

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

PAOLO MENGOZZI

prednesené 22. decembra 2010¹

I — Úvod

majetku za roky 1999, 2000 a 2001 vo výške 323 279 053 FRF (49 283 574 eur), 359 183 404 FRF (54 757 157 eur) a 341 261 380 FRF (52 024 962 eur).

1. Týmto návrhom na začatie prejudiciálneho konania sa Conseil d'État (Francúzsko) pýta Súdneho dvora na výklad článkov 43 ES a 56 ES v rámci sporu medzi ministrom rozpočtu, verejných financií a verejnej správy (Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique) a spoločnosťou Accor SA (ďalej len „Accor“), ktorý sa týka žiadosti tejto spoločnosti o vrátenie zrážkovej dane z hnutelného majetku, ktorú bola povinná zaplatiť pri vyplatení dividend svojim akcionárom za roky 1999 až 2001.²

3. Zaplatenie týchto súm na zrážkovú daň treba posudzovať v kontexte právnej úpravy „zápočtu dane“ platnej v čase skutkových okolností sporu vo veci samej, ktorá bola od 1. januára 2005 zrušená článkom 93 zákona č. 2003-1311.³

2. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania totiž vyplýva, že spoločnosť Accor v rokoch 1998, 1999 a 2000 získala dividendy vyplatené jej dcérskymi spoločnosťami so sídlom v iných členských štátoch a že pri vyplatení týchto dividend svojim vlastným akcionárom táto spoločnosť na základe článku 146 ods. 2 v spojení s článkami 158a a 223e Code général des impôts (Všeobecný daňový zákonník) v znení platnom v čase skutkových okolností sporu vo veci samej (ďalej len „CGI“) zaplatila zrážkovú daň z hnutelného

4. S cieľom zamedziť dvojitému hospodárskemu zdaneniu zisku, ktorý bol najprv zdanený v čase jeho dosiahnutia v spoločnosti rozdeľujúcej zisk a následne pri jeho rozdelení u jeho príjemcov, článok 158a CGI priznával príjmom dividend vyplatených francúzskymi spoločnosťami nárok na zápočet dane v podobe dobropisu na účte štátnej pokladnice. Tento zápočet dane alebo daňový dobropis sa rovnal polovici súm, ktoré spoločnosť rozdeľujúca zisk skutočne vyplatila materskej spoločnosti.

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — Vzhľadom na to, že návrh na začatie prejudiciálneho konania bol podaný pred nadobudnutím účinnosti Zmluvy o fungovaní Európskej únie, budem odkazovať na ustanovenia Zmluvy ES.

3 — JORF z 31. decembra 2003, s. 22530.

5. S cieľom zabrániť daňovým stratám bol však mechanizmus zápočtu dane spojený s mechanizmom tzv. „zrážkovej dane z hnuiteľného majetku“, pokiaľ zisk, ktorý sa mal rozdeliť, nebol zdanený bežnou sadzbou dane z príjmov právnických osôb.

6. Za týchto okolností článok 223e CGI stanovoval, že spoločnosť rozdeľujúca zisk je povinná zaplatiť zrážkovú daň vo výške daňového dobropisu vypočítaného za podmienok stanovených v článku 158a tohto zákonníka. Táto zrážková daň sa platila z vyplateného zisku, v ktorého prípade vznikol nárok na daňový dobropis, bez ohľadu na jeho príjemcov.

7. Vzhľadom na to, že podľa článku 216 CGI dividendy, ktoré dcérska spoločnosť vyplatila svojej materskej spoločnosti so sídlom vo Francúzsku, boli oslobodené od dane z príjmov právnických osôb v materskej spoločnosti,⁴ a to bez ohľadu na pôvod týchto dividend, materská spoločnosť bola pri ich vyplatení svojim vlastným akcionárom v záseade povinná zaplatiť zrážkovú daň z hnuiteľného majetku v súlade s článkom 223e CGI.

4 — Okrem platenia podielu výdavkov a nákladov určeného v súlade s článkom 216 CGI, ktorý sa konania vo veci samej netýka a v čase relevantnom pre spor vo veci samej bol stanovený vo výške 2,5 % z celkového výnosu z podielov, vrátane daňových dobropisov, až do roku 2000 a vo výške 5 % od roku 2001. Zlučiteľnosť platenia takéhoto podielu výdavkov a nákladov skúmal Súdny dvor vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 3. apríla 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, Zb. s. I-2067.

8. Hoci článok 146 ods. 2 CGI stanovoval, že v takom prípade sa zrážková daň z hnuiteľného majetku prípadne zníži o sumu daňových dobropisov spojených s výnosmi z podielov uvedených v článku 145 CGI prijatými za ukončené účtovné obdobia za posledných päť rokov, ako už bolo uvedené v bode 4 týchto návrhov, nárok na zápočet dane vznikol iba materským spoločnostiam, ktoré získali dividendy vyplatené francúzskymi spoločnosťami.

9. Inak povedané, ako uvádza vnútroštátny súd, článok 146 ods. 2 CGI umožňoval materskej spoločnosti so sídlom vo Francúzsku, aby v prípade, ak sa na prerozdelenie dividend prijatých od francúzskych dcérskych spoločností vzťahovala zrážková daň z hnuiteľného majetku, znížila sumu tejto zrážkovej dane o sumu zápočtu dane, na ktorý mala nárok na základe vyplatenia dividend prijatých od týchto dcérskych spoločností. Vzhľadom na to, že na základe dividendy vyplatennej dcérskou spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte nevznikol nárok na zápočet dane, o ktorý by bolo možné znížiť sumu splatnej zrážkovej dane, však zaplatenie tejto zrážkovej dane pri vyplatení uvedenej dividendy akcionárom materskej spoločnosti, ktorá sa započítala na súhrn vyplácaných súm, malo za následok zníženie sumy vyplatennej z tejto dividendy o uvedenú zrážkovú daň.

10. Keďže spoločnosť Accor zastávala názor, že takéto rozdielne zaobchádzanie je nezlučiteľné s právom Spoločenstva, podala žalobu na Tribunal administratif de Versailles, ktorý

jej žalobe rozsudkom z 21. decembra 2006 vyhovel. Odvolanie proti tomuto rozsudku podané ministrom rozpočtu, verejných financií a verejnej správy bolo zamietnuté rozsudkom Cour administrative d'appel de Versailles z 20. mája 2008.

a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. a) Majú sa články 56 [ES] a 43 [ES] vykladať v tom zmysle, že bránia daňovému systému, ktorého cieľom je zamedziť dvojitému hospodárskemu zdaneniu dividend a ktorý:

11. Conseil d'État, ktorá má rozhodnúť o tomto rozsudku na základe kasačnej sťažnosti ministra rozpočtu, verejných financií a verejnej správy, uznala kasačný dôvod tohto ministra založený na nedostatočnom odôvodnení rozsudku Cour administrative d'appel de Versailles a z tohto dôvodu uvedený rozsudok zrušila.

— umožňuje materskej spoločnosti uplatniť v prípade zrážky dane, ktorú je povinná zaplatiť, keď svojim akcionárom vypláca dividendy, ktoré jej vyplátili jej dcérske spoločnosti, zápočet dane spojený s vyplácaním týchto dividend, ak pochádzajú od dcérskej spoločnosti so sídlom vo Francúzsku,

12. Conseil d'État za týchto okolností dospela k záveru, že musí rozhodnúť vo veci samej s prihliadnutím na okolnosti prejednávanej veci. Po odmietnutí tvrdenia spoločnosti Accor o nezlučiteľnosti predmetných zákonných ustanovení so smernicou Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskejších spoločností v rozličných členských štátoch⁵ Conseil d'État dospela k záveru, že existujú určité pochybnosti o výklade iných ustanovení a zásad práva Únie, a preto rozhodla prerušiť konanie

— ale neposkytuje túto možnosť, ak tieto dividendy pochádzajú od dcérskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte..., keďže na základe tohto systému nevzniká v tomto prípade právo na priznanie zápočtu dane spojeného s výplatom týchto dividend touto dcérskou spoločnosťou, a to z toho dôvodu, že tento systém porušuje v prípade tejto materskej spoločnosti zásady voľného pohybu kapitálu alebo slobody usadiť sa?

5 — Ú. v. ES L 225, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147. Táto smernica bola zmenená a doplnená smernicou Rady 2003/123/ES z 22. decembra 2003 (Ú. v. EÚ L 7, 2004, s. 41; Mim. vyd. 09/002, s. 3). Zmeny a doplnenia zavedené touto druhou smernicou však nadobudli účinnosť až po skutkových okolnostiach konania vo veci samej, a preto nie sú relevantné.

b) Majú sa v prípade zápornej odpovede na [písm. a)] tieto články vykladať

v tom zmysle, že aj tak bránia takému systému, keďže je potrebné vziať do úvahy aj situáciu akcionárov z dôvodu, že vzhľadom na platenie zrážkovej dane sa suma dividend vyplatených dcérskymi spoločnosťami materskej spoločnosti a následne vyplatených touto materskou spoločnosťou jej akcionárom líši v závislosti od toho, či majú tieto dcérske spoločnosti sídlo vo Francúzsku, alebo v inom členskom štáte..., takže tento systém môže mať na akcionárov odradzujúci účinok pri investovaní do tejto materskej spoločnosti a následne môže ovplyvniť získavanie kapitálu touto spoločnosťou a môže mať takú povahu, že by odrádzal túto spoločnosť od pridelenia kapitálu dcérskym spoločnostiam so sídlom v iných členských štátoch ako vo Francúzsku alebo od zakladania takých dcérskych spoločností v týchto štátoch?

2. V prípade kladnej odpovede na [písm. a) a b) prvej otázky] a pokiaľ by sa články 56 [ES] a 43 [ES] vykladali v tom zmysle, že bránia uvedenému daňovému systému zrážkovej dane a že v dôsledku toho je správny orgán v zásade povinný vrátiť sumy vybrané na jeho základe v rozsahu, v akom boli vybrané v rozpore s právom Spoločenstva, bráni právo Spoločenstva v prípade takého systému, ktorý sám osebe nemá za následok prenesenie

daňového zaťaženia z daňovníka na tretiu osobu:

- a) tomu, aby správny orgán mohol odmietnuť vrátenie súm zaplatených materskou spoločnosťou z dôvodu, že toto vrátenie by v jej prípade znamenalo bezdôvodné obohatenie;
- b) a v prípade zápornej odpovede tomu, aby bolo možné odmietnuť vrátenie tejto sumy spoločnosti na základe toho, že suma zaplatená materskou spoločnosťou pre ňu nepredstavuje účtovný alebo daňový náklad, ale započítava sa výlučne na súhrn súm, ktoré môžu byť následne vyplatené jej akcionárom?
3. Vzhľadom na odpoveď poskytnutú na [prvú a druhú otázku] bráni zásada rovnocennosti a zásada efektivity, ktoré platia v práve Spoločenstva, tomu, aby také vrátenie súm, ktoré má zabezpečiť uplatnenie toho istého daňového systému na dividendy, ktoré sú následne vyplácané materskou spoločnosťou, bez ohľadu na to, či tieto dividendy pochádzajú zo súm vyplácaných jej dcérskymi spoločnosťami so sídlom vo Francúzsku, alebo v inom členskom štáte..., bolo podmienené – s výhradou prípadných ustanovení dvojstranného dohovoru uplatniteľného vo vzťahoch medzi [Francúzskou republikou] a členským štátom, v ktorom má sídlo dcérska spoločnosť, týkajúceho sa výmeny informácií – tým, že daňovník predloží údaje, ktoré má len on sám

a ktoré sa v prípade každej spornej dividendy týkajú najmä skutočne uplatnenej sadzby dane a skutočne zaplatenej sumy dane zo zisku dosiahnutého jeho dcérskymi spoločnosťami so sídlom v iných členských štátoch..., ako je Francúzsko, zatiaľ čo v prípade dcérskych spoločností so sídlom vo Francúzsku sa tieto dôkazy, ktoré sú správnym orgánom známe, nevyžadujú?“

15. Po prvé zo všeobecného hľadiska nemožno obísť rozsah peňažného plnenia, o ktoré v spore vo veci samej a v podobných sporoch, o ktorých rozhodujú francúzske správne súdy, ide, pričom jeho výška sa odhaduje na 3 miliardy eur. Zrejme aj vzhľadom na túto hodnotu sporu sa Conseil d'État rozhodla podať na Súdny dvor tento návrh na začatie prejudiciálneho konania a táto hodnota tiež bola jedným z dôvodov, ktorými tento súd odôvodnil svoju žiadosť o prejednanie tejto veci v zrýchlenom konaní podľa článku 104a prvého odseku Rokovacieho poriadku Súdneho dvora, pričom táto žiadosť bola zamietnutá uznesením predsedu Súdneho dvora z 19. októbra 2009.

II — Analýza

13. Zatiaľ čo prvá otázka položená vnútroštátnym súdom sa týka zlučiteľnosti takého daňového mechanizmu, aký bol opísaný vyššie, so slobodou usadiť sa a s voľným pohybom kapitálu, druhá a tretia sa v podstate týka prípadného uplatnenia zásad, konkrétne zásady zákazu bezdôvodného obohatenia (druhá otázka) a zásady rovnocennosti a zásady efektivity (tretia otázka), ktoré by mohli úplne alebo čiastočne brániť vráteniu zrážkovej dane z hnuťelného majetku zaplatenej spoločnosťou Accor.

14. Pred skúmaním týchto otázok považujem za vhodné uviesť dve poznámky.

16. Pokiaľ ide o tento finančný aspekt, treba tiež poznamenať, že vnútroštátny súd ani francúzska vláda nepožiadali o časové obmedzenie účinkov rozsudku Súdneho dvora v prejednávanej veci, a to možno jednak preto, lebo pokiaľ podľa judikatúry nehrozia vážne hospodárske ťažkosti, finančné dôsledky, ktoré by mohli vyplývať pre členský štát z rozsudku vydaného v prejudiciálnom konaní, samy osebe neodôvodňujú také časové obmedzenie účinkov tohto rozsudku,⁶ a jednak preto, lebo predmetom všetkých sporov, ktoré sa vedú na francúzskych správnych súdoch, je posúdenie situácií, ktoré vznikli v minulosti,

6 — Pozri rozsudok z 18. januára 2007, Brzeziński, C-313/05, Zb. s. I-513, body 58 až 60 a citovanú judikatúru.

keďže sporná právna úprava je, ako som už zdôraznil, od 1. januára 2005 zrušená.⁷

do výšky príslušnej vnútroštátnej dane. Ako Súdny dvor v podstate pripomenul v rozsudku Cobelfret⁸, povinnosť členského štátu, v ktorom má materská spoločnosť sídlo, sa teda týka vyplácania zisku dcérskou spoločnosťou v prospech materskej spoločnosti.

17. Ďalej treba poukázať na to, že otázky, ktoré položila Conseil d'État, sa netýkajú výkladu smernice 90/435 a najmä článku 4 tejto smernice, podľa ktorého členský štát, v ktorom má sídlo materská spoločnosť, ktorá má podiel najmenej 25% na kapitále dcérskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte, musí eliminovať dvojité hospodárske zdanenie zisku vyplácaného touto dcérskou spoločnosťou uvedenej materskej spoločnosti. Na tento účel členský štát sídla materskej spoločnosti buď upustí od zdanenia tohto zisku, alebo ho zdaní a súčasne oprávni túto spoločnosť odpočítavať od výšky svojej daňovej povinnosti tú časť dane z príjmov právnických osôb zaplatenej dcérskou spoločnosťou, ktorá sa vzťahuje na tento zisk, prípadne aj sumu zrážkovej dane vybratej členským štátom, v ktorom sídli dcérska spoločnosť, na základe odchýlok stanovených v článku 5 tejto smernice, až

18. V konaní pred Conseil d'État, ale opätovne aj vo svojich písomných pripomienkach v konaní pred Súdnym dvorom spoločnosť Accor zastávala názor, že zrážková daň z hnutelného majetku odporuje článku 4 smernice 90/435. Tento názor bol založený v podstate na tomto sylogizme: Francúzska republika sa na základe článkov 145 a 216 CGI rozhodla oslobodiť dividendy vyplatené dcérskou spoločnosťou materskej spoločnosti od dane z príjmov právnických osôb, a to bez ohľadu na ich pôvod.⁹ Pri vyplatení dividend pochádzajúcich zo zisku vyplateného dcérskou spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte ako vo Francúzsku svojim akcionárom bola francúzska materská spoločnosť povinná zaplatiť zrážkovú daň z hnutelného majetku, ktorej cieľom bolo nahraďiť daň z príjmov právnických osôb, keďže sa vzťahovala iba na vyplatený zisk, ktorý predtým nebol zdanený plnou sadzbou dane z príjmov právnických osôb. V dôsledku toho podľa spoločnosti Accor zrážková daň z hnutelného majetku predstavovala zdanenie dividend získaných od dcérskej spoločnosti, ktoré nemajú sídlo vo Francúzsku, v rozpore s článkom 4 smernice 90/435.

7 — Iný dôvod mohol spočívať v tom, že Súdny dvor už vo viacerých svojich rozsudkoch (pozri najmä rozsudky zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477; z 12. decembra 2006 Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Zb. s. I-11753, a zo 6. marca 2007, Meilicke a i., C-292/04, Zb. s. I-1835) špecifikoval požiadavky vyplývajúce tak zo sloby usadiť sa, ako aj z voľného pohybu kapitálu, pokiaľ ide o postavenie fyzických alebo právnických osôb, ktoré sú rezidentmi členského štátu a poberajú dividendy od spoločností, ktoré nie sú rezidentmi, a že Súdny dvor časovo neobmedzil účinky týchto rozsudkov; k tomu pozri rozsudok Meilicke a i., už citovaný, body 36 až 40 a citovanú judikatúru. Francúzska vláda však tvrdí, že spomenutá línia judikatúry nemusí byť relevantná na zodpovedanie prvej prejudiciálnej otázky.

8 — Rozsudok z 12. februára 2009, C-138/07, Zb. s. I-731, body 29 až 31.

9 — S výnimkou podielu výdavkov a nákladov spomenutého v poznámke pod čiarou 4.

19. Conseil d'État odmietla túto argumentáciu na základe toho, že povinnosť zaplatiť spornú zrážkovú daň z hnutelného majetku nebola dôsledkom vyplatenia dividend francúzskej materskej spoločnosti dcérskymi spoločnosťami so sídlom v iných členských štátoch, ale vyplatenia takto prijatých dividend francúzskou materskou spoločnosťou vlastným akcionárom tejto spoločnosti. Inak povedané, cieľom ani účinkom zrážkovej dane z hnutelného majetku teda nebolo zdanenie vyplateného zisku, čiže zrážková daň nenahrádzala daň z príjmov právnických osôb, ale bola splatná len pri vyplatení dividend akcionárom materskej spoločnosti.

20. Napriek tomu, že spoločnosť Accor sa vo svojich písomných pripomienkach predložených Súdnemu dvoru usilovala rozšíriť rozsah otázok položených Conseil d'État na výklad smernice 90/435, stotožňujem sa so zamietnutím argumentu, ktorý táto spoločnosť uviedla v konaní vo veci samej, týmto súdom.

21. Ako som už totiž uviedol, smernica 90/435 sa vzťahuje iba na rozdeľovanie zisku medzi dcérskou spoločnosťou a jej materskou spoločnosťou so sídlom v dvoch rozličných členských štátoch. Táto smernica sa teda netýka systému zdaňovania výnosov z podielov, ktoré materská spoločnosť vypláca svojim vlastným akcionárom. Odôvodnenie vnútroštátneho súdu v konečnom dôsledku zodpovedá duchu argumentácie, ktorú uviedol Súdny dvor v už citovanom rozsudku *Test Claimants in the FII Group Litigation* v súvislosti s „advance corporate tax“ (ACT), ktorú musela zaplatiť materská spoločnosť so

sídlom v Spojenom kráľovstve pri vyplatení dividend získaných od dcérskych spoločností so sídlom v iných členských štátoch svojím akcionárom¹⁰ a ktorá podľa Súdneho dvora nepatrila do pôsobnosti smernice 90/435.

A — O prvej otázke

22. Svojou prvou otázkou, ktorá sa delí na dve časti, sa vnútroštátny súd jednak pýta, či články 43 ES a 56 ES bránia mechanizmu, podľa ktorého iba materská spoločnosť, ktorá prerozdeľuje svojim vlastným akcionárom dividendy získané od dcérskych spoločností so sídlom vo Francúzsku, s vylúčením dcérskych spoločností so sídlom v iných členských štátoch, môže uplatniť zápočet dane spojený s vyplácaním týchto dividend na zrážkovú daň z hnutelného majetku, a jednak či v prípade zápornej odpovede uvedené články aj tak bránia takému mechanizmu vzhľadom na jeho prípadný odradzujúci účinok na akcionárov materskej spoločnosti, ktorí sú príjemcami dividend vyplácaných dcérskymi spoločnosťami so sídlom v iných členských štátoch, ako je Francúzsko.

23. Skôr než sa budem zaoberať obmedzujúcim charakterom takého mechanizmu, považujem za potrebné uviesť niekoľko poznámok týkajúcich sa uplatniteľnej slobody pohybu.

¹⁰ — Bod 110.

1. O uplatniteľnej slobode pohybu

24. Podľa judikatúry, ak má štátny príslušník členského štátu v držbe v rámci kapitálu spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte podiel, ktorý mu umožňuje vykonávať určitý vplyv na rozhodnutia tejto spoločnosti a určovať jej činnosť, použijú sa ustanovenia Zmluvy týkajúce sa slobody usadiť sa, a nie ustanovenia vzťahujúce sa na voľný pohyb kapitálu.¹¹

25. V tomto prípade vnútroštátny súd neinformoval Súdny dvor o výške podielov spoločnosti Accor na kapitáli dcérskych spoločností so sídlom v iných členských štátoch, ako je Francúzsko, v dôsledku čoho teda nemožno vylúčiť, že ide o podiely, ktoré tejto spoločnosti neumožňujú vykonávať určitý vplyv na rozhodnutia dcérskych spoločností.

26. V prvom rade treba totiž poznamenať, že sporný systém sa podľa článku 145 CGI vzťahoval na spoločnosti, ktorých podiely boli vyššie ako minimálna hranica, ktorá predstavovala 10 % kapitálu spoločnosti rozdeľujúcej zisk, v období od 31. decembra 2000, pričom táto hranica bola znížená na 5 % kapitálu

spoločnosti rozdeľujúcej zisk za obdobie od 1. januára 2001.¹² Tento systém sa teda vzťahoval aj na držbu podielov materských spoločností na kapitáli iných spoločností vo výške, ktorá apriórne vylučovala možnosť vykonávať určitý vplyv na rozhodnutia týchto spoločností.

27. Pokiaľ ide o skutkový stav posudzovaný v konaní vo veci samej, tento záver potvrdzujú údaje uvedené v písomných pripomienkach francúzskej vlády, podľa ktorých určitý počet dividend získaných spoločnosťou Accor jej vyplatili spoločnosti, v ktorých mala táto spoločnosť iba menšinový podiel, ktorý jej zjavne neumožňoval vykonávať určitý vplyv na rozhodnutia týchto spoločností.

28. Spoločnosť Accor, ako aj francúzska vláda však poukazujú aj na situácie, v ktorých mala táto spoločnosť väčšinový podiel na kapitáli dcérskych spoločností so sídlom v rôznych členských štátoch, z čoho možno vyvodíť, že spoločnosť Accor ovplyvňovala rozhodnutia týchto dcérskych spoločností.

29. Hoci prináleží vnútroštátnemu súdu, aby overil správnosť všetkých týchto údajov na

11 — Pozri najmä rozsudky z 13. apríla 2000, Baars, C-251/98, Zb. s. I-2787, bod 22; z 21. novembra 2002, X a Y, C-436/00, Zb. s. I-10829, bod 37; z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Zb. s. I-7995, bod 31, a zo 6. decembra 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Zb. s. I-10451, bod 30.

12 — V súlade so zmenou a s doplnením článku 145 CGI nariadením č. 2000-912 z 18. septembra 2000 (JORF z 21. septembra 2000, s. 14783).

účely rozhodnutia sporu vo veci samej,¹³ tak na dotknuté zákonné ustanovenia, ako aj na skutkový stav posudzovaný v konaní vo veci samej by sa zrejme mohla vzťahovať sloboda usadiť sa aj voľný pohyb kapitálu.¹⁴

30. Zastávam však názor, že vzhľadom na údaje, ktoré má Súdny dvor k dispozícii, je vhodnejšie posudzovať prejednávajú vec z hľadiska ustanovení Zmluvy, ktoré upravujú voľný pohyb kapitálu, pričom analýza prejudiciálnej otázky na základe článku 43 ES by v každom prípade nemala viesť k odlišnému výsledku.

2. O existencii obmedzenia voľného pohybu kapitálu

31. Podľa judikatúry pohyb kapitálu v zmysle článku 56 ods. 1 ES tvoria predovšetkým priame investície vo forme účasti v podniku prostredníctvom vlastníctva akcií, ktoré dávajú možnosť efektívne sa zúčastňovať na jeho riadení a kontrole (tzv. „priame“ investície), ako aj nadobúdanie cenných papierov na kapitálovom trhu s jediným úmyslom uskutočniť finančné investície bez úmyslu ovplyvniť

riadenie a kontrolu podniku (tzv. „portfóliové“ investície).¹⁵

32. Súdny dvor tiež rozhodol, že obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi zakázané článkom 56 ods. 1 ES zahŕňajú vnútroštátne opatrenia, vrátane daňových opatrení, ktoré môžu odradiť osoby so sídlom v členskom štáte od investovania ich kapitálu do spoločností so sídlom v iných členských štátoch.¹⁶

33. V konaní vo veci samej je nesporné, ako pripúšťa aj samotná francúzska vláda, že zápočet dane spojený s dividendami, ktoré francúzske dcérske spoločnosti vyplatili svojej materskej spoločnosti so sídlom vo Francúzsku, bolo možné uplatniť na sumu zrážkovej dane z hnutelného majetku splatnej pri vyplatení predmetných dividend touto spoločnosťou jej vlastným akcionárom, pričom v prípade dividend vyplatených dcérskymi spoločnosťami, ktoré nemali sídlo vo Francúzsku, ich francúzskej materskej spoločnosti nevznikol nárok na takéto zápočet dane. Táto spoločnosť bola teda povinná zaplatiť zrážkovú daň z hnutelného majetku, avšak bez nároku na zápočet dane, na rozdiel od materskej

13 — Pripomínam, že Conseil d'État, ako som už uviedol v bode 11 týchto návrhov, má vydať rozhodnutie vo veci samej.

14 — Ako napríklad v prípade konštatovania Súdneho dvora v už citovanom rozsudku *Test Claimants in the FII Group Litigation*, bod 80.

15 — Pozri v tomto zmysle rozsudky zo 16. marca 1999, *Trummer a Mayer*, C-222/97, Zb. s. I-1661, bod 21; zo 4. júna 2002, *Komisia/Francúzsko*, C-483/99, Zb. s. I-4781, body 36 a 37; z 13. mája 2003, *Komisia/Spojené kráľovstvo*, C-98/01, Zb. s. I-4641, body 39 a 40; z 28. septembra 2006, *Komisia/Holandsko*, C-282/04 a C-283/04, Zb. s. I-9141, bod 19, a zo 17. septembra 2009, *Glaxo Wellcome*, C-182/08, Zb. s. I-8591, bod 40.

16 — Pozri najmä rozsudky *Manninen*, už citovaný, bod 22, a *Meilicke* a i., už citovaný, bod 23.

spoločnosti, ktorá získala dividendy od francúzskych dcérskych spoločností a prerozdela ich svojim vlastným akcionárom.

dcérskych spoločností so sídlom v iných členských štátoch.¹⁹

34. Tento mechanizmus teda mal za následok, ako pripúšťa aj samotná francúzska vláda, rozdielne zaobchádzanie s dividendami vyplatenými francúzskym materským spoločnostiam podľa toho, či pochádzali od dcérskych spoločností so sídlom vo Francúzsku, alebo v iných členských štátoch.

35. Francúzska vláda, ktorá nespochybňuje porovnateľnosť situácie francúzskej materskej spoločnosti, ktorá získa dividendy od francúzskych dcérskych spoločností, a situácie rovnakej materskej spoločnosti, ktorá získa dividendy od dcérskych spoločností so sídlom v iných členských štátoch,¹⁷ však do istej miery protirečivo na jednej strane tvrdí, že takéto rozdielne zaobchádzanie nemá obmedzujúci účinok na pohyb kapitálu v zmysle článku 56 ES,¹⁸ no na druhej strane pripúšťa, že o priame odradenie ide iba v prípade, ak si francúzska materská spoločnosť zvolí politiku vyplácania dividend získaných od

36. Bez ohľadu na túto vnútornú protirečivosť argumentácie francúzskej vlády pripomínam, že francúzska vláda svoj hlavný záver, podľa ktorého sporné daňové ustanovenia nemajú obmedzujúci účinok, zakladá na týchto dvoch argumentoch.

37. Po prvé francúzska vláda tvrdí, že nárok na zápočet dane alebo povinnosť zaplatiť zrážkovú daň z hnutelného majetku vyplýva z autonómneho rozhodnutia príslušných orgánov materskej spoločnosti, ktorá získa dividendy vyplatené jej francúzskymi dcérskymi spoločnosťami, a nie zo zákona. Poukazujúc najmä na rozsudok Graf²⁰, francúzska vláda ďalej uvádza, že prípadný nepriaznivý účinok sporných ustanovení vnútroštátnych právnych predpisov teda závisí od rozhodnutia príslušných orgánov materskej spoločnosti, ktoré je natoľko hypotetické, že tieto ustanovenia nemožno považovať za prekážku voľného pohybu kapitálu.

38. Po druhé francúzska vláda tvrdí, že vzhľadom na to, že zrážková daň z hnutelného majetku bola započítaná na vyplácaný zisk materskej spoločnosti, nezaťažovala zisk, ale započítala sa na vyplácaný zisk, pričom

17 — Vyplýva to totiž z dlhodobo ustálenej judikatúry; pozri najmä rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 62.

18 — Pozri najmä bod 74 písomných pripomienok francúzskej vlády.

19 — Pozri bod 82 týchto pripomienok.

20 — Rozsudok z 27. januára 2000, C-190/98, Zb. s. I-493, body 24 a 25.

náklady na túto daň v plnej miere niesli akcionári, ktorí boli príjemcami zníženej dividendy. Materská spoločnosť teda týmto mechanizmom nebola dotknutá. Okrem toho francúzska vláda uvádza, že vzhľadom na to, že akcionári, ktorí nie sú rezidentmi, mohli dosiahnuť vrátenie zrážkovej dane, ak nemali nárok na zápočet dane, podľa daňových dohôd uzatvorených Francúzskou republikou alebo podľa francúzskej správnej doktríny, rozdielne zaobchádzanie sa týkalo iba francúzskych akcionárov materskej spoločnosti, pričom takáto situácia vzhľadom na jej výlučne vnútroštátny charakter nepatrí do pôsobnosti článku 56 ES.

39. Podľa môjho názoru sa prvou námietkou francúzskej vlády, ktorá je navyše do istej miery mäťúca, netreba podrobne zaoberať. Túto námietku chápem tak, že materské spoločnosti (alebo ich orgány) sa môžu slobodne rozhodnúť, či pristúpia k vyplateniu dividend svojim akcionárom, ktoré má za následok uplatnenie mechanizmu zrážkovej dane z hnutelného majetku a zápočtu dane. Francúzska vláda teda zrejme zastáva názor, že ak sa príslušné orgány francúzskej materskej spoločnosti, ktorá získa dividendy od dcérskych spoločností so sídlom v iných členských štátoch, rozhodnú, že vyplatia akcionárom tejto spoločnosti celú sumu dividend vyplatených dcérskou spoločnosťou jej materskej spoločnosti, a teda nebudú mať nárok

na zápočet dane, je to vinou týchto orgánov. Tento argument zjavne vychádza z návrhov verejného spravodajcu v konaní pred Conseil d'État, ktoré sú pripojené k písomným pripomienkam francúzskej vlády a spoločnosti Accor.²¹

40. Odhliadnuc od toho, že rozdielne zaobchádzanie, na ktoré som poukázal vyššie, spočíva v samotných ustanoveniach francúzskych právnych predpisov, však nejde o to, či materská spoločnosť alebo jej príslušné orgány, ako tvrdí francúzska vláda, mali možnosť vyhnúť sa zaplateniu zrážkovej dane z hnutelného majetku nevyplatením dividend vyplatených materskej spoločnosti jej dcérskymi spoločnosťami so sídlom v iných členských štátoch ako vo Francúzsku, alebo znížiť sumu dividend vyplácaných akcionárom tejto materskej spoločnosti s cieľom v konečnom dôsledku obísť prekážku vytvorenú sporným daňovým systémom alebo prispôsobiť sa jej.

41. Naopak, ide o to, či materská spoločnosť v situácii spoločnosti Accor môže využiť

21 — Podľa verejného spravodajcu (s. 14 jeho návrhov) „je teda iba vinou spoločnosti..., ak neznížila vyplácané sumy. Inak povedané, náklad, ktorého vrátenia sa materská spoločnosť domáha, nevzniká zo zákona, ale v dôsledku jej politiky vyplácania dividend“. Toto posúdenie sa však netýkalo existencie obmedzenia pohybu kapitálu, ale vrátenia sumy zrážkovej dane z hnutelného majetku zaplatenej spoločnosťou Accor.

voľný pohyb kapitálu a domáhať sa rovnakého zaobchádzania, aké vnútroštátne právne predpisy poskytujú francúzskej materskej spoločnosti, ktorá získala dividendy od francúzskych dcérskych spoločností a v celom rozsahu ich vypláca svojim akcionárom.

42. Okrem toho je podľa mňa ťažké si predstaviť, ako môže mať v rámci kapitálovej spoločnosti rozhodnutie o (pre)rozdelení dividend akcionárom tejto spoločnosti, ako tvrdí francúzska vláda, hypotetickú alebo neistú povahu v zmysle už citovaného rozsudku Graf. Ako uviedla spoločnosť Accor na pojednávaní, ťažko si možno predstaviť, že akcionári by investovali do spoločnosti, ktorá má v úmysle prerozdeľovať dividendy iba veľmi sporadicky, a to tým skôr v prípade, ak je táto spoločnosť kótovaná na finančných trhoch a uplatňuje politiku vyplácania dividend, ktorá je súčasťou jej finančných informácií.

43. Pokiaľ ide o druhý argument francúzskej vlády, poukazujem na to, že tento argument bol zrejme dôvodom zdvojenia prvej prejudiciálnej otázky položenej vnútroštátnym súdom podľa toho, či ide o materskú spoločnosť (prvá časť tejto otázky), alebo o akcionárov tejto spoločnosti (druhá alternatívna časť otázky).

44. Toto zdvojenie je v podstate zrejme odôvodnené vnútroštátnymi procesnými úvahami, keďže účastníkmi konania vo veci samej sú francúzske orgány a spoločnosť Accor, a nie akcionári tejto spoločnosti.

45. Na účely výkladu článku 56 ES, ktorého pôsobnosť sa vzťahuje na vnútroštátne opatrenia, ktoré odradzujú od cezhraničných investícií, nie je však relevantné a ani netreba skúmať, či má toto odradenie väčší vplyv na samotnú spoločnosť, na jej príslušné orgány alebo všeobecne na jej akcionárov. Uznanie rozlíšenia, na ktoré poukazuje vnútroštátny súd a francúzska vláda, by totiž podľa môjho názoru znamenalo podrobenie uplatňovania článku 56 ES vnútroštátnemu právu členských štátov a pravidiel organizácie spoločností so sídlom na ich území.

46. Okrem toho z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že to isté vnútroštátne opatrenie môže odradzovať rezidentov (vrátane spoločností) členského štátu od investovania kapitálu v iných členských štátoch a zároveň spôsobovať obmedzujúce účinky vo vzťahu k rezidentom týchto ostatných členských štátov, keďže predstavuje prekážku zhromažďovania kapitálu v prvom členskom štáte.²² Na

²² — Pozri najmä rozsudky Manninen, už citovaný, bod 22, a Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, body 64 a 166.

účely kvalifikácie vnútroštátneho opatrenia podľa článku 56 ods. 1 ES podľa môjho názoru teda nič nebráni tomu, aby toto opatrenie mohlo mať odradzujúci účinok aj vo vzťahu k spoločnosti alebo k jej akcionárom. Existencia takého odradenia od cezhraničného pohybu kapitálu navyše nie je, a to ani v daňovej oblasti, definične podmienená aritmetickým preukázaním majetkových dôsledkov týkajúcich sa dotknutých osôb.

47. V každom prípade si myslím, že Súdny dvor nebude musieť odpovedať na druhú časť prejudiciálnej otázky vzhľadom na odradzujúcu povahu sporného mechanizmu vo vzťahu k materskej spoločnosti Accor, čo francúzska vláda, ako som už uviedol, navyše uznala v bode 82 svojich písomných pripomienok.

48. Keďže na rozdiel od situácie materskej spoločnosti, ktorá prerozdělila svojim vlastným akcionárom všetky dividendy, ktoré jej vyplátili jej francúzske dcérske spoločnosti, materská spoločnosť v situácii spoločnosti Accor nemohla vyrovnáť zrážkovú daň z hnutelného majetku uplatnením zápočtu dane, musela s cieľom v celom rozsahu vyplatiť dividendy svojim akcionárom siahnuť na svoje finančné rezervy do výšky zodpovedajúcej sume, ktorú mala zaplatiť na zrážkovú daň z hnutelného majetku. Francúzske materské spoločnosti, ktoré investovali svoj kapitál do francúzskych dcérskych spoločností, získali teda finančnú výhodu v porovnaní s materskými spoločnosťami, ktoré investovali svoj

kapitál do dcérskych spoločností so sídlom v iných členských štátoch.²³

49. Okrem toho – a v tom sa v celom rozsahu stotožňujem s návrhmi verejného spravodajcu v konaní pred Conseil d'État – zrážková daň z hnutelného majetku, ktorá sa vzťahovala na vyplatenie dividend akcionárom materskej spoločnosti a ktorú bola táto spoločnosť povinná zaplatiť, mala za následok zníženie objemu vyplácaných dividend, pričom tento objem sa líšil v závislosti od toho, či dcérska spoločnosť materskej spoločnosti mala sídlo vo Francúzsku, alebo v inom členskom štáte. Táto situácia mohla s najväčšou pravdepodobnosťou ovplyvniť hodnotu akcií materskej spoločnosti, keďže došlo k zníženiu objemu vyplácaných dividend. Politika rozdeľovania zisku tejto spoločnosti mohla byť teda pre súčasných alebo potenciálnych akcionárov menej atraktívna, čo mohlo mať vplyv na prístup tejto spoločnosti na kapitálový trh.

50. Sporný daňový systém teda určite mohol odradiť spoločnosti so sídlom vo Francúzsku od portfóliových investícií do spoločností so sídlom v iných členských štátoch.

51. Za týchto okolností zastávam názor, že sporný daňový mechanizmus predstavuje obmedzenie v zmysle článku 56 ods. 1 ES.

23 — Pozri analogicky rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 84 a citovanú judikatúru.

52. Vzhľadom na to, že vnútroštátny súd ani francúzska vláda nepoukázali na dôvody uvedené v článku 58 ES ani na naliehavé dôvody všeobecného záujmu, ktoré by mohli odôvodňovať takéto obmedzenie, navrhujem odpovedať na prvú prejudiciálnu otázku tak, že článok 56 ES sa má vykladať v tom zmysle, že bráni daňovému systému, podľa ktorého materská spoločnosť so sídlom v členskom štáte, ktorá získa dividendy od dcérskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte, nemôže uplatniť na zrážkovú daň z hnutelného majetku, ktorú je povinná zaplatiť pri vyplatení týchto dividend svojim vlastným akcionárom, zápočet dane spojený s vyplácaním týchto dividend, na rozdiel od porovnateľnej situácie materskej spoločnosti so sídlom v prvom členskom štáte, ktorá získa dividendy od dcérskej spoločnosti, ktorá tiež má sídlo v tomto členskom štáte.

B — O druhej otázke

53. Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či v prípade, ak je daňový orgán v zásade povinný vrátiť sumy zaplatené materskou spoločnosťou v rozpore s právom Únie, môže tento orgán odmietnuť uvedené vrátenie buď preto, lebo by malo za následok bezdôvodné obohatenie tejto spoločnosti, aj keď sporný systém nemá za následok

prenesenie daňového zaťaženia daňovníkom na tretiu osobu, alebo v prípade zápornej odpovede preto, lebo zaplatené sumy nepredstavujú pre materskú spoločnosť účtovný alebo daňový náklad, ale započítavajú sa na súhrn dividend vyplácaných akcionárom tejto spoločnosti.

54. Vzhľadom na navrhnutú odpoveď na prvú otázku treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry majú jednotlivci v zásade právo na vrátenie daní vybratých v členskom štáte v rozpore s ustanoveniami práva Únie. Toto právo je totiž dôsledkom a doplnením práv, ktoré vyplývajú jednotlivcom z týchto ustanovení, ako ich vyložil Súdny dvor. Z toho vyplýva, že daný členský štát je v zásade povinný vrátiť dane vybraté v rozpore s právom Únie.²⁴

55. Podľa tejto judikatúry existuje len jedna výnimka z tejto povinnosti vrátenia, a to v prípade, ak vnútroštátne orgány preukážu, že daňové zaťaženie úplne alebo sčasti niesla osoba odlišná od zdaniteľnej osoby a že úplné alebo čiastočné vrátenie dane by malo za následok bezdôvodné obohatenie tejto

24 — Pozri najmä rozsudky z 2. októbra 2003, *Weber's Wine World a i.*, C-147/01, Zb. s. I-11365, bod 93 a citovanú judikatúru, a *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 202.

zdaniteľnej osoby.²⁵ Takáto situácia môže nastať najmä v oblasti nepriamych daní, ak zdaniteľná osoba úplne alebo čiastočne preniesla daňové zaťaženie vyplývajúce z neprávom zaplatenej dane z pridanej hodnoty na konečného spotrebiteľa.

56. Súdny dvor tiež rozhodol, že aj v prípade, ak sa preukáže, že daňové zaťaženie vyplývajúce z dane neoprávnene vybratej vnútroštátnymi orgánmi bolo čiastočne alebo úplne prenesené na tretie osoby, jej vrátenie subjektu nemusí nevyhnutne viesť k jeho bezdôvodnému obohateniu.²⁶ Aj v tomto prípade totiž mohla zdaniteľnej osobe vzniknúť v dôsledku zaplataenia dane v rozpore s právom Únie škoda, napríklad v dôsledku zníženia objemu jej predaja alebo v dôsledku toho, že daňové zaťaženie nebolo v plnej výške prenesené do jej predajných cien.²⁷

57. Pokiaľ ide o preukázanie prípadného bezdôvodného obohatenia daňovníka, ktoré by vzniklo v dôsledku prenesenia daňového zaťaženia vyplývajúceho zo zaplatenej dane na tretiu osobu, Súdny dvor rozhodol, že dôkazy

musia byť podrobené voľnému hodnoteniu vnútroštátneho súdu,²⁸ s prihliadnutím na všetky relevantné okolnosti,²⁹ pričom pokiaľ neexistuje právna úprava Únie, použijú sa príslušné vnútroštátne procesné pravidlá každého členského štátu, v súlade so zásadou rovnocennosti a zásadou efektivity.³⁰

58. Ako tiež uviedol Súdny dvor, posledná uvedená zásada bráni všetkým pravidlám dokazovania, ktoré prakticky znemožňujú alebo neprimerane sťažujú dosiahnutie vrátenia daní vybratých v rozpore s týmto právom. Týka sa to najmä domniek alebo noriem dokazovania, podľa ktorých má daňovník niesť dôkazné bremeno, pokiaľ ide o preukázanie, že daňové zaťaženie vyplývajúce z neprávom zaplatených daní nebolo prenesené na iné osoby, alebo osobitných obmedzení týkajúcich sa formy predkladaných dôkazov.³¹ Teda aj v prípade, v ktorom ide o vrátenie nepriamych daní, pričom daňové zaťaženie vyplývajúce z nich musí byť podľa zákona prenesené na tretiu osobu, Súdny dvor odmietol názor, podľa ktorého sa predpokladá, že došlo k preneseniu daňového zaťaženia, a prináleží zdaniteľnej osobe, aby preukázala opak.³²

25 — Pozri v tomto zmysle rozsudok *Weber's Wine World a i.*, už citovaný, bod 94. Použitie pojmu bezdôvodné obohatenie sa v tomto kontexte zrejme blíži skôr k pojmu vrátenie neoprávnene vybratých súm, ktoré sa môže v niektorých členských štátoch považovať za osobitný prípad bezdôvodného obohatenia.

26 — Rozsudok *Weber's Wine World a i.*, už citovaný, bod 98 a citovaná judikatúra.

27 — Pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. januára 1997, *Comateb a i.*, C-192/95 až C-218/95, Zb. s. I-165, body 29, 31 a 32, a *Weber's Wine World a i.*, už citovaný, bod 99.

28 — Pozri rozsudok *Weber's Wine World a i.*, už citovaný, bod 96.

29 — Pozri rozsudky z 10. apríla 2008, *Marks & Spencer*, C-309/06, Zb. s. I-2283, bod 41, a z 18. júna 2009, *Stadeco*, C-566/07, Zb. s. I-5295, bod 49.

30 — Rozsudok *Weber's Wine World a i.*, už citovaný, bod 103.

31 — Pozri rozsudky z 9. novembra 1983, *San Giorgio*, 199/82, Zb. s. 3595, bod 14, a z 21. septembra 2000, *Michailidis*, C-441/98 a C-442/98, Zb. s. I-7145, bod 36.

32 — Rozsudok *Comateb a i.*, už citovaný, bod 25.

59. Za týchto okolností, ako zhodne uvádzajú účastníci konania, ktorí predložili v prejednávanej veci písomné pripomienky, prináleží daňovým orgánom, ktoré odmietajú vrátiť dane, ktoré daňovník zaplatil v rozpore s právom Únie, aby preukázali, že takéto vrátenie by viedlo k bezdôvodnému obohateniu tohto daňovníka,³³ pričom vnútroštátny súd musí posúdiť dôvodnosť týchto tvrdení, čiže musí posúdiť, či a do akej miery došlo k bezdôvodnému obohateniu, a to na základe ekonomickej analýzy zohľadňujúcej všetky relevantné údaje, ktoré mu boli poskytnuté.³⁴

60. Už na základe tohto odkazu na judikatúru je podľa môjho názoru možné čiastočne zodpovedať druhú časť posudzovanej otázky. Vnútroštátny súd totiž vzhľadom na to, že sa rozhodol sformulovať túto časť alternatívne a subsidiárne vo vzťahu k prvej časti, ktorá sa týka výnimky bezdôvodného obohatenia, zrejme chcel posunúť hranice práva na vrátenie daní zaplatených v rozpore s právom Únie. Ako som už však uviedol, právo Únie pripúšťa iba jednu výnimku z vrátenia daní

zaplatených v rozpore s právom Únie, a to výnimku bezdôvodného obohatenia.

61. Druhú časť otázky však možno vhodne vyložiť v súvislosti s problematikou bezdôvodného obohatenia. Keďže vnútroštátny súd poukazuje na skutočnosť, že zaplatené sumy nepredstavujú účtovný alebo daňový náklad materskej spoločnosti, ale započítavajú sa na súhrn dividend vyplácaných jej akcionárom, v konečnom dôsledku kladie dôraz na skutočnosť, že materská spoločnosť v skutočnosti neniesla daňové zaťaženie vyplývajúce zo zaplatenia zrážkovej dane z hnutelného majetku, a preto by vrátenie súm zodpovedajúcich uvedenej zaplatenej daní tejto spoločnosti mohlo viesť k jej bezdôvodnému obohateniu.

62. Podľa môjho názoru teda možno skúmať obe časti otázky spoločne.

63. V súvislosti s konaním vo veci samej treba pripomenúť, že vnútroštátny súd tiež vychádza z predpokladu, že sporný systém nemá za následok prenesenie daňového zaťaženia daňovníkom na tretiu osobu, a teda nejde o „klasický“ prípad bezdôvodného obohatenia v zmysle vyššie spomenutej judikatúry Súdneho dvora. Tento predpoklad sa môže javiť ako prekvapujúci a na prvý pohľad by mohol odôvodňovať odmietnutie existencie bezdôvodného obohatenia vzhľadom na uvedenú judikatúru.

33 — Francúzska vláda navyše uvádza, že toto prenesenie dôkazného bremena na daňové orgány vyplýva aj z judikatúry Conseil d'Etat francúzskeho Cour de cassation v prípadoch upravených výlučne vnútroštátnym právom. Takéto pravidlo by teda v súlade so zásadou rovnakého zaobchádzania a zásadou rovnocennosti malo platiť aj v sporoch, v ktorých francúzsky daňový orgán odmieta vrátiť dane zaplatené v rozpore s právom Únie.

34 — Pozri rozsudky *Weber's Wine World a i.*, už citovaný, bod 100, a *Marks & Spencer*, už citovaný, bod 43.

64. Treba sa však vyvarovať takéhoto pomerne jednostranného chápania položenej otázky. Predpoklad, z ktorého vychádza táto otázka, totiž zrejme vyplýva z právnej kvalifikácie zrážkovej dane z hnutelného majetku vo francúzskom správnom práve. Conseil d'État totiž rozhodla, že zrážková daň z hnutelného majetku nepredstavuje náklad, ktorý by bolo možné odpočítať od čistého zisku spoločnosti, keďže cieľom zavedenia tejto dane bolo zabrániť tomu, aby spoločnosti, ktoré za podmienok, v ktorých vzniká nárok na zápočet dane, vyplácajú zisk, ktorý nebol zdanený bežnou sadzbou dane z príjmov právnických osôb, získali z tohto dôvodu neoprávnenú daňovú výhodu.³⁵ Keďže zrážková daň z hnutelného majetku sa započítava na súhrn vyplácaných príjmov, nemá vplyv na materskú spoločnosť rozdeľujúcu zisk, ale vyberá sa z majetku akcionárov. Podľa tohto názoru, ktorý navyše zastáva francúzska vláda, teda otázka, či na základe kritéria stanoveného v judikatúre Súdneho dvora došlo k preneseniu daňového zaťaženia vyplývajúceho zo zrážkovej dane z hnutelného majetku na tretiu osobu, nie je vôbec relevantná, lebo zaplatenie zrážkovej dane z hnutelného majetku sa priamo dotýka majetku akcionárov materskej spoločnosti.

65. K otázke položenej vnútroštátnym súdom treba v tomto kontexte uviesť tieto poznámky.

66. Vo všeobecnosti podľa môjho názoru nič nebráni tomu, aby členský štát v zásade mohol odmietnuť vrátenie súm zaplatených v rozpore s právom Únie, ktoré by v prípade ich vrátenia viedli k bezdôvodnému obohateniu hospodárskeho subjektu alebo zdaniteľnej osoby aj v prípadoch odlišných od prípadov (v podstate vrátenie dovozných ciel alebo nepriamych daní), ktoré posudzoval Súdny dvor. Podľa môjho názoru by to tak bolo vtedy, ak by samotná dotknutá osoba neniesla celú hospodársku záťaž vyplývajúcu zo súm, ktoré musela zaplatiť. Podľa judikatúry prináleží vnútroštátnym súdom, aby overili, či za okolností konkrétnej veci ide o taký prípad.

67. Pokiaľ teda ide o spor vo veci samej, nemyslím si, že by bolo možné – o čo sa snaží spoločnosť Accor a Európska komisia – apriórne odmietnuť samotnú existenciu prípadného bezdôvodného obohatenia materskej spoločnosti, ktoré by nastalo v dôsledku vrátenia súm zaplatených v rozpore s článkom 56 ES iba preto, lebo z právneho hľadiska je táto spoločnosť povinná platiť zrážkovú daň z hnutelného majetku. Ako som už totiž uviedol, judikatúra Súdneho dvora uprednostňuje ekonomický prístup pred striktno právnym prístupom k prípadnému bezdôvodnému obohateniu, ktoré by nastalo v dôsledku vrátenia súm, ktoré hospodársky subjekt neprávom zaplatil.

³⁵ — Rozsudok Conseil d'État z 30. júna 2004, Sté Freudenberg.

68. Všeobecné tvrdenie francúzskej vlády, že vrátenie sumy zodpovedajúcej zaplatenej zrážkovej dani z hnutelného majetku materskej spoločnosti by viedlo k obohateniu tejto spoločnosti na úkor jej akcionárov, však nepovažujem za presvedčivé.

69. Vrátenie tejto sumy ponechanej v spoločnosti by totiž v skutočnosti predstavovalo budúci zisk pre akcionárov, ktorý by mohol zvýšiť majetkovú hodnotu ich podielu na kapitáli tejto spoločnosti, a v nijakom prípade by nepredstavovalo zníženie ich majetku.

70. Ako uviedol verejný spravodajca v konaní pred Conseil d'État a ako uviedla spoločnosť Accor v konaní pred Súdny dvorom, je navyše celkom možné, že zaplataenie zrážkovej dane z hnutelného majetku materskou spoločnosťou v konečnom dôsledku nemalo vplyv na vyplatenie dividend akcionárom, ak táto spoločnosť uhradila túto daň v celom rozsahu zo svojich rezerv s cieľom nenarušiť svoju politiku vyplácania zisku a zachovať kurz svojich akcií na burzovom trhu.

71. Ako však potvrdila francúzska vláda na pojednávaní pred Súdny dvorom, vo výlučne vnútroštátnej situácii má samotná materská spoločnosť, ktorá z akéhokoľvek dôvodu neprávom zaplatila neprimerane vysokú sumu zrážkovej dane z hnutelného majetku, nárok na vrátenie preplatku vybratého francúzskymi daňovými orgánmi, ak to nemalo

vplyv na vyplatenie dividend jej akcionárom. Z uplatňovania zásady rovnocennosti teda podľa môjho názoru vyplýva požiadavka, aby materskej spoločnosti, ktorá neprávom zaplatila určitú sumu zrážkovej dane z hnutelného majetku, bez toho, aby táto suma mala vplyv na súhrn dividend vyplatených jej akcionárom, najmä preto, lebo títo akcionári sa rozhodli zachovať atraktívnu politiku vyplácania zisku tejto spoločnosti, bola táto suma vrátená.

72. Vo vyššie opísanej situácii však vrátenie zrážkovej dane z hnutelného majetku v rámci konania o žalobe o vrátenie podanej spoločnosťou Accor na francúzskych správnych súdoch zrejme koliduje s judikatúrou Súdneho dvora.

73. Treba totiž poukázať na to, že v už citovanom rozsudku *Test Claimants in the FII Group Litigation* Súdny dvor bez toho, aby výslovne vychádzal z teórie bezdôvodného obohatenia, vylúčil možnosť vrátenia finančných strát, ktoré vznikli spoločnostiam, ktoré boli nútené zvýšiť sumu svojich dividend s cieľom vyrovnať stratu daňového dobropisu pre svojich akcionárov, na základe práva Únie prostredníctvom žaloby o vrátenie.

74. Súdny dvor teda odmietol tvrdenie žalujúcich spoločností v konaní vo veci samej

proti britským daňovým orgánom, podľa ktorého mali tieto spoločnosti nárok domáhať sa žalobou o vrátenie náhrady škody, ktorá im vznikla v dôsledku toho, že boli nútené zvýšiť sumu svojich dividend s cieľom vyrovať stratu daňového dobropisu pre svojich akcionárov.

finančnú stratu vzniknutú v dôsledku porušenia práva Únie, za ktoré je zodpovedný daný členský štát,³⁷ čiže škodu, ktorú možno určiť a nahradiť v konaní o náhradu škody proti tomuto štátu.

75. Podľa Súdneho dvora túto škodu nebolo možné nahradiť na základe práva Únie prostredníctvom žaloby o vrátenie neoprávnene vybratej dane alebo súm zaplatených danému členskému štátu alebo zadržaných týmto členským štátom v priamej súvislosti s touto daňou. Súdny dvor uviedol, že „takéto... zvýšenia sumy dividend sa totiž zakladajú na rozhodnutiach týchto spoločností a nepredstavujú *nevyhnutný následok* odmietnutia zo strany Spojeného kráľovstva zaobchádzať s týmito akcionármi rovnako ako s akcionármi prijímajúcimi zisky pochádzajúce z dividend vnútroštátneho pôvodu“³⁶.

76. Z hľadiska zabezpečenia výkonu práv priznaných právnym poriadkom Únie a vzhľadom na otázky, ktoré mu boli položené, Súdny dvor však vyzval vnútroštátny súd, aby určil, či predmetné zvýšenia sumy dividend predstavovali pre dotknuté spoločnosti

77. V prípade, ak by sa toto riešenie uplatnilo v prejednávanej veci, vzhľadom na politiku vyplácania dividend spoločnosti Accor uvedenú v bode 70 týchto návrhov by sa táto spoločnosť nemohla v konaní o svojej žalobe o vrátenie zrážkovej dane z hnutelného majetku na vnútroštátnom súde domáhať náhrady prípadných strát, ktoré jej vznikli na základe rozhodnutia valného zhromaždenia jej akcionárov o prerozdelení všetkých dividend pochádzajúcich od dcérskych spoločností spoločnosti Accor, ktoré nemali sídlo vo Francúzsku, a teda ani o nezapočítaní zrážkovej dane z hnutelného majetku na dividendy vyplácané akcionárom. Tieto straty totiž nie sú nevyhnutným dôsledkom toho, že Francúzska republika odmietla poskytnúť zápočet dane za rovnakých podmienok ako v prípade francúzskej materskej spoločnosti, ktorá získala dividendy od francúzskych dcérskych spoločností. Za týchto okolností tejto spoločnosti patrí iba právo podať žalobu o náhradu škody proti štátu pre porušenie práva Únie, v súlade s podmienkami vzniku

36 — Rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 207 (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

37 — Tamže, bod 208.

zodpovednosti za škodu, ako aj v súlade so zásadou rovnocennosti a so zásadou efektivity.

78. Priamym dôsledkom uplatňovania sporného daňového systému je však podľa môjho názoru uloženie povinnosti francúzskej materskej spoločnosti, akou je spoločnosť Accor, započítať zrážkovú daň z hnutelného majetku na dividendy, ktoré prerozdelať svojim vlastným akcionárom, čo nevyhnutne viedlo k zníženiu sumy týchto dividend.

79. V tomto prípade vznikla predovšetkým akcionárom finančná strata, ktorá spočívala vo vyplatení zníženej dividendy. Materskej spoločnosti však tiež mohla vzniknúť finančná škoda v podobe zníženia hodnoty kurzu jej akcií v dôsledku politiky vyplácania dividend, ktorá sa mohla na trhu považovať za menej atraktívnu.

80. Za týchto okolností by mal byť rozsah vrátenia zrážkovej dane z hnutelného majetku materskej spoločnosti obmedzený na jej vlastné straty, alebo by mal zahŕňať aj straty, ktoré sa dotkli akcionárov v dôsledku vyplatenia zníženej dividendy?

81. Prikláňam sa k druhej alternatíve.

82. Po prvé, ako som už spomenul, zásada vrátenia tejto sumy materskej spoločnosti podľa môjho názoru nie je vôbec na ujmu akcionárom tejto spoločnosti, keďže hodnota akumulovaná v materskej spoločnosti je na prospech týmto akcionárom.

83. Po druhé obmedzenie rozsahu vrátenia na vlastné straty materskej spoločnosti by z procesného hľadiska znamenalo, že poškodení akcionári by mohli podať žalobu o vrátenie zrážkovej dane z hnutelného majetku na príslušných francúzskych súdoch. Ako však zdôraznil verejný spravodajca v konaní pred Conseil d'État, pričom toto konštatovanie francúzska vláda nepoprela, podľa francúzskej vnútroštátnej právnej úpravy akcionár, ktorý je v takejto situácii, nie je aktívne legiti-movaný na podanie nijakej individuálnej daňovej žaloby, ktorá by mu umožnila dosiahnuť, aby mu bola zrážková daň vrátená, ale mohol by nanajvýš podať žalobu o náhradu škody proti štátu.

84. Francúzska vláda síce vo svojich pripomienkach v konaní pred Súdnyim dvorom v podstate spomenula, že táto zásada je zmiernená možnosťou akcionára francúzskej materskej spoločnosti, ktorý nemá bydlisko alebo sídlo vo Francúzsku, domáhať sa vrátenia zrážkovej dane z hnutelného majetku, ak v čase vyplatenia dividend tejto spoločnosti nebol priznaný nárok na zápočet dane, ktorú mu poskytujú dohovory o zamedzení

dvojitého zdanenia uzatvorené Francúzskou republikou.³⁸

zodpovedajúcu neprávom vybratej zrážkovej dani z hnuiteľného majetku.

85. Hoci, čo pripúšťa aj Komisia, vnútroštátny súd má pri posudzovaní skutočnej sumy zrážkovej dane z hnuiteľného majetku, ktorá sa má vrátiť materskej spoločnosti, vziať do úvahy využitie tejto možnosti prípadnými akcionármi materskej spoločnosti, akou je spoločnosť Accor, ktorí nemajú bydlisko alebo sídlo v danom členskom štáte, jej využitie nemôže byť dôvodom na kategorické odmietnutie vrátenia súm neoprávnene vybratých štátom, ktoré v praxi možno vrátiť iba materskej spoločnosti, ktorá zaplatila daň uloženú rozpore s právom Únie.

86. Iný záver by viedol k dvom dôsledkom, ktoré podľa môjho názoru právo Únie nepripúšťa. Po prvé znamenalo by to praktické znemožnenie podania žaloby o vrátenie dane uloženej v rozpore s právom Únie. Po druhé názor, ktorý v podstate zastáva francúzska vláda, by znamenal pripustenie bezdôvodného obohatenia štátu, keďže štát by nebol povinný vrátiť daňovníkovi sumu

87. Súhrnne zastávam názor, že na druhú otázku treba odpovedať v tom zmysle, že členský štát môže odmietnuť vrátenie dane vybratej v rozpore s právom Únie v rozsahu celej hospodárskej záťaže, ktorú neniesol sám daňovník, čo by v tomto rozsahu viedlo k bezdôvodnému obohateniu tohto daňovníka. Takéto obohatenie by mohlo vzniknúť, ak by mal členský štát vrátiť výdavky vynaložené daňovníkom, ktoré nie sú nevyhnutným dôsledkom odmietnutia členského štátu zabezpečiť dodržiavanie ustanovení Zmluvy ES. V konaní vo veci samej prináleží vnútroštátnemu súdu, aby vzhľadom na všetky údaje, ktoré má k dispozícii, v závislosti od politiky vyplácania dividend uplatňovanej materskou spoločnosťou, akou je odporkyňa vo veci samej, vo vzťahu k jej akcionárom overil, či došlo k úplnému alebo čiastočnému započítaniu zaplatenej spornej zrážkovej dane z hnuiteľného majetku na dividendy následne vyplatené uvedeným akcionárom tak, že materskej spoločnosti mohla vzniknúť strata, ktorá bola nevyhnutným dôsledkom odmietnutia členského štátu poskytnúť jej požadované rovnaké zaobchádzanie. V tomto prípade sa musí rozsah vrátenia spornej dane materskej spoločnosti určiť v závislosti od hospodárskej záťaže, ktorú musela niesť, na základe všetkých relevantných údajov, ktoré má vnútroštátny súd k dispozícii.

38 — Táto otázka bola predmetom konania, v ktorom bol vydaný rozsudok zo 14. novembra 2006, Kerckhaert a Morres, C-513/04, Zb. s. I-10967. Zrušenie zápočtu dane od 1. januára 2005 a následné zrušenie jeho vrátenia akcionárom nerezidentom bolo zasa predmetom konania, v ktorom bol vydaný rozsudok zo 16. júla 2009, Damseaux, C-128/08, Zb. s. I-6823. Položená otázka sa však týkala iba povinnosti členského štátu, v ktorom majú akcionári bydlisko alebo sídlo (v uvedenom prípade to bolo Belgické kráľovstvo).

C — O tretej otázke

88. Teraz sa budem zaoberať treťou otázkou položenou vnútroštátnym súdom, ktorá vyvolala najrozsiahlejšiu diskusiu medzi oprávnenými subjektmi, pričom odpoveď na túto otázku bude mať význam iba v prípade, ak vnútroštátny súd vzhľadom na usmernenia, ktoré mu poskytne Súdny dvor, aspoň čiastočne vylúči bezdôvodné obohatenie materskej spoločnosti.

89. Touto otázkou sa Conseil d'État pýta, či vzhľadom na poskytnuté odpovede na prvé dve otázky zásada rovnocennosti a zásada efektivity bránia tomu, aby vrátenie súm neprávom zaplatených materskou spoločnosťou bolo podmienené – s výhradou prípadných ustanovení dohovoru týkajúceho sa výmeny informácií – tým, že táto spoločnosť predloží údaje, ktoré v prípade každej dividendy, ktorú jej vyplátili jej dcérske spoločnosti, ktoré nemajú sídlo vo Francúzsku, preukazujú skutočne uplatnenú sadzbu dane a skutočne zaplatenú sumu dane zo zisku dosiahnutého týmito dcérskymi spoločnosťami, zatiaľ čo v prípade dcérskych spoločností so sídlom vo Francúzsku sa tieto dôkazy, ktoré sú správnym orgánom známe, nevyžadujú.

90. Ako Komisia správne uviedla vo svojich písomných pripomienkach, táto otázka je

relevantná iba v prípade, ak vnútroštátny súd s cieľom obnoviť rovnaké zaobchádzanie nerozhodne o vrátení zrážkovej dane z hnutelného majetku – čo by v istom zmysle znamenalo oslobodenie materskej spoločnosti od tejto zrážkovej dane bez toho, aby predtým mala nárok na zápočet dane –, ale o priznaní nároku na zápočet dane (po tom, čo materská spoločnosť zaplatila zrážkovú daň z hnutelného majetku), ktorý by jej bol priznaný vo výlučne vnútroštátnej situácii. Ako totiž Komisia uvádza vo svojich písomných pripomienkach, poukazujúc na body 50 až 52 už citovaného rozsudku *Test Claimants in the FII Group Litigation*, v tomto druhom prípade by materská spoločnosť mala získať zápočet, ktorý by odrážal sadzbu dane z príjmov právnických osôb, ktorú zaplatila dcérska spoločnosť v členskom štáte, v ktorom má sídlo.³⁹

39 — Vo veci, v ktorej bol vydaný už citovaný rozsudok *Test Claimants in the FII Group*, sa posudzovala otázka, či právo Únie bráni tomu, aby členský štát oslobodil od dane dividendy vyplácané spoločnosťou, ktorá je rezidentom, inej materskej spoločnosti, ktorá je takisto rezidentom, a zároveň prostredníctvom systému zápočtov bránil refazovému zdaneniu týchto dividend, ak boli vyplatené spoločnosťou, ktorá nie je rezidentom, materskej spoločnosti, ktorá je rezidentom. Súdny dvor potvrdil zlučiteľnosť uplatňovania systému zápočtov za týchto okolností, pokiaľ po prvé dividendy pochádzajúce zo zahraničia v danom členskom štáte nepodliehajú vyššej sadzbe dane, ako je sadzba, ktorá sa vzťahuje na dividendy pochádzajúce z daného členského štátu, a po druhé refazové zdanenie dividend pochádzajúcich zo zahraničia sa započíta na sumu dane zaplatenej spoločnosťou rozdeľujúcou zisk, ktorá nie je rezidentom, na sumu dane, ktorá sa vzťahuje na spoločnosť prijímajúcu zisk, ktorá je rezidentom, do výšky tejto poslednej uvedenej sumy. Ako teda Súdny dvor uviedol v bodoch 51 a 52 tohto rozsudku, ak východiskové zisky, z ktorých sa vyplácajú dividendy zahraničného pôvodu, podliehajú v členskom štáte spoločnosti rozdeľujúcej zisk nižšej dani, ako je daň vybratá členským štátom spoločnosti prijímajúcej zisk, tento posledný uvedený členský štát musí poskytnúť úplný daňový dobropis zodpovedajúci dani zaplatenej spoločnosťou rozdeľujúcou zisk v členskom štáte, ktorého je rezidentom. Ak naopak tieto zisky podliehajú vyššej dani, ako je daň vybratá členským štátom spoločnosti prijímajúcej zisk, tento členský štát poskytne daňový dobropis len do výšky sumy dane z príjmov právnických osôb dlhovanej spoločnosťou prijímajúcou zisk. Tento štát teda nie je povinný vrátiť časť, ktorá presahuje rozdiel medzi týmito dvoma sumami.

91. Hoci prináleží vnútroštátnemu súdu, aby si zvolil pravidlá, ktoré umožnia obnovenie rovnosti zaobchádzania medzi výlučne vnútroštátnou situáciou a situáciou, v ktorej sa nachádza materská spoločnosť, akou je spoločnosť Accor, táto voľba sa musí vykonať a uplatňovať v súlade so zásadou rovnocennosti a zásadou efektivity.

92. V tejto súvislosti spoločnosť Accor po prvé zastáva názor, že francúzske daňové orgány nemôžu podmieniť vrátenie zrážkovej dane z hnutelného majetku tým, že materská spoločnosť predloží dôkaz o sadzbe a sume dane, ktorú zahraničné dcérske spoločnosti skutočne zaplatili zo zisku, ktorý je základom na vyplatenie každej vyplácanej dividendy, zatiaľ čo táto podmienka v prípade výlučne vnútroštátnych situácií neplatí. Po druhé spoločnosť Accor tvrdí, že je v rozpore so zásadou efektivity, ak sa od nej vyžaduje, aby predložila takýto dôkaz, pokiaľ ide nielen o jej dcérske spoločnosti, ale aj o všetky dcérske spoločnosti týchto dcérskych spoločností so sídlom v iných členských štátoch, a to tým skôr, že takáto požiadavka bola vznesená viac ako desať rokov po vzniku skutkových okolností, a teda bola stanovená nad rámec zákonných povinností archivácie správnych listín vo Francúzsku. Okrem toho spoločnosť Accor poukazuje na význam smernice Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej

pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní⁴⁰.

93. Francúzska vláda a vláda Spojeného kráľovstva zastávajú opačný názor. Poukazujú na to, že cieľom sporného daňového systému je eliminovať dvojité hospodárske zdanenie a že v dôsledku toho sú francúzske daňové orgány oprávnené vyžadovať dôkazy na overenie, či zahraničné dcérske spoločnosti v členskom štáte, v ktorom majú sídlo, skutočne zaplatili daň zo zisku, ktorý je základom na vyplatenie dividend materskej spoločnosti. V tejto súvislosti francúzska vláda zdôrazňuje, že vnútroštátne právo dodržiava zásadu rovnocennosti a zásadu efektivity. Poukazuje najmä na to, že sadzba dane vo výlučne vnútroštátnej situácii bola zároveň sadzbou dane, ktorú skutočne zaplatili dcérske spoločnosti z východiskového zisku na vyplatenie dividend svojej materskej spoločnosti, a že vnútroštátne právo zohľadňuje iba vyplatenie dividend zo strany priamych dcérskych spoločností francúzskych materských spoločností. Keďže požadované informácie sú známe iba samotnému daňovníkovi, podľa francúzskej vlády a vlády Spojeného kráľovstva nie je vôbec neprimerané vyžadovať, aby materská spoločnosť predložila prvé presné údaje týkajúce sa zdanenia a povahy vyplácaných dividend a dotknutých dcérskych spoločností, pričom daňový orgán môže v prípade potreby následne využiť administratívnu pomoc orgánov členského štátu, v ktorom majú dcérske spoločnosti sídlo, na základe ustanovení smernice 77/799 alebo dvojstranných daňových dohovorov. V každom prípade francúzska vláda zastáva názor, že ak by Súdny dvor rozhodol, že prenesenie dôkazného bremena na materskú spoločnosť

40 — Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63.

je porušením zásady rovnocennosti alebo zásady efektivity, toto porušenie je odôvodnené potrebou bojovať proti daňovým únikom.

zisk francúzskych dcérskych spoločností a ktorej zaplataenie mali materské spoločnosti, ktoré prijali dividendy od týchto dcérskych spoločností, preukázať, pričom spoločnosť Accor a Komisia zastávajú názor, že od týchto spoločností sa vyžadovalo iba preukázanie zdanenia v bežnej sadzbe, zatiaľ čo francúzska vláda podrobne vysvetľovala, že išlo o skutočne uplatňovanú sadzbu.

94. Komisia vo svojej argumentácii presadzuje kompromisné riešenie. V podstate zastáva názor, že právo Únie v zásade nebráni tomu, aby v rámci vrátenia takej zrážkovej dane, o akú ide v konaní vo veci samej, členský štát vyžadoval zohľadnenie dane, ktorú dcérska spoločnosť zaplatila v členskom štáte, v ktorom má sídlo. V tomto prípade však Komisia zastáva názor, že vzhľadom na to, že materské spoločnosti majú nárok na zápočet dane na základe (bežnej) zákonnej sadzby dane, bez ohľadu na sadzbu, ktorá sa skutočne vzťahuje na východiskový zisk na vyplatenie dividend zo strany francúzskych dcérskych spoločností, a na preukázanie sumy dane, ktorú tieto spoločnosti skutočne zaplatili, zo zásady rovnocennosti vyplýva požiadavka uplatňovať rovnaké zaobchádzanie aj v cezhraničnej situácii.

97. Po druhé v reakcii na kritiku spoločnosti Accor týkajúcu sa neprimeraných požiadaviek dokazovania zdanenia spoločností, ktoré sú dcérskymi spoločnosťami dcérskych spoločností skupiny Accor, stanovených francúzskymi daňovými orgánmi francúzska vláda na pojednávaní zdôraznila, že podľa vnútroštátneho práva sa v rámci výpočtu zápočtu dane zohľadňujú iba dividendy vyplatené na úrovni priamej dcérskej spoločnosti materskej spoločnosti, a nie na úrovni spoločností, ktoré sú dcérskymi spoločnosťami dcérskych spoločností materskej spoločnosti. Francúzska vláda zastáva názor, že na základe zásady rovnocennosti to nemôže byť v cezhraničnej situácii inak, pretože by išlo o obrátenú diskrimináciu.

95. Tieto protichodné stanoviská sčasti vyplývajú z rozdielnych spôsobov výkladu vnútroštátneho práva.

98. Neprináleží Súdnemu dvoru, aby rozhodol, či sa podľa vnútroštátneho práva vo výlučne vnútroštátnej situácii vyžaduje preukázanie bežnej sadzby alebo skutočnej sadzby dane, ktorú zaplatili dcérske spoločnosti zo zisku, ktorý je základom na vyplatenie dividend ich materskej spoločnosti, ani určiť, či sa podľa vnútroštátneho práva na tento účel zohľadňujú iba vzťahy medzi touto spoločnosťou a jej priamou dcérskou spoločnosťou, a nie všetkými spoločnosťami, ktoré sú dcérskymi spoločnosťami dcérskych spoločností skupiny. Ide totiž o aspekty, ktoré musí posúdiť vnútroštátny súd.

96. Oprávnené subjekty sa totiž po prvé zaberajú požiadavkami vnútroštátneho práva týkajúcimi sa sadzby dane z príjmov právnických osôb, ktorá sa vzťahuje na východiskový

99. Preto budem vo svojej argumentácii vychádzať z hypotéz.

100. Prvou hypotézou, ktorá prichádza do úvahy, je hypotéza presadzovaná francúzskou vládou, podľa ktorej je podľa vnútroštátneho práva poskytnutie zápočtu dane vo výlučne vnútroštátnej situácii podmienené zaplacením skutočnej sadzby dane z príjmov právnických osôb z východiskového zisku, ktorý dosiahla priama dcérska spoločnosť materskej spoločnosti.

101. V tomto prípade rozšírenie zaobchádzania uplatňovaného vo vnútroštátnych situáciách aj na cezhraničné situácie vôbec neodporuje zásade rovnocennosti.

102. Právo Únie takisto nebráni tomu, aby dôkazné bremeno spočívalo predovšetkým na dotknutej materskej spoločnosti. Daňové orgány sú totiž oprávnené vyžadovať od daňovníka dôkazy, ktoré považujú za potrebné na posúdenie splnenia podmienok na priznanie daňovej výhody stanovených vnútroštátnymi predpismi.⁴¹

103. Na rozdiel od toho, čo tvrdí spoločnosť Accor, hoci využitie mechanizmu vzájomnej pomoci upraveného smernicou 77/799

umožňuje daňovým orgánom, aby sa obrátili na orgány iného členského štátu s cieľom získať všetky informácie, ktoré sa ukážu ako potrebné na správne určenie dane daňovníka,⁴² využitie tohto mechanizmu nemôže predstavovať postup, ktorý by predchádzal povinnosti daňovníka predložiť potrebné dôkazy na získanie daňovej výhody, a navyše nemôže predstavovať povinnosť týchto orgánov.⁴³

104. Okrem toho francúzska vláda na pojednávaní pred Súdnyim dvorom zopakovala, že požadované dôkazy nemusia mať nijakú osobitnú formu. Skutočnosť, že tieto dôkazy sa nevyžadujú vo výlučne vnútroštátnej situácii, podľa môjho názoru vyplýva z toho, že daňový orgán, samozrejme, pozná príslušné vnútroštátne právo a má k dispozícii dostávajúce údaje, ktoré mu boli poskytnuté pri predložení daňových priznaní týkajúcich sa zaplatenia zrážkovej dane z hnutelného majetku z vyplácaných dividend, s ktorými bol spojený zápočet dane, a zaplatenia zrážkovej dane z hnutelného majetku, ktorú bola povinná zaplatiť materská spoločnosť skupiny, ktoré boli v kópii pripojené k písomným pripomienkam francúzskej vlády. Za týchto okolností zastávam názor, že vyžadovanie predloženia takýchto dôkazov od francúzskej materskej spoločnosti, ktorá získala dividendy od dcérskych spoločností so sídlom v iných členských štátoch, nemôže predstavovať dodatočnú administratívnu záťaž v porovnaní s informáciami vyžadovanými vo výlučne vnútroštátnej situácii, keďže, s výhradou overenia vnútroštátnym súdom, vo výlučne vnútroštátnej situácii materskej spoločnosti

41 — Pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. januára 2009, Persche, C-318/07, Zb. s. I-359, body 54 a 60 a citovanú judikatúru.

42 — Tamže, bod 61.

43 — Tamže, body 62, 64 a 65.

majú aj administratívne povinnosti, ktoré majú najmä umožniť daňovým orgánom overiť splnenie podmienok uplatnenia sporného daňového systému.

v spise overil, či sa materská spoločnosť Accor nachádzala v takejto situácii.

105. Z hľadiska dodržiavania zásady efektivity však treba venovať pozornosť dvom otázkam.

106. Po prvé nemožno vylúčiť, že podľa predpisov členských štátov, v ktorých majú dotknuté dcérske spoločnosti sídlo, najmä ak tieto členské štáty samy nezabránili dvojitému hospodárskemu zdaneniu dividend na svojom území v čase skutkových okolností konania vo veci samej, je prakticky nemožné alebo nerealizovateľné preukázať výšku dane z príjmov právnických osôb, ktorú dcérske spoločnosti skutočne zaplatili zo zisku, ktorý je základom na vyplatenie dividend francúzskej materskej spoločnosti. Je totiž možné, že niektoré členské štáty nevyžadovali od spoločností, ktoré majú sídlo na ich území, aby zostavili rozpis svojho vlastného kapitálu podľa sadzby dane vzťahujúcej sa na rôzne zdroje príjmov a oznámili daň z príjmov právnických osôb, ktorú zaplatili zo zisku, ktorý je základom na vyplatenie dividend. Za týchto okolností by odporovalo zásade efektivity, ak by sa vyžadovalo preukázanie sumy dane z príjmov právnických osôb, ktorá by odrážala skutočnú sadzbu dane zaplatenej týmito spoločnosťami, ktoré sú dcérskymi spoločnosťami francúzskej materskej spoločnosti. Samozrejme, prináleží vnútroštátnemu súdu, aby vzhľadom na všetky skutočnosti uvedené

107. Určitú pozornosť treba venovať aj námietke spoločnosti Accor, podľa ktorej od nej nemožno vyžadovať, aby predložila listiny, v ktorých prípade uplynula ich zákonná doba archivácie platná vo Francúzsku. Vzhľadom na to, že spornými rokmi sú roky 1999, 2000 a 2001, a keďže podľa CGI zrážkovú daň z hnutelného majetku bolo možné vyrubiť do piatich rokov od vyplatenia dividend, nemožno vylúčiť, ako navyše uviedla spoločnosť Accor na pojednávaní, že listiny, ktoré sa majú predložiť, sa môžu týkať rokov (až do roku 1994), za ktoré dotknuté osoby už nie sú povinné archivovať tieto listiny.

108. Podľa môjho názoru treba rozlíšiť dva prípady. Po prvé ide o prípad, ak by francúzske daňové orgány žiadali o predloženie týchto dôkazov počas ich zákonnej doby archivácie platnej vo Francúzsku; v tomto prípade mala materská spoločnosť zhromaždiť tieto listiny na všetky relevantné účely a najmä s cieľom zabezpečiť ich pre prípad vyhlásenia takejto žiadosti za zákonnú v rámci súdneho konania. V opačnom prípade, ak by daňové orgány nepožadovali tieto listiny počas zákonnej doby ich archivácie, materská spoločnosť by

nimi nedisponovala. V tomto druhom prípade je však podľa môjho názoru, na rozdiel od toho, čo uviedla spoločnosť Accor, relevantná skôr zákonná doba archivácie platná v členských štátoch, v ktorých majú sídlo jednotlivé dotknuté dcérske spoločnosti, ako zákonná doba archivácie platná vo Francúzsku. Ak v čase rozhodnutia súdu v konaní vo veci samej táto doba uplynula, spoločnosť Accor by požadované dôkazy nemohla predložiť. Za týchto okolností by jej nebolo možné odoprieť nárok na zápočet dane za dotknuté dividendy, pretože by to znamenalo porušenie zásady efektivity.

109. Podľa druhej hypotézy, ktorá je diametrálne odlišná a ktorú v podstate presadzuje spoločnosť Accor, sa vo výlučne vnútroštátnej situácii zohľadňuje iba bežná sadzba, vzťahujúca sa na zisk, ktorý je základom na vyplácanie dividend dcérskych spoločností a spoločností, ktoré sú dcérskymi spoločnosťami dcérskych spoločností francúzskej materskej spoločnosti.

110. Za takých okolností treba skúmať, či skutočnosť, že členský štát vyžaduje od materskej spoločnosti so sídlom na jeho území, aby preukázala sadzbu a sumu dane z príjmu právnických osôb, ktorú zahraničné dcérske spoločnosti a spoločnosti, ktoré sú dcérskymi spoločnosťami dcérskych spoločností tejto spoločnosti, skutočne zaplatili zo zisku, ktorý je základom na vyplatenie dividend, odporuje zásade rovnocennosti a zásade efektivity.

111. Podľa môjho názoru by nebolo mimoriadne zložité odpovedať na túto otázku kladne, ak by judikatúra Súdneho dvora, prinajmenšom na prvý pohľad, nevyžadovala, aby sa pri výpočte zápočtu daňového dobropisu spojeného s vyplatením tzv. „vstupných“ dividend brala do úvahy daň z príjmov právnických osôb, ktorú spoločnosť rozdeľujúca zisk skutočne zaplatila v členskom štáte, v ktorom má sídlo.

112. V bode 54 už citovaného rozsudku Manninen, prebratého do bodu 15 už citovaného rozsudku Meilicke a i., Súdny dvor uviedol, že výpočet nároku na zápočet dane priznaného akcionárovi s neobmedzenou daňovou povinnosťou vo Fínsku, ktorému boli vyplatené dividendy spoločnosťou so sídlom vo Švédsku, musí vychádzať z dane skutočne zaplatenej spoločnosťou so sídlom v tomto inom členskom štáte, ktorá vyplýva zo všeobecných pravidiel uplatňovaných na výpočet daňového základu, ako aj zo sadzby dane z príjmov právnických osôb v tomto inom členskom štáte.

113. Vo výroku už citovaného rozsudku Test Claimants in the FII Group Litigation Súdny dvor tiež rozhodol, že „článkom 43 ES a 56 ES neodporuje právna úprava členského štátu, ktorá od dane z príjmov právnických osôb oslobodzuje dividendy, ktoré spoločnosť rezident prijme od inej spoločnosti rezidenta, zatiaľ čo dividendy, ktoré spoločnosť rezident prijme od spoločnosti nerezidenta, v ktorej má spoločnosť rezident prinajmenšom 10% hlasovacích práv, zdaňuje touto daňou, pričom v tomto poslednom uvedenom prípade poskytuje daňový dobropis z dôvodu dane

skutočne zaplatenej spoločnosťou rozdeľujúcou zisk v členskom štáte, ktorého je rezidentom, pokiaľ daňová sadzba pre dividendy zahraničného pôvodu nie je vyššia ako daňová sadzba platná pre dividendy vnútroštátneho pôvodu a pokiaľ sa daňový dobropis prinajmenšom rovná sume zaplatenej v členskom štáte spoločnosti rozdeľujúcej zisk až do výšky dane uplatnenej v členskom štáte spoločnosti prijímajúcej zisk“⁴⁴.

114. Podľa môjho názoru však táto judikatúra predstavuje iba zdanlivú prekážku.

115. Pokiaľ ide o už citovaný rozsudok *Maninen*, z bodov 40 a 53 tohto rozsudku totiž jednoznačne vyplýva, že výška zápočtu dane, na ktorý mali nárok fínski rezidenti vo výlučne vnútroštátnych situáciách, zodpovedala dani z príjmov právnických osôb, ktorú skutočne zaplatila spoločnosť rozdeľujúca zisk.⁴⁵ Skutočnosť, že v bode 54 tohto rozsudku Súdny dvor rozšíril nárok na uplatnenie tohto systému na fínskych rezidentov, ktorí získali dividendy od spoločností so sídlom v iných členských štátoch, je iba dôsledkom uplatnenia zásady zákazu diskriminácie.

44 — Bod 1 druhý odsek výroku tohto rozsudku (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

45 — V bode 53 tohto rozsudku Súdny dvor uviedol, že „treba uviesť, že nárok na zápočet dane podľa fínskeho práva vždy zodpovedá sume, ktorú spoločnosť vyplácajúca dividendy aj v skutočnosti zaplatila ako daň vo forme dane z príjmov právnických osôb“.

116. Pokiaľ ide o už citovaný rozsudok *Test Claimants in the FII Group*, hoci je pravda, že Súdny dvor pripustil, že členský štát môže s cieľom zamedziť dvojitému hospodárskemu zdaneniu uplatňovať systém daňového oslobodenia vyplatených dividend vo výlučne vnútroštátnych situáciách a systém zápočtu pri vyplácaní vstupných dividend pochádzajúcich od spoločností, ktoré nie sú rezidentmi, Súdny dvor sa iba okrajovo zaoberal súvislosťou medzi daňovým oslobodením vzťahujúcim sa na dividendy vnútroštátneho pôvodu a zdanením na úrovni materskej spoločnosti. Žalobkyne v konaní vo veci samej tvrdili, že daňové oslobodenie dividend vnútroštátneho pôvodu sa uplatňuje bez ohľadu na daň (skutočne) zaplatenú spoločnosťou rozdeľujúcou zisk. Súdny dvor uviedol, že prináleží vnútroštátnemu súdu, aby overil, či je sadzba dane rovnaká a či rôzne úrovne zdanenia existujú len v určitých prípadoch z dôvodu zmeny základu dane v dôsledku určitých výnimočných daňových úlav.⁴⁶

117. Z týchto rozsudkov teda nemožno vyvodiť, že Súdny dvor by bol ochotný akceptovať, že členský štát s cieľom zamedziť dvojitému hospodárskemu zdaneniu dividend na svojom území všeobecne prizná nárok na daňový dobropis materskej spoločnosti so sídlom v tomto členskom štáte spojený s vyplatením dividend dcérskej spoločnosti so sídlom v tom istom členskom štáte na základe bežnej sadzby dane z príjmov právnických osôb, ktorá sa v zásade vzťahuje na túto spoločnosť,

46 — Rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, body 53 až 56.

zatial čo nárok na ten istý daňový dobro-
pis materskej spoločnosti so sídlom v tomto
členskom štáte spojený s vyplatením dividend
dcérskych spoločností so sídlom v iných člen-
ských štátoch by bol podmienený preukáza-
ním skutočnej sadzby a sumy dane z príjmov
právnických osôb, ktorú tieto spoločnosti za-
platili v týchto iných členských štátoch.

ktorá sa vzťahuje na dcérske spoločnosti roz-
deľujúce zisk v členskom štáte, v ktorom majú
tieto spoločnosti sídlo, a o zaplacení sumy
dane zodpovedajúcej tejto sadzbe, s cieľom
zabrániť – o čo sa zrejme francúzska vláda
najviac usiluje – tomu, aby bol zápočet dane
spojený s vyplatením dividend francúzskej
materskej spoločnosti pochádzajúcich od
takýchto dcérskych spoločností, hoci tieto
dcérske spoločnosti boli v dôsledku rôznych
všeobecných daňových úlav uplatňovaných
v členskom štáte, v ktorom majú sídlo, úplne
oslobodené od povinnosti platiť daň z prí-
jmov právnických osôb zo zisku, ktorý je zák-
ladom na vyplatenie dividend.

118. Takéto rozdielne zaobchádzanie by pod-
ľa môjho názoru naopak odporovalo zásade
zákazu diskriminácie a zásade rovnocennosti.

119. Na rozdiel od toho, čo tvrdí francúz-
ska vláda, takéto porušenie by nemohlo byť
odôvodnené všeobecne formulovaným cie-
ľom predchádzať daňovým únikom. Po prvé
treba totiž pripomenúť, že členské štáty ne-
môžu na základe všeobecnej domnienky da-
ňových únikov odôvodniť daňové opatrenie,
ktoré je na ujmu cieľom Zmluvy.⁴⁷ Po druhé
takéto rozdielne zaobchádzanie podľa môjho
názoru vôbec nie je opatrením na dosiahnu-
tie cieľa spočívajúceho v boji proti daňovým
únikom, ktoré by najmenej odporovalo uve-
deným zásadám. V takej situácii, aká je pred-
metom posudzovania v rámci tejto hypotézy,
by členský štát jednoducho mohol vyžadovať
od daňovníka, aby mu predložil dôkaz o bež-
nej sadzbe dane z príjmov právnických osôb,

120. Pokiaľ ide o povinnosť predložiť takéto
dôkaz na úrovni každej siete dcérskych spo-
ločností a spoločností, ktoré sú dcérskymi
spoločnosťami dcérskych spoločností fran-
cúzskej materskej spoločnosti, takáto povin-
nosť neodporuje zásade zákazu diskriminácie
a zásade rovnocennosti, pokiaľ sa uplatňuje
aj vo výlučne vnútroštátnych situáciách pri
predkladaní daňových priznaní materských
spoločností a ich francúzskych dcérskych
spoločností. Splnenie takejto požiadavky však
môže byť prakticky nemožné v cezhranič-
ných situáciách, a to tým skôr vtedy, keď sa
predmetné vyplácané dividendy týkajú zisku
dosiahnutého v období, pre ktoré už uplynu-
la zákonná doba archivácie listín. Prináleží
vnútroštátnemu súdu, aby v prípade, ak sa
preukáže, že táto hypotéza je relevantná, ove-
ril príslušné skutočnosti.

47 — Pozri najmä rozsudok z 28. októbra 2010, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Zb. s. I-10659, bod 34 a citovanú judikatúru.

121. Z týchto dôvodov navrhujem odpovedať na tretiu otázku tak, že zásada rovnocennosti a zásada efektivity nebránia tomu, aby také vrátenie súm, ktoré má zabezpečiť uplatnenie toho istého daňového systému na dividendy, ktoré ďalej vypláca materská spoločnosť so sídlom v členskom štáte, bez ohľadu na to, či tieto dividendy pochádzajú zo súm vyplatených jej dcérskymi spoločnosťami so sídlom v tom istom členskom štáte, alebo v inom členskom štáte, bolo v zásade podmienené tým, že daňovník predloží údaje, ktoré má len on sám a ktoré sa v prípade každej spornej dividendy týkajú najmä skutočne uplatnenej sadzby dane a skutočne zaplatenej sumy dane zo zisku dosiahnutého jeho dcérskymi spoločnosťami so sídlom v iných členských štátoch, ako je prvý členský štát, zatiaľ čo v prípade dcérskych spoločností so sídlom

v tomto členskom štáte sa tieto dôkazy, ktoré sú správnym orgánom známe, nevyžadujú, avšak len za predpokladu, že skutočne uplatnená sadzba dane a skutočne zaplatená suma dane sa vzťahujú aj na vyplácanie dividend materskej spoločnosti pochádzajúcich od dcérskych spoločností so sídlom v tom istom členskom štáte a že nie je prakticky nemožné ani neprimerane ťažké predložiť dôkaz o zaplatení dane dcérskymi spoločnosťami so sídlom v iných členských štátoch, a to najmä vzhľadom na právne predpisy uvedených členských štátov, ktoré sa týkajú zamedzenia dvojitého zdanenia a oznamovania splatnej dane z príjmov právnických osôb, ako aj archivácie správnych listín. Prínáleží vnútroštátnemu súdu, aby overil, či sú v konaní vo veci samej tieto podmienky splnené.

III — Návrh

122. Vzhľadom na uvedené úvahy navrhujem odpovedať na otázky položené Conseil d'État takto:

- „1. Článok 56 ES sa má vykladať v tom zmysle, že bráni daňovému systému, podľa ktorého materská spoločnosť so sídlom v členskom štáte, ktorá získa dividendy od dcérskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte, nemôže uplatniť na zrážkovú daň z hnutelného majetku, ktorú je povinná zaplatiť pri vyplatení

týchto dividend svojim vlastným akcionárom, zápočet dane spojený s vyplácaním týchto dividend, na rozdiel od porovnateľnej situácie materskej spoločnosti so sídlom v prvom členskom štáte, ktorá získa dividendy od dcérskej spoločnosti, ktorá tiež má sídlo v tomto členskom štáte.

2. Členský štát môže odmietnuť vrátenie dane vybratej v rozpore s právom Únie v rozsahu celej hospodárskej záťaže, ktorú neniesol sám daňovník, čo by v tomto rozsahu viedlo k bezdôvodnému obohateniu tohto daňovníka. Takéto obohatenie by mohlo vzniknúť, ak by mal členský štát vrátiť výdavky vynaložené daňovníkom, ktoré nie sú nevyhnutným dôsledkom odmietnutia členského štátu zabezpečiť dodržiavanie ustanovení Zmluvy ES. V konaní vo veci samej prináleží vnútroštátnemu súdu, aby vzhľadom na všetky údaje, ktoré má k dispozícii, v závislosti od politiky vyplácania dividend uplatňovanej materskou spoločnosťou, akou je odporkyňa vo veci samej, vo vzťahu k jej akcionárom overil, či došlo k úplnému alebo čiastočnému započítaniu zaplatenej spornej zrážkovej dane z hnutelného majetku na dividendy následne vyplatené uvedeným akcionárom tak, že materskej spoločnosti mohla prípadne vzniknúť strata, ktorá bola nevyhnutným dôsledkom odmietnutia členského štátu poskytnúť jej požadované rovnaké zaobchádzanie. V tomto prípade sa musí rozsah vrátenia spornej dane materskej spoločnosti určiť v závislosti od hospodárskej záťaže, ktorú musela niesť, na základe všetkých relevantných údajov, ktoré má vnútroštátny súd k dispozícii.

3. Zásada rovnocennosti a zásada efektivity nebránia tomu, aby také vrátenie súm, ktoré má zabezpečiť uplatnenie toho istého daňového systému na dividendy, ktoré ďalej vypláca materská spoločnosť so sídlom v členskom štáte, bez ohľadu na to, či tieto dividendy pochádzajú zo súm vyplatených jej dcérskymi spoločnosťami so sídlom v tom istom členskom štáte, alebo v inom členskom štáte, bolo v zásade podmienené tým, že daňovník predloží údaje, ktoré má len on sám a ktoré sa v prípade každej spornej dividendy týkajú najmä skutočne uplatnenej sadzby dane a skutočne zaplatenej sumy dane zo zisku dosiahnutého jeho dcérskymi

spoločnosťami so sídlom v iných členských štátoch, ako je prvý členský štát, zatiaľ čo v prípade dcérskych spoločností so sídlom v tomto členskom štáte sa tieto dôkazy, ktoré sú správnym orgánom známe, nevyžadujú, avšak len za predpokladu, že skutočne uplatnená sadzba dane a skutočne zaplatená suma dane sa vzťahujú aj na vyplácanie dividend materskej spoločnosti pochádzajúcich od dcérskych spoločností so sídlom v tom istom členskom štáte a že nie je prakticky nemožné ani neprimerane ťažké predložiť dôkaz o zaplatení dane dcérskymi spoločnosťami so sídlom v iných členských štátoch, a to najmä vzhľadom na právne predpisy uvedených členských štátov, ktoré sa týkajú zamedzenia dvojitého zdanenia a oznamovania splatnej dane z príjmov právnických osôb, ako aj archivácie správnych listín. Prináleží vnútroštátnemu súdu, aby overil, či sú v konaní vo veci samej tieto podmienky splnené.“