jeho daňovej právomoci. Za súčasného stavu medzinárodného daňového práva je jedna z najdôležitejších metód rozdelenia daňovej právomoci založená na rozlíšení medzi zdaňovaním „v štáte bydliska

50. V prípade zdaňovania v štáte bydliska alebo sídla má štát bydliska alebo sídla daňovníka v zásade daňovú právomoc nad celým jeho príjmom („celosvetové“ zdaňovanie). Základným zdôvodnením uvedeného postupu je to, že miestom, kde daňovník využíva väčšinu služieb (napr. verejné služby, sociálne zabezpečenie, infraštruktúru atď.) je štát jeho bydliska alebo sídla. Naopak, v prípade zdaňovania v štáte zdroja má štát nerezidenta daňovú právomoc iba nad tou časťou príjmu nerezidenta, ktorá je získaná na území štátu zdroja („územné“ zdaňovanie). Základným zdôvodnením uvedeného postupu je to, že je to štát zdroja, ktorý poskytuje „hospodársku príležitosť“ tento príjem získať.

51. V dôsledku tohto spôsobu rozdelenia daňovej právomoci môže hospodársky subjekt získavajúci príjem zo zdroja v zahraničí, pri neexistencii pravidiel o prednosti medzi príslušnými štátmi, podliehať dvojitému právnemu zdaneniu. Podľa medzinárodného daňového práva je všeobecne prijímaným pravidlom prednosti zdaňovania pravidlo „nároku štátu zdroja“: teda štát zdroja má prednostné právo zdaňovať príjem zo štátu zdroja. Čo sa týka zamedzenia dvojitého právneho zdanenia, je to preto vo všeobec-

44 – Pozri Vzorový dohovor OECD o zamedzení dvojitého zdanenia príjmu a kapitálu, s komentárom k jednotlivým článkom, OECD, Paríž, 1977, v revidovanom znení.

nosti záležitosťou štátu bydliska alebo sídla, ktorý sa môže rozhodnúť, či a ako si želá takú úľavu poskytnúť.⁴⁵ Napríklad sa štát môže rozhodnúť zamedziť dvojitému právnemu zdaneniu jednostranne alebo prostredníctvom DDZ; a použiť metódu oslobodenia alebo úveru.⁴⁶ Je preto jasné, že rozlíšenie medzi rezidentmi (štát bydliska alebo sídla, celosvetové zdaňovanie) a nerezidentmi (štát zdroja, územné zdaňovanie) je kľúčové pre súčasné rozdelenie daňovej právomoci medzi štátmi, ako sa to odráža v medzinárodnom daňovom práve.

vo veci Gilly po tom, čo poznamenal, že rozdelenie daňovej právomoci na základe štátnej príslušnosti nemôže byť ako také považované za predstavujúce diskrimináciu, Súdny dvor vyslovil, že to „vyplyva, pri neexistencii akýchkoľvek zjednocujúcich alebo harmonizačných opatrení prijatých v rámci Spoločenstva na základe najmä druhej odračky článku [293] Zmluvy, z [právomocí] zmluvných strán“ definovať kritériá rozdelenia svojich daňových právomocí medzi nimi so zreteľom na zamedzenie dvojitého zdanenia. Pri rozdeľovaní daňovej právomoci nie je z hľadiska členských štátov ani nenáležitá založiť svoje dohody na medzinárodnej praxi a vzorovom dohovore vypracovanom OECD...“⁴⁷. Obdobne Súdny dvor v mnohých veciach výslovne uznal zlučiteľnosť základnej odlišnosti medzi právomocou štátu bydliska alebo sídla (celosvetovou) a štátu zdroja (územnou) s právom Spoločenstva.⁴⁸

52. Podľa práva Spoločenstva majú právomoc vybrať si kritériá daňovej právomoci a rozdeliť ju výlučne členské štáty (ako to je upravené medzinárodným daňovým právom). V súčasnosti nemožno v práve Spoločenstva nájsť žiadne alternatívne kritériá ani žiaden základ pre stanovenie akýchkoľvek takých kritérií. Súdny dvor to uznal pri množstve príležitostí. Napríklad v rozsudku

45 — Pozri Vzorový dohovor OECD o zamedzení dvojitého zdanenia, už citovaný v poznámke pod čiarou 44.

46 — V prípade metódy oslobodenia štát bydliska alebo sídla daňovníka oslobodzuje príjem zo zdroja v zahraničí svojich rezidentov na základe toho, že tento príjem už bol zdanený v štáte „zdroja“ (t. j. štáte, v ktorom bol príjem získaný). V prípade metódy daňového úveru zamedzenia dvojitého zdanenia sú však daňovníci získavajúci príjem zo zdroja v zahraničí zdaňovaní v štáte ich bydliska alebo sídla z ich celosvetového príjmu vrátane príjmu zo zdroja v zahraničí, môžu si ale odpocítať daň zaplatenú v štáte zdroja od dane v štáte bydliska alebo sídla pripadajúcu na tento príjem zo zdroja v zahraničí.

47 — Rozsudok z 12. mája 1998, Gilly, C-336/96, Zb. s. I-2793, body 30 a 31. Pozri tiež bod 24: „Členské štáty majú právomoc určovať kritériá na zdaňovanie príjmu a majetku s cieľom zamedzenia dvojitého zdanenia — prostredníctvom okrem iného medzinárodných dohôd — a uzatvorili množstvo dvojstranných dohôd založených najmä na vzorovom dohovore o dani z príjmov a dani z majetku vypracovaní [OECD].“

48 — Pozri napríklad rozsudok z 12. júna 2003, Gerritse, C-234/01, Zb. s. I-5933, bod 45, kde Súdny dvor uznal, že „na daňové účely je bydlisko spojovacím faktorom, na ktorom je spravidla založené medzinárodné daňové právo, najmä Vzorová dohoda Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD)... na účely rozdelenia daňových právomocí medzi štátmi v situáciách zahŕňajúcich externé prvky.“ Pozri tiež rozsudky z 5. júla 2005, D. (C-376/03, Zb. s. I-5821, bod 28); z 12. decembra 2002, De Groot (C-385/00, Zb. s. I-11819, bod 93); Saint-Gobain ZN, už citovaný v poznámke pod čiarou 35; Futura Participations a Singer, už citovaný v poznámke pod čiarou 36, body 20 a 21, a zo 14. februára 1995, Schumacker (C-279/93, Zb. s. I-225, bod 34), v ktorom Súdny dvor uviedol „skutočnosť, že členský štát nepriznáva nerezidentovi určité výhody, ktoré priznáva rezidentovi, nie je spravidla diskriminujúca, keďže uvedená dve kategórie daňovníkov nie sú v porovnateľnej situácii“.

53. Bez ohľadu na uvedené Súdny dvor skonštatoval, že rozlíšenie medzi rezidentmi a nerezidentmi nie je vždy dostatočným základom pre rozdielne zaobchádzanie s daňovníkmi. Vo veci Marks & Spencer Súdny dvor zhrnul svoje stanovisko k tomuto aspektu a poznamenal, že: „... v daňovom práve môže bydlisko alebo sídlo daňovníkov predstavovať faktor spôsobilý odôvodniť vnútroštátne normy spôsobujúce rozdielne zaobchádzanie s daňovníkmi rezidentmi a daňovníkmi nerezidentmi. Bydlisko alebo sídlo však nie je vždy odôvodneným faktorom rozlišovania. Pripustiť, že členský štát usadenia môže slobodne uplatňovať rozdielne zaobchádzanie len na základe samotného dôvodu, že sídlo spoločnosti sa nachádza v inom členskom štáte, by totiž zbavilo článok 43 ES jeho obsahu... V každej konkrétnej situácii je potrebné skúmať, či je obmedzenie uplatňovania daňovej výhody na daňovníkov rezidentov odôvodnené relevantnými objektívnymi faktormi spôsobilými odôvodniť rozdielne zaobchádzanie...“⁴⁹.

54. Odôvodnenie Súdneho dvora v tejto veci ukazuje, že vtedy, keď existujú rozdiely v zaobchádzaní, bude podrobne skúmať, či existujú objektívne dôvody odôvodňujúce také rozdielne zaobchádzanie. Inak povedané: článok 43 ES je porušený v prípade, ak nie je rozdielne zaobchádzanie uplatňované príslušným členským štátom na jeho daňovníkov priamym a logickým dôsledkom skutočnosti, že za súčasného stavu vývoja práva Spoločenstva sa môžu pri cezhraničných situáciách vzťahovať na daňovníkov odlišné daňové povinnosti, ako je to v prípade čisto

vnútroštátnych situácií. V tomto ohľade je dôležité poznamenať, že hospodárske subjekty, ktoré využívajú svoje právo na slobodu pohybu, sú v zásade oboznámené s rozdielmi medzi vnútroštátnymi daňovými pravidlami, ktoré sa na nich vzťahujú, rovnako ako aj s príslušným rozdelením daňovej právomoci na základe dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia. Vo svetle uvedeného je otázka takáto: Akým povinnostiam podliehajú členské štáty na základe článku 43 ES?

c) Obmedzenia patriace pod článok 43 ES

55. Na zopakovanie, ak je obmedzenie slobody usadiť sa výlučne výsledkom koexistencie vnútroštátnych daňových správ, rozdielov medzi vnútroštátnymi daňovými systémami alebo rozdelenia daňovej právomoci medzi dvoma daňovými systémami (kvázi obmedzenie), toto obmedzenie by nemalo patriť do rozsahu pôsobnosti článku 43 ES. Naopak, „skutočné“ obmedzenia, teda obmedzenia slobody usadiť sa prekračujúce hranice obmedzení nevyhnutne vyplývajúcich z existencie vnútroštátnych daňových systémov, patria pod zákaz podľa článku 43 ES, okrem prípadu, ak sú odôvodnené. Podľa uvedeného znenia na to, aby nevýhodné

⁴⁹ — Rozsudok Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 4, body 37 a 38.

daňové zaobchádzanie patrilo do rozsahu pôsobnosti článku 43 ES, malo by vyplývať z diskriminácie, ktorá je výsledkom pravidiel jedného štátu, a nie z rozdielov alebo rozdelenia daňovej právomoci medzi (dvoma alebo viacerými) daňovými systémami členských štátov.

a naopak. V dôsledku toho článok 43 ES ukladá štátu dve rôzne kategórie povinností v závislosti od toho, v akej pozícii vykonáva v konkrétnej veci svoju právomoc.

56. Ako som pripomenul vyššie, Súdny dvor vyslovil, že diskriminácia spočíva v „uplatňovaní rozličných pravidiel na porovnateľné situácie alebo uplatňovaní rovnakého pravidla na rozdielne situácie“⁵⁰.

57. Podľa môjho názoru skutočnosť, že koncept diskriminácie sa uplatňuje rozličnými spôsobmi na štáty konajúce v postavení štátu bydliska alebo sídla a konajúce v postavení štátu zdroja, vyplýva z metódy rozdelenia daňovej právomoci prijatej členskými štátmi — teda rozlišovania medzi celosvetovou daňovou právomocou (štátu bydliska alebo sídla) a územnou daňovou právomocou (štátu zdroja). Jednoducho, keďže sa povaha vykonávanej daňovej právomoci v každom jednom prípade zásadne líši, hospodársky subjekt podliehajúci právomoci štátu bydliska alebo sídla nemôže byť *per se* považovaný za hospodársky subjekt v porovnateľnej situácii ako hospodársky subjekt podliehajúci právomoci štátu zdroja

i) Povinnosti štátu bydliska alebo sídla podľa článku 43 ES

58. Ústrednou povinnosťou uloženou štátom vykonávajúcim právomoc štátu bydliska alebo sídla je v zásade zaobchádzať s príjmom zo zdroja v zahraničí svojich rezidentov v súlade so spôsobom, akým rozdelil svoj základ dane. V rozsahu, v akom rozdelil svoj základ dane tak, že zahrňa tento príjem zo zdroja v zahraničí — t. j. zaobchádza s ním ako so zdaniteľným príjmom —, nesmie robiť rozdiely medzi príjmom zo zdroja v zahraničí a vnútroštátnym príjmom. Táto zásada bola ilustrovaná judikatúrou Súdneho dvora. Tak napríklad v prípade zdaňovania príjmu právnických osôb Súdny dvor vyslovil:

— V rozsahu, v akom sa rozhodne zamedziť dvojitému hospodárskemu zdaneniu dividend svojich rezidentov, štát bydliska alebo sídla s daňovou právomocou nad celosvetovým príjmom svojich rezidentov musí poskytnúť rovnakú úľavu dividendám vyplácaným zo zahraničia zo zdrojov v zahraničí, ako poskytuje vnútroštátnym dividendám, a musí na tento účel zohľadniť daň z príjmu

50 — Rozsudok Royal Bank of Scotland, už citovaný v poznámke pod čiarou 37, bod 26 a tam citovaná judikatúra.

právnických osôb zaplatenú v zahraničí.⁵¹

v zahraničí, ktorých dcérske spoločnosti by inak podliehali ACT.⁵³

- Obdobne, keď štát bydliska alebo sídla umožňuje započítať vnútroštátne straty na vnútroštátne zisky z predošlého alebo nasledujúceho zdaňovacieho obdobia, túto možnosť nemožno uprieť iba z toho dôvodu, že príslušná spoločnosť tiež získava príjem zo zdroja v zahraničí.⁵²
- Navyše, keď štát povoľuje úľavu z povinnosti platiť ACT z príjmu skupiny vnútroštátnym dcérskym spoločnostiam rozdeľujúcim zisk vnútroštátnym materským spoločnostiam, musí rozšíriť túto možnosť na vnútroštátne dcérske spoločnosti rozdeľujúce zisk materským spoločnostiam

59. Naopak, v rozsudku vo veci Marks & Spencer Súdny dvor vyslovil, že v zásade v rozsahu, v akom členský štát nevykonáva daňovú právomoc nad dcérskou spoločnosťou nerezidentom materskej spoločnosti rezidenta, nemusí priznávať úľavu na straty.⁵⁴ Inak povedané, ak štát bydliska alebo sídla rozdelil svoj základ dane tak, že nevykonáva daňovú právomoc nad zahraničnou dcérskou spoločnosťou jedného zo svojich rezidentov — obchodnej spoločnosti, uvedený štát v zásade koná vnútorne neprotirečivo, keď odmieta zohľadniť odpočty vzťahujúce sa na uvedený príjem zo zdroja v zahraničí pri vypočítavaní dane svojho rezidenta.

60. Čo sa týka zdaňovania príjmu fyzických osôb, judikatúra Súdneho dvora v zásade uznala pravidlo medzinárodného daňového práva, že je úlohou štátov bydliska alebo sídla, aby v súlade s ich celosvetovou daňovou právomocou úplne zohľadnili osobné okolnosti pracovníka alebo podnikateľa⁵⁵ okrem prípadu a v rozsahu, v akom

51 — Pozri rozsudky Manninen, už citovaný v poznámke pod čiarou 2 (daňový úver priznaný u vnútroštátnych dividend musí byť tiež priznaný u dividend so zdrojom v zahraničí); Verkooijen, už citovaný v poznámke pod čiarou 31 (štát bydliska alebo sídla musí priznať rovnaké oslobodenie od dane z príjmov fyzických osôb u dividend so zdrojom v zahraničí ako priznáva vnútroštátnym dividendám), a z 15. júla 2004, Lenz (C-315/02, Zb. s. I-7063) (možnosť týkajúca sa zaobchádzania na účely dane z príjmov dostupná u vnútroštátnych dividend sa musí vzťahovať aj na dividendy so zdrojom v zahraničí). Pozri tiež rozsudok zo 4. marca 2004, Komisa/Francúzsko (C-334/02, Zb. s. I-2229) (výhoda konečnej zrážkovej dane s nízkou sadzbou bola obmedzená na výnosy zo splátok dlhu platených iba dlžníkmi rezidentmi; obdobná výhoda by mala byť priznaná príjemcom platieb od zahraničných dlžníkov), a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Tizzano 10. novembra 2005 vo veci Meilicke (C-292/04, Zb. s. I-1835).

52 — Rozsudok zo 14. decembra 2000, AMID (C-141/99, Zb. s. I-11619); uznesenie z 12. septembra 2002, Mertens (C-431/01, Zb. s. I-7073) (vnútroštátna spoločnosť povinná započítať vnútroštátne straty na zisky v zahraničí); rozsudok ICI, už citovaný v poznámke pod čiarou 36 (podmienenie vnútroštátnej úľavy zo straty otázku, či mala vnútroštátna spoločnosť dcérske spoločnosti v zahraničí).

53 — Rozsudok Metallgesellschaft, už citovaný v poznámke pod čiarou 3.

54 — Rozsudok Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 4, bod 46. Súdny dvor to odôvodnil okrem iného tým, že spoločnosti nemôžu mať voľbu vybrať si daňovú právomoc na základe ustanovení o voľnom pohybe, keďže by to ohrozilo vyvážené rozdelenie daňovej právomoci.

55 — Napríklad nezdaniteľné minimá, možnosti rozdelenia príjmu pre manželov alebo odpočet výdavkov na údržbu.

uvedené okolnosti zohľadnil štát zdroja (napr. na základe ustanovení DDZ).⁵⁶ Ďalej investičné stimuly udelené rezidentom investujúcim v domovskom štáte musia byť tiež udelené pre cezhraničné investície.⁵⁷

61. Napokon, hoci štát bydliska alebo sídla môže platne od daňovníkov, ktorí sa usilujú trvalo opustiť jeho daňovú právomoc, vyžadovať, aby vyrovnali svoje daňové nedoplatky (zdanenie pri odchode ukladané napríklad z dosiaľ nerealizovaného zisku z majetkových účastí), nemôže uložiť také dane pri odchode spôsobom, ktorý nie je primeraný potrebe zabezpečenia daňovej koherentnosti alebo zamedzenia zneužitia.⁵⁸

62. Čo sa týka povinností štátu bydliska alebo sídla v oblasti zdaňovania príjmov právnických osôb, rád by som dodal krátky komentár k rozsudku Súdneho dvora vo veci Bosal⁵⁹. V uvedenej veci Súdny dvor vyslovil rozpor s článkom 43 ES holandského pravidla, na základe ktorého si mohli materské

spoločnosti — rezidenti Holandska odpočítat náklady vzťahujúce sa na dcérsku spoločnosť iba vtedy, ak uvedená dcérska spoločnosť podliehala dani v Holandsku alebo ak boli jej náklady nepriamo využité pri tvorbe zisku zdaniteľného v Holandsku. Súdny dvor použil pri dosiahnutí tohto záveru v zásade trojkrokové odôvodnenie. Po prvé po tom, čo došiel k záveru, že holandské obmedzenie možnosti odpočítat náklady je v zásade zlučiteľné so smernicou o materských a dcérskych spoločnostiach,⁶⁰ Súdny dvor poznamenal, že také obmedzenie „by mohlo odradiť“ (holandskú) materskú spoločnosť od vykonávania svojich činností prostredníctvom dcérskej spoločnosti zriadenej v inom členskom štáte, a teda by predstavovalo obmedzenie zakladania dcérskych spoločností v zmysle článku 43 ES. Po druhé Súdny dvor odmietol možnosť, že by pravidlo mohlo byť odôvodnené dôvodmi takzvanej „daňovej koherentnosti“ (t. j. potreby zachovať súdržnosť holandského daňového systému). Dôvodil, že v danej veci neexistovala žiadna „priama spojitost“ medzi priznaním daňovej výhody — právom materskej spoločnosti odpočítat si náklady spojené s jej podielom na základnom imaní jej dcérskych spoločností — a daňovou povinnosťou jej dcérskej spoločnosti. V tomto ohľade Súdny dvor citoval svoj rozsudok vo veci Baars⁶¹, že nebolo možné zistiť existenciu žiadnej priamej spojitosti pri rozličných daniach alebo pri daňovom zaobchádzaní s rozličnými daňovníkmi. Po tretie Súdny dvor odmietol tvrdenie, že kvôli zásade teritoriality nemohli byť situácie holandskej materskej spoločnosti s dcérskymi spoločnosťami podliehajúcimi holandskej dani a holandskej materskej spoločnosti s dcérskymi spoločnosťami nepodliehajúcimi holandskej dani považované za „porovnateľné“ na účely článku 43 ES. V tomto ohľade sa Súdny dvor obmedzil

56 — Pozri napríklad rozsudky De Groot, už citovaný v poznámke pod čiarou 48, body 99 a 100; zo 14. septembra 1999, Gschwind, C-391/97, Zb. s. I-5451, bod 22, a z 27. júna 1996, Asscher, C-107/94, Zb. s. I-3089, bod 44. Všeobecne prijímaným dôvodom je to, že štát bydliska alebo sídla, ktorý zdaňuje celosvetový príjem, je v lepšom postavení, aby získal informácie o týchto okolnostiach. Pozri tiež takzvanú výnimku rozsudku Schumacker z tejto zásady, ktorá je analyzovaná nižšie.

57 — Rozsudky zo 14. novembra 1995, Svensson a Gustavsson, C-484/93, Zb. s. I-3955, rovnako ako aj Verkooijen, už citovaný v poznámke pod čiarou 31.

58 — Rozsudok z 11. marca 2004, De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Zb. s. I-2409.

59 — Rozsudok z 18. septembra 2003, C-168/01, Zb. s. I-9409.

60 — Na základe článku 4 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach.

61 — Pozri poznámku pod čiarou 28.

na citovanie svojho rozsudku vo veci Metallgesellschaft⁶² a poznamenal, že zatiaľ čo uplatnenie zásady teritoriality v jeho rozsudku vo veci Futura⁶³ sa týkalo zdaňovania jednotlivej spoločnosti (pôsobiacej v inom členskom štáte prostredníctvom organizačnej zložky), daná vec sa týkala zdaňovania materskej a dcérskej spoločnosti (t. j. dvoch právnických osôb zdaňovaných osobitne).

zisk nie je zdanený (oslobodený) v uvedenom členskom štáte, na druhej strane nie sú porovnateľné. Skrátka, toto sa mi zdá byť klasickým príkladom rozdielu v zaobchádzaní vyplývajúceho priamo z rozdelenia základu dane. Zdá sa mi, že výsledkom rozsudku Súdneho dvora bolo nezohľadnenie rozhodnutia členských štátov o rozdelení daňovej právomoci a prednostného práva zdaňovať — čo je rozhodnutie, ktoré je, ako som poznamenal vyššie, výlučne v právomoci členských štátov.

63. Dovolím si tvrdiť, že tento rozsudok podľa môjho názoru nedostatočne uznal rozdelenie daňovej právomoci členských štátov v uvedenej veci. Poukazujem najmä na zistenie Súdneho dvora, že kritérium zlučiteľnosti bolo splnené. Podľa môjho názoru je skutočnosť, že Holandsko oslobodzuje od zdanenia všetky zisky vyplácané „do tuzemska“ zahraničnými dcérskymi spoločnosťami, pre analýzu kľúčová. Teda rozdelenie daňovej právomoci medzi Holandskom a členskými štátmi, ktorých sú dcérske spoločnosti rezidentmi, bolo také, že právomoc zdaňovať zisk dcérskych spoločností v zahraničí mal výlučne neskôr uvedený štát — štát zdroja. V dôsledku toho by sa mi zdalo, že by bolo celkom v súlade s týmto rozdelením právomoci, keby Holandsko pridelilo uvedené platby platené holandskou materskou spoločnosťou, ktoré sa vzťahovali na oslobodené zisky dcérskych spoločností v zahraničí, členskému štátu dcérskych spoločností. Inými slovami, zdalo by sa jasné, že situácia vnútroštátnej materskej spoločnosti s dcérskou spoločnosťou, ktorej zisk je zdaniteľný v uvedenom členskom štáte, na jednej strane a situácia takej materskej spoločnosti s dcérskou spoločnosťou, ktorej

64. Dodal by som, že v zásade tiež výsledok rozsudku vo veci Bosal znamená, že (tie isté) náklady by mohli byť rovnako odpočítané v členskom štáte dcérskej spoločnosti. Zatiaľ čo možno predpokladať, že Súdny dvor by nemal v úmysle umožniť „dvojitú úľavu“, jeho rozsudok nijako nenaznačuje, ktorý z dvoch štátov — štát materskej spoločnosti alebo štát dcérskej spoločnosti — by mal mať prednostné právo zdaňovať pri tomto odpočte nákladov. Vskutku, toto bola druhá prejudiciálna otázka položená v uvedenej veci Hoge Raad, na ktorú Súdny dvor výslovne neodpovedal. Stačí uviesť, ako som poznamenal vyššie, že právo Spoločenstva

62 — Pozri poznámku pod čiarou 3.

63 — Pozri poznámku pod čiarou 36.

neobsahuje žiaden základ pre rozdelenie takej právomoci a prednostného práva.⁶⁴

65. Ako osobitný bod je dôležité poznamenať, že v rozsudku vo veci Marks & Spencer Súdny dvor dodal výnimku — čo sa týka zdaňovania príjmov právnických osôb — zo zásady, že štáty bydliska alebo sídla sú povinné zaobchádzať s príjmom svojich rezidentov zo zahraničia v súlade so spôsobom, akým rozdelili svoj základ dane. Súdny dvor vyslovil, že za výnimočných okolností, keď neexistuje vôbec žiadna možnosť, aby si dcérske spoločnosti, ktoré sú rezidentmi iného členského štátu, zohľadnili svoje straty, štát bydliska alebo sídla musí na také straty rozšíriť režim úlav pre vnútroštátne skupiny napriek skutočnosti, že štát bydliska alebo sídla inak nevykonáva žiadnu daňovú právomoc nad uvedenými dcérskymi spoločnosťami.⁶⁵ Vysvetlil túto výnimku tým dôvodom, že uprieť za takých okolností v prípade straty právo na úľavu pre skupinu by presahovalo „rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie podstaty“ cieľa dosiahnutia vyváženého rozdelenia daňových právomocí.⁶⁶ Akýkoľvek môže byť *ratio decidendi*

výnimky, tvrdím, že by mala byť uplatňovaná mimoriadne restriktívne. Pôsobí asymetricky tým, že na jednej strane ponúka úľavu v prípadoch, keď má uplatňovanie daňových predpisov štátu zdroja za následok straty dcérskych spoločností, zatiaľ čo na druhej strane ponecháva mimoriadny zisk získaný dcérskymi spoločnosťami pôsobiacimi vo výhodnejšom daňovom režime nezdanený v štáte bydliska alebo sídla. Konečný výsledok môže byť taký, že touto výnimkou Súdny dvor zaviedol dodatočný rozdiel do vzájomného vzťahu vnútroštátnych daňových systémov, čím ďalej narušil výkon slobody usadiť sa a voľný pohyb kapitálu v rámci Spoločenstva. Povedané trochu inak, nevidím žiaden dôvod, prečo by spoločnostiam, ktoré sa rozhodnú premiestniť svoje činnosti do iného členského štátu, pri plnej znalosti miestnej daňovej právnej úpravy mala byť priznávaná veľmi selektívna a narušujúca daňová úľava v štáte bydliska alebo sídla za okolností, keď ich činnosti v štáte zdroja vytvárajú straty, ktoré nemožno uplatniť v neskôr uvedenom štáte.

64 — Dodal by som, že ťažko sa mi nachádza význam rozsudku Metallgesellschaft (už citovaný v poznámke pod čiarou 3) pre situáciu uvedenú v rozsudku Bosal (už citovaný v poznámke pod čiarou 59). V uvedenej veci Súdny dvor v zásade konštatoval, že skupinám spoločností s materskou spoločnosťou zo zahraničia nemožno odoprieť výhodu systému voľby príjmu v rámci skupiny dostupnú skupinám spoločností s vnútroštátnou materskou spoločnosťou, podľa ktorého dcérske spoločnosti v Spojenom kráľovstve nemuseli platiť inak uplatniteľnú ACT z dividend, ktoré vyplácajú svojim materským spoločnostiam. V uvedenom prípade patrila právomoc zdaňovať zisk dcérskych spoločností v Spojenom kráľovstve v zásade Spojenému kráľovstvu, a teda Spojené kráľovstvo bolo povinné pri výkone tejto právomoci priznať tie isté výhody všetkým dcérskym spoločnostiam rezidentom Spojeného kráľovstva bez ohľadu na umiestnenie ich materských spoločností. V uvedenom zmysle by sa vec mohla považovať za opak situácie z rozsudku Bosal, kde sa Holandsko ako štát sídla materskej spoločnosti rozhodlo nevykonávať žiadnu daňovú právomoc nad ziskami dcérskych spoločností nerezidentov.

65 — Pozri poznámku pod čiarou 4, body 55 a 56.

66 — Tamže.

ii) Povinnosti štátu zdroja podľa článku 43 ES

66. Keďže štáty zdroja majú daňovú právomoc iba nad príjmom, ktorý je získaný nerezidentom v rámci právomoci štátu zdroja, podliehajú obmedzenejším povinnostiam podľa článku 43 ES. V zásade to možno vyjadriť ako povinnosť zaobchádzať so všetkými nerezidentmi spôsobom porovnateľ-

ným so spôsobom, akým zaobchádza s rezidentmi (zákaz diskriminácie) v rozsahu, v akom títo nerezidenti patria pod ich daňovú právomoc — t. j. so zohľadnením rozdielu v rozsahu ich daňovej právomoci nad rezidentmi a nerezidentmi.

— navyše v rozsahu, v akom štát zdroja vykonáva daňovú právomoc nad zahraničnou organizačnou zložkou, nemôže uplatňovať vyššiu sadzbu dane z príjmov právnických osôb na túto organizačnú zložku, ako uplatňuje na svoje vlastné spoločnosti rezidentov,⁷⁰

67. V prípade zdaňovania príjmov právnických osôb bola táto povinnosť uplatňovaná v tom význame, že napríklad:

— daňové výhody priznané spoločnostiam rezidentom — vrátane výhod udelených v súlade s dohodami o zamedzení dvojitého zdanenia⁶⁷ — musia byť priznávané rovnakým spôsobom organizačným zložkám (stálym prevádzkarniam) spoločností nerezidentov, ak tieto organizačné zložky inak podliehajú dani z príjmov právnických osôb rovnako ako spoločnosti rezidenti.⁶⁸ Tak napríklad organizačné zložky spoločností nerezidentov majú nárok na také isté započítateľné úvery v prípade vyplatených dividend, ak sú im tieto dividendy zdaňované rovnakým spôsobom, akým sú zdaňované spoločnosti rezidenti,⁶⁹

— štát zdroja tiež nemôže podrobiť iba platby úrokov vyplácané do zahraničia z úveru poskytnutému dcérskej spoločnosti rezidentovi akcionárom nerezidentom ovládajúcim dcérsku spoločnosť napr. požiadavkám na minimálne základné imanie (pravidlá pre podkapitalizáciu) bez toho, aby akýmkoľvek takým požiadavkám podrobil vnútroštátne platby, ibaže je taká požiadavka odôvodnená,⁷¹

— naopak, Súdny dvor konštatoval, že skutočnosť, že na účely výpočtu základu dane pre daňovníkov nerezidentov berie štát zdroja do úvahy iba zisk a stratu vyplývajúce z ich činností v uvedenom štáte — a nie napríklad straty vznikajúce v ich štáte bydliska alebo sídla —, nie je Zmluvou nijako zakázaná⁷²

67 — Rozsudok Saint-Gobain, už citovaný v poznámke pod čiarou 35.

68 — Rozsudky z 28. januára 1986, Komisia/Francúzsko (270/83, Zb. s. 273); z 13. júla 1993, Commerzbank (C-330/91, Zb. s. I-4017) (organizačná zložka spoločnosti nerezidenta oprávnená na ten istý úrok pri vrátení preplatku na dani); Futura, už citovaný v poznámke pod čiarou 36 (organizačná zložka spoločnosti nerezidenta oprávnená na tie isté možnosti prevodu straty).

69 — Rozsudok Avoir Fiscal, už citovaný v poznámke pod čiarou 68.

70 — Rozsudok Royal Bank of Scotland, už citovaný v poznámke pod čiarou 37.

71 — Rozsudok z 12. decembra 2002, Lankhorst-Hohorst, C-324/00, Zb. s. I-11779, a pozri vec Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Zb. s. I-2107 (Ú. v. EÚ C 57, 2005, s. 20).

72 — Rozsudok Futura, už citovaný v poznámke pod čiarou 36, bod 21.

— ďalej štáty zdroja by nemali ukladať neprimerane náročné administratívne alebo účtovné požiadavky zahraničným spoločnostiam pôsobiacim na ich území (t. j. požiadavky, ktoré presahujú rámec toho, čo vyplýva zo skutočnosti, že správa daní je vecou štátu), vrátane situácie, keď je dodržiavanie týchto požiadaviek nevyhnutné na využitie daňovej výhody vzťahujúcej sa na príjem zo štátu zdroja.⁷³

veci Bouanich, účinok akejkoľvek relevantnej DDZ na predmetnú situáciu.⁷⁷ Naopak, štáty zdroja môžu v zásade odmietnuť udeliť nerezidentom osobné výhody udeľované rezidentom, keďže podľa medzinárodného daňového práva je úlohou štátu bydliska alebo sídla zohľadniť pri zdaňovaní fyzických osôb okolnosti konkrétnej osoby,⁷⁸

68. V prípade zdaňovania príjmov fyzických osôb táto zásada napríklad znamená, že

— štáty zdroja nesmú rozlišovať medzi rezidentmi a nerezidentmi v prípade odpočtov z dane z príjmov fyzických osôb vzťahujúcich sa na príjem — teda odpočtov, ktoré sú „priamo spojené“⁷⁴ s činnosťou, ktorá vytvorila zdaniteľný príjem v štáte zdroja (napr. náklady na podnikanie).⁷⁵ V tomto ohľade je rozhodujúci účinok rôznych pravidiel a nie ich podoba.⁷⁶ To zahŕňa, ako to Súdny dvor nedávno konštatoval v rozsudku vo

— Súdny dvor však z tejto zásady stanovil výnimku, konkrétne, od štátu zdroja možno vyžadovať, aby „konal“ ako štát bydliska alebo sídla pri zohľadňovaní osobných okolností vtedy, keď je viac ako 90 % príjmu fyzickej osoby získavaných a zdaňovaných v štáte zdroja.⁷⁹ Dôvodom pre túto výnimku je vyhnutie sa situácii, keď by v prípadoch, keď daňovník nemá vo svojom štáte bydliska alebo sídla dostatočný príjem na to, aby štát bydliska alebo sídla zohľadnil jeho osobné okolnosti, neboli tieto okolnosti zohľadnené nikde. Akýkoľvek vysoký môže byť primeraný percentuálny po-

73 — Rozsudky z 28. apríla 1998, Safir, C-118/96, Zb. s. I-1897, rovnako ako aj Futura Participations a Singer, už citovaný v poznámke pod čiarou 36.

74 — Rozsudok Gerritse, už citovaný v poznámke pod čiarou 48, bod 27.

75 — Rozsudky Gerritse, už citovaný v poznámke pod čiarou 48; Schumacker, už citovaný v poznámke pod čiarou 48. Pozri tiež rozsudky Asscher, už citovaný v poznámke pod čiarou 52 (nepripustnosť vyššej daňovej sadzby pre nerezidentov) a z 11. augusta 1995, Wielockx (C-80/94, Zb. s. I-2493) (štáty zdroja musia pripustiť odpočítanie príspevkov na dôchodkové poistenie platených nerezidentmi od príjmu získaného na ich území rovnakým spôsobom ako v prípade rezidentov okrem prípadu uplatnenia obrany založenej na daňovej koherentnosti).

76 — Rozsudok Gerritse, už citovaný v poznámke pod čiarou 48, bod 54.

77 — Rozsudok z 19. januára 2006, Bouanich, C-265/04, Zb. s. I-923, body 51 až 55.

78 — Pozri napríklad rozsudok D, už citovaný v poznámke pod čiarou 48, bod 38 (o dani z majetku).

79 — Rozsudky Schumacker, už citovaný v poznámke pod čiarou 48; D, už citovaný v poznámke pod čiarou 48, bod 30; z 1. júla 2004, Wallentin, C-169/03, Zb. s. I-6443; Wielockx, už citovaný v poznámke pod čiarou 75, bod 22, a Gschwind, už citovaný v poznámke pod čiarou 56.

diel na uplatnenie uvedenej výnimky, podľa môjho názoru je rozhodujúce, že osobné okolnosti daňovníka by nemohli byť zohľadnené inak.⁸⁰

69. Ďalším uplatnením povinnosti štátu zdroja zabrániť diskriminácii je to, že v rozsahu, v akom sa štát zdroja rozhodne zamedziť vnútroštátnemu dvojitému hospodárskemu zdaňovaniu svojich rezidentov (napríklad pri zdaňovaní dividend), musí uplatniť túto úľavu na nerezidentov v rozsahu, v akom podobné vnútroštátne dvojité hospodárske zdanenie vyplýva z výkonu jeho daňovej právomoci nad týmito nerezidentmi (napríklad keď štát zdroja podrobí zisky spoločnosti najskôr dani z príjmov právnických osôb a potom dani z príjmov pri rozdelení zisku). To vyplýva zo zásady, že daňové výhody poskytnuté štátom zdroja nerezidentom by mali byť rovnocenné daňovým výhodám udeleným rezidentom v rozsahu, v akom štát zdroja inak vykonáva rovnocennú daňovú právomoc nad oboma skupinami.⁸¹

70. Napriek tomu však členské štáty podľa môjho názoru môžu zabezpečiť splnenie

svojich povinností z ustanovení Zmluvy o slobode pohybu prostredníctvom ustanovení obsiahnutých v DDZ. Takže napríklad v prípade štátu zdroja uplatňujúceho vnútroštátne hospodárske dvojité zdanenie nerezidentov rovnakým spôsobom ako v prípade svojich rezidentov uvedený štát zdroja podľa môjho názoru môže zabezpečiť, aby jeho nerezidenti dostali takú istú úľavu od dvojitého zdanenia ako jeho rezidenti na základe DDZ. V takej situácii však rozsah úľavy od dvojitého zdanenia poskytnutej nerezidentom musí byť rovnocenný rozsahu úľavy poskytnutej rezidentom. V tomto ohľade by som sa zhodoval s prístupom prijatým Súdnym dvorom v jeho rozsudku vo veci Bouanich, kde konštatoval, že v prípade, keď štát vykonáva takú istú daňovú právomoc nad akcionármi, ktorí nie sú jeho rezidenti, ako nad akcionármi, ktorí sú jeho rezidentmi, je úlohou vnútroštátneho súdu posúdiť, či, zohľadniac uplatniteľnú DDZ, sa s rezidentmi zaobchádzalo priaznivejšie ako s nerezidentmi.⁸²

71. Zhodnotenie dodržiavania povinností vyplývajúcich z ustanovení Zmluvy týkajúcich sa voľného pohybu zo strany členských štátov by podľa môjho názoru malo zohľadniť účinok dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia z dvoch dôvodov. Po prvé, ako som poznamenal vyššie, členské štáty si môžu medzi sebou rozdeliť nie len daňovú právomoc, ale aj prednosť zdaňovania. Teda v uvedenom príklade môže štát zdroja, ktorý uplatňuje dvojité hospodárske zdanenie divi-

80 — Pozri napríklad rozsudky Gschwind, už citovaný v poznámke pod čiarou 56, bod 29; de Groot, už citovaný v poznámke pod čiarou 48, bod 101. Výnimočná povinnosť štátu zdroja zohľadniť osobné okolnosti sa tiež uplatňuje v prípade dane z majetku ako ďalšej priamej dane založenej na schopnosti daňovníka platiť: rozsudok D, už citovaný v poznámke pod čiarou 48, body 31 až 34. Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Léger 1. marca 2005 vo veci Ritter-Coulais (C-152/03, Zb. s. I-1711), ktoré obhajujú rozšírenie tejto výnimky za hranice „typických“ osobných výhod na právo odpočítat straty príjmov z nájmu utrené v štáte bydliska alebo sídla.

81 — Pozri rozsudky už citované v poznámkach pod čiarou 67 a 68.

82 — Pozri poznámku pod čiarou 77, bod 51.

dend, zabezpečiť prostredníctvom DDZ, aby mu zamedzil štát bydliska alebo sídla. Po druhé, ak by nebol účinok DDZ v konkrétnom prípade zohľadnený, ignorovalo by to ekonomickú realitu činnosti uvedeného daňovníka a stimulov v cezhraničnom kontexte. Inak povedané, mohlo by to skresliť skutočný účinok kombinácie povinností uložených štátom bydliska alebo sídla a štátom zdroja na uvedeného daňovníka. Zdôraznil by som, že v prípade takého scenára by bolo súčasťou povinností štátu zdroja zo Zmluvy zabezpečiť, aby bol tento výsledok dosiahnutý. Nemohol by sa brániť napríklad tvrdením, že štát bydliska alebo sídla porušil svoje povinnosti z DDZ tým, že nezamedzil príslušnému dvojitému hospodárskemu zdaneniu.⁸³

72. Všeobecnejšie povedané, podľa môjho názoru kombinácia povinností uložených štátom bydliska alebo sídla a štátom zdroja na základe ustanovení o voľnom pohybe by mala byť správne posudzovaná ako celok alebo ako kombinácia dosahujúca určitý druh rovnováhy. Preskúmanie situácie konkrétneho hospodárskeho subjektu v rámci iba jedného z týchto štátov — bez zohľadnenia povinností druhého štátu podľa článku 43 ES — môže vytvoriť nevyvážený a zavádzajúci dojem a nemusí zachytiť ekonomickú realitu, v ktorej uvedený hospodársky subjekt pôsobí.

83 — V tomto ohľade poznamenávam, že odlišný prístup bol prijatý Súdom EZVO v jeho rozsudku z 23. novembra 2004, Fokus Bank/Nórske kráľovstvo (E-1/04, 2004 EFTA Court Report, 11). Uvedená vec nastolila okrem iného otázku zlučiteľnosti s voľným pohybom kapitálu (článok 40 Dohody o EHP, rovnocenný článok 56 ES) nórskeho pravidla, na základe ktorých Nórsko podrobilo zisk spoločnosti najskôr dani z príjmov právnických osôb a pri rozdeľovaní zisku (1) v prípade rezidentov, dani z príjmu. Bol však priznaný úplný daňový úver akcionárom rezidentom na zamedzenie dvojitého hospodárskeho zdanenia dividend; (2) v prípade nerezidentov, 15 % zrážkovej dani. Na základe príslušnej DDZ však v uvedenej veci bolo týchto 15 % započítaných na daň uloženú v štáte bydliska alebo sídla. Tým, že konštatoval, že toto pravidlo porušuje zásadu voľného pohybu kapitálu, Súd EZVO postavil na roveň zdaňovanie dividend vyplácaných do zahraničia (zdaňovanie štátom zdroja) s dividendami vyplácanými do tuzemska (zdaňovanie štátom bydliska alebo sídla), opierajúc sa o rozsudky Súdneho dvora Lenz a Manninen (bod 30), a ako dôvod uviedol, že uvedený štát zdroja sa v zásade nemôže opierať o ustanovenia DDZ, aby napravil dvojitý hospodársky zdanenie spôsobené uvedeným štátom zdroja (bod 37). Z vyššie vysvetlených dôvodov sa s touto analýzou nezhodujem.

73. Na záver by som dodal, že samozrejme, dokonca ak aj daňové pravidlo členského štátu v zásade spadá pod rozsah zákazu podľa článku 43 ES (t. j. predstavuje diskrimináciu alebo „skutočné“ obmedzenie), je možné sa od neho odchyliť napríklad z dôvodov potreby zabezpečiť daňovú koherentnosť vnútroštátnych daňových systémov⁸⁴ a potreby zabrániť zneužitiu práva.⁸⁵

84 — Rozsudok z 28. januára 1992, Bachmann, C-204/90, Zb. s. I-249.

85 — Pozri napríklad rozsudok Lankhorst-Hohorst, už citovaný v poznámke pod čiarou 71; rozsudok ICI, už citovaný v poznámke pod čiarou 36.

d) Uplatnenie týchto zásad na spor vo veci samej

74. Touto otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či skutočnosť, že Spojené kráľovstvo nepriznalo žiaden daňový úver v súvislosti s dividendami „vyplácanými do zahraničia“ dcérskou spoločnosťou rezidentom Spojeného kráľovstva materskej spoločnosti nerezidentom Spojeného kráľovstva obmedzuje slobodu materskej spoločnosti založiť dcérsku spoločnosť v Spojenom kráľovstve, a to vzhľadom na skutočnosť, že Spojené kráľovstvo priznalo úplný daňový úver v súvislosti s dividendami vyplácanými spoločnosťami rezidentmi Spojeného kráľovstva akcionárom — fyzickým osobám rezidentom Spojeného kráľovstva, a v prípade, že to stanovuje DDZ (so zohľadnením dane uloženej podľa DDZ), rezidentom tretích štátov a iných členských štátov.

75. Na účel odpovede na túto otázku je najskôr nevyhnutné objasniť jednu skutočnosť. Záležitosť, o ktorej tu treba rozhodnúť, nie je to, či malo Spojené kráľovstvo ten istý daňový úver, ako poskytlo materským spoločnostiam zo Spojeného kráľovstva, ktoré majú dcérske spoločnosti v Spojenom kráľovstve poskytnúť aj materským spoločnostiam dcérskych spoločností v Spojenom kráľovstve, ktoré nie sú zo Spojeného kráľovstva. Táto vec sa teda netýka udelenia daňového úveru akcionárovi — právnickej osobe zo Spojeného kráľovstva rovnajúceho sa ACT zaplateného jeho dcérskou spoločnosťou zo Spojeného kráľovstva (t. j. prvá „úroveň“ úľavy od dvojitého hospodárskeho zdanenia v systéme Spojeného kráľovstva). Test Clai-

mants skôr tvrdia, že akcionári — fyzické osoby materských spoločností, ktoré nie sú zo Spojeného kráľovstva, mali dostať ten istý daňový úver ako akcionári — fyzické osoby materských spoločností zo Spojeného kráľovstva. Otázka sa teda týka poskytnutia započítateľného úveru akcionárovi — fyzickej osobe spoločnosti zo Spojeného kráľovstva v prípade dane z príjmu právnických osôb už zaplatenej z dividend, ktorá by mohla byť započítaná na ich dlh na dani z príjmu v Spojenom kráľovstve alebo im vyplatená v hotovosti, ak by úver prevyšoval tento dlh (t. j. druhá „úroveň“ úľavy od dvojitého hospodárskeho zdanenia v systéme Spojeného kráľovstva).

76. Inak povedané, Test Claimants tvrdia, že akcionári — fyzické osoby materských spoločností, ktoré nie sú rezidentmi Spojeného kráľovstva —, ktorí nedostali žiaden započítateľný úver v Spojenom kráľovstve (okrem prípadu daňového úveru podľa určitých dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia), by mali mať nárok na ten istý daňový úver v prípade dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve platenej zo zisku vytvoreného dcérskymi spoločnosťami v Spojenom kráľovstve, ako je to v prípade akcionárov — fyzických osôb materskej spoločnosti rezidenta Spojeného kráľovstva —, ktorí dostali v Spojenom kráľovstve započítateľný úver, ktorý v skutočnosti neutralizoval ich povinnosť platiť daň z príjmov v Spojenom kráľovstve. Ako také

je tvrdenie založené na porovnaní materských spoločností rezidentov a nerezidentov s poukazom na daňové zaobchádzanie s ich akcionármi — fyzickými osobami zo strany Spojeného kráľovstva.

77. Test Claimants tvrdia, že tento rozdiel v zaobchádzaní s akcionármi — fyzickými osobami znevýhodňuje materské spoločnosti, ktoré nie sú zo Spojeného kráľovstva s dcérskymi spoločnosťami v Spojenom kráľovstve v porovnaní s materskými spoločnosťami zo Spojeného kráľovstva s dcérskymi spoločnosťami v Spojenom kráľovstve. Tvrdia, že zatiaľ čo systém Spojeného kráľovstva zabezpečuje nižšie celkové daňové zaťaženie ziskov rozdeľovaných prostredníctvom materskej spoločnosti v Spojenom kráľovstve prostredníctvom zamedzenia alebo obmedzenia dvojitého hospodárskeho zdanenia, neposkytuje žiadnu takú záruku v prípade ziskov (zo zdrojov v Spojenom kráľovstve) rozdeľovaných prostredníctvom materskej spoločnosti, ktorá nie je zo Spojeného kráľovstva. Podľa ich tvrdenia by to mohlo spôsobiť, že by sa investovanie do materskej spoločnosti v Spojenom kráľovstve stalo prítlačlivejším ako investovanie do materskej spoločnosti mimo Spojeného kráľovstva, pokiaľ dividendy nebudú „navýšené“ materskou spoločnosťou na vyrovnanie vyššieho celkového daňového zaťaženia v neskôr uvedenom prípade. Tvrdia, že táto nevýhoda pre materské spoločnosti mimo Spojeného kráľovstva by zas mohla odradiť materskú spoločnosť mimo Spojeného kráľovstva od založenia dcérskej spoločnosti v Spojenom kráľovstve.

78. Je pravdou, že v závislosti od daňového systému štátu, ktorého je materská spoloč-

nosť mimo Spojeného kráľovstva rezidentom,⁸⁶ si možno predstaviť, že celkové daňové zaťaženie zisku rozdeľovaného dcérskou spoločnosťou v Spojenom kráľovstve prostredníctvom materskej spoločnosti mimo Spojeného kráľovstva by potenciálne mohlo byť vyššie ako celkové daňové zaťaženie zisku rozdeľovaného dcérskou spoločnosťou v Spojenom kráľovstve prostredníctvom materskej spoločnosti v Spojenom kráľovstve.

79. Pre túto analýzu je však relevantnou otázkou, či je toto potenciálne znevýhodnenie materských spoločností mimo Spojeného kráľovstva spôsobené pravidlami Spojeného kráľovstva predstavujúcimi skutočné obmedzenie slobody usadiť sa v zmysle článku 43 ES.

80. Z môjho pohľadu je jasné, že to tak nie je. Také znevýhodnenie, ak by k nemu došlo, by bolo dokonalým príkladom toho, čo som vyššie nazval ako kvázi obmedzenie vyplývajúce z rozdielov a rozdelenia daňovej právomoci medzi vnútroštátnymi daňovými systémami. Nebolo by výsledkom žiadneho diskriminujúceho uplatňovania vlastných daňových pravidiel zo strany Spojeného kráľovstva na daňovníkov patriacich do jeho právomoci. Na jednej strane v prípade zisku rozdeľovaného dcérskou spoločnosťou v Spojenom kráľovstve prostredníctvom materskej spoločnosti v Spojenom kráľovstve akcionárom — fyzickým osobám rezidentom Spojeného kráľovstva vykonáva Spojené krá-

86 — Napríklad, ak by sa štát rozhodol (úplne) nezamedziť dvojitému hospodárskemu zdaneniu dividend, potom by celkové daňové zaťaženie zisku rozdeľovaného dcérskou spoločnosťou v Spojenom kráľovstve jej materskej spoločnosti mimo Spojeného kráľovstva bolo vyššie ako zaťaženie zisku dcérskej spoločnosti zo Spojeného kráľovstva vyplácaného materskej spoločnosti v Spojenom kráľovstve.

ľovstvo daňovú právomoc štátu bydliska alebo sídla (celosvetovú) v každej z týchto troch fáz. Pri výkone tejto právomoci sa Spojené kráľovstvo, ako som to už opísal, rozhodlo zamedziť dvojitému hospodárskemu zdaneniu zisku rozdeľovaného dcérskymi spoločnosťami (a) priznaním daňového úveru materskej spoločnosti v Spojenom kráľovstve, aby sa zaistilo, že z týchto ziskov sa bude ACT platiť iba raz, a (b) priznaním daňového úveru akcionárovi rezidentovi Spojeného kráľovstva, ktorý ho zbavuje celého daňového dlhu alebo jeho časti v prípade dane z príjmov v Spojenom kráľovstve. Na druhej strane v prípade zisku rozdeľovaného dcérskou spoločnosťou v Spojenom kráľovstve prostredníctvom materskej spoločnosti mimo Spojeného kráľovstva akcionárovi — fyzickej osobe Spojeného kráľovstva v zásade vykonávalo právomoc štátu zdroja (územnú).

81. Tento rozdiel vo vlastnosti daňovej právomoci vyplýva zo spôsobu, akým sa štáty rozhodli rozdeliť daňovú právomoc pri výkone ich právomoci a ako je to uznávané medzinárodným daňovým právom.

82. V neskôr uvedenom prípade Spojené kráľovstvo v skutočnosti zdaniло zisk zo zdrojov v Spojenom kráľovstve iba raz: teda v podobe ACT uloženého dcérskej spoločnosti v Spojenom kráľovstve pri rozdelení zisku. Účinok systému Spojeného kráľovstva bol taký, že dividendy vyplácané do zahraničia nepodliehali okrem prípadu, keď v ich dôsledku bol poskytnutý daňový úver v Spojenom kráľovstve, druhej úrovni zda-

ňovania v Spojenom kráľovstve v podobe dane z príjmu.

83. V dôsledku toho v rozsahu, v akom spadali do daňovej právomoci Spojeného kráľovstva, s dividendami vyplácanými do zahraničia sa zaobchádzalo presne rovnakým spôsobom ako s vnútroštátnymi dividendami. V prvom rade platba oboch druhov dividend mala za následok vznik povinnosti zaplatiť ACT. V prípade vnútroštátnych dividend bola daň z príjmov Spojeného kráľovstva v zásade ukladaná u akcionára. Spojeným kráľovstvom bol poskytnutý započítateľný úver, ktorý zrušil celý alebo časť tohto dlhu na dani z príjmov. V prípade dividend vyplácaných do zahraničia však pri neexistencii DDZ stanovujúcej inak nebola uložená žiadna daň z príjmu v Spojenom kráľovstve. Neexistoval preto žiaden dlh v prípade platenia dane z príjmu v Spojenom kráľovstve, ktorý by mohol byť započítateľným úverom zrušený.

84. Skrátka rozsahom daňovej právomoci Spojeného kráľovstva nad takými dividendami bola právomoc uložiť ACT, čo Spojené kráľovstvo vykonávalo nediskriminujúcim spôsobom, a teda v súlade so svojimi povinnosťami na základe článku 43 ES.

85. Je pravdou, že je možné, že také zisky zo zdrojov v Spojenom kráľovstve by mohli opätovne podliehať zdaneniu v štáte sídla

materskej spoločnosti mimo Spojeného kráľovstva (dvojité hospodárske zdanenie) a v štáte bydliska alebo sídla akcionára — fyzickej osoby (trojité hospodárske zdanenie). Ako je však analyzované vyššie, pravidlá prednosti zdaňovania uznávané v medzinárodnom daňovom práve konštatujú, že v zásade má Spojené kráľovstvo prednosť zdaňovania ziskov zo zdrojov v Spojenom kráľovstve.

86. Naopak, napríklad štát sídla materskej spoločnosti mimo Spojeného kráľovstva môže zamedziť dvojitému hospodárskemu zdaneniu týchto ziskov zo zdrojov v Spojenom kráľovstve, ak si to želá. Pri výkone tejto právomoci štátu sídla má tento štát, ako som poznamenal, povinnosť vyplývajúcu z článku 43 ES zabrániť diskriminácii medzi týmto príjmom zo zdroja v zahraničí a vnútroštátnym príjmom. Obdobne na úrovni akcionára — fyzickej osoby je v súlade s rozsudkom Súdneho dvora vo veci Manninen⁸⁷ úlohou štátu bydliska alebo sídla akcionára zamedziť, ak sa tak rozhodne, dvojitému (alebo trojitému) hospodárskemu zdaneniu prijatých dividend. Ako som poznamenal, pri výkone tejto právomoci je tento štát na základe článku 43 ES povinný nerozlišovať medzi príjmom zo zdroja v zahraničí a z vnútroštátneho zdroja. V rozsahu, v akom sú akúkoľvek akcionári — fyzické osoby materskej spoločnosti mimo Spojeného kráľovstva v tejto veci rezidentmi Spojeného kráľovstva, Spojené kráľovstvo

samozrejme v súlade s rozsudkom vo veci Manninen podlieha tejto povinnosti zabrániť diskriminácii. Toto nebolo predmetom sporu a nie je predmetom tohto konania o prejudiciálnej otázke.

87. Napriek tomu v prípade dividend vyplácaných do zahraničia upravených DDZ je z informácií predložených Súdnemu dvoru v tejto veci jasné, že v určitých prípadoch si Spojené kráľovstvo na základe svojich dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia ponechalo právo podrobiť tieto dividendy (obmedzenej) dani z príjmu v Spojenom kráľovstve. Obdobne v určitých prípadoch akcionár — fyzická osoba, ktorá bola príjemcom dividend, mala nárok na úplný alebo čiastočný daňový úver. Podľa tvrdenia Spojeného kráľovstva existuje priama spojitost medzi sadzbou dane z príjmov v Spojenom kráľovstve ukladanej na také dividendy a nárokom (jeho rozsahom) na daňový úver.

88. V tomto ohľade by som zopakoval, že, ako som vysvetlil vyššie, povaha povinnosti Spojeného kráľovstva konajúceho ako štát zdroja v prípade dividend vyplácaných do zahraničia je v rozsahu, v akom vykonáva daňovú právomoc nad príjmom nerezidentov, taká, že s ním má zaobchádzať spôsobom porovnateľným s príjmami rezidentov. Inými slovami, Spojené kráľovstvo musí v rozsahu, v akom vykonáva právomoc ukladať daň z príjmov Spojeného kráľovstva z dividend rozdeľovaných nerezidentom, zabezpečiť, aby sa týmto nerezidentom dostalo rovnocenného zaobchádzania — vrátane daňových výhod —, ako by sa dostalo rezidentom podliehajúcim tej istej daňovej právomoci

87 — Pozri poznámku pod čiarou 2.

Spojeného kráľovstva v oblasti dani z príjmov. Inak povedané, rozsah povinnosti Spojeného kráľovstva by mal rešpektovať rozdelenie právomoci a základu dane dosiahnuté v uplatniteľnej bilaterálnej DDZ. Ako Súdny dvor vyslovil v rozsudku vo veci Bouanich, je úlohou vnútroštátneho súdu rozhodnúť v každej veci a v závislosti od podmienok príslušnej DDZ, či bola táto povinnosť splnená.⁸⁸

ES a Spojené kráľovstvo by sa nemohlo brániť tvrdením, že štát bydliska alebo sídla porušil svoje povinnosti z DDZ tým, že nezamedzil príslušnému dvojitému hospodárskemu zdaneniu.

89. Dodal by som, že keď môže Spojené kráľovstvo preukázať, že príslušná DDZ samotná stanovuje, že je úlohou štátu sídla akcionára — právnickej osoby alebo štátu bydliska alebo sídla akcionára — fyzickej osoby aby zamedzil hospodárskemu dvojitému zdaneniu vyplývajúcejmu z uloženia ACT a dane z príjmov v Spojenom kráľovstve, toto podľa môjho názoru stačí na to, aby bolo Spojené kráľovstvo zbavené jeho povinností na základe článku 43 ES. Opäť, ako som poznamenal vyššie, to vyplýva z oprávnenia členských štátov rozdeliť si daňovú právomoc a prednosť, rovnako ako aj z potreby zohľadniť cezhraničnú hospodársku realitu, v ktorej daňovník pôsobí. Ako som už uviedol, povinnosť zabezpečiť, aby bol tento výsledok dosiahnutý, by tvorila súčasť povinnosti Spojeného kráľovstva podľa článku 43

90. Ako som poznamenal, toto odôvodnenie sa rovnako uplatňuje na analyzovanie zlučiteľnosti predmetnej právnej úpravy Spojeného kráľovstva s článkom 56 ES a vedie k tomu istému záveru.

91. Z týchto dôvodov by mala byť odpoveď na otázku č. 1 písm. a) taká, že keď na základe takej právnej úpravy, o akú ide v tejto veci, Spojené kráľovstvo priznáva úplný daňový úver v prípade dividend vyplácaných spoločnosťami rezidentmi Spojeného kráľovstva akcionárom — fyzickým osobám rezidentom Spojeného kráľovstva, článok 43 ES a ani článok 56 ES nevyžaduje rozšírenie úplného alebo čiastočného daňového úveru na dividendy vyplácané do zahraničia dcérskou spoločnosťou rezidentom Spojeného kráľovstva materskej spoločnosti, ktorá nie je rezidentom Spojeného kráľovstva, vtedy, keď tieto dividendy nepodliehajú dani z príjmov v Spojenom kráľovstve. Spojené kráľovstvo však musí v rozsahu, v akom v súlade s DDZ vykonáva právomoc zdaňovať daňou z príjmov v Spojenom kráľovstve dividendy rozdeľované nerezidentom, zabezpečiť, aby sa týmto nerezidentom dostalo rovnocenného zaobchádzania — vrátane daňových výhod —, ako by sa dostalo rezidentom podliehajúcim tej istej právo-

88 — Pozri rozsudok Bouanich, už citovaný v poznámke pod čiarou 77, body 54 a 55.

moci Spojeného kráľovstva týkajúcej sa dani z príjmu.

výhod“ na rezidentov ostatných členských štátov.

B — *Otázka č. 1 písm. b)*

92. Otázkou č. 1 písm. b) sa vnútroštátny súd pýta, či je v rozpore s článkom 43 ES alebo 56 ES, keď taký členský štát, ako je Spojené kráľovstvo uplatňuje ustanovenie obsiahnuté v DDZ priznávajúce právo na čiastočný daňový úver v prípade predmetných dividend materskej spoločnosti rezidentovi konkrétneho členského štátu (ako je Holandsko), ale nepriznáva také právo materskej spoločnosti rezidentovi iného členského štátu (ako je Nemecko), ak DDZ medzi Spojeným kráľovstvom a Nemeckom neobsahuje nijaké ustanovenie o čiastočnom daňovom úvere.

93. Táto otázka v zásade nastoľuje problém, či ustanovenia Zmluvy o voľnom pohybe a najmä zásada zákazu diskriminácie zaväzujú členské štáty rozšíriť výhody priznané rezidentom jedného členského štátu na základe DDZ na rezidentov ostatných členských štátov: teda, či je štát v situácii Spojeného kráľovstva povinný rozšíriť zaobchádzanie v súlade s „doložkou najvyšších

94. Problémom sa naposledy zaoberal Súdny dvor vo svojom rozsudku vo veci D.⁸⁹ Uvedená vec sa týkala rezidenta Nemecka — pána D —, ktorého 10 % majetku pozostávalo z nehnuteľnosti v Holandsku. Holandsko zdanilo týchto 10 % daňou z majetku, ale odmietlo poskytnúť pánovi D zníženie základu dane z majetku, na ktoré mali nárok rezidenti Holandska a v súlade s DDZ uzatvorenou medzi Belgickom a Holandskom rezidenti Belgicka. Pán D okrem iného tvrdil, že skutočnosť, že Holandsko zaobchádzalo s rezidentmi Belgicka a Nemecka v tomto ohľade rozdielne, predstavuje nezákonnú diskrimináciu, ktorá je v rozpore s článkom 56 ES, a že na tomto základe by mu malo Holandsko poskytnúť obdobné zníženie základu dane. Odmietnuc toto tvrdenie Súdny dvor vyslovil, že situácia nerezidentov, na ktorú sa vzťahuje DDZ, a situácia nerezidentov, na ktorých sa uvedená DDZ nevzťahuje, nie je porovnateľná. Nemohla teda prichádzať do úvahy žiadna diskriminácia medzi týmito dvoma skupinami daňovníkov. Pri vyvodení tohto záveru Súdny dvor uviedol tri zásadné pripomienky. Po prvé belgicko-holandská DDZ predstavovala rozdelenie daňovej právomoci medzi tieto dva členské štáty.⁹⁰ Po druhé bolo „dôsledkom vyplývajúcim z podstaty bilaterálnej dohody o zamedzení dvojitého zdania“, že „vzájomné práva a povinnosti“ obsiahnuté v týchto DDZ sa vzťahovali iba na osoby, ktoré sú rezidentmi jedného z dvoch zmluvných členských štátov. Po

89 — Pozri poznámku pod čiarou 48.

90 — Rozsudok D, už citovaný v poznámke pod čiarou 48, bod 60.

tretie také recipročné pravidlo, akým bolo v uvedenej veci ustanovenie priznávajúce zníženie základu holandskej dane z majetku rezidentom Belgicka, nemohlo byť považované za výhodu oddeliteľnú od zvyšku belgicko-holandskej DDZ, ale predstavovalo „jej integrálnu súčasť“ a prispievalo k jej „všeobecnej vyváženosti“.

95. Toto odôvodnenie, s ktorým sa s rešpektom zhodujem, sa s rovnakou silou uplatňuje na situáciu, ktorá sa vynára v tejto otázke. V príklade uvedenom vnútroštátnym súdom nemožno správne porovnávať situáciu holandskej materskej spoločnosti získavajúcej čiastočný daňový úver od Spojeného kráľovstva na základe DDZ uzatvorenej medzi Holandskom a Spojeným kráľovstvom so situáciou nemeckej materskej spoločnosti, ktorá žiaden daňový úver nedostáva. Zdôraznil by som, ako to zdôraznil Súdny dvor v rozsudku vo veci D, že každá DDZ obsahuje osobitné rozdelenie daňovej právomoci a prednosti zdaňovania medzi zmluvnými štátmi.⁹¹ Toto rozdelenie predstavuje všeobecnú vyváženosť, ktorá bola predmetom rokovaní ako celok, na základe vzájomnosti, na základe konkrétnych čít dvoch vnútroštátnych daňových systémov a predmetných hospodárstiev, v súlade s právomocami členských štátov, a ako to výslovne upravuje článok 293 ES. Odlišnosti v rovnováhe dosiahnutej pri takých dvoj-

stranných rokovaniach odrážajú rozmanitosť vnútroštátnych daňových systémov a hospodárskych okolností — vrátane, ako som poznamenal vyššie, v rámci Európskej únie. Z toho vyplýva, že nemožno považovať nerezidentov podliehajúcich rôznym konšteláciám pravidiel daňovej právomoci a prednosti zdaňovania dosiahnutým v rôznych DDZ za nerezidentov nachádzajúcich sa v porovnateľných situáciách. Ako som uviedol vyššie, rozdielnosti v zaobchádzaní vyplývajúce čisto z rozdelenia daňovej právomoci členskými štátmi alebo z voľby pravidiel prednosti zdaňovania nepatria do rozsahu pôsobnosti článku 43 ES ani článku 56 ES. Miera povinnosti štátu zdroja v prípade nerezidentov v rozsahu, v akom vykonáva daňovú právomoc, je skôr v zaobchádzaní s nimi spôsobom porovnateľným so spôsobom, akým zaobchádza s rezidentmi.

96. Z tohto dôvodu by odpoveď na otázku č. 1 písm. b) mala byť podľa môjho názoru taká, že článku 43 ES ani článku 56 ES neodporuje, keď taký členský štát, ako napríklad Spojené kráľovstvo, uplatňuje ustanovenie v DDZ priznávajúce nárok na čiastočný daňový úver v prípade predmetných dividend materskej spoločnosti rezidentovi konkrétneho členského štátu (ako je Holandsko), ale nepriznáva také právo

⁹¹ — Analogicky pozri pripomienku, ktorú uviedol generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer vo veci Gilly, už citovaná v poznámke pod čiarou 47: „Cieľom dvojstrannej dohody o zamedzení dvojitého zdanenia je zabrániť tomu, aby bol príjem, ktorý je zdanený v jednom štáte, opätovne zdanený v inom. Cieľom preto nie je zabezpečiť, aby suma dane zaplatená daňovníkom v jednom štáte nebola vyššia, ako by bola splatná v druhom štáte, bez ohľadu na to, kde bol zisk nadobudnutý, a bez ohľadu na to, aký je jeho konkrétny zdroj“ (bod 66).

materskej spoločnosti rezidentovi iného členského štátu (ako je Nemecko), ak DDZ medzi Spojeným kráľovstvom a Nemeckom neobsahuje žiadne ustanovenie o čiastočnom daňovom úvere.

C — Otázka č. 1 písm. c) a d)

97. Otázkou č. 1 písm. c) sa vnútroštátny súd pýta, či článku 43 ES alebo článku 56 ES odporuje, keď Spojené kráľovstvo, uplatňujúce svoje dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, nepriznáva žiaden čiastočný daňový úver spoločnostiam, ktoré sú rezidentmi Holandska, ak sú ovládané rezidentom Nemecka, ale priznáva nárok na čiastočný daňový úver v prípade predmetných dividend i) spoločnosti, ktorá je rezidentom Holandska, ak je ovládaná iným rezidentom Holandska, ii) spoločnosti rezidentovi Holandska, ak je ovládaná rezidentom členského štátu, ako je napríklad Taliansko, ak taliansko-holandská DDZ obsahuje ustanovenie priznávajúce čiastočný daňový úver, alebo iii) spoločnostiam rezidentom Talianska bez ohľadu na to, kto ich ovláda. Otázkou č. 1 písm. d) sa vnútroštátny súd pýta, či by bola odpoveď na otázku č. 1 písm. c) odlišná, ak by odkazovala na spoločnosť rezidenta Holandska ovládanú nie rezidentom Nemecka, ale rezidentom tretieho štátu.

98. V podstate problémom nastoleným týmito otázkami je zlučiteľnosť s článkom 43 ES takzvaných doložiek „obmedzenia výhod“ v DDZ členských štátov, na základe ktorých je nárok právnických osôb, ktoré sú rezidentmi zmluvných štátov, na daňové výhody obmedzený podľa miesta, kde sú rezidentmi osoby ovládajúce tieto spoločnosti. Podľa tohto scenára je napríklad výhoda čiastočného daňového úveru poskytovaného Spojeným kráľovstvom odopretá spoločnostiam rezidentom Holandska, ak sú tie ovládané rezidentom členského štátu, ako napríklad Nemecko, keď DDZ uzatvorená medzi Nemeckom a Spojeným kráľovstvom neobsahuje žiadne ustanovenie o čiastočnom daňovom úvere v Spojenom kráľovstve.

99. Odpoveď na tieto otázky podľa môjho názoru vyplýva z podobného odôvodnenia, ako som uviedol pre otázku č. 1 písm. b).

100. Ako som vysvetlil vyššie, nie je možné porovnávať situáciu nerezidentov, na ktorých sa vzťahuje DDZ, a nerezidentov, na ktorých sa uvedená DDZ nevzťahuje, pretože každá DDZ predstavuje konkrétnu rovnováhu daňovej právomoci a prednosti zdaňovania dosiahnutú medzi zmluvnými štátmi. Rozdiel v zaobchádzaní medzi týmito nerezidentmi nepredstavuje diskrimináciu, pretože sa nachádzajú v rôznych situáciách. Tu je otázkou, či je prípustné rozlišovať medzi nerezidentmi, ktorí sú zároveň rezidentmi toho istého členského štátu, a vzťahuje sa teda na nich tá istá DDZ, a to v závislosti od

toho, či je nerezident ovládaný rezidentom členského štátu (alebo tretieho štátu), ktorého DDZ so Spojeným kráľovstvom neobsahuje žiadne ustanovenie o čiastočnom daňovom úvere. Sú títo nerezidenti porovnateľní na účely zásady zákazu diskriminácie?

dané rezidentom Nemecka alebo tretieho štátu, ale priznáva nárok na čiastočný daňový úver v prípade predmetných dividend i) spoločnosti, ktorá je rezidentom Holandska, ak je ovládaná iným rezidentom Holandska, ii) spoločnosti rezidentovi Holandska, ak je ovládaná rezidentom členského štátu, ako je napríklad Taliansko, ak taliansko-holandská DDZ obsahuje ustanovenie o čiastočnom daňovom úvere, alebo iii) spoločnostiam rezidentom Talianska bez ohľadu na to, kto ich ovláda.

101. Odpoveď na túto otázku musí byť podľa môjho názoru záporná. Rozlišovanie v DDZ medzi nerezidentmi na základe štátu bydliska alebo sídla (a teda uplatniteľnej DDZ) ovládajúceho akcionára predstavuje súčasť rovnováhy právomocí a prednosti zdaňovania dosiahnutej zmluvnými štátmi pri výkone ich právomocí, na ktorú som už poukázal. V dôsledku toho preskúvanie dôvodov a opodstatnenia pre túto voľbu rovnováhy — ktorá môže byť zhodnotená iba vo svetle širšej rovnováhy dosiahnutej v širokej sieti dvojstranných DDZ, ktorá v súčasnosti existuje, — nepatrí do vlastného rozsahu pôsobnosti ustanovení Zmluvy o voľnom pohybe.

D — Otázka č. 2

102. Odpoveď na otázku č. 1 písm. c) a písm. d) by preto mala byť taká, že článku 43 ES ani článku 56 ES neodporuje, keď Spojené kráľovstvo, uplatňujúc svoje dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, nepriznáva žiaden čiastočný daňový úver spoločnostiam, ktoré sú rezidentmi Holandska, ak sú ovlá-

103. Táto otázka nastoľuje problém práv a právnych prostriedkov podľa práva Spoločenstva dostupných v prípade porušenia článku 43 ES alebo 56 ES za okolností uvedených v otázke č. 1. Ako je však jasné z uvedeného, podľa môjho názoru musia byť odpovede na otázky č. 1 písm. a) až c) tak jednoznačne záporné, že nepovažujem za užitočné alebo nevyhnutné v tomto ohľade odpovedať. Poznamenal by som však, že podobné otázky týkajúce sa právnych prostriedkov boli položené v návrhu na začatie prejudiciálneho konania v paralelne prejednáwanej veci, *Test Claimants in the FII Litigation*.⁹²

92 — Pozri poznámku pod čiarou 2.

V — Návrh

104. Vzhľadom na uvedené dôvody zastávam názor, že Súdny dvor by mal na prejudiciálne otázky položené High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division, odpovedať takto:

- Keď na základe takej právnej úpravy, o akú ide v tejto veci, Spojené kráľovstvo priznáva úplný daňový úver v prípade dividend vyplácaných spoločnosťami rezidentmi Spojeného kráľovstva akcionárom — fyzickým osobám rezidentom Spojeného kráľovstva, článok 43 ES a ani článok 56 ES nevyžaduje rozšírenie úplného alebo čiastočného daňového úveru na dividendy vyplácané do zahraničia dcérskou spoločnosťou rezidentom Spojeného kráľovstva materskej spoločnosti, ktorá nie je rezidentom Spojeného kráľovstva, vtedy, keď tieto dividendy nepodliehajú dani z príjmov v Spojenom kráľovstve. V rozsahu, v akom však v súlade s dohodou o zamedzení dvojitého zdanenia Spojené kráľovstvo vykonáva právomoc zdaňovať daňou z príjmov v Spojenom kráľovstve dividendy rozdeľované nerezidentom, musí zabezpečiť, aby sa týmto nerezidentom dostalo rovnocenného zaobchádzania — vrátane daňových výhod —, ako by sa dostalo rezidentom podliehajúcim tej istej právomoci Spojeného kráľovstva týkajúcej sa dani z príjmu.

- Článku 43 ES ani článku 56 ES neodporuje, keď Spojené kráľovstvo uplatňuje ustanovenie v DDZ priznávajúce nárok na čiastočný daňový úver v prípade predmetných dividend materskej spoločnosti rezidentovi konkrétneho členského štátu (ako je Holandsko), ale nepriznáva také právo materskej spoločnosti rezidentovi iného členského štátu (ako je Nemecko), ak DDZ medzi Spojeným kráľovstvom a Nemeckom neobsahuje žiadne ustanovenie o čiastočnom daňovom úvere.

- Článku 43 ES ani článku 56 ES neodporuje, keď Spojené kráľovstvo, uplatňujúc svoje dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, nepriznáva žiaden čiastočný daňový úver spoločnostiam, ktoré sú rezidentmi Holandska, ak sú ovládané rezidentom Nemecka alebo tretieho štátu, ale priznáva nárok na čiastočný daňový úver v prípade predmetných dividend i) spoločnosti, ktorá je rezidentom Holandska, ak je ovládaná iným rezidentom Holandska, ii) spoločnosti rezidentovi Holandska, ak je ovládaná rezidentom členského štátu, ako je napríklad Taliansko, ak taliansko-holandská DDZ obsahuje ustanovenie o čiastočnom daňovom úvere, alebo iii) spoločnostiam rezidentom Talianska bez ohľadu na to, kto ich ovláda.