



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
NILO JÄÄSKINEN
prednesené 19. júla 2012¹

Vec C-35/11

**Test Claimants in the FII Group Litigation
proti
Commissioners of Inland Revenue,
The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný High Court of Justice of England and Wales,
Chancery Division (Spojené kráľovstvo)]

Obsah

I	– Úvod	2
II	– Okolnosti predchádzajúce tomuto prejudiciálnemu konaniu	3
III	– Rámec návrhu na začatie prejudiciálneho konania	5
IV	– Prvá otázka	6
	A – Otázka a pripomienky predložené Súdnemu dvoru	6
	B – Analýza	7
	a) Úvod	7
	b) Povinnosť poskytnúť úľavu zodpovedajúcu zákonom stanovenej sadzbe štátu pôvodu	9
	c) Skutočná a nominálna sadzba	10
	d) Zákonom stanovená sadzba	12
	e) Existencia obmedzenia a jeho odôvodnenie	12
	f) Záver	14
V	– Druhá otázka	15

¹ — Jazyk prednesu: angličtina.

A – Otázka a pripomienky predložené Súdnemu dvoru	15
B – Analýza	16
VI – Tretia otázka	17
A – Otázka a pripomienky predložené Súdnemu dvoru	17
B – Analýza	18
VII – Štvrtá otázka	19
A – Otázka a pripomienky predložené Súdnemu dvoru	19
B – Analýza	20
VIII – Piata otázka	22
A – Otázka a pripomienky predložené Súdnemu dvoru	22
B – Analýza	23
IX – Návrh	24

„Články 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ — Daň z príjmov právnických osôb — Rozsudok vo veci Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04) — Rovnosť zaobchádzania s dividendami vnútroštátneho pôvodu a dividendami zahraničného pôvodu — Daňové sadzby, ktoré sa majú zohľadniť na účely určenia, či sú úrovne zdaňovania dividend vnútroštátneho alebo zahraničného pôvodu rovnocenné — Zákonom stanovené alebo skutočné sadzby — Voľný pohyb kapitálu — Vnútroštátna právna úprava uplatniteľná bez ohľadu na veľkosť podielu — Nepriame zdanenie — Daň nezaplatená spoločnosťou vyplácajúcou dividendu — Neprávom vybratá daň — Žaloba o vrátenie alebo žaloba o náhradu škody — Dividendy prijaté od spoločností v tretích krajinách — Dcérske spoločnosti, na ktoré mala spoločnosť prijímajúca zisk rozhodujúci vplyv — Uplatniteľnosť článku 63 ZFEÚ“

I – Úvod

1. Dňa 12. decembra 2006 vydal Súdny dvor rozhodnutie v prejudiciálnom konaní vo veci Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, ďalej len „prvý rozsudok FII“)², kde okrem iného odpovedal, na otázku³, či právna úprava Spojeného kráľovstva upravujúca daň z príjmov právnických osôb, podľa ktorej sa s dividendami z akcií zaobchádzalo rozdielne podľa toho, či boli vyplácané spoločnosťami, ktoré sú rezidentmi Spojeného kráľovstva, alebo spoločnosťami nerezidentmi, bola zlučiteľná s určitými ustanoveniami práva Únie.

2 — Zb. s. I-11753. Vzhľadom na to, že prejednávaná vec vychádza z prvého rozsudku FII, predpokladá sa, že čitateľ si už prečítal návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Geelhoed, a rozsudok.

3 — Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týkal dvoch oblastí a zahŕňal celkovo deväť otázok. Prvých päť otázok sa týkalo základnej britskej daňovej úpravy, ktorej sa vec týka. Posledné štyri otázky sa týkali opravných prostriedkov a časových účinkov.

2. Vnútroštátne konania prebiehajú ďalej pred Chancery Division of the High Court of Justice England and Wales (ďalej len „High Court“), ktorý sa rozhodol konania opätovne prerušiť a položiť Súdnu dvoru ďalších päť prejudiciálnych otázok. Niektoré z nich sa usilujú o rozbor odpovedí poskytnutých Súdny dvorom v prvom rozsudku FII, zatiaľ čo iné žiadajú o usmernenie týkajúce sa nových otázok, ktoré boli nastolené v rámci vnútroštátnych konaní.

3. Obmedzenie hospodárskeho dvojitého zdanenia právnických osôb (teda dvojité zdanenie toho istého príjmu v prípade dvoch rôznych daňovníkov) je oblasťou s veľkým hospodárskym významom pre cezhraničné aktivity a bezprostredne sa dotýka veľkého množstva spoločností v EÚ. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania zobrazuje problémy vyplývajúce zo vzájomného pôsobenia práva vnútorného trhu a vnútroštátneho i medzinárodného daňového práva, teda otázku, ktorá je kontroverzná.⁴

II – Okolnosti predchádzajúce tomuto prejudiciálnemu konaniu

4. Podstata sporu je nasledujúca. Hlavným cieľom a účinkom právnej úpravy Spojeného kráľovstva platnej v príslušnom období (1973 – 1999)⁵ bolo poskytnúť akcionárom určitú úľavu od hospodárskeho dvojitého zdanenia. Uplatňovali sa dva rozdielne systémy: na dividendy vnútroštátneho pôvodu sa uplatňovala metóda oslobodenia, zatiaľ čo na dividendy zahraničného pôvodu sa uplatňovala metóda započítania (alebo úľavy). Podľa metódy oslobodenia spoločnosti rezidenti, ktoré prijali dividendy od iných spoločností rezidentov, boli jednoducho oslobodené od platenia dane z dividend za predpokladu, že daň z príjmov právnických osôb už bola vybratá od spoločnosti, ktorá ich vydala. Podľa metódy započítania dividendy vydané spoločnosťami nerezidentmi, teda dividendy zahraničného pôvodu, viedli len k daňovému úveru na úrovni spoločnosti rezidenta Spojeného kráľovstva, ktorá ich prijímala.⁶

5. Konania pred vnútroštátnym súdom sú založené na spore medzi Test Claimants in the Franked Investment Income (FII) Group Litigation (ďalej len „Test Claimants“) a Commissioners of Inland Revenue a Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (ďalej spoločne len „HMRC“).

6. Pri zodpovedaní na prvú z deviatich otázok položených v prvom rozsudku FII Súdny dvor rozhodol, že súčasným článkom 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ⁷ neodporuje právna úprava členského štátu, ktorá na jednej strane oslobodila od dane z príjmov právnických osôb dividendy, ktoré spoločnosť rezident prijala od inej spoločnosti rezidenta, zatiaľ čo na druhej strane dividendy, ktoré spoločnosť rezident prijala od

4 — Stručný prehľad obmedzení vyplývajúcich z priameho zdanenia na základné slobody uvádza najmä METZLER, V.: The relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation. In: LANG, M. a kol. (eds.): *Introduction to European Tax Law on Direct taxation*. Vienna: Linde, 2008, s. 35. Vo všeobecnosti o úvahe pozri okrem iných KINGSTON, S.: A light in the darkness: recent developments in the ECJ's direct tax jurisprudence. In: *Common Market Law Review*. 2007, s. 1321 – 1359; GRAETZ, M., WARREN, A.: Dividend Taxation in Europe: When the ECJ makes tax policy. In: *Common Market Law Review*. 2007, s. 1577 – 1623, a SNELL, J.: Non discriminatory Tax Obstacles in Community Law. In: *International and Comparative Law Quarterly*. 2007, s. 339.

5 — Pôvodný systém preddavku na daň z príjmov právnických osôb (ďalej len „ACT“) bol zavedený od roku 1973. Zmenený bol 1. júla 1994, keď bola zavedená úprava dividend zo zahraničného výnosu (ďalej len „FID“). Podrobnejší opis vnútroštátnej právnej úpravy a vnútroštátnych konaní pozri prvý rozsudok FII, body 6 až 30, a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Geelhoed, body 2 až 22.

6 — Úver bol poskytnutý pre akúkoľvek zrážkovú daň z dividendy a za určitých podmienok pre hlavnú daň zaplatenú spoločnosťami nerezidentmi z ich ziskov v krajine, ktorej sú rezidentmi.

7 — Z dôvodu prehľadnosti je v celom texte použité nové číslovanie článkov Zmluvy o FEÚ.

spoločnosti nerezidenta (a v ktorej má spoločnosť rezident prinajmenšom 10 % hlasovacích práv), zdaňuje touto daňou, pričom v tomto poslednom uvedenom prípade poskytla daňový úver z dôvodu dane skutočne zaplatenej spoločnosťou rozdeľujúcou zisk v členskom štáte, ktorého bola rezidentom.⁸ Platilo to za podmienky, že:

„daňová sadzba pre dividendy zahraničného pôvodu nie je vyššia ako daňová sadzba platná pre dividendy vnútroštátneho pôvodu a pokiaľ sa daňový úver prinajmenšom rovná sume zaplatenej v členskom štáte spoločnosti rozdeľujúcej zisk až do výšky dane uplatnenej v členskom štáte spoločnosti prijímajúcej zisk.“⁹

7. Toto vyhlásenie tvorí podstatu návrhu na začatie prejudiciálneho konania v tejto veci. Je to tak preto, lebo Súdny dvor v bode 56 svojho rozsudku dodal, že:

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

8. Tento prístup, v podstate uznávajúci súčasné uplatnenie dvoch rôznych systémov na domáce a zahraničné dividendy, sa v tomto čase uplatňoval vo veciach ako *Haribo Lakritzen Hans Riegel* a *Österreichische Salinen a Accor*,¹⁰ ktoré sa obidve týkali otázky obmedzenia hospodárskeho dvojitého zdanenia príjmov z dividend zahraničného pôvodu v rámci zdanenia právnických osôb.

9. Po analýze prvého rozsudku FII sa High Court rozhodol opätovne prerušiť vnútroštátne konania a uznesením z 15. decembra 2010 položiť Súdnemu dvoru týchto päť prejudiciálnych otázok:¹¹

- „1. Pojmy ‚daňové sadzby‘ a ‚rôzne úrovne zdaňovania‘ uvedené v bode 56 [prvého rozsudku FII]:
 - a) odkazujú len na zákonom stanovené alebo nominálne sadzby dane, alebo
 - b) odkazujú na skutočnú sadzbu dane, ako aj na zákonom stanovené alebo nominálne sadzby dane, alebo
 - c) majú uvedené pojmy iný význam, a ak áno, aký?
2. Boli by odpovede Súdného dvora na druhú a štvrtú prejudiciálnu otázku [prvého rozsudku FII] iné v prípade, ak:
 - a) daň z príjmov zahraničných právnických osôb nezaplatí (alebo nie celkom zaplatí) spoločnosť nerezident vyplácajúca dividendy spoločnosti rezidentovi, pričom dividendy sa vyplácajú zo ziskov zahŕňajúcich dividendy vyplácané jej priamou alebo nepriamou dcérskou spoločnosťou rezidentom členského štátu, ktoré boli vyplatené zo ziskov, z ktorých bola daň zaplatená v tomto štáte, a/alebo

8 — Bod 73 prvého rozsudku FII.

9 — Bod 73 prvého rozsudku FII; pozri tiež bod 57 prvého rozsudku FII. Zdá sa, že táto časť obsahuje *lapsus linguae*: v rozsudku je uvedené „daňová sadzba pre dividendy zahraničného pôvodu“. High Court však vo svojom rozsudku uvádza, že dividendy vnútroštátneho pôvodu sú oslobodené od dane. Existencia tejto chyby v prvom rozsudku FII vylučuje podľa môjho názoru doslovný výklad tohto rozsudku.

10 — Rozsudky Súdného dvora z 10. februára 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel* a *Österreichische Salinen Haribo*, C-436/08 a C-437/08, Zb. s. I-305, bod 86, a z 15. septembra 2011, *Accor*, C-310/09, Zb. s. I-8115, bod 44.

11 — Z dôvodu prehľadnosti by som chcel dodať, že pôvodné rozhodnutie High Court z 27. novembra 2008, aby sa Súdnemu dvoru predložil druhý návrh na začatie prejudiciálneho konania, obsahuje druhú, tretiu a piatu otázku [pozri (2008) EWHC 2893 (Ch)]. Voči tomuto rozhodnutiu bolo podané čiastočné odvolanie a odvolací súd svojím rozsudkom z 23. februára 2010 [pozri (2010) EWCA Civ 103] doplnil prvú otázku a Supreme Court, v ďalšom odvolaní, svojím uznesením z 8. novembra 2012 doplnil štvrtú otázku. Otázky uvedené v návrhu na začatie prejudiciálneho konania boli v plnom rozsahu stanovené vo vyššie uvedenom uznesení High Court z 15. decembra 2010. V danej veci prešli položené otázky dôkladným preskúmaním v rámci vnútroštátneho postupu a odrážajú starostlivé a podrobné posúdenie, pokiaľ ide o otázky, pri ktorých vnútroštátny súd žiada Súdny dvor o pomoc.

- b) preddavok na daň z príjmov právnických osôb (advance corporation tax, ďalej len „ACT“) nezaplatí spoločnosť rezident, ktorá prijíma dividendy od spoločnosti nerezidenta, ale ho zaplatí jej priama alebo nepriama materská spoločnosť rezident na základe ďalšieho rozdeľovania ziskov prijímajúcej spoločnosti, ktoré priamo alebo nepriamo zahŕňajú dividendy?
3. Za okolností opísaných v druhej otázke písm. b) vyššie, má spoločnosť platiaca ACT nárok na vrátenie neprávom vybratej dane (San Giorgio)¹², alebo iba nárok na náhradu škody (Brasserie du pêcheur a Factortame¹³)?
4. V prípade, ak sa predmetná vnútroštátna právna úprava neuplatňuje výlučne na situácie, v ktorých má materská spoločnosť rozhodujúci vplyv na spoločnosť vyplácajúcu dividendy, môže sa spoločnosť rezident odvolávať na článok 63 ZFEÚ, pokiaľ ide o dividendy prijímané od dcérskej spoločnosti, na ktorú má rozhodujúci vplyv a ktorá je rezidentom tretej krajiny?
5. Uplatňuje sa odpoveď Súdneho dvora na tretiu prejudiciálnu otázku [prvého rozsudku FII] aj v prípadoch, keď dcérske spoločnosti nerezidenti, na ktoré nie je možné sumu previesť, nie sú zdaňované v členskom štáte materskej spoločnosti?“
10. Písomné pripomienky predložili zástupcovia Test Claimants, vlády Spojeného kráľovstva, nemeckej vlády (na prvú a štvrtú otázku), francúzskej vlády (na prvú a štvrtú otázku), Írska (na prvú otázku), holandskej vlády (na štvrtú otázku), ako aj Európska komisia. Pojednávanie sa uskutočnilo 7. februára 2012. Zúčastnili sa na ňom Test Claimants, vláda Spojeného kráľovstva, nemecká vláda, Írsko a Európska komisia.

III – Rámec návrhu na začatie prejudiciálneho konania

11. Cieľom nasledujúceho diagramu je objasniť organizačné štruktúry, ktoré sú základom prejudiciálnych otázok:

SPOJENÉ KRÁĽOVSTVO	
A	
B	
C	
D	F
E	G
Iné členské štáty Európskej únie	Štáty, ktoré nie sú členmi Európskej únie (tretie krajiny)

12. Diagram znázorňuje tri skupiny krajín; Spojené kráľovstvo, iné členské štáty Európskej únie a štáty, ktoré nie sú členmi Európskej únie (tretie krajiny). Obsahuje sedem hierarchicky usporiadaných spoločností, označených písmenami A až F. Spoločnosť A je hlavnou materskou spoločnosťou so sídlom v Spojenom kráľovstve. Spoločnosti B a C sú dcérskymi spoločnosťami spoločnosti A a majú sídlo v Spojenom kráľovstve. Spoločnosti D a E sú dcérskymi spoločnosťami spoločnosti C a majú sídlo v inom členskom štáte EÚ. Spoločnosti F a G sú dcérskymi spoločnosťami spoločnosti C a majú sídlo v nečlenskom štáte.¹⁴

12 — Rozsudok Súdneho dvora z 9. novembra 1983, San Giorgio, 199/82, Zb. s. 3595.

13 — Rozsudok Súdneho dvora z 5. marca 1996, C-46/93 a C-48/93, Zb. s. I-1029.

14 — V niektorých daňových situáciách môžu spoločnosti C, D a F konať ako „water's edge companies“, ktoré slúžia ako distribučné kanály z/do iných spoločností v skupine.

13. Prvá otázka sa týka porovnania pojmov „daňové sadzby“ a „rôzne úrovne zdaňovania“. Týka sa porovnania zdaňovania dividend s pôvodom v Spojenom kráľovstve (spoločnosti B alebo C) a dividend s pôvodom v iných členských štátoch Európskej únie (spoločnosť D) a v nečlenských štátoch (spoločnosť F).

14. Druhá otázka písm. a) a b) tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania nadväzuje na odpovede Súdneho dvora na druhú a štvrtú otázku prvého rozsudku FII. Týkajú sa situácie, keď spoločnosť D, rezident v inom členskom štáte Európskej únie, vypláca dividendu svojej materskej spoločnosti C, rezidentovi v Spojenom kráľovstve.

15. Pokiaľ ide o tento bod, prvý rozsudok FII bol založený na dvoch predpokladoch. Po prvé spoločnosť D zaplatila daň z príjmov právnickej osoby v členskom štáte, ktorého je rezidentom. Po druhé spoločnosť C zaplatila daň z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve vo forme preddavku na daň z príjmov právnických osôb („ACT“).

16. Za týchto okolností sa druhá otázka písm. a) snaží objasniť, či by odpovede Súdneho dvora boli iné, ak by spoločnosť D vyplácajúca dividendu samotná nezaplatila (žiadnu) daň z príjmov právnických osôb v členskom štáte, ktorého je rezidentom, ale ak daň zaplatila nižšie postavená spoločnosť E v tomto členskom štáte alebo v inom členskom štáte EÚ.

17. Druhá otázka písm. b) spočíva v tom, či by existoval rozdiel, ak by spoločnosť C nezaplatila daň z príjmov právnických osôb Spojeného kráľovstva vo forme samotného ACT, ale ak bola táto daň zaplatená „na vyššej úrovni“ v reťazci právnických osôb (spoločnosťou B alebo A) ako výsledok pravidiel skupinového zdanenia príjmov.

18. Podstatou tretej otázky je, či ACT zaplatený spoločnosťou A alebo B v Spojenom kráľovstve je možné vymáhať prostredníctvom žaloby o vymáhanie nezákonnej dane alebo o náhradu škody v prípade porušenia práva Únie.

19. Štvrtá otázka sa týka dividend vyplatených z tretích krajín organizačným štruktúram v Spojenom kráľovstve. V podstate sa zaoberá uplatniteľnosťou článku 63 ZFEÚ na situácie, keď spoločnosť F, rezident tretej krajiny, vypláca dividendy spoločnosti C, rezidentovi Spojeného kráľovstva, a keď C môže mať rozhodujúci vplyv na F.

20. Napokon piata otázka sa týka spoločností D a F a toho, či ACT zaplatený spoločnosťami A, B alebo C v Spojenom kráľovstve by mohol byť prevedený v ich prospech v prípade, keď spoločnosti D a F nepodliehajú dani z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve.

IV – Prvá otázka

A – Otázka a pripomienky predložené Súdnemu dvoru

21. Prvou otázkou žiada High Court o objasnenie pojmu „daňové sadzby“ a „rôzne úrovne zdaňovania“ uvedené v bode 56 prvého rozsudku FII.

22. Súdnemu dvoru bola v prvom rozsudku FII položená otázka, či bolo v rozpore s článkami 49 ZFEÚ alebo 63 ZFEÚ, ak členský štát uplatnil právnu úpravu, ktorá od dane z príjmov právnických osôb oslobodila dividendy prijaté spoločnosťou rezidentom od iných spoločností rezidentov a súčasne zdanila dividendy prijaté spoločnosťami rezidentmi iných členských štátov (po tom, ako poskytnú daňovú úľavu na zamedzenie dvojitého zdanenia pre každú splatnú zrážkovú daň z tejto dividendy a za určitých podmienok za príslušnú daň zaplatenú spoločnosťami nerezidentmi z ich ziskov v krajine, ktorej sú rezidentmi).

23. Keď sa vec vrátila pred High Court, účastníci konania mali rozdielne názory na správny výklad prvého rozsudku FII, a najmä pokiaľ ide o jeho body 54 až 56.

24. Spoločnosť Test Claimants tvrdila, že úlohou vnútroštátneho súdu uvedenou v bode 56 prvého rozsudku FII¹⁵ bolo preskúmať, či oslobodenie domácich rozdelených ziskov mohlo viesť k nižšiemu skutočnému daňovému zaťaženiu, než ktoré by nasledovalo po poskytnutí nepriamej daňovej úľavy na rozdelené zisky so zahraničným pôvodom. Táto spoločnosť predložila High Court dôkaz, podľa ktorého skutočná úroveň zdaňovania ziskov spoločností rezidentov bola vo väčšine prípadov nižšia než zákonom stanovená sadzba. Nedošlo k tomu teda „len za výnimočných okolností“, ako tvrdila vláda Spojeného kráľovstva v prvom rozsudku FII.¹⁶ Toto zistenie nebolo zo strany HMRC spochybnené. Tieto spoločnosti zastávali skôr názor, že vnútroštátny súd bol povinný iba overiť tieto rôzne zákonom stanovené sadzby dane vyskytujúce sa len za výnimočných okolností a nemal skúmať skutočné úrovne zdaňovania.

25. High Court súhlasil s výkladom rozsudku zo strany Test Claimants. V odvolacom konaní sa Court of Appeal nezhodol. Dvaja sudcovia sa prikláňali k názoru HMRC, zatiaľ čo tretí sudca súhlasil s rozhodnutím High Court. Vzhľadom na rozdielne názory sa Court of Appeal rozhodol opätovne predložiť Súdnu dvoru návrh na začatie prejudiciálneho konania týkajúci sa výkladu príslušných bodov prvého rozsudku FII. Toto rozhodnutie bolo predložené Supreme Court, ktorý vrátil vec späť pred High Court, aby predložil návrh na začatie prejudiciálneho konania.

26. Vo svojich pripomienkach predložených Súdnu dvoru nemecká vláda, Írsko a vláda Spojeného kráľovstva navrhujú, aby sa odkazy na „daňové sadzby“ a „rôzne úrovne zdaňovania“ v bode 56 prvého rozsudku FII vzťahovali len na zákonom stanovené alebo nominálne sadzby dane. Spoločnosť Test Claimants navrhuje, aby tieto pojmy odkazovali iba na skutočné sadzby zaplatenej dane, ako aj na zákonom stanovené alebo nominálne sadzby dane.¹⁷ Komisia navrhuje, aby členský štát bol povinný vypočítať daňový úver na základe nominálnej sadzby dane platnej v štáte pôvodu.

B – Analýza

a) Úvod

27. Je užitočné stručne pripomenúť rôzne názory, ktoré zastávajú generálny advokát a Súdny dvor v prvom rozsudku FII.

28. Generálny advokát Geelhoed zastával v prvom rozsudku FII názor, že uplatnenie dvoch rôznych systémov na zamedzenie hospodárskeho dvojitého zdanenia dividend by mohlo byť v zásade v súlade so Zmluvou. Po dôkladnej analýze však dospel k záveru, že uplatňovanie dvoch systémov, jedného na dividendy s vnútroštátnym pôvodom a druhého na dividendy so zahraničným pôvodom, bolo jednoznačne diskriminačné a v rozpore so Zmluvou.

29. Generálny advokát uviedol, že je to tak preto, lebo „uplatnenie systému úveru [Spojeným kráľovstvom] na zamedzenie hospodárskeho dvojitého zdanenia dividend zahraničného pôvodu môže mať v určitých prípadoch menej priaznivé účinky ako čistý systém oslobodenia uplatňovaný na dividendy vnútroštátneho pôvodu. Zatiaľ čo na základe systému oslobodenia môžu byť výhody východiskových oslobodení a znížení základu dane z príjmov právnických osôb prevedené na materskú spoločnosť prijímajúcu dividendy, na základe systému úveru tieto výhody byť prenesené nemôžu, keďže

15 — Bod 56 prvého rozsudku FII je citovaný v bode 7 týchto návrhov.

16 — Bod 55.

17 — V podstate ide aj o stanovisko francúzskej vlády, ktorá však z toho vyvodzuje rozdielne závery, pozri poznámku pod čiarou 36.

daň zafažujúca dividendy je dorovnaná do štandardnej sadzby dane z príjmov právnických osôb v [Spojenom kráľovstve]. V takých prípadoch by sa účinok uvedeného mohol javiť ako uplatňovanie odlišnej (nižšej) daňovej sadzby na dividendy vnútroštátneho pôvodu v porovnaní s dividendami zahraničného pôvodu zo strany [Spojeného kráľovstva]¹⁸.

30. Na tomto mieste treba uviesť dve pripomienky. Po prvé cieľom uplatnenia systému započítania na dividendy zahraničného pôvodu je, samozrejme, dosiahnuť účinok, ktorý opísal generálny advokát Geelhoed, inými slovami, aby sa v štáte zdanenia, ktorého je spoločnosť rezidentom, zamedzilo účinku nižšej skutočnej sadzby dane v štáte pôvodu. Dosiahnuť to je možné prostredníctvom zdanenia rozdielu medzi skutočnou sadzbou v štáte pôvodu a sadzbou¹⁹ uplatniteľnou na dividendy zahraničného pôvodu v štáte, ktorého je spoločnosť rezidentom.

31. Po druhé zdá sa, že generálny advokát Geelhoed vo svojich návrhoch súhlasil so Spojeným kráľovstvom a s Komisiou v rozsahu, v akom tvrdili, že obidva systémy vedú k zamedzeniu tohto hospodárskeho dvojitého zdanenia.²⁰

32. Súdny dvor však dospel v prvom rozsudku FII k záveru, že uplatnenie dvoch rôznych systémov na účely zamedzenia hospodárskeho dvojitého zdanenia dividend vnútroštátneho pôvodu a zahraničného pôvodu by mohlo byť zlučiteľné so Zmluvou za predpokladu, že sú splnené určité podmienky.²¹ Súdny dvor je teraz vyzvaný, aby svoje rozhodnutie vysvetlil.

33. Zastávam názor, že návrhy generálneho advokáta sa vo väčšej miere zhodujú s judikatúrou Súdneho dvora, pokiaľ ide o obmedzenie základných slobôd vyplývajúcich z priameho zdanenia. Je zrejmé, že súčasné uplatnenie dvoch rôznych metód na účely zamedzenia hospodárskeho dvojitého zdanenia dividend vnútroštátneho pôvodu a dividend zahraničného pôvodu sa nutne odchyľuje od neutrality vývozu kapitálu.²² Tieto dve metódy sa líšia, pokiaľ ide o možnosť preniesť na akcionárov východiskové oslobodenie a výhody základu dane z príjmov právnických osôb. Cieľom metódy započítania je vylúčiť prenesenie, zatiaľ čo metóda oslobodenia sa o to usiluje, za predpokladu, že neexistuje žiadne dodatočné zdanenie rozdelených dividend popri zákonom stanovených sadzbách.²³

34. Navyše vzhľadom na to, že tento nedostatok neutrality je vytvorený na základe pravidiel uplatniteľných v členskom štáte, ktorého je akcionár rezidentom, nejde o priamy dôsledok rozdielov existujúcich v daňovej právnej úprave rôznych členských štátov.²⁴

18 — Bod 50 návrhov.

19 — High Court vo svojom rozsudku z 27. novembra 2008 (citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 51) poznamenáva, že materská spoločnosť Spojeného kráľovstva nemusí nutne platiť daň z príjmov právnických osôb v zákonom stanovenej sadzbe z dividend zahraničného pôvodu, pretože si môže uplatniť daňovú úľavu. Inými slovami, efektívna sadzba na dividendy zahraničného pôvodu môže byť aj nižšia ako zákonom stanovená sadzba a celkové daňové zafaženie nie je „vždy“ dorovnané až do výšky štandardnej sadzby dane Spojeného kráľovstva, ako to uviedol generálny advokát Geelhoed vo svojich návrhoch (bod 50, už citované v poznámke pod čiarou 2).

20 — Pozri bod 48 v spojení s bodom 51 návrhov.

21 — Bod 56 prvého rozsudku FII, citovaný v bode 7 týchto návrhov.

22 — Neutralitu vývozu kapitálu možno charakterizovať ako miesto, „kde investori podliehajú rovnakej úrovne daní z kapitálového zisku, bez ohľadu na krajinu, kde bol zisk dosiahnutý“. Naopak, neutralita dovozu kapitálu odkazuje na situácie, „keď investície v rámci krajiny podliehajú rovnakej úrovni daní, bez ohľadu na to, či sú dosiahnuté domácim, alebo zahraničným investorom“. Úverová metóda zobrazuje predchádzajúcu zásadu, zatiaľ čo metóda oslobodenia zobrazuje neskôr uvedenú. Pozri LARKING, B.: *IBFD International Tax Glossary*. 5. vyd. Amsterdam: IBFD, 2005.

23 — Toto je moje chápanie základnej zásady, ktoré stojí v pozadí rozsudkov Súdneho dvora zo 6. júna 2000, Verkooijen, C-35/98, Zb. s. I-4071; z 18. septembra 2003, Bosal, C-168/01, Zb. s. I-9409; z 15. júla 2004, Lenz, C-315/02, Zb. s. I-7063; zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477; z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Zb. s. I-10837, a z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Zb. s. I-7995.

24 — Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Geelhoed vo veci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (rozsudok z 12. septembra 2005, C-374/04, Zb. s. I-11673, body 31 až 54), a v prvom rozsudku FII, bod 38; pozri tiež rozsudok Súdneho dvora zo 14. novembra 2006, Kerckhaert a Morres, C-513/04, Zb. s. I-10967, body 20 až 22, a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Geelhoed, bod 31.

35. Vzhľadom na uvedené však možno tvrdiť, že prístup zvolený Súdny dvorom v prvom rozsudku FII bol uplatnený v nasledujúcich prípadoch.²⁵ Za týchto podmienok a z dôvodu právnej istoty nenavrhujem, aby sa Súdny dvor odchyľil od daného rámca judikatúry, na ktorý jednoznačne odkazovali sudy, podniky a správcovia dane v členských štátoch. Tento rámec judikatúry však nie je možné prijať, ak Súdny dvor pripúšťa, že uplatnenie vyššie opísaného zmiešaného asymetrického systému vedie k menej priaznivému zaobchádzaniu s dividendami zahraničného pôvodu. Vyplýva to z rozdielu týkajúceho sa možnosti preniesť na akcionárov daňové výhody uplatniteľné na východiskové zdanenie ziskov.²⁶

36. Ak by sa však Súdny dvor rozhodol prehodnotiť túto relatívne nedávno zavedenú judikatúru, najvhodnejším riešením by bolo prijať prístup navrhovaný generálnym advokátom Geelhoedom v prvom rozsudku FII.

37. Ďalej budem pokračovať v rozbere troch možných výkladov, ktoré formuloval High Court v prvej otázke návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

b) Povinnosť poskytnúť úľavu zodpovedajúcu zákonom stanovenej sadzbe štátu pôvodu

38. Pokiaľ ide o tretiu možnosť výkladu, High Court kladie otázku, či odkazy na „daňové sadzby“ a „rôzne úrovne zdaňovania“ v bode 56 prvého rozsudku FII majú iný zmysel než zákonom stanovené daňové sadzby alebo skutočné daňové sadzby, a ak áno, aký.

39. Jedine návrh Komisie zastáva tento názor. Komisia navrhuje, aby odpoveď na prvú otázku znela, že členský štát „musí zabezpečiť, aby daňová úľava bola totožná s úľavou poskytnutou v súvislosti s dividendami [vnútroštátneho pôvodu], vypočítaním úľavy na základe nominálnej sadzby dane uplatniteľnej v štáte, z ktorého dividendy pochádzajú“.

40. Komisia tvrdí, že cieľom tohto návrhu je zabezpečiť formálnu rovnosť zaobchádzania a jednoduché uplatnenie spolu s dosiahnutím spravodlivého výsledku. Jednak je to dosiahnuté bez systematického uprednostňovania dividend zahraničného pôvodu pochádzajúcich zo štátnych zdrojov s nízkymi daňovými sadzbami. Jednak nebude potrebné systematicky prepočítavať daňové postavenie zahraničnej spoločnosti, ktorá rozdeľuje dividendy, predstieraním, že by daň zaplatila, ak by bola rezidentom Spojeného kráľovstva. Táto metóda by podľa názoru Komisie dôveryhodnejším spôsobom zodpovedala oslobodeniu dividend vnútroštátneho pôvodu.

41. Napriek jednoduchosti a elegancii návrhu Komisie si nemyslím, že by ho mal Súdny dvor prijať. Mám na to štyri dôvody.

42. Po prvé návrh Komisie nesúvisí ani s prvým rozsudkom FII, ani s tvrdeniami účastníkov konania, pokiaľ ide o prvý návrh na začatie prejudiciálneho konania FII, ak nie je chápaný ako vysvetlenie slovného spojenia „rovnakým spôsobom“ v odpovedi na prvú prejudiciálnu otázku prvého rozsudku FII. Riešenie Komisie sa ukázalo ako nezávislá alternatíva, oddelená od tvrdení predložených v konaní vo veci samej.

43. Po druhé prijatie riešenia Komisie by znamenalo, že existovala len jedna zlučiteľná alternatíva práva Únie uplatňujúca metódu započítania na účely zamedzenia hospodárskeho dvojitého zdanenia dividend zahraničného pôvodu v rámci daňového systému, ktorý oslobodzuje dividendy vnútroštátneho pôvodu. Viedlo by to k súdnej harmonizácii daňových predpisov týkajúcich sa otázky spadajúcej do právomoci

25 — Pozri bod 8 vyššie a poznámku pod čiarou 10.

26 — Pozri písm. e) nižšie (bod 58 a nasl.).

členských štátov, a to aj napriek tomu, že metóda, ako uvádza Komisia, nezabezpečuje podstatnú rovnosť zaobchádzania vo všetkých prípadoch, ale je navrhnutá, lebo je praktická. Posúdenie potrebnej miery rovnosti a administratívnej použiteľnosti je vo svojej podstate legislatívnou, a nie súdnou úlohou.²⁷

44. Po tretie riešením nie je neutralita vývozu kapitálu, ak v členskom štáte, ktorého je príjemca dividend rezidentom, existujú skutočné daňové sadzby podobné zákonnej sadzbe a štát pôvodu kombinuje vysoké zákonom stanovené sadzby s nízkymi skutočnými sadzbami. Inak povedané, členský štát príjemcu bude povinný poskytnúť daňovú úľavu zodpovedajúcu rozdielu medzi skutočnou a zákonom stanovenou daňovou sadzbou z východiskových ziskov v štáte pôvodu, inými slovami, poskytnúť daňovú úľavu na nezaplatenú zahraničnú daň.²⁸ Ekonomické riešenie sa približuje povinnosti poskytnúť tzv. úspornú daňovú úľavu, používanú v zmluvách o dvojitom zdanení medzi priemyselnými a rozvojovými krajinami, vzhľadom na to, že sa snaží preniesť úľavy a daňové výhody štátu pôvodu na zdanenie v štáte, ktorého sú spoločnosti rezidentmi.²⁹

45. Po štvrté riešenie je podľa môjho názoru intelektuálne nekonzistentné. Ako samotná Komisia poznamenáva, myšlienka uplatnenia metódy započítania na dividendy zahraničného pôvodu spolu s oslobodením dividend vnútroštátneho pôvodu môže byť užitočná najmä pri zohľadnení rozdielnych úrovní zdaňovania v štáte pôvodu a v štáte, ktorého sú spoločnosti rezidentmi. Komisia zastáva názor, že je legitímne, aby sa členský štát sústredil na zabezpečenie toho, že príjem vrátane dividend prijatých jeho spoločnosťami rezidentmi je zdanený na základe sadzby stanovenej v jeho právnych predpisoch.

46. Ak však prijmeme tento názor, bolo by nekonzistentné jednak požadovať, aby členský štát príjemcu nezdaňoval dividendy zahraničného pôvodu, pokiaľ ide o rozdiel medzi skutočnou a zákonom stanovenou sadzbou dane v štáte pôvodu, a zároveň umožniť, aby štát, ktorého sú spoločnosti rezidentmi, zdaňoval rozdiel medzi (nižšou) zákonom stanovenou sadzbou v štáte pôvodu a zákonom stanovenou sadzbou v štáte, ktorého sú rezidentmi. Nezdá sa byť logické, aby iba účinok zníženia a oslobodenia uplatniteľný v štáte pôvodu (ktorý vytvára rozdiel medzi skutočnou sadzbou a zákonom stanovenou sadzbou v tomto štáte) mal byť postúpený na daňový systém štátu, ktorého je akcionár rezidentom, avšak nie účinok nižších zahraničných zákonných sadzieb v prípade, keď štát, ktorého je spoločnosť rezidentom, oslobodzuje dividendy vnútroštátneho pôvodu.

c) Skutočná a nominálna sadzba

47. Spoločnosť Test Claimants sa prikláňa k výkladu uvedenému v prvom rozsudku FII, podľa ktorého sa má zohľadniť zákonom stanovená a skutočná sadzba pri rozhodnutí o tom, či existuje rozdiel medzi úrovňou zdaňovania dividend zahraničného pôvodu a úrovňou zdaňovania ziskov právnických osôb z východiskových domácich dividend, pričom na neskôr uvedené sa uplatňuje oslobodenie. Prijatie tohto výkladu by znamenalo, že ak takýto rozdiel existuje (alebo o tom, že existuje, rozhodol vnútroštátny súd) skôr len vo výnimočných prípadoch, dividendy zahraničného pôvodu by boli diskriminované v dôsledku obmedzenia slobody usadiť sa.

27 — Je potrebné dodať, že toto riešenie nebolo zahrnuté v smernici 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).

28 — Beriem na vedomie, že Komisia vo svojich písomných pripomienkach odporúča, aby členský štát uplatňujúci takéto opatrenie vložil ochrannú klauzulu, ktorá obmedzí jeho pôsobnosť na dividendy vyplácané spoločnosťou, ktorá podlieha bežnému systému zdaňovania v štáte pôvodu.

29 — Pokiaľ ide o fiktívne úvery, pozri najmä VIHERKENTTÄ, T.: *Tax incentives in developing countries and international taxation*. Deventer: Kluwer, 1991, s. 140 – 177 a 206, a TERRA, B., WATTEL, P.: *European Tax Law*, 6. vyd. Alphen an den Rijn, Wolters Kluwer, 2012, s. 215. Posledná zmienka o fiktívnych úveroch bola uvedená v rozsudku Súdneho dvora z 8. decembra 2011 vo veci Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, Zb. s. I-13023, bod 35).

48. Pojem zákonom stanovené a nominálne daňové sadzby je na účely tohto prejudiciálneho konania dostatočne jasný. Odkazuje na percento dane, ktoré sa vzťahuje na určitú výšku zdaniteľného príjmu podľa platných právnych predpisov. V zmysle prejednávanej veci existujú dve zákonom stanovené sadzby, a to sadzba dane z príjmov právnických osôb platná v Spojenom kráľovstve uplatniteľná na dividendy zahraničného pôvodu a sadzba dane z príjmov právnických osôb platná v Spojenom kráľovstve uplatniteľná na zdanenie východiskových ziskov vyplácaných spoločnosťami Spojeného kráľovstva. Vzhľadom na to, že dividendy vnútroštátneho pôvodu sú oslobodené, neuplatňuje sa na ne zákonom stanovená sadzba.

49. Pojem skutočná sadzba je oveľa menej jednoznačný.³⁰ Môže odkazovať na aktuálnu úroveň zdaňovania daného príjmu alebo daňovníka, ale môže tiež odkazovať na štatistické opatrenie vyvinuté na posúdenie daňových zaťažení za určitú činnosť.³¹

50. Pojem skutočná daňová sadzba, ktorú použil High Court a ktorý podporila aj spoločnosť Test Claimants, odkazuje na pomernú výšku skutočne zaplatených daní z účtovných ziskov. Zdá sa, že účastníci konania sa zhodujú v tom, a potvrdzuje to aj High Court, že táto skutočná sadzba môže byť nižšia než zákonom stanovená sadzba v dôsledku úľav a príspevkov, ktoré znižujú daňové zaťaženie dcérskej spoločnosti so sídlom v Spojenom kráľovstve. Je tiež známe, že je to tak často, a nie „len za výnimočných okolností“.

51. Uplatnenie tohto pojmu skutočnej daňovej sadzby by – pri porovnaní daňových zaťažení dividend zahraničného pôvodu a dividend vnútroštátneho pôvodu – mohlo viesť k značným teoretickým a praktickým problémom. Skutočná daňová sadzba je rozdielna pre každú spoločnosť a pre každý rozpočtový rok, v závislosti od príspevkov a výnimiek, ktoré sa týkajú definície základu dane (napr. prevádzkové straty alebo skupinové úľavy).

52. Írsko v tomto zmysle správne poukazuje na to, že na daňové účely sa zisky vzťahujú na účtovné zisky tak, ako to upravuje akákoľvek požiadavka uložená uplatniteľnými právnymi predpismi. Je teda veľmi nepravdepodobné, aby sa v konkrétnom prípade výška účtovných ziskov na daňové účely, zhodovala s výškou ziskov. Írsko tvrdí, že v čase vyhlásenia prvého rozsudku FII Súdny dvor vedel, a to na základe podaní, ktoré mu boli predložené, že ak existuje rozdiel medzi účtovnými ziskami a ziskami na daňové účely, čo sa takmer pravidelne stáva, skutočná daňová sadzba by sa líšila od zákonom stanovenej sadzby dane. Vzhľadom na to, že je pravdepodobné, že zákonom stanovená sadzba a skutočná sadzba sa budú líšiť, generálny advokát Geelhoed dospel k záveru, že súčasné články 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ vylúčili súčasné uplatnenie systému oslobodenia a započítania.³²

53. Na záver možno konštatovať, že skutočné daňové sadzby vypočítané na základe zaplatenej dane z príjmov právnických osôb z účtovných ziskov budú len výnimočne totožné so zákonom stanovenými a nominálnymi sadzbami uplatniteľnými na zdaniteľné zisky. Navyše toto porovnanie nie je možné náležite vykonať bez úplnej znalosti daňovo relevantného imania spoločností, ktoré sa má porovnať, a ich činností.

54. Zastávam preto názor, že kombinácia nominálnej a skutočnej sadzby nie je od samého začiatku zmysluplná. Takýto systém by bolo ťažké alebo dokonca nemožné objektívne uplatniť.

30 — „Skutočná sadzba dane“ bola charakterizovaná ako „daňová povinnosť daňovníka (alebo odôvodnený výpočet) vyjadrená ako percentuálny podiel z predbežného daňového základu z príjmu, skôr ako percentuálny podiel zdaniteľného príjmu, t. j. daňové sadzby, ktoré berú do úvahy nielen zákonom stanovenú sadzbu dane, ale aj ďalšie aspekty daňového systému, ktoré stanovujú výšku zaplatenej dane. Skutočná sadzba dane predstavuje skutočné, hospodárske daňové zaťaženie na rozdiel od vzťahu medzi daňovou povinnosťou a ziskami atď. ako umelo upravené na daňové účely“. Pozri LÄRKING, B.: c. d., s. 146.

31 — O otázkach týkajúcich sa skutočných daňových sadzieb pozri napríklad NICODÈME, G.: Computing effective corporate tax rates: comparisons and results, European Commission. In: *Economic paper*. Jún 2001, č. 153. Dostupné na http://europa.eu.int/economy_finance.

32 — Väčšina v Court of Appeal (pozri prílohu 3 rozsudku Court of Appeal z 23. februára 2010, už citovaného v poznámke pod čiarou 11) tvrdí, že ak mal Súdny dvor v úmysle odkazovať na skutočné sadzby v prvom rozsudku FII, znamená to, že nepochopil tvrdenia Test Claimants, vysvetlenia vlády Spojeného kráľovstva ani návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Geelhoed.

d) Zákonom stanovená sadzba

55. Tretia možnosť výkladu bodu 56 prvého rozsudku FII spočíva v uplatnení zákonom stanovených alebo nominálnych daňových sadzieb. V tomto prípade odkazoval Súdny dvor na zákonom stanovené alebo nominálne daňové sadzby na účely posúdenia vplyvu súčasného uplatnenia metódy započítania a metódy oslobodenia.

56. Vzhľadom na diskusiu účastníkov konania a odmietnutie zo strany Súdneho dvora, pokiaľ ide o riešenie navrhnuté generálnym advokátom, sa to zdá byť najpravdepodobnejším výkladom prvého rozsudku FII. Vnútroštátnemu súdu tak zostane len otázka, ktorá bude spočívať v posúdení toho, či je pravda, že len vo výnimočných prípadoch sa nominálna sadzba nižšia než štandardná zákonom stanovená sadzba použije na zdanenie príjmov právnických osôb zo ziskov, ktorá je základom daňového režimu týkajúceho sa dividend vnútroštátneho pôvodu v Spojenom kráľovstve.

57. Aj keď som mal v úmysle navrhnúť odpovedať na prvú otázku v tom zmysle, že Súdny dvor mal na mysli zákonom stanovené alebo nominálne sadzby, budem pokračovať na túto tému a posúdim otázky, ktoré podľa môjho názoru nutne vyplývajú z tejto odpovede.

e) Existencia obmedzenia a jeho odôvodnenie

58. Ako som už spomenul, zastávam názor, že generálny advokát Geelhoed mal pravdu, keď tvrdil, že kombinácia oslobodenia dividend vnútroštátneho pôvodu s daňovým úverom na dividendy zahraničného pôvodu vedie k menej priaznivému zaobchádzaniu s dividendami zahraničného pôvodu.³³ Zdá sa, že tento záver platí v prípade Spojeného kráľovstva nezávisle od toho, či je porovnanie založené výlučne na zákonom stanovených sadzbách, alebo na kombinácii zákonom stanovených sadzieb a skutočných sadzieb.

59. V skutočnosti, ak je porovnanie založené na zákonom stanovených sadzbách, menej priaznivé zaobchádzanie s dividendami zahraničného pôvodu je systémovým dôsledkom rozdielov medzi dvomi metódami týkajúcimi sa možnosti postúpiť daňové výhody uplatniteľné na východiskovú daň z príjmov právnických osôb. Ak je však porovnanie založené na kombinácii zákonom stanovených sadzieb a skutočných sadzieb, menej priaznivé zaobchádzanie s dividendami zahraničného pôvodu je skutkovým zistením, podľa ktorého systém Spojeného kráľovstva v skutočnosti funguje, a ako také nie je spochybňované v konaní vo veci samej.

60. S cieľom náležite pomôcť vnútroštátnemu súdu a zabrániť tretiemu prejudiciálnemu konaniu v konaní vo veci samej Súdny dvor by mal podľa môjho názoru riešiť otázku, či situácia opísaná vyššie predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa, a ak áno, či takéto obmedzenie môže byť objektívne odôvodnené.

61. Ak Súdny dvor odpovie, že bod 56 prvého rozsudku FII odkazuje na zákonom stanovené alebo nominálne sadzby, a ak zákonom stanovené sadzby sú rovnaké (s výnimkou mimoriadnych okolností), otázkou zostáva menej priaznivé zaobchádzanie s dividendami zahraničného pôvodu ako systémový dôsledok uplatnenia dvoch rôznych pravidiel v porovnateľných situáciách a jeho povaha, či už ide, alebo nejde o obmedzenie, ktoré môže, alebo nemôže byť odôvodnené. V tom istom zmysle, ak sa Súdny dvor rozhodne pre kombinované uplatnenie nominálnych a skutočných sadzieb, vnútroštátny súd bude potrebovať usmernenie, ako sa má skutočná sadzba vypočítať. Vnútroštátny súd bude tiež potrebovať usmernenie, pokiaľ ide o otázku, či akýkoľvek rozdiel medzi skutočnými sadzbami bude vždy predstavovať obmedzenie, alebo či existuje určitý priestor na voľnú úvahu, skôr než rozdiel povedie k obmedzeniu. V tomto zmysle je relevantnou aj otázka odôvodnenia.

33 — Bod 50 návrhov, už citovaný v bode 29 vyššie.

62. Obmedzenie, ak existuje, nevzniká z toho dôvodu, že časť dividend zahraničného pôvodu bola predmetom hospodárskeho dvojitého zdanenia, ktoré sa neuplatnilo na dividendy vnútroštátneho pôvodu.³⁴ Obmedzenie vzniká z toho dôvodu, že niektoré zisky z východiskových dividend vnútroštátneho pôvodu nie sú vôbec zdanené, pretože skutočná sadzba dane z príjmov právnických osôb vyplácajúcej spoločnosti je nižšia ako zákonom stanovená sadzba a oslobodenie dividend postupuje túto úľavu na akcionárov. Platné porovnanie preto neexistuje medzi hospodárskym dvojitým zdanením a jednoduchým zdanením, ale medzi jednoduchým zdanením a čiastočným nulovým zdanením. Z hľadiska zamedzenia hospodárskeho dvojitého zdanenia sú metódy započítania a oslobodenia rovnako účinnými systémami.

63. Ďalšou otázkou je, či existuje obmedzenie slobody usadiť sa, a ak áno, či takéto obmedzenie môže byť odôvodnené. Ako som už poznamenal, môj výklad judikatúry predchádzajúcej prvému rozsudku FII je taký, že uplatniteľné vnútroštátne právne predpisy Spojeného kráľovstva predstavovali obmedzenie týkajúce sa cezhraničných prípadov a že takéto obmedzenie nie je možné odôvodniť.

64. Na základe prvého rozsudku FII a následnej judikatúry tu však existuje aj možný alternatívny záver.

65. Pokiaľ ide o portfóliové dividendy, objektívna podpora použitia metódy započítania, ktorá má doplniť zdanenie dividend zahraničného pôvodu na vnútroštátnej úrovni, bola výslovne prijatá Súdnym dvorom vo veci Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen. Súdny dvor rozhodol, že „uplatnenie metódy započítania na dividendy pochádzajúce od spoločností nerezidentov v podstate umožňuje, aby portfóliové dividendy zahraničného pôvodu a portfóliové dividendy vnútroštátneho pôvodu zatažovalo rovnaké daňové bremeno, najmä keď štát, z ktorého pochádzajú dividendy, uplatňuje v rámci dane z príjmov právnických osôb nižšiu daňovú sadzbu, než je daňová sadzba uplatňovaná v členskom štáte, v ktorom je usadená spoločnosť prijímajúca dividendy. V takom prípade by oslobodenie dividend pochádzajúcich od spoločností nerezidentov zvýhodňovalo daňovníkov, ktorí investovali do zahraničných účastí, v porovnaní s tými, ktorí investovali do vnútroštátnych účastí“³⁵.

66. Na základe toho možno dospieť k záveru, že členský štát príjemcu nemusí postúpiť daňové výhody stanovené v daňových právnych predpisoch štátu pôvodu na príjemcov dividend, ale môže zákonným spôsobom obmedziť účinok týchto výhod vo svojom domácom zdanení. Inými slovami, aj keď členský štát, ktorého cieľom je odstrániť hospodárske dvojité zdanenie, musí na vnútroštátnej úrovni zohľadniť dane zaplatené v zahraničí, tento členský štát nie je povinný uznať daňové výhody v štáte zahraničného pôvodu.

67. Ako však uviedla generálna advokátka Kokott vo svojich návrhoch vo veci Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, ak sa členský štát rozhodne zamerať na zamedzenie dvojitého zdanenia ziskov právnických osôb tým, že oslobodí dividendy vnútroštátneho pôvodu od dane z príjmov právnických osôb, dá sa predpokladať, že požadovaná úroveň zdanenia je už zaručená prostredníctvom zdanenia príjmov právnických osôb na úrovni distribučnej spoločnosti. Vzhľadom na to, že v konkrétnych prípadoch táto vnútorná súvislosť medzi oslobodením na úrovni akcionárov a zdanením na úrovni spoločnosti môže čiastočne alebo úplne chýbať, nie je na posúdenie toho, či k diskriminácii došlo, rozhodujúci pohľad na jednotlivé prípady, ale celkový pohľad na systém.³⁶

34 — V prvom rozsudku FII bolo obmedzenie voľného pohybu kapitálu týkajúce sa oblasti portfóliových investícií vyjadrené tak, že neexistovala žiadna daňová úľava, čo malo za následok hospodárske dvojité zdanenie.

35 — Už citovaný v bode 89 rozsudku.

36 — Pozri body 33, 34 a 39 návrhov. V skutočnosti odpoveď navrhnutá francúzskou vládou v tomto konaní v podstate vyžaduje, aby vnútroštátny súd preskúmal na základe uložených skutočných sadzieb daní vyplácajúcej spoločnosti Spojeného kráľovstva a prijímajúcej spoločnosti Spojeného kráľovstva, či cieľom uplatneného systému oslobodenia nie je v skutočnosti zmierniť hospodárske dvojité zdaňovanie alebo reťazové zdanenie, ale umožniť prijímajúcim spoločnostiam, aby mali prospech z daňového oslobodenia rozdeľujúcej spoločnosti, ktoré nie je výnimočné.

68. Generálna advokátka Kokott ďalej poznamenáva, že úzka väzba medzi oslobodením uplatniteľným na dividendy vnútroštátneho pôvodu a zdanením na úrovni spoločnosti zakladajúcej systém oslobodenia nemôže byť zrušená spoločnými metódami zníženia daňového zaťaženia, ako napríklad kompenzáciou strát a skupinovej daňovej úľavy. Daňový systém sa môže usilovať o zamedzenie hospodárskeho dvojitého zdanenia len vtedy, ak celková analýza systému preukáže, že existuje zjavná väzba medzi oslobodením a preddavkami na daniach, alebo že takáto väzba zjavne neexistuje.³⁷

69. Metóda oslobodenia, uplatnená v prípade skupinového zdanenia príjmov právnických osôb, je preto založená na princípe, že na systémovej úrovni je zdanenie príjmov právnických osôb na základe východiskových ziskov dostatočné. Inými slovami, vnútroštátny zákonodarca chce zabrániť situácii, keď účinky daňového zvýhodnenia jednej spoločnosti v skupine budú obmedzené na zdanenie vyššie postavených spoločností v skupine.

70. V súlade s týmto prístupom preto v prípade neexistencie harmonizácie na úrovni EÚ nebudú členské štáty povinné uznať hospodársky účinok možností daňovej politiky štátu pôvodu vo svojom daňovom zaobchádzaní s dividendami zahraničného pôvodu a takisto nebudú povinné zdaňovať dividendy vnútroštátneho pôvodu vyplácané zo ziskov, ktoré boli predmetom dane z príjmov právnických osôb v súlade s uplatniteľnými daňovými právnymi predpismi. Členské štáty budú skôr oprávnené uplatňovať svoje daňové politiky týkajúce sa zákonom stanovených sadzieb a dane založenej na vzťahu dividend zahraničného pôvodu a dividend vnútroštátneho pôvodu.³⁸ V dôsledku toho nedostatok neutrality vývozu kapitálu a zodpovedajúca prekážka slobody usadiť sa nebudú viesť k zakázanému obmedzeniu, za predpokladu, že sa uplatnia rovnaké nominálne daňové sadzby.

71. Takéto asymetrické zdanenie však nie je nevyhnutným dôsledkom rozdielnej daňovej jurisdikcie v rámci EÚ. Vyplýva to skôr z výberu daňovej politiky členského štátu materskej spoločnosti. Táto politická voľba v skutočnosti spočíva v prijatí dvoch prvkov daňovej politiky, ktoré sú samy osebe odôvodnené na základe právnych predpisov Únie, ale kde ich súčasné uplatnenie vedie k rozdielom v zaobchádzaní.

72. Na záver uplatnenie asymetrického zmiešaného systému má tendenciu viesť k menej priaznivému zaobchádzaniu s dividendami zahraničného pôvodu, nezávisle od toho, či sa považujú za skutočné, alebo za zákonom stanovené sadzby. Vyššie navrhnutý prístup by tento rozdiel v zaobchádzaní považoval za dôsledok kombinovaného uplatnenia dvoch zákonných princípov daňovej politiky a za prístup, ktorý nevedie k obmedzeniu alebo ktorý je odôvodnený. Samozrejme, to by viedlo skôr k pružnejšiemu ako k všeobecnému uplatneniu princípov vnútorného trhu v tejto oblasti priameho zdanenia.

f) Záver

73. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy odpoveď na prvú otázku by mala byť taká, že pojmy „daňové sadzby“ a „rôzne úrovne zdaňovania“ v bode 56 prvého rozsudku FII odkazujú na zákonom stanovené alebo nominálne sadzby dane. Z vyššie uvedených dôvodov táto odpoveď necháva otvorenú otázku obmedzenia a jeho odôvodnenia. Tento problém možno vyriešiť buď vrátením sa k odpovedi navrhutej generálnym advokátom Geelhoedom v bode 56 jeho návrhov v prvom rozsudku FII, ktorá je mojím druhým návrhom, alebo jednoducho uznaním prijateľnosti hospodárskych dôsledkov asymetrického zmiešaného systému v práve Únie v súčasnom znení.

37 — Pozri návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, už citované v poznámke pod čiarou 10, bod 38.

38 — Komisia správne poznamenáva, že asymetrický systém vedie k rozdielnemu zaobchádzaniu s podobnými úľavami poskytnutými v štáte pôvodu a v štáte, ktorého sú rezidentmi. Je však tiež možné, že štát, ktorého sú rezidentmi, má taký daňový systém, kde sú rozdiely medzi skutočnou a zákonom stanovenou úrovňou zdanenia príjmov právnických osôb výlučne výsledkom mnohých možností využívať na úrovni skupiny straty inej spoločnosti, ktorá patrí do skupiny, zatiaľ čo štát pôvodu sa riadi tým, že významné daňové výhody sú poskytované na základe úvah priemyselnej a regionálnej politiky.

V – Druhá otázka

A – Otázka a pripomienky predložené Súdnemu dvoru

74. Podstatou druhej otázky je objasniť odpovede Súdného dvora na druhú a štvrtú otázku prvého rozsudku FII, týkajúce sa preddavku na daň z príjmov právnických osôb a režimu dividend zo zahraničného výnosu.³⁹

75. V odpovedi na druhú otázku svojho prvého rozsudku FII Súdny dvor uviedol, že články 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ bránia právnej úprave členského štátu, ktorá umožňuje spoločnosti rezidentovi prijímajúcej dividendy od inej spoločnosti rezidenta, aby si zo svojho splatného ACT odpočítala ACT zaplatený spoločnosťou vyplácajúcou dividendy, keď žiadny takýto odpočet nebol povolený v prípade spoločnosti rezidenta prijímajúcej dividendy od spoločnosti nerezidenta, pokiaľ ide o daň z príjmov právnických osôb z rozdeľovaných ziskov spoločnosti vyplácajúcej dividendy v členskom štáte, ktorého je táto spoločnosť rezidentom.

76. High Court poznamenáva, že odpoveď Súdného dvora bola zameraná na ACT zaplatený spoločnosťou rezidentom pri priamom prijatí dividend zahraničného pôvodu v prípadoch, keď bola daň z príjmov právnických osôb zaplatená spoločnosťou nerezidentom vyplácajúcou dividendy (spoločnosť nazývaná „water's edge“ alebo spoločnosť D vo vyššie uvedenom diagrame⁴⁰). V praxi sa však veľmi často stávalo, že spoločnosť water's edge neplatila v štáte svojho sídla žiadnu daň zo ziskov, z ktorých vyplácala dividendy svojej materskej spoločnosti so sídlom v Spojenom kráľovstve (spoločnosť C v diagrame), vzhľadom na rozsiahle používanie medzinárodných skupín holdingových spoločností, ktoré platili nízku alebo neplatili žiadnu daň z ich ziskov.

77. Keď sa vec vrátila pred High Court, spoločnosti HMCR tvrdili, že odpoveď Súdného dvora na druhú otázku prvého rozsudku FII sa týkala len prípadu, keď spoločnosť water's edge [samotná] zaplatila daň z príjmov právnických osôb v štáte, ktorého je rezidentom. Naopak, spoločnosť Test Claimants tvrdila, že rozhodnutie Súdného dvora sa uplatňuje aj vtedy, ak bola dividendy vyplatená zo ziskov zahrňujúcich dividendy vyplatených nižšie postavenou dcérskou spoločnosťou rezidentom v inom členskom štáte zo ziskov, z ktorých bola zaplatená daň z príjmov právnických osôb v tomto štáte (spoločnosť E v diagrame).

78. Rovnaká otázka vzniká vo vzťahu k odpovedi Súdného dvora na štvrtú otázku prvého rozsudku FII, kde Súdny dvor rozhodol, že súčasné články 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ odporujú právnej úprave členského štátu, ktorá od ACT oslobodzuje spoločnosti rezidentov vyplácajúce svojim akcionárom dividendy pochádzajúce z dividend vnútroštátneho pôvodu, zatiaľ čo spoločnostiam rezidentom vyplácajúcim svojim akcionárom dividendy pochádzajúce z dividend zahraničného pôvodu ponecháva možnosť zvoliť si, aby boli zdanené na základe režimu dividend zo zahraničného výnosu (režim FID). Režim FID im jednak umožnil vrátiť zaplatený ACT, ale žiadal najskôr jeho zaplatenie a následne jeho vrátenie, a jednak predstavoval stratu daňovej úľavy pre akcionárov, ktoré súviseli s dividendami vyplatenými z dividend vnútroštátneho pôvodu.

79. Test Claimants a Komisia tvrdia, že odpoveď Súdného dvora na druhú a štvrtú otázku prvého rozsudku FII by sa mala uplatniť v prípadoch opísaných v druhej otázke písm. a) a b). Vláda Spojeného kráľovstva však navrhuje, aby bol rozsudok vykladaný v tom zmysle, že články 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ nie sú ani v jednom z týchto dvoch prípadov porušené.

39 — Pozri poznámku pod čiarou 5.

40 — Pozri bod 11.

B – Analýza

80. Na prvý pohľad nevidím nijaký dôvod, prečo by zmena v dcérskej spoločnosti platiacej daň (spoločnosti D alebo E vo vyššie uvedenom diagrame) mala viesť k odlišnému výkladu, akým je výklad Súdneho dvora v prvom rozsudku FII. V skutočnosti právna zásada uplatňovaná Súdny dvorom v príslušných bodoch prvého rozsudku FII nepredstavovala diskrimináciu medzi dividendami zahraničného pôvodu a dividendami vnútroštátneho pôvodu pri uplatňovaní cieľa, ktorým je zamedziť reťazovému daňovému zaťaženiu, ktorému sa právne predpisy platné v Spojenom kráľovstve snažia vyhnúť.⁴¹

81. Vnútroštátny súd v podstate žiada o usmernenie, pokiaľ ide o to, či existovala podobná povinnosť pre členské štáty už na základe ustanovení Zmluvy, nezávisle od situácií, ktoré sú upravené ustanoveniami smernice 90/435⁴², pretože je zrejmé, že smernica 90/435 a najmä doplnené a zmenené ustanovenia nie sú uplatniteľné vzhľadom na ich vecnú a časovú pôsobnosť.

82. Pokiaľ ide o túto otázku, pripojím sa k analýze Komisie. Komisia poznamenáva, že v rámci schémy ACT mohla spoločnosť rezident vyplácať dividendy svojim akcionárom bez toho, aby platila ACT, do tej miery, že tieto dividendy pochádzali z dividend, ktoré jej boli vyplatené dcérskou spoločnosťou rezidentom. Žiadne takéto oslobodenie od ACT nebolo dostupné v prípade dividend financovaných dividendami vyplatenými zahraničnou dcérskou spoločnosťou. Platba ACT v súvislosti s takýmito vyplácami mala za následok prinajmenšom finančné znevýhodnenie v porovnaní s rozdeľovaním financovaným z domácich dividend. V mnohých prípadoch to viedlo k dodatočnému zdaneniu zahraničného príjmu, ktorý neexistoval a ani nemohol existovať vo vzťahu k domácejmu príjmu. Tento dodatočný poplatok predstavoval hospodárske dvojité zdanenie.

83. Je dôležité pripomenúť, že ACT predstavoval zálohu na daň z príjmov právnických osôb. Akákoľvek platba ACT v súvislosti s rozdeľovaním, ktoré zahŕňalo zahraničné dividendy, bola preto odôvodnená len v tom prípade, že zahraničné dividendy pochádzali zo zdaniteľných ziskov so sadzbou nižšou, než je tá, ktorá je uplatniteľná v Spojenom kráľovstve.

84. Z čisto domáceho hľadiska bude ACT zaplatený raz, a to buď dcérskou spoločnosťou so sídlom v Spojenom kráľovstve na vyplácanie jej ziskov, alebo materskou spoločnosťou na konečné vyplácanie medzi jednotlivých akcionárov. Platba ACT bude neskôr odpočítaná vo vzťahu k započítaniu dane z príjmov právnických osôb jednej z týchto spoločností. Z cezhraničného hľadiska tu neexistuje dôvod na platbu ACT, pretože neexistuje daň z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve (s výnimkou pokrytia rozdielu v sadzbách medzi Spojeným kráľovstvom a štátom pôvodu).

85. Súdny dvor v bode 87 prvého rozsudku FII uviedol, že spoločnosť prijímajúca dividendy zahraničného pôvodu sa z hľadiska cieľa zamedzenia reťazového zdanenia, ktorý sleduje predmetná právna úprava, nachádza v porovnateľnej situácii ako spoločnosť prijímajúca dividendy vnútroštátneho pôvodu, aj keď len táto posledná uvedená spoločnosť prijíma dividendy, za ktoré bol ACT zaplatený. Podľa môjho názoru je to tak aj bez ohľadu na skutočnosť, že tieto dividendy prijíma prostredníctvom strednej dcérskej spoločnosti.

41 — Pozri prvý rozsudok FII, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 87.

42 — Kvôli úplnosti by som mal spomenúť, že táto otázka je do určitej miery upravená článkom 4 ods. 1 smernice 90/435. V skutočnosti pôvodné znenie článku 4 ods. 1 druhej zarážky smernice 90/435 odkazuje na „daň platenú dcérskou spoločnosťou, ktorá sa vzťahuje na tieto zisky“. V roku 2003 však Komisia navrhla, aby bola táto časť zmenená na „daň platenú dcérskou spoločnosťou a všetkými úrovňami, ktoré sú pod nimi, ktoré sa vzťahujú na tieto zisky“; pozri KOM(2003) 462, body 17 až 19. Rada prijala túto zmenu v smernici 2003/123/ES, ale dodala dočasné znenie „za podmienky, že sa na všetkých úrovniach splnia požiadavky ustanovené v článku 2 a 3, do výšky limitu zodpovedajúcej dane“ (pozri smernicu Rady 2003/123/ES z 22. decembra 2003 (Ú. v. EÚ L 7, 2004, s. 41, Mim. vyd. 09/002, s. 3)).

86. Tieto dôvody platia aj pre odpoveď na druhú otázku písm. b). Spoločnosť rezident, ktorá získa dividendy od zahraničnej spoločnosti, by nemala platiť ACT, lebo nemá hlavnú daň z príjmov právnických osôb, pokiaľ ide o tieto dividendy (s výnimkou už spomínanej kompenzačnej platby). Rovnako jej materská spoločnosť, ktorej rozdeľuje svoje zisky vrátane týchto dividend, nemá hlavnú daň z príjmov právnických príjmov, pokiaľ ide o časť ziskov zodpovedajúcich týmto dividendám, a preto tu neexistuje nijaký dôvod vyžadovať od nej, aby platila ACT.

87. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti navrhujem, aby druhá otázka bola zodpovedaná v tom zmysle, že dve hľadiská uvedené pod písmenami a) a b) sa nelíšia od odpovede Súdneho dvora na druhú a štvrtú otázku prvého rozsudku FII.

VI – Tretia otázka

A – Otázka a pripomienky predložené Súdnemu dvoru

88. Treťou otázkou sa vnútroštátny súd snaží preskúmať možné dôsledky vyplývajúce z odpovede na druhú otázku písm. b). Konkrétne, či má materská spoločnosť v Spojenom kráľovstve, ktorá nepriamo prijala zahraničné dividendy prostredníctvom strednej dcérskej spoločnosti rezidenta a ktorá bola neprávom povinná zaplatiť ACT, nárok na vrátenie neprávom vybratej dane alebo jednoducho na náhradu škody v súlade s podmienkami stanovenými v rozsudkoch *Brasserie du Pêcheur* a *Factortame*⁴³.

89. Pokiaľ ide o túto otázku, vnútroštátny súd poznamenáva, že druhá otázka prvého rozsudku FII bola založená na zjednodušenom prípade, keď ACT zaplatila spoločnosť rezident v Spojenom kráľovstve (spoločnosť C v diagrame), ktorá prijala dividendu priamo od dcérskej spoločnosti (water's edge subsidiary) nerezidenta (spoločnosť D v diagrame). V praxi však bol ACT zaplatený materskou spoločnosťou rezidentom (spoločnosť A v diagrame), ktorá mohla byť buď priamou, alebo nepriamou materskou spoločnosťou rezidentom (spoločnosť C v diagrame), ktorá v skutočnosti prijala zahraničný zisk.⁴⁴

90. Keď sa vec vrátila pred vnútroštátny súd, spoločnosti HMCR zastávali názor, že ACT zaplatený materskou spoločnosťou bol uložený oprávnene.⁴⁵ Test Claimants však tvrdila, že za týchto okolností došlo k porušeniu práva Únie, bez ohľadu na to, či spoločnosť rezident prijímajúca dividendy od spoločnosti nerezidenta sama zaplatila ACT, alebo či išlo o skupinové zdanenie príjmov s tým výsledkom, že vstupná spoločnosť rezident v organizačnom reťazci zaplatila ACT. Zásady stanovené Súdny dvorom preto vyžadujú, aby bola vrátená suma spoločnosti, ktorá je v organizačnom reťazci postavená vyššie a ktorá v skutočnosti zaplatila ACT.

91. Komisia navrhuje, aby spoločnosť platiaca ACT mala nárok jedine na vrátenie neprávom vybratej dane. Naopak, vláda Spojeného kráľovstva zastáva názor, že ak spoločnosť rezident, ktorá prijala dividendy od spoločnosti nerezidenta, mala prospech z vylúčenia z ACT, následné zaplatenie ACT priamou alebo nepriamou materskou spoločnosťou tejto spoločnosti nemôže predstavovať základ žaloby podľa právnych predpisov Únie o vrátenie neprávom vybratej dane.

43 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 13.

44 — Pozri tiež rozsudok Súdneho dvora z 8. marca 2001, *Metallgesellschaft a i.*, C-397/98 a C-410/98, Zb. s. I-1727.

45 — Pozri bod 83 vyššie.

B – Analýza

92. Na základe vyššie navrhutej odpovede na druhú otázku písm. b) nie je úplne zrejmé, v akom rozsahu si tretia otázka vyžaduje osobitnú odpoveď. Zdá sa mi, že povinnosť členských štátov vrátiť dane vybraté v rozpore s právom Únie už bola podrobne preskúmaná v existujúcej judikatúre⁴⁶, ak neexistuje základná otázka vnútroštátneho práva, ktorá nie je zjavná z návrhu na začatie prejudiciálneho konania a na ktorú Súdny dvor nie je v nijakom prípade príslušný odpovedať.

93. Vláda Spojeného kráľovstva vo svojich písomných pripomienkach okrem iného uvádza, že ak Súdny dvor rozhodne, že právo Únie zakazuje uložiť ACT materskej spoločnosti britskej spoločnosti water's edge, potom vláda Spojeného kráľovstva pripúšťa, že materská spoločnosť, ktorá platí ACT, bude môcť žiadať o vrátenie neprávom vybratej dane. Ako už bolo uvedené vyššie, zastávam názor, že odpoveď na druhú a štvrtú otázku prvého rozsudku FII sa má uplatniť aj na situáciu opísanú v druhej otázke písm. b) vyššie.

94. Ako Súdny dvor pripomenul v prvom rozsudku FII, „nárok na vrátenie daní vybratých v členskom štáte v rozpore s pravidlami práva Spoločenstva [je] následkom a súčasťou práv, ktoré jednotlivcom vyplývajú z ustanovení práva Spoločenstva, tak ako ich vyložil Súdny dvor“.⁴⁷ Za týchto okolností je členský štát povinný vrátiť dane vybraté v rozpore s právom Spoločenstva.

95. Táto povinnosť je povinnosťou dosiahnuť výsledok. Jej vykonanie je záležitosťou vnútroštátneho procesného práva, s výnimkou zásad rovnosti a efektívnosti.⁴⁸ Vo vnútroštátnom právnom poriadku však musí existovať účinný opravný prostriedok umožňujúci daňovníkovi, aby prinútil členský štát splniť si túto povinnosť, t. j. vrátiť neprávom vybratú daň.⁴⁹

96. Ako Súdny dvor nedávno poznamenal vo veci Accor, vnútroštátnemu súdu rovnako prislúcha určiť, akým spôsobom treba v praxi napraviť porušenie zákazu obmedzení slobody usadiť sa a voľného pohybu kapitálu.⁵⁰

97. Súdny dvor v prvom rozsudku FII tiež pripomenul, že „ak členský štát vybral dane v rozpore s pravidlami práva Spoločenstva, majú jednotlivci právo na vrátenie nielen neprávom vybratej dane, ale aj súm, ktoré boli tomuto štátu zaplatené alebo ním vybraté v priamej súvislosti s touto daňou“, vrátane strát, ktoré vznikli v dôsledku predčasnej splatnosti dane.⁵¹ V tomto zmysle Súdny dvor už rozhodol vo veci Metallgesellschaft a i., že „ak porušenie právneho poriadku Spoločenstva nevyplýva zo zaplatenia samotnej dane, ale z toho, že bola predčasne splatná, zaviazanie na zaplatenie úrokov z omeškania predstavuje úhradu toho, čo bolo v rozpore s právom zaplatené a javí sa ako nevyhnutné na znovuzavedenie rovnakého zaobchádzania zaručeného článkom 52 Zmluvy“.⁵²

46 — Pozri najmä rozsudok Metallgesellschaft a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 44, a prvý rozsudok FII.

47 — Bod 202 prvého rozsudku FII citujúci rozsudok San Giorgio, už citovaný v poznámke pod čiarou 12, bod 12. Pozri tiež rozsudok Accor, už citovaný v poznámke pod čiarou 10, bod 71.

48 — Pozri rozsudky Súdneho dvora z 8. septembra 2011, Q Beef a Bosschaert, C-89/10 a C-96/10, Zb. s. I-7819, bod 32, a z 9. septembra 2011, Lady & Kid a i., C-398/09, Zb. s. I-7375, bod 17 a tam citovanú judikatúru.

49 — Pozri rozsudok Súdneho dvora z 19. júna 1990, Factortame a i., C-213/89, Zb. s. I-2433, bod 19.

50 — Rozsudok Accor, už citovaný v poznámke pod čiarou 10, bod 80.

51 — Pozri bod 205 prvého rozsudku FII.

52 — Pozri rozsudok Metallgesellschaft a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 44, bod 87.

98. Je potrebné poznamenať, že Súdny dvor sa otázkou škody zaoberal aj v prvom rozsudku FII. V tejto súvislosti stačí poznamenať, že nezákonné zdanenie vedie ku konaniu, ktorého príčinné dôsledky môžu zakladať nárok na náhradu škody na základe judikatúry vo veci Francovich⁵³, ktoré sa posúdi podľa podmienok vyjadrených vo veci Brasserie du Pêcheur, už citovanej v poznámke pod čiarou 13. Povinnosť vrátiť nezákonnú daň a zisk nie je predmetom týchto podmienok. Právna povaha takejto povinnosti je však vymedzená vo vnútroštátnom právnom systéme, a nie v práve Únie.⁵⁴

99. V dôsledku toho v rozsahu, v akom boli materské spoločnosti uvedené v druhej otázke písm. b) povinné zaplatiť ACT v rozpore so základnými slobodami zaručenými Zmluvou, majú nárok na vrátenie dane alebo straty, ktorá im vznikla v dôsledku predčasnej splatnosti dane. Členský štát je povinný zabezpečiť, aby sa tento výsledok dosiahol vo vnútroštátnom systéme. Musí pritom uplatňovať zásady rovnosti a efektívnosti, tak ako je to stanovené v judikatúre Súdneho dvora.

100. Nárok na vrátenie je odlišný od akéhokoľvek nároku na náhradu údajnej následnej škody, tak ako je uvedené v bode 207 prvého rozsudku FII, z dôvodu takéhoto protiprávneho zdanenia. Takáto hospodárska strata môže byť vrátená na základe judikatúry vo veci Francovich.

101. Na tretiu otázku preto treba odpovedať v tom zmysle, že za okolností opísaných v druhej otázke písm. b) má spoločnosť platiaca ACT nárok na vrátenie neprávom vybratej dane bez toho, aby bolo nutné preukázať, že sú splnené podmienky zodpovednosti členského štátu za škody pri porušení práva Únie.

VII – Štvrtá otázka

A – Otázka a pripomienky predložené Súdnemu dvoru

102. Štvrtá otázka sa týka dividend prijatých od spoločností v tretích krajinách. Vnútroštátny súd chce vedieť, či sa spoločnosť rezident (napríklad spoločnosť C vo vyššie uvedenom diagrame) môže dovolávať článku 63 ZFEÚ, pokiaľ ide o dividendy prijaté od dcérskej spoločnosti, na ktorú má rozhodujúci vplyv a ktorá je rezidentom v tretej krajine (napríklad spoločnosť F v diagrame).

103. High Court poznamenáva, že táto otázka nebola Súdnemu dvoru výslovne položená v prvom rozsudku FII. Táto otázka nastane vtedy, ak v súvislosti na odpoveď Súdneho dvora na vyššie položenú prvú otázku dôjde vnútroštátny súd k záveru, že daňový právny režim Spojeného kráľovstva, ktorý ukladá povinnosť zaplatiť daň z dividend prijatých od spoločností rezidentov iných členských štátov, je v rozpore s článkami 49 ZFEÚ alebo 63 ZFEÚ.

104. Prvá otázka prvého rozsudku FII sa týkala dividend prijatých od spoločností rezidentov iných členských štátov. Keď sa však vec vrátila pred High Court, spoločnosť Test Claimants tvrdila, že v zmysle rozvíjajúcej sa judikatúry aj režim Spojeného kráľovstva bol v rozpore so súčasným článkom 63 ZFEÚ v rozsahu, v akom sa uplatňuje na dividendy prijaté od dcérskych spoločností rezidentov v tretích krajinách. Spoločnosti HMCR tvrdili, že článok 63 ZFEÚ nebol uplatniteľný na situácie, keď mala spoločnosť rezident Spojeného kráľovstva podstatný vplyv na rozhodnutia spoločnosti tretej krajiny a mohla určovať jej činnosti, pretože takáto situácia spadala len pod článok 49 ZFEÚ.

53 — Pozri rozsudok Súdneho dvora z 19. novembra 1991, Francovich a i., C-6/90 a C-9/90, Zb. s. I-5357.

54 — Žaloby vymáhajúce takúto povinnosť môžu vo vnútroštátnych právnych systémoch spadať pod rôzne pojmy, ako napr. *condictio indebiti*, *répétition de l'indû* či bezdôvodné obohatenie alebo náhrada.

105. Test Claimants a Komisia zastávajú názor, že vo vyššie opísanej situácii môže spoločnosť rezident odkazovať iba na článok 63 ZFEÚ, pokiaľ ide o dividendy prijaté od dcérskych spoločností rezidentov tretích krajín, na ktoré má rozhodujúci vplyv. Naopak, vláda Spojeného kráľovstva, ako aj nemecká, francúzska a holandská vláda zastávajú názor, že spoločnosť rezident nemôže odkazovať na článok 63 ZFEÚ, pretože na takého holdingy sa môžu uplatniť len ustanovenia Zmluvy o slobode usadiť sa a nie sú uplatniteľné vo vzťahu k tretím krajinám.

B – Analýza

106. Súdny dvor analyzoval daňové zaobchádzanie s prijatými dividendami samostatne, pokiaľ ide o členské štáty a tretie krajiny.

107. Zdanenie dividend prijatých od iných členských štátov môže v súlade s ustálenou judikatúrou spadať pod článok 49 ZFEÚ, týkajúci sa slobody usadiť sa, a pod článok 63 ZFEÚ, týkajúci sa voľného pohybu kapitálu.⁵⁵ Na zodpovedanie otázky, či sa na vnútroštátnu právnu úpravu vzťahuje jedna alebo druhá sloboda pohybu, je potrebné zohľadniť predmet danej právnej úpravy.⁵⁶

108. Ak sa vnútroštátne právne predpisy majú uplatniť iba na tie podiely, ktoré držiteľovi umožňujú podstatne vplývať na rozhodnutia spoločnosti a tým mu umožňujú určovať jej činnosti, uplatnia sa ustanovenia o slobode usadiť sa.⁵⁷ Ak sa vnútroštátne právne predpisy uplatňujú na podiely získané s jediným úmyslom uskutočniť finančné investície bez úmyslu získať vplyv a kontrolu na riadenie podniku, tzv. portfóliové investície, musia byť preskúmané výlučne z hľadiska voľného pohybu kapitálu.⁵⁸

109. Pokiaľ ide o zdaňovanie dividend vyplácaných z tretích krajín, judikatúra doposiaľ riešila len jeden aspekt tohto problému. V prvom rozsudku FII Súdny dvor analyzoval situáciu spoločnosti rezidenta Spojeného kráľovstva, ktorá prijímala dividendy od spoločnosti usadenej v tretej krajine na základe účasti, ktorá prijímajúcej spoločnosti neumožňovala podstatne vplývať na rozhodnutia spoločnosti rozdeľujúcej zisk a nedovoľovala jej určovať činnosti vyplácajúcej spoločnosti. Súdny dvor rozhodol, že vnútroštátne opatrenia, akými sú opatrenia vo veci samej, boli v rozpore s článkom 63 ZFEÚ.⁵⁹

110. Otázka, ktorá sa má vyriešiť v prejednávanej veci, spočíva v určení, ktoré ustanovenia Zmluvy, pokiaľ existujú, sa uplatňujú na zdaňovanie dividend pochádzajúcich od spoločností, ktoré sú rezidentom tretích krajín a v ktorých podiely umožňujú majiteľovi akcií mať podstatný vplyv na rozhodnutia spoločnosti a umožňujú mu určovať jej činnosti, pričom kladie dôraz na to, že predmetná vnútroštátna právna úprava sa neuplatňuje výlučne na tieto situácie.

111. Existujú tu dve hlavné možnosti na určenie situácií, kedy majiteľ prejavuje podstatný vplyv na rozhodnutia spoločnosti tretej krajiny a určuje jej činnosti.

55 — Pozri prvý rozsudok FII, bod 36, a rozsudok Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, už citovaný v bode 10 vyššie, bod 33.

56 — Pozri rozsudky Súdneho dvora z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný v poznámke pod čiarou 23, body 31 až 33; z 3. októbra 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Zb. s. I-9521, body 34 a 44 až 49; Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citovaný v poznámke pod čiarou 24, body 37 a 38; prvý rozsudok FII, bod 36; z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Zb. s. I-2107, body 26 až 34, a Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, už citovaný v poznámke pod čiarou 10, bod 34. Pozri tiež Terra, B., Wattel, P.: c. d., s. 77 a 78.

57 — Pozri rozsudky Súdneho dvora z 13. apríla 2000, Baars, C-251/98, Zb. s. I-2787, bod 22; prvý rozsudok FII, bod 37; z 21. októbra 2010, Idrima Tipou, C-81/09, Zb. s. 10161, bod 47, a Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, už citovaný v poznámke pod čiarou 10, bod 35.

58 — Pozri prvý rozsudok FII, bod 38, a rozsudok Súdneho dvora zo 17. septembra 2009, Glaxo Wellcome, C-128/08, Zb. s. I-8591, body 40 a 45 až 52.

59 — Pozri prvý rozsudok FII, body 38, 165 a 166.

112. Prvou z nich je navrhnuť podobnosť so situáciami v rámci EÚ. Inými slovami, ak vplyv v spoločnosti so sídlom v tretej krajine je rozhodujúci, posúdenie by sa malo vykonať v rámci slobody usadiť sa. Uplatnenie voľného pohybu kapitálu by tak malo byť vylúčené. Vzhľadom na to, že vo vzťahoch s tretími krajinami neexistuje žiadne právo slobody usadiť sa, situácia nebude upravená Zmluvou. Ide o stanovisko navrhnuté členskými štátmi zúčastnenými na týchto konaniach.⁶⁰

113. Druhou možnosťou je, aby bol rozdiel medzi slobodou usadiť sa a slobodou voľného pohybu kapitálu relevantný len v situáciách v rámci EÚ. Vo vzťahoch s tretími krajinami nie je žiadny takýto rozdiel nutný a ani sa nevyžaduje. Ustanovenia týkajúce sa voľného pohybu kapitálu budú preto uplatniteľné vo vzťahoch s tretími krajinami nielen na portfóliové investície, ale aj na situácie, kde existuje rozhodujúci vplyv na spoločnosť vyplácajúcu dividendy v tretej krajine.

114. Pokiaľ ide o prvú možnosť, treba poznamenať, že kritériá na uplatňovanie slobody usadiť sa a voľného pohybu kapitálu boli vytvorené a uplatňované Súdny dvorom v rámci vzťahov vnútri EÚ. Na základe judikatúry, ak hlasovacie práva presahujú hranicu 10 % v situáciách v rámci EÚ, ťažisko sa presúva z článkov Zmluvy týkajúcich sa voľného pohybu kapitálu na ustanovenia týkajúce sa slobody usadiť sa.

115. Vo vzťahoch s tretími krajinami takéto kritériá na uplatniteľnosť dvoch slobôd nemusia alebo nemôžu byť stanovené, lebo sa môžu uplatniť len pravidlá týkajúce sa voľného pohybu kapitálu. Neexistuje žiadny alternatívny článok v Zmluve, ktorý by sa mohol uplatniť namiesto článku 63 ZFEÚ vo vzťahoch s tretími krajinami, keď sa nezohľadňuje hranica 10 % hlasovacích práv. Navyše v znení Zmluvy nie je uvedené nič, čo by naznačovalo, že voľný pohyb kapitálu sa neuplatní vo vzťahoch s tretími krajinami v prípade, ak úroveň vlastníctva presahuje úroveň portfólia.⁶¹

116. Ak sa vnútroštátna právna úprava uplatňuje bez ohľadu na veľkosť účasti, judikatúra vyžaduje, aby bolo ťažisko obmedzenia preskúmané na základe skutkového stavu, t. j. určiť slobodu, ktorá je obmedzená. Tento postoj zaujal Súdny dvor v prvom rozsudku FII (pozri body 37 a 38). Treba zohľadniť cieľ vnútroštátnej právnej úpravy, a ak sa predmetné opatrenie dotýka inej slobody len v podriadenom zmysle, analyzovať sa bude iba sloboda, ktorej sa to primárne týka.⁶² Zastávam však názor, že takto orientovaný prístup nie je užitočný v súčasnej situácii, kde je prejudiciálna otázka zameraná na iné než portfóliové účasti a neuplatňujú sa nijaké pravidlá týkajúce sa slobody usadiť sa.

117. Zastávam preto názor, že Súdny dvor by mal odpovedať v tom zmysle, že vo vzťahu k tretím krajinám právne predpisy štátu, na základe ktorých členský štát poskytuje oslobodenie od hospodárskeho dvojitého zdanenia dividend vo vzťahu k všetkým podielom, bez ohľadu na ich veľkosť, spadajú do pôsobnosti článku 63 ZFEÚ.

118. Na základe uvedeného tu vznikajú ďalšie dve otázky, ktoré si vyžadujú pozornosť.

119. Po prvé uplatnenie článku 63 ZFEÚ sa v súlade s článkom 64 ods. 1 ZFEÚ netýka uplatňovania obmedzení vo vzťahu k tretím krajinám, ktoré platili k 31. decembru 1993. Zdá sa, že vnútroštátna právna úprava, ktorá je vo veci sporná, existovala pred týmto dátumom. Navyše, keďže vnútroštátne predpisy, ktoré boli prijaté po 31. decembri 1993, v skutočnosti viedli k zmierneniu vplyvu pravidiel týkajúcich sa platenia ACT na spoločnosti majúce dcérske spoločnosti nerezidentov, nepredstavovali nové obmedzenie.⁶³ Je úlohou vnútroštátneho súdu, aby to overil.

60 — Generálna advokátka Trstenjak tiež nedávno obhajovala toto stanovisko. Pozri návrhy, ktoré predniesla vo veci Scheunemann, C-31/11, bod 64.

61 — V čase, keď ES plne oslobodilo pohyb kapitálu nielen medzi členskými štátmi, ale aj medzi členskými štátmi a tretími krajinami, neexistovali žiadne jasné náznaky týkajúce sa budúceho vývoja judikatúry Súdneho dvora v oblasti priameho zdanenia.

62 — Pozri poznámku pod čiarou 56.

63 — Pozri prvý rozsudok FII, body 189 až 196.

120. Po druhé, ak sa Súdny dvor prikloní k môjho názoru, vzniká otázka odôvodnenia, týkajúca sa obmedzenia voľného pohybu kapitálu v rámci kontroly investícií v spoločnostiach tretích krajín.

121. Ako už Súdny dvor uviedol, investície z tretích krajín sa uskutočňujú v odlišnom právnom kontexte než investície vnútri EÚ, najmä s ohľadom na administratívnu spoluprácu prevádzky s daňovými orgánmi. Je preto možné, že členský štát bude môcť preukázať, že obmedzenie pohybu kapitálu do tretích krajín alebo z tretích krajín je odôvodnené dôvodom daným za okolností, keby tento dôvod nemohol byť platným odôvodnením obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi. Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora však vyplýva, že zníženie daňových príjmov sa nemôže považovať za naliehavý dôvod všeobecného záujmu a táto zásada sa uplatňuje aj na príjmy plynúce z tretích štátov, dokonca pri neexistencii vzájomnosti medzi nečlenskými štátmi pôvodu a členskými štátmi usadenia sa.⁶⁴

122. Ako už bolo uvedené, Súdny dvor nesmie obísť skutočnosť, že výklad, ktorý navrhujem, týkajúci sa uplatniteľnosti článku 63 ZFEÚ, môže viesť k tomu, že pozícia členských štátov bude zraniteľnejšia, pokiaľ ide o škodlivú daňovú konkurenciu z tretích krajín. To platí najmä vtedy, ak sa v súvislosti s prvou otázkou zistí, že Spojené kráľovstvo malo vylúčiť dividendy zahraničného pôvodu, pretože uplatnenie systému započítania na dividendy zahraničného pôvodu vedie k vyššej skutočnej úrovni zdanenia ako uplatnenie systému oslobodenia na dividendy vnútroštátneho pôvodu.⁶⁵ Každý výklad ponechaný Súdnemu dvoru by preto nemal v konečnom dôsledku viesť k jednostrannému rozšíreniu slobody usadiť sa do tretích krajín prostredníctvom zadných dvierok, pretože to zjavne nebolo cieľom Zmluvy o FEÚ.

123. Vzhľadom na vyššie uvedené navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na štvrtú otázku v tom zmysle, že pokiaľ ide o tretie krajiny, právne predpisy, podľa ktorých členský štát poskytuje oslobodenie od hospodárskeho dvojitého zdanenia dividend vo vzťahu k všetkým podielom, bez ohľadu na ich veľkosť, spadajú do pôsobnosti článku 63 ZFEÚ.

VIII – Piata otázka

A – Otázka a pripomienky predložené Súdnemu dvoru

124. Piata otázka sa týka prevodu ACT a cezhraničného vrátenia ACT. Podstatou otázky je objasniť odpoveď Súdneho dvora na tretiu otázku prvého rozsudku FII. Táto otázka sa týka pravidiel zahrnutých v právnej úprave ACT v Spojenom kráľovstve, ktoré umožnili materskej spoločnosti rezidentovi (spoločnosť A vo vyššie uvedenom diagrame) previesť zostatok ACT na jej dcérske spoločnosti *rezidentov* (spoločnosti B a C vo vyššie uvedenom diagrame), aby zaplatený ACT mohol byť odpočítaný od skutočnej splatnej dane z príjmov právnických osôb dcérskych spoločností. To znamená, že zostatok ACT nemohol byť odovzdaný dcérskym spoločnostiam nerezidentom, a to ani v prípade, že neskôr uvedené spoločnosti boli platiteľmi dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve, keďže tam mali stálu prevádzkareň.

125. Generálny advokát Geelhoed vo svojich návrhoch v prvom rozsudku FII dospel k záveru, že tu existovalo obmedzenie, ktoré bolo v rozpore so súčasnými článkami 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ. Súdny dvor však v rámci svojej diskusie o tejto otázke v bode 115 poznamenal, že „vyjadrenia pred Súdnym dvorom sa týkali len skutočnosti, že spoločnosť rezident nemôže previesť prebytok ACT na dcérske

64 — Pozri prvý rozsudok FII, bod 171; rozsudky Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, už citovaný v poznámke pod čiarou 10, body 119 až 131 a tam citovanú judikatúru, spolu s rozsudkom Súdneho dvora z 28. októbra 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, Zb. s. 10659.

65 — Komisia poznamenáva, že oslobodiť dividendy prijaté od iných krajín, ktorých právne predpisy stanovujú nižšie sadzby dane, by znamenalo, že spoločnosti rezidenti sú zdanené iba v rámci tejto nižšej sadzby zodpovedajúcej príjmu, a teda by to viedlo k priaznivejšiemu zaobchádzaniu so zahraničnými investíciami.

spoločnosti nerezidentov, aby si ho tieto dcérske spoločnosti mohli započítať na daň z príjmov právnických osôb, ktorú musia zaplatiť v [Spojenom kráľovstve] za činnosti vykonávané v tomto poslednom uvedenom členskom štáte“. Odpoveď Súdneho dvora, v bode 139, bola teda obmedzená na túto otázku a nevzťahovala sa na prípady, keď dcérska spoločnosť nerezident nebola platiteľom dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve.

126. Keď sa vec vrátila pred High Court, spoločnosť Test Claimants tvrdila, že Súdny dvor nesprávne pochopil jej stanovisko, keď Súdnemu dvoru počas pojednávania zdôraznila, že žiadne započítanie ACT nebolo povolené, a to ani tam, kde zahraničná dcérska spoločnosť obchodovala v Spojenom kráľovstve prostredníctvom svojej pobočky. Nemala však v úmysle obmedziť problém na túto situáciu. High Court uznal toto odôvodnenie a dospel k záveru, že toto nedorozumenie viedlo k tomu, aby Súdny dvor obmedzil rozsah svojej odpovede.

127. Test Claimants vo svojich pripomienkach tvrdí, že odpoveď Súdneho dvora na tretiu otázku prvého rozsudku FII sa uplatňuje aj vtedy, keď zisky dcérskych spoločností nerezidentov, ktoré nie je možné previesť, nie sú zdaňované v členskom štáte materskej spoločnosti. Naopak, vláda Spojeného kráľovstva a Komisia tvrdia, že odpoveď Súdneho dvora na tretiu otázku prvého rozsudku FII sa na takúto situáciu neuplatňuje.

B – Analýza

128. Je užitočné pripomenúť, že v prvom rozsudku FII bolo rozhodnuté, že právna úprava Spojeného kráľovstva umožnila previesť zostatok ACT na dcérsku spoločnosť rezidenta, aby bol započítaný na túto daň z príjmov právnických osôb dcérskej spoločnosti v Spojenom kráľovstve. Právna úprava však neumožňuje ACT, aby bol prevedený a započítaný na daň z príjmov právnických osôb dcérskej spoločnosti nerezidenta v Spojenom kráľovstve. Súdny dvor rozhodol, že táto dohoda predstavovala daňové zvýhodnenie pre dcérske spoločnosti rezidentov, na ktoré nemali nárok dcérske spoločnosti nerezidenti, a tým predstavovala obmedzenie slobody usadiť sa.⁶⁶

129. Zdá sa však, že neexistuje nijaká nevýhoda, ak dcérska spoločnosť nerezident neplatí žiadnu daň z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve. Účelom prevodu ACT je zabezpečiť, aby prevedený ACT mohol byť započítaný na akúkoľvek daň z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve, keďže ACT predstavuje zálohy na hlavnú daň z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve. Ak neexistuje daň z príjmov právnických osôb Spojeného kráľovstva, nevzniká potreba prevodu a započítania.

130. Ak by právne predpisy umožňovali prevod ACT materskou spoločnosťou v Spojenom kráľovstve na dcérsku spoločnosť nerezidenta bez toho, aby existovala daňová povinnosť v Spojenom kráľovstve, išlo by o výhodu takejto skupiny spoločností, na ktorú nemala nárok čisto domáca skupina spoločností. Komisia správne poznamenáva, že umožniť spoločnostiam nerezidentom, bez daňovej povinnosti v Spojenom kráľovstve, aby získali náhradu za zostatok ACT, by umožnilo skupine neprimerane znížiť svoju daňovú povinnosť v Spojenom kráľovstve s tým, že by popreli daň zo ziskov Spojeného kráľovstva, ktoré sú tam zdaniteľné.

131. Dcérska spoločnosť nerezident v Spojenom kráľovstve by, samozrejme, mohla byť povinná zaplatiť daň z príjmov právnických osôb v inom členskom štáte. V takom prípade by bolo úlohou tohto členského štátu, aby určil, či akékoľvek hospodárske dvojité zdanenie má byť odstránené započítaním povinnosti ACT v Spojenom kráľovstve na daňovú povinnosť v tomto členskom štáte.

⁶⁶ — Pozri prvý rozsudok FII, bod 132.

132. Na záver navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na piatu otázku v tom zmysle, že odpoveď Súdneho dvora na tretiu otázku prvého rozsudku FII sa neuplatňuje vtedy, ak dcérske spoločnosti nerezidenti, na ktoré nie je možné previesť sumu, nie sú zdaňované v Spojenom kráľovstve.

IX – Návrh

133. 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:

1. Odkazy na daňové sadzby a rôzne úrovne zdaňovania v bode 56 rozsudku z 12. decembra 2006 vo veci Test Claimants in the FII Group Litigation (C-466/04, Zb. s. I-11753) sa vzťahujú len na zákonom stanovené a nominálne úrovne dane.

Prípadne navrhujem, že odpoveď na prvú otázku by mala znieť tak, že článkom 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ odporuje, ak členský štát prijme a uplatňuje opatrenia, ako sú napríklad tie, o aké ide v tejto veci, ktoré od dane z príjmov právnických osôb oslobodzujú dividendy prijaté spoločnosťou rezidentom tohto členského štátu od iných spoločností rezidentov a dividendy prijaté spoločnosťou rezidentom od spoločností rezidentov iných členských štátov podriaďujú dani z príjmov právnických osôb, po tom, ako poskytnú daňovú úľavu na zamedzenie dvojitého zdanenia pre každú splatnú zrážkovú daň z tejto dividendy a za určitých podmienok za príslušnú daň zaplatenú spoločnosťami nerezidentmi z ich ziskov v štáte, ktorého sú rezidentmi.

2. Nie je rozdiel v odpovedi Súdneho dvora na druhú a štvrtú otázku vo veci Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, ak:
 - a) daň z príjmov zahraničných právnických osôb nezaplatí (alebo zaplatí nie celkom) spoločnosť nerezident vyplácajúca dividendy spoločnosti rezidentovi, pričom dividendy je vyplácaná zo ziskov zahrňujúcich dividendy vyplácané jej priamou alebo nepriamou dcérskou spoločnosťou rezidentom členského štátu, ktoré boli vyplatené zo ziskov, z ktorých bola daň zaplatená v tomto štáte, alebo
 - b) preddavok na daň z príjmov právnických osôb nezaplatí spoločnosť rezident, ktorá prijíma dividendy od spoločnosti nerezidenta, ale ho zaplatí jej priama alebo nepriama materská spoločnosť rezident na základe ďalšieho rozdeľovania ziskov prijímajúcej spoločnosti, ktoré priamo alebo nepriamo zahŕňajú dividendy.
3. Za okolností opísaných v druhej otázke písm. b) vyššie spoločnosť platiaca preddavok na daň z príjmov právnických osôb má nárok na vrátenie neprávom vybratej dane bez toho, aby bolo nutné preukázať, že sú splnené podmienky zodpovednosti členského štátu za škody spôsobené porušením práva Únie.
4. Právne predpisy, na základe ktorých poskytuje členský štát úľavu od hospodárskeho dvojitého zdanenia dividend vo vzťahu k všetkým podielom, bez ohľadu na ich veľkosť, spadá, pokiaľ ide o tretie krajiny, do rozsahu pôsobnosti článku 63 ZFEÚ.
5. Odpoveď Súdneho dvora na tretiu otázku vo veci Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04) sa neuplatňuje, ak dcérske spoločnosti nerezidenti, na ktoré nie je možné sumu previesť, nie sú zdaňované v Spojenom kráľovstve.