

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 3. júna 2010*

Vo veci C-487/08,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 226 ES, podaná 11. novembra 2008,

Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a I. Martínez del Peral, splnomocnení zástupcovia, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalobkyňa,

proti

Španielskemu kráľovstvu, v zastúpení: N. Díaz Abad, splnomocnená zástupkyňa,

žalovanému,

* Jazyk konania: španielčina.

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia E. Levits (spravodajca),
A. Borg Barthet, J.-J. Kassel a M. Berger,

generálny advokát: J. Mazák,
tajomník: R. Grass,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude
prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

- ¹ Komisia Európskych spoločenstiev svojou žalobou navrhuje, aby Súdny dvor určil, že Španielske kráľovstvo si uplatnením rozdielneho zaobchádzania na dividendy rozdeľované akcionárom rezidentom a na dividendy rozdeľované akcionárom nerezidentom nespĺnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 56 ES a článku 40 Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992 [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3, ďalej len „dohoda o EHP“).

Právny rámec

Dohoda o EHP

- 2 Článok 40 dohody o EHP stanovuje:

„V rámci ustanovení tejto dohody sú zakázané obmedzenia medzi zmluvnými stranami týkajúce sa pohybu kapitálu, ktorý patrí osobám s bydliskom v členských štátoch [Európskeho spoločenstva] alebo v štátoch [Európskeho združenia voľného obchodu (EZVO)] a rovnako diskriminácia z dôvodu štátnej príslušnosti alebo miesta bydliska strán alebo miesta, kde sa kapitál investuje. Príloha XII obsahuje ustanovenia nevyhnutné na vykonávanie tohto článku.“ [*neoficiálny preklad*]

Právo Únie

- 3 Podľa článku 4 ods. 1 smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2003/123/ES z 22. decembra 2003 (Ú. v. EÚ L 7, 2004, s. 41; Mim. vyd. 09/002, s. 3, ďalej len „smernica 90/435“):

„Keď materská spoločnosť alebo jej stále sídlo na základe združenia materskej spoločnosti s jej dcérskou spoločnosťou dostáva prerozdelené zisky, štát materskej spoločnosti a štát jej stáleho sídla, okrem prípadu likvidácie dcérskej spoločnosti, budú:

- upustí od zdanenia takýchto ziskov, alebo
- zdaní tieto zisky, pričom udelí materskej spoločnosti a stálemu sídlu odrátať si od dane zlomok dane z príjmu právnických osôb spojenú s týmito ziskami a platenú dcérskymi spoločnosťami a všetkými úrovňami, ktoré sú pod nimi, za podmienky, že sa na všetkých úrovniach splnia požiadavky ustanovené v článku 2 a 3, do výšky limitu zodpovedajúcej dane.“

4 Článok 5 ods. 1 smernice 90/435 stanovuje:

„Zisky, ktoré dcérska spoločnosť prerozdeľuje svojej materskej spoločnosti, sa oslobodzujú od výberu daní.“

Vnútroštátna právna úprava

5 V súlade s článkom 30 ods. 2 konsolidovaného znenia zákona o dani právnických osôb (Ley del Impuesto sobre Sociedades), prijatého kráľovským dekrétom č. 4/2004 z 5. marca 2004 (BOE č. 61 z 11. marca 2004, s. 10951, ďalej len „zákon o dani právnických osôb“) si spoločnosť rezident, ktorá mala počas nepretržitého obdobia trvajúceho aspoň jeden rok účasť, priamu alebo nepriamu, rovnakú alebo väčšiu ako 5 %, na majetku inej spoločnosti rezidenta, môže zo svojho zdaniteľného príjmu odpočítať všetky prijaté dividendy brutto.

- 6 Dividendy, na ktoré odkazuje článok 30 ods. 2 zákona o dani právnických osôb, sú oslobodené od zrážkovej dane v súlade s článkom 140 ods. 4 písm. d) tohto zákona.
- 7 Článok 14 ods. 1 konsolidovaného znenia zákona o dani z príjmov nerezidentov (Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes) prijatého legislatívnym kráľovským dekrétom č. 5/2004 z 5. marca 2004 (BOE č. 62 z 12. marca 2004, s. 11176), zmeneným a doplneným zákonom č. 22/2005 z 18. novembra 2005 (BOE č. 277 z 19. novembra 2005, s. 37821, ďalej len „zákon o dani nerezidentov“) stanovuje:

„Od dane sa oslobodzujú tieto príjmy:

...

h) Príjmy rozdeľované dcérskymi spoločnosťami so sídlom na španielskom území ich materským spoločnostiam so sídlom v iných členských štátoch Európskej únie alebo stálym sídlam týchto materských spoločností nachádzajúcim sa v iných členských štátoch, pokiaľ sú splnené tieto podmienky:

1. Materská spoločnosť a dcérska spoločnosť podliehajú v niektorom členskom štáte Európskej únie niektorej z daní zo zisku právnických osôb uvedených v článku 2 [ods. 1 písm.] c) smernice 90/435..., a nie sú od nej oslobodené, a stále sídla sú zdaňované, a nie oslobodené, v štáte, v ktorom sa nachádzajú.

2. Rozdeľovanie zisku nevyplýva z likvidácie dcérskej spoločnosti.

3. Materská spoločnosť a dcérska spoločnosť majú niektorú z právnych foriem upravených v prílohe smernice 90/435...

„Materská spoločnosť“ znamená spoločnosť, ktorá má na majetku inej spoločnosti priamu účasť rovnajúcu sa aspoň 20 %; druhá spoločnosť sa potom považuje za dcérsku spoločnosť prvej. Tento percentuálny podiel sa od 1. januára 2007 zníži na 15 % a od 1. januára 2009 na 10 %.

Uvedenú účasť je potrebné mať nepretržite počas roka predchádzajúceho dňu, kedy sa rozdeľovaný zisk stane vymáhateľným. V opačnom prípade je potrebné zachovať ju počas celého obdobia potrebného na dovŕšenie požadovaného roka. V tomto druhom prípade sa vybraná daň vráti po dosiahnutí požadovaného obdobia vlastníctva.

...

Bez ohľadu na predchádzajúce môže minister hospodárstva a financií s výhradou reciprocity vyhlásiť, že písmeno h) sa vzťahuje na dcérske spoločnosti, ktoré majú inú právnu formu ako právne formy uvedené v prílohe smernice [90/435], ako aj na dividendy rozdeľované materskej spoločnosti, ktorá má na majetku dcérskej spoločnosti so sídlom v Španielsku priamu účasť aspoň 10 %, pokiaľ sú splnené ostatné podmienky stanovené pod písmenom h).“

- 8 Ostatné spoločnosti nerezidenti, ktoré majú účasť na majetku spoločnosti rezidenta, podliehajú dani z dividend, ktoré táto spoločnosť rozdeľuje.

Konanie pred podaním žaloby

- 9 Dňa 18. októbra 2005 Komisia zaslala Španielskemu kráľovstvu výzvu, v ktorej tvrdila, že vzhľadom na to, že predmetná španielska právna úprava na oslobodenie od dane z dividend vyžaduje od spoločností nerezidentov vyšší prah účasti ako ten, ktorý ukladá spoločnostiam rezidentom, toto oslobodenie by mohlo byť nezlučiteľné s článkom 56 EŠ a článkom 40 dohody o EHP.
- 10 Španielske kráľovstvo odpovedalo listom z 3. januára 2006, v ktorom okrem iného tvrdilo, že predchádzanie dvojitému hospodárskeho zdaneniu prináleží členskému štátu sídla a že predmetná španielska právna úprava nezvyšuje daňové zaťaženie dividend rozdeľovaných spoločnostiam nerezidentom, lebo na posúdenie daňového zaťaženia investície treba zohľadniť konečné zdanenie operácie ako celok.
- 11 Keďže Komisia nepovažovala odpoveď Španielskeho kráľovstva za uspokojujúcu, 13. júla 2006 vydala odôvodnené stanovisko, v ktorom tento členský štát vyzvala na prijatie opatrení potrebných na dosiahnutie súladu s týmto stanoviskom v lehote dvoch mesiacov od jeho doručenia.

- 12 Španielske kráľovstvo odpovedalo na uvedené stanovisko listom zo 4. októbra 2006, v ktorom poprelo akúkoľvek diskrimináciu alebo obmedzenie voľného pohybu kapitálu. Keďže Komisiu takáto odpoveď neuspokojila, rozhodla sa podať žalobu, na základe ktorej sa začalo toto konanie.

O žalobe

Argumentácia účastníkov konania

- 13 Komisia tvrdí, že predmetná španielska právna úprava tým, že oslobodenie dividend rozdeľovaných spoločnosťami so sídlom v Španielsku podmieňuje vyššou úrovňou účasti spoločností príjemcov na majetku rozdeľujúcich spoločností, pokiaľ ide o spoločnosti príjemcov nerezidentov, a to vo výške 20 %, v porovnaní s účasťou spoločností príjemcov rezidentov, a to vo výške 5 %, porušuje článok 56 ES a článok 40 dohody o EHP.
- 14 Španielske kráľovstvo podľa nej vykonáva diskriminačné rozdielne zaobchádzanie so spoločnosťami nerezidentmi v porovnaní so spoločnosťami rezidentmi, Len čo totiž účasť spoločnosti príjemcu rezidenta v rozdeľujúcej spoločnosti dosiahne 5 %, dividendy, ktoré sa jej rozdeľujú, sú oslobodené od dane, zatiaľ čo v prípade spoločnosti príjemcu nerezidenta sa oslobodenie uplatňuje až vtedy, keď je dosiahnutý prah 20 %.

- 15 Podľa Komisie možno judikatúru vyplývajúcu z rozsudku z 8. novembra 2007, *Amurta* (C-379/05, Zb. s. I-9569), v ktorom Súdny dvor rozhodol, že pokiaľ ide o účasti, na ktoré sa nevzťahuje smernica 90/435, články 56 ES a 58 ES bránia tomu, aby sa na dividendy rozdeľované spoločnostiam nerezidentom vzťahovala zrážková daň, ak sú od tejto zrážkovej dane oslobodené dividendy vyplatené spoločnostiam rezidentom, v plnom rozsahu preniesť aj na situáciu, ktorá je predmetom jej žaloby, a uvedená judikatúra postačuje na jej dôvodnosť.
- 16 Okrem toho takéto rozdielne zaobchádzanie môže odradiť investorov nerezidentov od investícií do majetku spoločností so sídlom v Španielsku, a to aj vtedy, ak by mohli využiť odpočty upravené vnútroštátnym právom ich štátu alebo zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia.
- 17 Súdny dvor v už citovanom rozsudku *Amurta* síce usúdil, že nemožno vylúčiť, že sa členskému štátu podarí zabezpečiť dodržiavanie povinností, ktoré mu vyplývajú zo Zmluvy ES, uzavretím zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s iným členským štátom, podľa názoru Komisie však z rozsudku Súdneho dvora EZVO z 23. novembra 2004, *Fokus Bank* (E-1/04, *EFTA Court Report*, s. 15, body 37 a 38) vyplýva, že štát zdroja príjmu nemôže odôvodniť diskriminačné zaobchádzanie, a to ani uzavretím zmluvy, ktorá priznáva daňovú výhodu v štáte sídla. Členský štát nemôže preniesť svoju povinnosť dodržiavať povinnosti, ktoré mu ukladá Zmluva, na iný členský štát a obracať sa na tento druhý štát s cieľom napraviť diskrimináciu.
- 18 Ak by sa aj pripustilo, že zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia je spôsobilá neutralizovať znevýhodňujúce zaobchádzanie vykonávané členským štátom, v tomto prípade k takejto neutralizácii nedochádza. Zmluvy uzatvorené Španielskym kráľovstvom totiž nezaručujú spätné získanie celej dane zaplatenej v tomto členskom štáte, a to najmä z dôvodu, že štát sídla spoločnosti príjemcu často uplatňuje oslobodenie dividend vo všeobecnosti alebo dividend pochádzajúcich z iných členských štátov, v dôsledku čoho nie je možné získať späť daň zaplatenú v Španielsku.

- 19 V každom prípade sa členský štát nemôže odvolávať na existenciu výhody, ktorú jednostranne priznáva iný členský štát, aby sa tak vyhol povinnostiam, ktoré mu vyplývajú zo Zmluvy (pozri rozsudok Amurta, už citovaný, bod 78). Preto Španielske kráľovstvo vzhľadom na to, že neuzavrelo zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia s Cyperskou republikou, nemôže v žiadnom prípade využívať to, že tento členský štát jednostranne priznal oslobodenie dividend pochádzajúcich z iných členských štátov.
- 20 Španielske kráľovstvo nemôže ani uvádzať tvrdenie, podľa ktorého odstránenie právneho dvojitého zdanenia prináleží členskému štátu sídla. Je totiž síce vhodné rozlišovať právomoc štátu zdroja príjmu od právomoci štátu sídla, ale žiadny z týchto dvoch štátov nemôže vykonávať túto právomoc diskriminačným spôsobom.
- 21 Španielske kráľovstvo popiera nesplnenie povinností vyplývajúcich z článku 56 ES a článku 40 dohody o EHP, ktoré sa mu vytýka.
- 22 Tento členský štát v prvom rade tvrdí, že situácie upravené článkom 14 ods. 1 písm. h) zákona o dani z príjmov nerezidentov, uplatniteľným na rozdeľovanie dividend spoločnosťami so sídlom v Španielsku spoločnosťami so sídlom v inom členskom štáte, a článok 30 ods. 2 spolu s článkom 140 ods. 4 písm. d) zákona o dani právnických osôb, uplatniteľnými na dividendy rozdeľované medzi spoločnosťami so sídlom v Španielsku, nie sú porovnateľné.
- 23 V súvislosti s dividendami rozdeľovanými spoločnosťami so sídlom v Španielsku síce ustanovenia článku 30 ods. 2 v spojení s ustanoveniami článku 140 ods. 4 písm. d) zákona o dani právnických osôb sledujú predchádzanie vnútroštátnemu dvojitému zdaneniu, Španielskemu kráľovstvu však ako štátu, v ktorom sa príjem vytvára a ktorý má v súlade so všeobecne akceptovanými normami medzinárodného daňového práva prioritu pri zdanení takéhoto príjmu, neprináleží predchádzať medzinárodnému

dvojitému zdaňovaniu dividend vyplácaných spoločnostiam nerezidentom. Táto úloha patrí štátu sídla spoločnosti príjemcu dividend.

- 24 Súdny dvor údajne okrem iného vo svojich rozsudkoch z 12. decembra 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, Zb. s. I-11673, bod 58), a z 22. decembra 2008, *Truck Center* (C-282/07, Zb. s. I-10767, bod 42), potvrdil rozlišovanie medzi právomocami štátu sídla spoločnosti príjemcu a právomocami štátu zdroja dividend. Rovnako článok 4 ods. 1 smernice 90/435 ukladá členskému štátu sídla materskej spoločnosti, ktorá dostáva prerozdelené zisky od dcérskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte, predchádzať dvojitému zdaneniu.
- 25 V druhom rade Španielske kráľovstvo tvrdí, že predmetná španielska právna úprava nespôsobuje znevýhodňujúce zaobchádzanie so spoločnosťami nerezidentmi, pretože treba posudzovať konečné zdanenie operácie ako celok. Toto zdanenie závisí od zohľadnenia dane zaplatenej z dividend v dani, ktorá sa má zaplatiť v štáte sídla spoločnosti príjemcu, ako aj od mechanizmu odstraňovania dvojitého zdanenia. Ak by aj španielska právna úprava priznala zhodné daňové zaobchádzanie s dividendami poberanými spoločnosťami rezidentmi a spoločnosťami nerezidentmi, nebolo by zaručené zhodné konečné zdanenie. Preto predmetná španielska právna úprava nevedie sama osebe k vyššiemu zdaneniu dividend vyplácaných spoločnostiam nerezidentom a nepodrobuje ich diskriminačnému zaobchádzaniu.
- 26 Okrem toho Španielske kráľovstvo v úsilí predchádzať reťazovitému zdaneniu dividend poberaných spoločnosťami rezidentmi prostredníctvom oslobodenia upravilo rovnakú výhodu v zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré uzatvorilo, aj pokiaľ ide o dividendy poberané spoločnosťami nerezidentmi. Španielske kráľovstvo totiž uzatvorilo zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia prostredníctvom metódy odpočtu, ktoré boli v čase uplynutia lehoty stanovenej v odôvodnenom stanovisku účinné vo všetkých členských štátoch s výnimkou Cyperskej republiky a vo všetkých štátoch EZVO, s ktorými existujú výmeny informácií.

- 27 Pokiaľ zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia, akou je zmluva uzatvorená s Holandským kráľovstvom, neumožňuje neutralizovať zdanenie uskutočnené španielskym kráľovstvom vzhľadom na to, že Holandské kráľovstvo zaviedlo režim oslobodenia dividend, je to dôsledok paralelného výkonu daňových suverénit dvoch členských štátov. V súlade s judikatúrou Súdneho dvora však nepriaznivé následky vyplývajúce z rozdielov medzi právnymi úpravami dvoch členských štátov nemožno z tohto dôvodu kritizovať právom Únie (rozsudky zo 14. novembra 2006, Kerckhaert a Morres, C-513/04, Zb. s. I-10967, bod 20, ako aj zo 6. decembra 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Zb. s. I-10451, bod 43).
- 28 Pokiaľ ide o Cyperskú republiku, s ktorou prebiehajú rokovania týkajúce sa uzavretia zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia nachádzajúce sa v pokročilom štádiu, tento členský štát vo svojich vnútroštátnych predpisoch upravuje všeobecné oslobodenie dividend pochádzajúcich z iných členských štátov, takže tam nedochádza k dvojitému zdaneniu.
- 29 V treťom rade judikatúra vyplývajúca z už citovaných rozsudkov Amurta a Fokus Bank nie je v zmysle uvádzanom Komisiou v tejto veci uplatniteľná.
- 30 Pokiaľ ide najmä o už citovaný rozsudok Amurta, z jeho bodov 79 a 80 vyplýva, že v prípade, keď sú účinky zdanenia dividend štátom zdroja príjmov neutralizované v štáte sídla spoločnosti príjemcu, nedochádza k obmedzeniu voľného pohybu kapitálu, a to napriek rozdielnemu zaobchádzaniu. Mechanizmy obsiahnuté v zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorených Španielskym kráľovstvom neutralizujú účinky zdanenia vykonávaného v Španielsku a nemôžu byť posudzované ako daňové výhody, ktoré existujú alebo môžu existovať v iných členských štátoch.

- 31 Nemožno tvrdiť ani to, že uzavretie zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia predpokladá prenos povinnosti dodržiavať povinnosti uložené Zmluvou zo zmluvného štátu, pretože ide o dohodu medzi dvoma členskými štátmi, týkajúcu sa rozdelenia ich daňových právomocí a sledujúcu zamedzenie dvojitého zdanenia. Prijatie opatrení potrebných na predchádzanie dvojitých zdanení pritom prináleží členským štátom, a to najmä tak, že uplatnia kritériá na rozdelenie právomocí používané v medzinárodnej daňovej praxi.
- 32 Pokiaľ ide o už citovaný rozsudok Fokus Bank, nemožno ho chápať tak, že uvádza, že štát zdroja príjmu nemôže v zásade odkazovať na ustanovenia zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, aby tým znížil dvojité zdanenie spôsobené uvedeným štátom, lebo takéto chápanie by bolo v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora a najmä s už citovaným rozsudkom Amurta, na základe ktorého Komisia podala svoju žalobu.
- 33 V štvrtom rade odmietnutie zohľadnenia zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia spochybňuje daňovú suverenitu Španielskeho kráľovstva, pokiaľ ide o zdaňovanie dividend rozdeľovaných nerezidentom.

Posúdenie Súdnyim dvorom

- 34 Hneď na úvod je dôležité uviesť, že podľa ustálenej judikatúry treba existenciu nesplnenia povinnosti posudzovať v závislosti od situácie, aká bola v členskom štáte ku dňu uplynutia lehoty stanovenej v odôvodnenom stanovisku (pozri najmä rozsudky zo 4. júla 2002, Komisia/Grécko, C-173/01, Zb. s. I-6129, bod 7; zo 14. apríla 2005, Komisia/Luxembursko, C-519/03, Zb. s. I-3067, bod 18, a zo 6. októbra 2009, Komisia/Španielsko, C-562/07, Zb. s. I-9553, bod 23).

- 35 V tejto veci táto lehota uplynula dva mesiace po tom, ako bolo Španielskemu kráľovstvu doručené odôvodnené stanovisko, ktoré mu bolo adresované 13. júla 2006, a v súlade s ustálenou judikatúrou Súdny dvor nemôže zohľadniť zmeny, ku ktorým došlo neskôr (pozri najmä rozsudok zo 14. júla 2005, Komisia/Španielsko, C-135/03, Zb. s. I-6909, bod 31).
- 36 Preto okolnosť, že v súlade s článkom 14 ods. 1 písm. h) zákona o dani z príjmov nerezidentov sa vyžadované percento účasti na majetku rozdeľujúcej spoločnosti znížilo od 1. januára 2007 na 15 % a od 1. januára 2009 na 10 %, nie je v tejto veci relevantná.

O porušení článku 56 ods. 1 ES

- 37 Treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry priame dane síce patria do právomoci členských štátov, členské štáty ich však musia uplatňovať tak, aby dodržiavali právo Únie (pozri najmä rozsudky *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, už citovaný, bod 36; *Amurta*, už citovaný, bod 16, a z 19. novembra 2009, Komisia/Taliansko, C-540/07, Zb. s. I-10983, bod 28).
- 38 Je tiež dôležité uviesť, že v prípade neexistencie opatrení na zjednotenie alebo harmonizáciu na úrovni Únie majú členské štáty naďalej právomoc, aby prostredníctvom zmluvy alebo jednostranne definovali kritériá rozdelenia svojej daňovej právomoci najmä so zreteľom na zamedzenie dvojitého zdanenia (rozsudky z 12. mája 1998, *Gilly*, C-336/96, Zb. s. I-2793, body 24 a 30; z 21. septembra 1999, *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Zb. s. I-6161, bod 57; *Amurta*, už citovaný, bod 17, a Komisia/Taliansko, už citovaný, bod 29).

- 39 Ako vyplýva najmä z tretieho odôvodnenia smernice 90/435, jej účelom je prostredníctvom zavedenia spoločného daňového režimu odstrániť akékoľvek znevýhodňovanie spolupráce spoločností z rôznych členských štátov v porovnaní so spolupracou medzi spoločnosťami z toho istého členského štátu a uľahčiť tak zoskupovanie spoločností na úrovni Únie (rozsudky zo 4. októbra 2001, Athinaïki Zythopoïia, C-294/99, Zb. s. I-6797, bod 25; z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Zb. s. I-11753, bod 103, a Amurta, už citovaný, bod 18).
- 40 Pokiaľ ide o účasti, na ktoré sa nevzťahuje smernica 90/435, prináleží členským štátom, aby určili, či a v akom rozsahu sa musí zamedziť dvojitému hospodárskemu alebo reťazovitému zdaneniu rozdelených ziskov, a na tieto účely jednostranne alebo prostredníctvom zmlúv uzavretých s inými členskými štátmi zaviedli mechanizmy na predchádzanie tohto dvojitého hospodárskeho alebo reťazovitého zdanenia alebo ich zmiernenie. Táto skutočnosť im však sama osebe neumožňuje uplatňovať opatrenia, ktoré sú v rozpore so slobodami pohybu zaručenými Zmluvou (pozri rozsudok Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citovaný, bod 54; Amurta, už citovaný, bod 24, a Komisia/Taliansko, už citovaný, bod 31).
- 41 V tejto veci v súlade s článkom 30 ods. 2 zákona o dani právnických osôb môžu byť dividendy rozdeľované spoločnosťou so sídlom v Španielsku inej spoločnosti so sídlom v Španielsku, ktorá mala počas nepretržitého obdobia trvajúceho aspoň jeden rok účasť, priamu alebo nepriamu, rovnakú alebo väčšiu ako 5 %, na majetku rozdeľujúcej spoločnosti, v celom rozsahu odpočítané od zdaniteľného príjmu spoločnosti príjemcu a ďalej sú oslobodené od zrážkovej dane v súlade s článkom 140 ods. 4 písm. d) zákona o dani právnických osôb. Naproti tomu pokiaľ ide o dividendy rozdeľované spoločnosťou so sídlom v Španielsku spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte, tieto dividendy boli v súlade s článkom 14 ods. 1 zákona o dani z príjmov nerezidentov oslobodené len vtedy, ak mala spoločnosť príjemcu priamu účasť na majetku rozdeľujúcej spoločnosti rovnajúcu sa aspoň 20 %.

- 42 Preto treba uviesť, že pokiaľ ide o spoločnosti príjemcov vlastniace 5 % a 20 % majetku rozdeľujúcej spoločnosti, predmetná španielska právna úprava vykonáva rozdielne zaobchádzanie medzi spoločnosťami príjemcami so sídlom v Španielsku a spoločnosťami príjemcami so sídlom v inom členskom štáte, keďže od dane sú oslobodené len dividendy vyplácané prvým uvedeným spoločnostiam.
- 43 Takéto rozdielne v zaobchádzanie môže odradiť spoločnosti usadené v iných členských štátoch od investícií v Španielsku, a preto predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je článkom 56 ods. 1 ES v zásade zakázané.
- 44 Treba však skúmať, či možno toto obmedzenie voľného pohybu kapitálu odôvodniť z hľadiska ustanovení Zmluvy.
- 45 Podľa článku 58 ods. 1 písm. a) ES „ustanovenia článku 56 majú bez toho, aby boli dotknuté práva [nezasahujú do práva – *neoficiálny preklad*] členských štátov... uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa miesta bydliska...“
- 46 Je tiež dôležité uviesť, že samotná výnimka upravená v článku 58 ods. 1 písm. a) ES je obmedzená článkom 58 ods. 3 ES, ktorý stanovuje, že vnútroštátne ustanovenia uvedené v odseku 1 tohto článku „nesmú byť prostriedkom pre svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 56“.

- 47 Rozdielne zaobchádzanie povolené článkom 58 ods. 1 písm. a) ES treba teda odlišiť od diskriminácií, ktoré zakazuje odsek 3 tohto článku. Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že na to, aby sa mohla vnútroštátna daňová právna úprava, o akú ide vo veci samej, považovať za zlučiteľnú s ustanoveniami Zmluvy týkajúcimi sa voľného pohybu kapitálu, je potrebné, aby sa rozdielne zaobchádzanie týkalo situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo aby bolo odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu (pozri rozsudky zo 6. júna 2000, Verkooijen, C-35/98, Zb. s. I-4071, bod 43; zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 29; Amurta, už citovaný, bod 32, a Komisia/Taliansko, už citovaný, bod 49).
- 48 Treba preto preveriť, či sa vzhľadom na cieľ predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy spoločnosti príjemcovia dividend so sídlom v Španielsku a spoločnosti príjemcovia dividend so sídlom v inom členskom štáte nachádzajú v porovnateľných situáciách.
- 49 Podľa Španielskeho kráľovstva je účelom predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy uplatniteľnej na spoločnosti so sídlom v Španielsku predchádzať dvojitému zdaneniu. Z hľadiska tohto účelu sa spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte nenachádzajú v porovnateľnej situácii, keďže predchádzanie dvojitému zdaneniu dividend vyplácaných týmito spoločnosťami neprináleží Španielskemu kráľovstvu ako štátu zdroja týchto príjmov, ale štátu sídla uvedených spoločností.
- 50 Je dôležité pripomenúť, že Súdny dvor už rozhodol, že z hľadiska opatrení prijatých členským štátom s cieľom predchádzať alebo zmierniť reťazovité zdanenie alebo dvojité hospodárske zdanenie ziskov rozdeľovaných spoločnosťou rezidentom sa akcionári príjemcovia, ktorí sú rezidentmi, nevyhnutne nenachádzajú v porovnateľnej situácii ako akcionári príjemcovia, ktorí sú rezidentmi iného členského štátu (rozsudky zo 14. decembra 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France, C-170/05, Zb. s. I-11949, bod 34; Amurta, už citovaný, bod 37, a Komisia/Taliansko, už citovaný, bod 51).

- 51 Akonáhle však členský štát jednostranne alebo prostredníctvom zmluvy stanoví, že dani z príjmov podliehajú nielen akcionári rezidenti, ale aj akcionári nerezidenti, tak pokiaľ ide o dividendy, ktoré im vyplatí spoločnosť rezident, sa situácia uvedených akcionárov nerezidentov začne podobať situácii akcionárov rezidentov (rozsudky *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, už citovaný, bod 68; *Denkavit Internationaal* a *Denkavit France*, už citovaný, bod 35; *Amurta*, už citovaný, bod 38, a *Komisia/Taliansko*, už citovaný, bod 52).
- 52 Riziko reťazovitého alebo dvojitého hospodárskeho zdanenia totiž spôsobuje samotný výkon daňovej právomoci týmto štátom, a to nezávisle od akéhokoľvek zdanenia v inom členskom štáte. Aby v takomto prípade príjemcovia nerezidenti neboli vystavení obmedzeniu voľného pohybu kapitálu, ktoré článok 56 ES v zásade zakazuje, musí štát sídla rozdeľujúcej spoločnosti dbať na to, aby podľa mechanizmu upraveného v jeho vnútroštátnom práve s cieľom predchádzať reťazovitému alebo dvojitému hospodárskemu zdaneniu alebo ich zmierniť podliehali nerezidenti rovnakému zaobchádzaniu ako rezidenti (pozri rozsudky *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, už citovaný, bod 70; *Amurta*, už citovaný, bod 39, a *Komisia/Taliansko*, už citovaný, bod 53).
- 53 V tejto veci treba konštatovať, že Španielske kráľovstvo si pri dividendách rozdeľovaných spoločnosťami so sídlom v iných členských štátoch zvolilo výkon svojej daňovej právomoci. V dôsledku toho sa spoločnosti nerezidenti prijímajúce tieto dividendy nachádzajú v porovnateľnej situácii ako spoločnosti rezidenti, pokiaľ ide o riziko reťazovitého zdanenia dividend rozdeľovaných spoločnosťami rezidentmi, takže so spoločnosťami príjemcami nerezidentmi nemožno zaobchádzať inak než so spoločnosťami príjemcami rezidentmi.
- 54 V tejto súvislosti nie je relevantný odkaz Španielskeho kráľovstva na už citovaný rozsudok *Truck Center*. Rozdielne zaobchádzanie medzi spoločnosťami, ktoré mali príjmy z kapitálového majetku, zavedené právnou úpravou spornou vo veci samej, ktorá bola predmetom konania vedúceho k uvedenému rozsudku, pozostávalo v uplatnení odlišných techník zdanenia podľa toho, či boli tieto spoločnosti usadené v Belgicku

alebo v inom členskom štáte (pozri rozsudok *Truck Center*, už citovaný, bod 41). Naproti tomu na základe právnej úpravy spornej v tejto veci sa dividendy vyplácané spoločnostiam so sídlom v inom členskom štáte zdaňujú, zatiaľ čo dividendy vyplácané spoločnostiam so sídlom v Španielsku sú oslobodené od dane.

- 55 Španielske kráľovstvo okrem toho tvrdí, že predmetná španielska právna úprava nespôsobuje znevýhodňujúce zaobchádzanie so spoločnosťami so sídlom v inom členskom štáte, lebo treba zohľadniť zaobchádzanie s dividendami poberanými v členskom štáte sídla spoločnosti príjemcu. Na jednej strane z toho vyplýva, že prípadné vyššie daňové zaťaženie dividend vyplácaných spoločnostiam nerezidentom nemožno pripísať len Španielskemu kráľovstvu, ale že vyplýva z paralelného výkonu daňových právomocí Španielskym kráľovstvom a členským štátom sídla spoločnosti príjemcu. Na druhej strane metóda odpočtu zavedená zmluvami o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorenými Španielskym kráľovstvom umožňuje predchádzať reťazovitému zdaneniu analogickým spôsobom ako v prípade oslobodenia vzťahujúceho sa na dividendy rozdeľované spoločnostiam so sídlom v Španielsku.
- 56 O prvom bode Súdny dvor už rozhodol, že nevýhody, ktoré môžu vyplývať z paralelného výkonu daňových právomocí rôznych členských štátov, nepredstavujú v prípade, že takýto výkon nie je diskriminačný, obmedzenia zakázané Zmluvou (pozri v tomto zmysle rozsudky *Kerckhaert a Morres*, už citovaný, body 19, 20 a 24; z 20. mája 2008, *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, Zb. s. I-3747, body 41, 42 a 47, a zo 16. júla 2009, *Damseaux*, C-128/08, Zb. s. I-6823, bod 27).
- 57 V tejto veci, ako bolo rozhodnuté v bode 53 tohto rozsudku, však znevýhodňujúce zaobchádzanie s dividendami rozdeľovanými spoločnostiam príjmom so sídlom v inom členskom štáte vyplýva zo samotného výkonu daňovej právomoci Španielskym kráľovstvom, a preto mu je pripísateľné.

- 58 Pokiaľ ide o druhý bod, je pravda, že Súdny dvor rozhodol, že nemožno vylúčiť, že sa členskému štátu podarí zabezpečiť dodržiavanie povinností, ktoré mu vyplývajú zo Zmluvy, uzavretím zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s iným členským štátom (pozri v tomto zmysle rozsudky *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, už citovaný, bod 71; *Amurta*, už citovaný, bod 79, a *Komisija/Taliansko*, už citovaný, bod 36).
- 59 Na tento účel je však potrebné, aby uplatnenie takejto zmluvy umožnilo kompenzovať účinky rozdielneho zaobchádzania vyplývajúceho z vnútroštátnej právnej úpravy. Súdny dvor tak rozhodol, že rozdielne zaobchádzanie s dividendami vyplácanými spoločnostiam so sídlom v iných členských štátoch a s dividendami vyplácanými spoločnostiam rezidentom zmizne iba za predpokladu, že zrážková daň podľa vnútroštátnej právnej úpravy môže byť započítaná na daň splatnú v inom členskom štáte do výšky rozdielneho zaobchádzania vyplývajúceho z vnútroštátnej právnej úpravy (pozri rozsudok *Komisija/Taliansko*, už citovaný, bod 37).
- 60 Na dosiahnutie cieľa neutralizácie by teda muselo uplatnenie metódy odpočtu, na ktorú sa odvoláva Španielske kráľovstvo, umožniť, aby bola daň z dividend vybraná týmto členským štátom v plnom rozsahu odpočítaná zo splatnej dane v štáte sídla spoločnosti príjemcu tak, že pokiaľ by boli dividendy prijaté touto spoločnosťou napokon daňovo zaťažene viac ako dividendy zaplatené spoločnostiam so sídlom v Španielsku, toto väčšie daňové zaťaženie by už nemohlo byť pripísané Španielskemu kráľovstvu, ale štátu sídla spoločnosti príjemcu, ktorý vykonal svoju daňovú právomoc.
- 61 V tomto prípade však väčšina zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorených Španielskym kráľovstvom stanovuje, že suma odpočítaná alebo započítaná na základe dane zrazenej v Španielsku nemôže presiahnuť časť dane členského štátu sídla spoločnosti príjemcu, vypočítanú pred odpočtom a zodpovedajúcu zdaniteľným príjmom v Španielsku.

- 62 Preto rozdielne zaobchádzanie možno neutralizovať len vtedy, ak sú dividendy pochádzajúce zo Španielska dostatočne zdanené v inom členskom štáte. Pokiaľ však tieto dividendy nie sú zdanené vôbec alebo nie sú zdanené dostatočne, sumu dane vybranej v Španielsku alebo jej časť nemožno odpočítať. V takomto prípade rozdielne zaobchádzanie vyplývajúce z uplatnenia vnútroštátnej právnej úpravy nemožno kompenzovať uplatnením ustanovení zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia (pozri rozsudok Komisia/Taliansko, už citovaný, bod 38).
- 63 Toto konštatovanie sa uplatňuje aj vtedy, ak zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorené Španielskym kráľovstvom nestanovujú obmedzenie odpočtu na časť dane členského štátu sídla spoločnosti príjemcu, vypočítanú pred odpočtom a zodpovedajúcu zdaniteľným príjmom v Španielsku, ale určujú, že daň vybraná v Španielsku sa odpočíta od dane týkajúcej sa týchto príjmov v štáte sídla. Pokiaľ totiž tieto dividendy nie sú zdanené vôbec alebo nie sú zdanené dostatočne, sumu vybranú v Španielsku alebo jej časť nemožno odpočítať.
- 64 Zdanenie príjmov pochádzajúcich zo Španielska v inom členskom štáte alebo úroveň ich zdanenia nezávisí od Španielskeho kráľovstva, ale od daňového systému definovaného iným členskými štátom. Španielske kráľovstvo preto nie je oprávnené tvrdiť, že odpočet dane vybranej v Španielsku od dane splatnej v inom členskom štáte podľa ustanovení zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia umožňuje vo všetkých prípadoch neutralizovať rozdielne zaobchádzanie, ktoré vzniklo uplatnením vnútroštátnej právnej úpravy (pozri rozsudok Komisia/Taliansko, už citovaný, bod 39).
- 65 Španielske kráľovstvo ďalej uviedlo, že ešte neuzatvorilo zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia s Cyperskou republikou, ale že tento členský štát vo svojich vnútroštátnych predpisoch stanovuje všeobecné oslobodenie dividend pochádzajúcich z iných členských štátov, takže tam nedochádza k dvojitému zdaneniu.

- 66 Na jednej strane sa však členský štát nemôže odvolávať na existenciu výhody, ktorú jednostranne priznáva iný členský štát, aby sa tak vyhol povinnostiam, ktoré mu vyplývajú zo Zmluvy (rozsudok Amurta, už citovaný, bod 78). Na druhej strane v tomto prípade také oslobodenie, aké priznáva Cypruská republika, aj tak nemôže neutralizovať dvojité zdanenie vyplývajúce z výkonu daňovej právomoci Španielskym kráľovstvom.
- 67 Vzhľadom na predchádzajúce treba konštatovať, že na jednej strane rozdielne zaobchádzanie, ktorému Španielske kráľovstvo podriaďuje dividendy vyplácané spoločnostiam so sídlom v inom členskom štáte v porovnaní s dividendami vyplácanými spoločnostiam so sídlom v Španielsku, nemožno odôvodniť rozdielnosťou situácií uvedených spoločností a že na druhej strane nevýhody vyplývajúce z tohto rozdielného zaobchádzania spoločnostiam so sídlom v iných členských štátoch nie sú neutralizované zmluvami o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorenými Španielskym kráľovstvom.
- 68 Keďže Španielske kráľovstvo neuviedlo žiadny naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý by umožnil odôvodniť takto preukázané obmedzenie voľného pohybu kapitálu, treba určiť, že výhrada týkajúca sa porušenia článku 56 ods. 1 ES je dôvodná.
- 69 Z predchádzajúceho ako celku vyplýva, že Španielske kráľovstvo si tým, že oslobodenie dividend rozdeľovaných spoločnosťami so sídlom v Španielsku podmienilo vyššou úrovňou účasti spoločností príjemcov na majetku rozdeľujúcich spoločností, pokiaľ ide o spoločnosti príjemcov so sídlom v inom členskom štáte, v porovnaní s účasťou spoločností príjemcov so sídlom v Španielsku, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú na základe článku 56 ods. 1 ES.

O porušení článku 40 dohody o EHP

- 70 Na úvod treba pripomenúť, že Súdny dvor môže aj bez návrhu preskúmať, či sú splnené podmienky na podanie žaloby o nesplnenie povinnosti stanovené v článku 226 ES (rozsudky z 31. marca 1992, Komisia/Taliansko, C-362/90, Zb. s. I-2353, bod 8; z 15. januára 2002, Komisia/Taliansko, C-439/99, Zb. s. I-305, bod 8; zo 4. mája 2006, Komisia/Spojené kráľovstvo, C-98/04, Zb. s. I-4003, bod 16, a z 26. apríla 2007, Komisia/Fínsko, C-195/04, Zb. s. I-3351, bod 21).
- 71 Na základe článku 21 Štatútu Súdneho dvora a článku 38 ods. 1 písm. c) Rokovacieho poriadku Súdneho dvora, ako aj na základe judikatúry týkajúcej sa týchto ustanovení musí žaloba obsahovať predmet sporu a stručné zhrnutie dôvodov návrhu. V dôsledku toho prináleží Komisii, aby v každej žalobe podanej podľa článku 226 ES uviedla presné výhrady, ku ktorým sa má Súdny dvor vyjadriť, ako aj, aspoň zhrnujúco, právne a skutkové okolnosti, na ktorých sú tieto výhrady založené (pozri rozsudok z 10. decembra 2009, Komisia/Spojené kráľovstvo, C-390/07, bod 339).
- 72 V tejto veci sa Komisia pri uvádzaní porušenia článku 40 dohody o EHP Španielskym kráľovstvom obmedzuje na odkaz na rozdielne zaobchádzanie vyplývajúce z článku 14 ods. 1 zákona o dani z príjmov nerezidentov v porovnaní so zaobchádzaním s dividendami vyplácanými spoločnostiam so sídlom v Španielsku.
- 73 Treba však konštatovať, že ako vyplýva zo samotného znenia uvedeného článku 14 ods. 1, toto ustanovenie sa vzťahuje len na dividendy rozdeľované spoločnostiam so sídlom v iných členských štátoch.

- 74 Vzhľadom na to, že Komisia neposkytla údaje týkajúce sa právneho režimu dividend rozdeľovaných spoločnostiam usadeným v štátoch EZVO, Súdny dvor nemá k dispozícii dostatok údajov, ktoré by mu umožnili presne posúdiť rozsah porušenia článku 40 dohody o EHP vytýkaného Španielskemu kráľovstvu a preveriť tak existenciu nesplnenia povinnosti, ktoré uvádza Komisia.
- 75 Preto musí byť výhrada týkajúca sa porušenia článku 40 dohody o EHP zamietnutá ako neprípustná.

O trovách

- 76 Podľa článku 69 ods. 2 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Na základe článku 69 ods. 3 tohto rokovacieho poriadku môže Súdny dvor rozdeliť náhradu trov konania medzi účastníkov konania alebo rozhodnúť, že každý z účastníkov konania znáša svoje vlastné trovy konania, ak účastníci konania nemali úspech aspoň v jednej časti predmetu konania alebo vo viacerých častiach predmetu konania, alebo z výnimočných dôvodov. Keďže Komisia mala úspech len v časti svojej žaloby, je opodstatnené rozhodnúť tak, že každý účastník konania znáša svoje vlastné trovy konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol a vyhlásil:

- 1. Španielske kráľovstvo si tým, že oslobodenie dividend rozdeľovaných spoločnosťami so sídlom v Španielsku podmienuje vyššou úrovňou účasti spoločností príjemcov na majetku rozdeľujúcich spoločností, pokiaľ ide o spoločnosti príjemcov so sídlom v inom členskom štáte, v porovnaní s účasťou spoločností príjemcov so sídlom v Španielsku, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú na základe článku 56 ods. 1 ES.**

2. V zostávajúcej časti sa žaloba zamieta.

3. Európska komisia a Španielske kráľovstvo znášajú svoje vlastné trovy konania.

Podpisy