Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 22. novembra 2018 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Voľný pohyb kapitálu – Zrážková daň z hrubej sumy dividend vnútroštátneho pôvodu vyplácaných spoločnostiam nerezidentom – Odklad zdanenia dividend vyplácaných spoločnosti rezidentovi v stratovom roku – Rozdielne zaobchádzanie – Odôvodnenie – Porovnateľnosť – Vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi – Účinnosť vymáhania dane – Proporcionalita – Diskriminácia“

Vo veci C-575/17,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko) z 20. septembra 2017 a doručený Súdnemu dvoru 28. septembra 2017, ktorý súvisí s konaním:

Sofina SA,

Rebelco SA,

Sidro SA

proti

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda K. Lenaerts, vykonávajúci funkciu predsedu piatej komory, sudcovia F. Biltgen a E. Levits (spravodajca),

generálny advokát: M. Wathelet,

tajomník: R. Schiano, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 25. júna 2018,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Sofina SA, v zastúpení: C. Valentin, avocat,

– francúzska vláda, v zastúpení: D. Colas, A. Alidière a E. de Moustier, splnomocnení zástupcovia,

– belgická vláda, v zastúpení: P. Cottin a J.-C. Halleux, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: francúzština.

– nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a R. Kanitz, splnomocnení zástupcovia,

– holandská vláda, v zastúpení: M. K. Bulterman, M. H. S. Gijzen, J. Langer a J. M. Hoogveld, splnomocnení zástupcovia,

– švédska vláda, v zastúpení: A. Falk, H. Shev, C. Meyer-Seitz, L. Zettergren a A. Alriksson, splnomocnené zástupkyne,

– vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: Z. Lavery, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci J. Rivett, barrister,

– Európska komisia, v zastúpení: N. Gossement a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 7. augusta 2018,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 63 a 65 ZFEÚ.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťami Sofina SA, Rebelco SA a Sidro SA, založenými podľa belgického práva, a ministre de l'Action et des Comptes publics (Minister verejnej služby a verejných účtov, Francúzsko) vo veci odmietnutia tohto ministerstva vrátiť týmto spoločnostiam zrážkovú daň z dividend, ktoré im boli vyplatené v rokoch 2008 až 2011.

Právny rámec

Francúzske právo

3 Podľa článku 38 ods. 1 všeobecného daňového zákonníka (ďalej len „CGI“):

„… zdaniteľný zisk je čistý zisk stanovený na základe výsledkov všetkých transakcií akéhokoľvek druhu uskutočnených podnikmi, vrátane najmä predaja akejkoľvek časti aktív, a to v priebehu alebo po skončení ich využívania.“

4 Článok 39 ods. 1 CGI spresňuje:

„Čistý zisk sa stanoví po odpočítaní všetkých nákladov…“

5 Článok 119a ods. 2 CGI stanovuje najmä to, že z výnosov uvedených v článkoch 108 až 117a tohto zákonníka sa vyberá zrážková daň, ktorej sadzba je stanovená v článku 187 uvedeného zákonníka, ak sú ich príjemcami osoby, ktoré nemajú svoju daňovú rezidenciu alebo svoje sídlo vo Francúzsku.

6 Dividendy patria medzi výnosy uvedené v článkoch 108 až 117a CGI.

7 Vo svojom znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej článok 187 ods. 1 CGI stanovuje zrážkovú daň vo výške 25 %.

8 Vo svojom znení uplatniteľnom do 21. septembra 2011 článok 209 ods. 1 tretí pododsek CGI stanovoval:

„… V prípade straty počas obchodného roka sa táto strata považuje za daňovú záťaž pre nasledujúci obchodný rok a je odpočítaná od zisku dosiahnutého počas uvedeného roka. Ak tento zisk nie je dostatočný na to, aby bolo možné v plnom rozsahu vykonať odpočet, nadmerná strata sa prenesie do nasledujúcich obchodných rokov.“

9 Článok 209 ods. 1 tretí pododsek CGI znie od 21. septembra 2011 takto:

„… V prípade straty počas obchodného roka sa táto strata považuje za daňovú záťaž pre nasledujúci obchodný rok a je odpočítaná od zisku dosiahnutého počas uvedeného roka maximálne vo výške 1 000 000 [eur] zvýšenej o 60 % sumy zodpovedajúcej zdaniteľnému zisku za tento rok, ktorá presahuje sumu uvedenú ako prvú. Ak tento zisk nie je dostatočný na to, aby bolo možné v plnom rozsahu vykonať odpočet, prebytok straty sa prevádza za rovnakých podmienok do nasledujúcich obchodných rokov. To isté platí pre tú časť straty, ktorú nemožno odpočítať v súlade s prvou vetou tohto pododseku.“

Francúzsko-belgická dohoda

10 Článok 15 ods. 1 a 2 dohody medzi Francúzskom a Belgickom o zamedzení dvojitého zdanenia a stanovení pravidiel vzájomnej administratívnej a právnej pomoci v oblasti daní z príjmov, podpísanej 10. marca 1964, zmenenej dodatkami z 15. februára 1971, 8. februára 1999, 12. decembra 2008 a 7. júla 2009 (ďalej len „francúzsko-belgická dohoda“), stanovuje:

„1. Dividendy pochádzajúce zo zmluvného štátu, ktoré sú vyplatené rezidentovi druhého zmluvného štátu, sa zdaňujú v tomto druhom štáte.

2. S výhradou ustanovení odseku 3 však môžu byť tieto dividendy zdanené v zmluvnom štáte, ktorého je spoločnosť, ktorá vypláca dividendy rezidentom, a podľa právnej úpravy tohto štátu, avšak takto stanovená daň nemôže byť vyššia ako:

a) 10 [%] hrubej sumy dividend, ak je príjemcom spoločnosť, ktorá má výlučné vlastníctvo najmenej 10 [%] kapitálu spoločnosti vyplácajúcej dividendy od začiatku posledného obchodného roku tejto spoločnosti uzavretého pred vyplácaním dividend;

b) 15 [%] hrubej sumy dividend vo všetkých ostatných prípadoch.

Tento odsek sa nevzťahuje na zdanenie zisku spoločnosti, ktorý slúži na vyplácanie dividend.“

11 Článok 19 A francúzsko-belgickej dohody najmä stanovuje:

„Dvojitému zdaneniu sa zamedzí nasledujúcim spôsobom:

A Pokiaľ ide o Belgicko:

1. Príjmy a výnosy z kapitálového majetku, na ktoré sa vzťahuje režim stanovený v článku 15 ods. 2 až 4, z ktorých bola odvedená zrážková daň vo Francúzsku a ktoré sú prijaté spoločnosťami so sídlom v Belgicku podliehajúcimi dani z príjmu právnických osôb, sú, za predpokladu zaplatenia zálohovej dane z príjmu z kapitálového majetku podľa bežnej sadzby z ich hodnoty zníženej o francúzsku daň, oslobodené od dane z príjmu právnických osôb a od dane z dividend za podmienok stanovených belgickou vnútroštátnou právnou úpravou.

…“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

12 Spoločnostiam Sofina, Rebelco a Sidro boli v rokoch 2008 až 2011 vyplatené dividendy z ich kapitálových účastí na francúzskych spoločnostiach.

13 Podľa článku 119a ods. 2 CGI v spojení s článkom 15 ods. 2 francúzsko-belgickej dohody bola z týchto dividend odvedená zrážková daň vo výške 15 %.

14 Keďže žalobkyne vo veci samej uzatvorili roky 2008 až 2011 so záporným výsledkom, adresovali na francúzsky daňový úrad sťažnosti, ktorými sa domáhali vrátenia zrážkovej dane z dividend vyplatených počas týchto rokov.

15 Keďže tieto sťažnosti boli zamietnuté, žalobkyne vo veci samej sa obrátili na príslušné súdy, ktoré tak v prvostupňovom, ako aj v odvolacom konaní ich návrhom na vrátenie dane nevyhoveli.

16 Žalobkyne vo veci samej následne podali kasačnú sťažnosť na vnútroštátny súd.

17 Conseil d’État (Štátna rada, Francúzsko) v prvom rade uvádza, že uplatnenie zrážkovej dane výlučne na dividendy vyplácané stratovým spoločnostiam nerezidentom z dôvodu ich kapitálových účastí v spoločnostiach rezidentoch spôsobuje uvedeným spoločnostiam znevýhodnenie z hľadiska likvidity v porovnaní so stratovými spoločnosťami rezidentmi. Vnútroštátny súd si preto kladie otázku, či takáto okolnosť sama osebe zakladá rozdielne zaobchádzanie, ktoré predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané článkom 63 ZFEÚ.

18 Za predpokladu, že vnútroštátna právna úprava vo veci samej predstavuje takéto obmedzenie, Conseil d’État (Štátna rada) sa v druhom rade pýta, či vzhľadom na cieľ tejto právnej úpravy, ktorým je zaručiť účinnosť vymáhania dane, môže byť toto obmedzenie odôvodnené.

19 V treťom rade a subsidiárne, v prípade, že zásadu výberu zrážkovej dane, o ktorú ide v prejednávanej veci, možno pripustiť, by tento súd chcel vedieť, či okolnosť, že stratová spoločnosť rezident ukončí svoju činnosť, čím sa fakticky oslobodí od platenia dane z dividend, ktoré jej boli vyplatené počas stratových rokov, môže mať vplyv na preskúmanie zlučiteľnosti vnútroštátnej právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, s článkami 63 a 65 ZFEÚ.

20 Conseil d’État (Štátna rada) tiež uvádza, že rozdiely v spôsobe výpočtu základu dane z dividend podľa toho, či je prijímajúca spoločnosť rezidentom alebo nie, by mohli takisto predstavovať obmedzenie voľného pohybu kapitálu. Totiž zatiaľ čo zrážková daň podľa článku 119a CGI vychádza z hrubej sumy dividend, náklady spojené so samotným prijatím dividend sú odpočítateľné od základu dane na účely výpočtu dane z dividend vyplatených spoločnosti rezidentovi.

21 Za týchto okolností Conseil d’État (Štátna rada) rozhodla prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Majú sa články [63 a 65 ZFEÚ] vykladať v tom zmysle, že znevýhodnenie z hľadiska likvidity vyplývajúce z uplatňovania zrážkovej dane na dividendy, ktoré sa vyplácajú stratovým spoločnostiam nerezidentom, zatiaľ čo stratovým spoločnostiam rezidentom sa zdaňuje suma dividend, ktoré prijímajú, až za zdaňovacie obdobie, v ktorom prípadne opätovne dosiahnu zisk, predstavuje samo osebe rozdielne zaobchádzanie, ktoré je obmedzením voľného pohybu kapitálu?

2. Môže sa prípadné obmedzenie voľného pohybu kapitálu uvedené v predchádzajúcej otázke vzhľadom na požiadavky vyplývajúce z článkov [63 a 65 ZFEÚ] považovať za odôvodnené potrebou zabezpečiť účinnosť vymáhania dane, keďže spoločnosti nerezidenti nepodliehajú kontrole francúzskych daňových orgánov, alebo potrebou zachovať rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi?

3. Za predpokladu, že je sporné uplatňovanie zrážkovej dane z hľadiska voľného pohybu kapitálu v zásade prípustné:

   – bránia tieto ustanovenia výberu zrážkovej dane z dividend, ktoré vypláca spoločnosť rezident stratovej spoločnosti nerezidentovi z iného členského štátu, ak táto stratová spoločnosť nerezident ukončí svoju činnosť bez toho, aby sa opätovne stala ziskovou, kým spoločnosti rezidentovi, ktorá sa nachádza v takejto situácii, sa v skutočnosti suma týchto dividend nezdaňuje,

   – majú sa tieto ustanovenia vykladať v tom zmysle, že pri existencii pravidiel zdaňovania, na základe ktorých sa rozdielne zaobchádza s dividendami podľa toho, či sa vyplácajú rezidentom alebo nerezidentom, treba porovnať skutočné daňové zaťaženie rezidentov a nerezidentov v súvislosti s týmito dividendami, takže obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré vyplýva z toho, že tieto pravidlá vylučujú odpočet nákladov, ktoré sú priamo spojené so samotným prijatím dividend, iba v prípade nerezidentov, možno považovať za odôvodnené rozdielom medzi sadzbou dane podľa všeobecného práva uloženou rezidentom v neskoršom zdaňovacom období a sadzbou zrážkovej dane vyberanej z dividend, ktoré sa vyplácajú nerezidentom, ak tento rozdiel z hľadiska výšky zaplatenej dane kompenzuje rozdielny základ dane?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej a druhej otázke, ako aj o prvej časti tretej otázky

22 Svojou prvou a druhou otázkou a prvou časťou tretej otázky, ktoré je potrebné preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 63 a 65 ZFEÚ majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej je z dividend vyplácaných spoločnosťou rezidentom odvedená zrážková daň, ak sú vyplácané spoločnosti nerezidentovi, zatiaľ čo ak sú vyplácané spoločnosti rezidentovi, sú zdanené podľa všeobecného režimu zdaňovania právnických osôb na konci roka, v priebehu ktorého boli vyplatené, len pod podmienkou, že hospodársky výsledok tejto spoločnosti bol počas daného roka ziskový, takže k takémuto zdaneniu prípadne nemusí nikdy dôjsť, ak táto spoločnosť ukončí svoju činnosť predtým, ako sa po prijatí týchto dividend opäť stane ziskovou.

O existencii obmedzenia voľného pohybu kapitálu v zmysle článku 63 ods. 1 ZFEÚ

23 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že opatrenia zakázané článkom 63 ods. 1 ZFEÚ ako obmedzenia pohybu kapitálu zahŕňajú opatrenia, ktoré sú spôsobilé odradiť nerezidentov od investovania v členskom štáte alebo odradiť rezidentov uvedeného členského štátu od investovania v iných členských štátoch (rozsudky z 10. mája 2012, Santander Asset Management SGIIC a i., C-338/11 až C-347/11, EU:C:2012:286, bod 15; zo 17. septembra 2015, Miljoen a i., C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:608, bod 44, ako aj z 2. júna 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, bod 27).

24 Konkrétnejšie, nevýhodné zaobchádzanie s dividendami vyplácanými spoločnostiam nerezidentom v porovnaní so zaobchádzaním s dividendami vyplácanými spoločnostiam rezidentom zo strany členského štátu môže spoločnosti usadené v inom členskom štáte odrádzať od investovania

v uvedenom členskom štáte, a preto predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané článkom 63 ZFEÚ (rozsudok z 2. júna 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, bod 28 a citovaná judikatúra).

25 Podľa vnútroštátnej právnej úpravy dotknutej vo veci samej spoločnosti, ktoré majú podiely v spoločnosti so sídlom vo Francúzsku, podliehajú v súvislosti s dividendami, ktoré sú im vyplácané, dvom odlišným režimom zdanenia, ktorých uplatnenie závisí od toho, či majú alebo nemajú postavenie rezidenta na území tohto členského štátu.

26 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu totiž vyplýva, že dividendy vyplácané spoločnostiam nerezidentom francúzskou spoločnosťou na základe článku 119a ods. 2 CGI podliehajú zrážkovej dani vo výške 25 % ich hrubej sumy, pričom táto sadzba môže byť znížená na základe dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, a to bez ohľadu na finančné výsledky týchto spoločností. Ako uvádza vnútroštátny súd, dividendy vyplatené žalobkyniam vo veci samej boli zdanené zrážkovou daňou vo výške 15 % na základe uplatnenia takejto dohody, a síce francúzsko-belgickej dohody.

27 Naopak, dividendy vyplácané spoločnosti rezidentovi sú zahrnuté do jej základu dane a podliehajú daňovému režimu podľa všeobecného práva, teda dani z príjmov právnických osôb vo výške 33,33 % podľa článku 38 CGI. V prípade stratového výsledku na konci príslušného hospodárskeho roka článok 209 ods. 1 tretí pododsek CGI, v znení uplatniteľnom na skutkový stav vo veci samej, stanovoval prenesenie tohto zdanenia do neskoršieho roku, v ktorom bude vykázaný zisk, lebo vykázané straty prevoditeľné do nasledujúceho hospodárskeho roku sa započítavali proti sume prijatých dividend.

28 Z toho vyplýva, že hoci dividendy vyplácané spoločnosti nerezidentovi podliehajú okamžitému a konečnému zdaneniu, zdanenie dividend vyplácaných spoločnosti rezidentovi závisí od toho, či je čistý výsledok tejto spoločnosti ziskový alebo stratový. Ak je tento výsledok stratový, zdanenie týchto dividend nielenže je prenesené do nasledujúceho hospodárskeho roku, v ktorom je dosiahnutý zisk, čím je spoločnosti rezidentovi poskytnutá výhoda v oblasti likvidity, ale zároveň sa stáva neistým, lebo k tomuto zdaneniu nedôjde, ak spoločnosť rezident ukončí svoju činnosť predtým, ako sa stane ziskovou.

29 Po prvé vylúčenie výhody v oblasti likvidity v cezhraničnej situácii, ak takáto výhoda existuje v rovnocennej situácii na vnútroštátnej úrovni, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu (pozri analogicky rozsudky z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, bod 33, ako aj z 12. júla 2012, Komisia/Španielsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 59).

30 Po druhé posúdenie existencie prípadného znevýhodňujúceho zaobchádzania s dividendami vyplácanými spoločnostiam nerezidentom sa musí vykonať v každom hospodárskom roku individuálne (rozsudok z 2. júna 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, bod 41).

31 Keďže dividendy prijaté spoločnosťou nerezidentom sa zdaňujú pri ich vyplácaní, je potrebné zohľadniť hospodársky rok, v ktorom boli vyplatené, na porovnanie daňového zaťaženia týchto dividend a dividend vyplatených spoločnosti rezidentovi.

32 Treba však konštatovať, že takéto zaťaženie je nulové, ak spoločnosť rezident ukončí takýto rok so stratou.

33 Po tretie takýto odklad zdanenia môže mať charakter úplného oslobodenia od dane dividend vyplatených spoločnosti rezidentovi, ak táto spoločnosť nedosiahne ziskový výsledok pred ukončením svojich činností.

34 V dôsledku toho vnútroštátna právna úprava dotknutá vo veci samej môže priniesť výhodu spoločnostiam rezidentom v stratovej situácii, pretože z nej vyplýva prinajmenšom výhoda v oblasti likvidity, ak nie úplné oslobodenie od dane v prípade ukončenia činnosti, zatiaľ čo spoločnosti nerezidenti podliehajú okamžitému a konečnému zdaneniu bez ohľadu na svoj výsledok.

35 Francúzska vláda v tejto súvislosti pripomína, že dividendy vyplácané spoločnosti nerezidentovi podliehajú podľa ustanovenia článku 119a ods. 2 CGI v spojení s článkom 15 francúzsko-belgickej dohody daňovému zaťaženiu vo výške 15 %, zatiaľ čo dividendy vyplácané spoločnosti rezidentovi podliehajú podľa článku 38 CGI daňovému zaťaženiu vo výške 33,33 %.

36 V tejto súvislosti je však potrebné zdôrazniť, že samotná okolnosť, že dividendy vyplácané spoločnosti nerezidentovi podliehajú vo Francúzsku zrážkovej dani vo výške 15 %, nebráni tomu, aby Belgicko zdanilo tieto isté dividendy na základe právomoci, ktorá je mu priznaná v článku 15 ods. 1 francúzsko-belgickej dohody, v medziach stanovených v článku 19 A ods. 1 tejto dohody.

37 Okrem toho okolnosť uvedená v bode 35 tohto rozsudku v každom prípade nemôže odstrániť menej priaznivé zaobchádzanie, ktorému sú vystavené dividendy vyplácané spoločnosti nerezidentovi.

38 Na jednej strane totiž nepriaznivé daňové zaobchádzanie odporujúce základnej slobode nemožno považovať za zlučiteľné s právom Únie z dôvodu prípadnej existencie iných daňových výhod (rozsudky z 18. júla 2007, Lakebrink a Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, bod 24, ako aj citovaná judikatúra, a z 13. júla 2016, Brisal a KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, bod 32).

39 Na druhej strane menej výhodná daňová sadzba, na ktorú sa odvoláva francúzska vláda, pokiaľ ide o dividendy vyplácané spoločnosti rezidentovi, je v každom prípade irelevantná, pretože tieto dividendy podliehajú oslobodeniu od splatnej dane, ak spoločnosť rezident ukončí svoju činnosť bez toho, aby v období po získaní uvedených dividend dosiahla zisk. Súdny dvor však už rozhodol, že okolnosť, že vnútroštátna právna úprava znevýhodňuje nerezidentov, nemôže byť kompenzovaná skutočnosťou, že v iných situáciách tá istá právna úprava neznevýhodňuje nerezidentov v porovnaní s rezidentmi (rozsudok z 18. júla 2007, Lakebrink a Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, bod 23, ako aj z 2. júna 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, bod 38).

40 Takéto rozdielne daňové zaobchádzanie s dividendami podľa miesta sídla spoločností, ktorým sú vyplácané, môže odradiť jednak spoločnosti nerezidentov od investovania do spoločností so sídlom vo Francúzsku a jednak investorov so sídlom vo Francúzsku od nadobúdania podielov v spoločnostiach nerezidentoch.

41 Z toho vyplýva, že vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané článkom 63 ods. 1 ZFEÚ.

42 Treba však preskúmať, či takéto obmedzenie môže byť odôvodnené z hľadiska ustanovení Zmluvy o FEÚ.

O existencii odôvodnenia obmedzenia voľného pohybu kapitálu podľa článku 65 ZFEÚ

43 Francúzska vláda tvrdí, že ak vnútroštátna právna úprava dotknutá vo veci samej predstavuje obmedzenie, na jednej strane je situácia spoločností rezidentov a situácia spoločností nerezidentov objektívne odlišná a na druhej strane táto právna úprava je odôvodnená potrebou zabezpečiť výber daní a zodpovedá rozdeleniu daňovej právomoci medzi členským štátom daňovej rezidencie a členským štátom zdroja príjmu.

44 Podľa znenia článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ „ustanovenia článku 63 [ZFEÚ] [sa uplatňujú] bez toho, aby boli dotknuté práva členských štátov uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa miesta bydliska alebo podľa miesta, kde investovali kapitál“.

45 Toto ustanovenie, ktoré predstavuje výnimku zo základnej zásady voľného pohybu kapitálu, sa musí vykladať striktne. Nemožno ho preto vykladať v tom zmysle, že akákoľvek daňová právna úprava rozlišujúca daňovníkov v závislosti od ich miesta bydliska alebo od členského štátu, v ktorom investujú svoj kapitál, je automaticky zlučiteľná so Zmluvou. Samotná výnimka upravená v článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ je totiž obmedzená odsekom 3 toho istého článku, ktorý stanovuje, že vnútroštátne ustanovenia uvedené v odseku 1 „nesmú byť prostriedkom na svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 63 [ZFEÚ]“ (rozsudok zo 17. septembra 2015, Miljoen a i., C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:608, bod 63).

46 Treba teda rozlišovať medzi rozdielnym zaobchádzaním, ktoré je podľa článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ prípustné, a diskrimináciou, ktorú článok 65 ods. 3 ZFEÚ zakazuje. Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že na to, aby sa mohla vnútroštátna daňová právna úprava považovať za zlučiteľnú s ustanoveniami Zmluvy týkajúcimi sa voľného pohybu kapitálu, je potrebné, aby sa rozdiel v zaobchádzaní týkal situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo aby bol odôvodnený naliehavým dôvodom všeobecného záujmu (rozsudok zo 17. septembra 2015, Miljoen a i., C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:608, bod 64).

– *O porovnateľnosti predmetných situácií*

47 Podľa judikatúry Súdneho dvora, keď štát stanoví jednostranne alebo prostredníctvom dohody, že dani z príjmov podliehajú, v prípade dividend, ktoré im vyplatí spoločnosť rezident, tak zdaniteľné osoby rezidenti, ako aj zdaniteľné osoby nerezidenti, situácia uvedených nerezidentov sa začne podobať situácii rezidentov (rozsudky z 20. októbra 2011, Komisia/Nemecko, C-284/09, EU:C:2011:670, bod 56, ako aj zo 17. septembra 2015, Miljoen a i., C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:608, bod 67 a citovaná judikatúra).

48 Odvolávajúc sa na rozsudok z 22. decembra 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), francúzska, belgická, nemecká vláda a vláda Spojeného kráľovstva tvrdia, že právna úprava, ktorá stanovuje výlučne rozdielne podmienky vymáhania dane v závislosti od miesta sídla spoločnosti príjemcu, je odôvodnená objektívne odlišnou situáciou, v ktorej sa nachádzajú spoločnosti rezidenti a spoločnosti nerezidenti.

49 Uplatňovanie rôznych techník vymáhania dane v závislosti od miesta sídla príjemcu dividend odráža objektívny rozdiel v situáciách, v ktorých sa nachádzajú spoločnosti nerezidenti v porovnaní so spoločnosťami rezidentmi, keďže Francúzsko vystupuje v súvislosti so spoločnosťami nerezidentmi ako štát zdroja dividend, a nie ako štát sídla príjemcu týchto dividend, čo obmedzuje jeho schopnosť vymáhania, pokiaľ ide o posledné uvedené spoločnosti, a odôvodňuje uplatňovanie zrážkovej dane v prípade dividend, ktoré sú im vyplácané.

50 S touto argumentáciou nemožno súhlasiť.

51 Hoci je pravda, že Súdny dvor v bode 41 rozsudku z 22. decembra 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), usúdil, že rozdielne zaobchádzanie spočívajúce v uplatnení odlišných techník zdanenia v závislosti od miesta bydliska zdaniteľnej osoby sa týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, v bodoch 43 a 44 tohto rozsudku spresnil, že príjmy dotknuté vo veci, v ktorej bol vydaný tento istý rozsudok, boli v každom prípade zdanené, bez ohľadu na to, či ich príjemcom bola zdaniteľná osoba rezident alebo zdaniteľná osoba nerezident.

52 Ako však vyplýva z bodu 33 tohto rozsudku, vnútroštátna právna úprava dotknutá vo veci samej sa neobmedzuje na možnosť stanoviť rozdielne podmienky vymáhania dane v závislosti od miesta rezidencie príjemcu dividend vnútroštátneho pôvodu, ale môže viesť k presunutiu zdanenia príjmu z dividend do ďalšieho roku v prípade stratového výsledku spoločnosti rezidenta, respektíve k oslobodeniu od dane v prípade ukončenia činnosti spoločnosti rezidenta, pretože sa jej nepodarilo opäť dosiahnuť zisk (pozri analogicky rozsudok z 10. mája 2012, Santander Asset Management SGIIC a i., C-338/11 až C-347/11, EU:C:2012:286, bod 43).

53 V dôsledku toho, keďže uvedená právna úprava prináša podstatnú daňovú výhodu stratovým spoločnostiam rezidentom, ktorú nepriznáva stratovým spoločnostiam nerezidentom, nemožno tvrdiť, že rozdielne zaobchádzanie v oblasti zdaňovania dividend podľa toho, či sú prijaté spoločnosťou rezidentom alebo spoločnosťou nerezidentom, sa obmedzuje na podmienky vymáhania dane.

54 Z toho vyplýva, že takéto rozdielne zaobchádzanie nie je odôvodnené objektívne odlišnou situáciou.

– *O odôvodnení založenom na vyváženom rozdelení daňovej právomoci medzi členskými štátmi*

55 Francúzska vláda tvrdí, že zdanenie zrážkovou daňou, ktorej predmetom sú dividendy vyplácané spoločnosti nerezidentovi, je jedinou technikou, ktorá umožňuje Francúzsku zdaniť tieto príjmy bez zníženia daňových príjmov z dôvodu stratového výsledku, ktorý vznikol v inom členskom štáte.

56 V tejto súvislosti Súdny dvor uznal, že zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi predstavuje legitímny cieľ a že pri neexistencii zjednocujúcich alebo harmonizačných opatrení prijatých Európskou úniou si členské štáty ponechávajú právomoc, aby dohovormi alebo jednostranne vymedzili kritériá rozdelenia svojej daňovej právomoci (rozsudok z 13. júla 2016, Brisal a KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, bod 35).

57 Takéto odôvodnenie možno pripustiť najmä preto, že predmetný daňový systém sleduje predchádzanie konaniu, ktoré je spôsobilé ohroziť právo členského štátu vykonávať svoju daňovú právomoc v súvislosti s činnosťami vykonávanými na jeho území (rozsudok z 12. júla 2012, Komisia/Španielsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 77).

58 V prejednávanom prípade sa Francúzsko rozhodlo zdaniť dividendy vyplácané spoločnosti nerezidentovi zrážkovou daňou podľa sadzby stanovenej na základe dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, avšak k takémuto zdaneniu nepristúpilo v prípade dividend vyplácaných spoločnosti rezidentovi v stratovej situácii.

59 V každom prípade vo veci samej odloženie zdanenia dividend vyplatených spoločnosti nerezidentovi v deficitnej situácii neznamená, že Francúzsko sa musí vzdať svojho práva zdaniť príjem, ktorý vznikol na jeho území. Dividendy vyplatené spoločnosti nerezidentovi by boli zdanené v nasledujúcom daňovom roku, keď spoločnosť nerezident dosiahne ziskový výsledok, ako je to v prípade spoločnosti rezidenta, ktorá zaznamená rovnaký vývoj.

60 Je pravda, že ak by sa spoločnosť nerezident nestala pred skončením svojej činnosti opäť ziskovou, viedlo by to k skutočnému oslobodeniu od dane príjmy pochádzajúce z dividend, čo by znamenalo daňové straty v členskom štáte zdanenia.

61 Na jednej strane však z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že zníženie daňových príjmov nemožno považovať za naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorého by sa bolo možné dovolávať pri odôvodnení opatrenia, ktoré je v zásade v rozpore so základnou slobodou (rozsudok z 20. októbra 2011, Komisia/Nemecko, C-284/09, EU:C:2011:670, bod 83).

62 Na druhej strane, ak členské štáty využijú právo zdaňovať príjmy, ktoré vznikli na ich území, sú povinné dodržiavať zásadu rovnosti zaobchádzania a slobody pohybu zaručené primárnym právom Únie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. júla 2016, Brisal a KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, bod 36).

63 Francúzska vláda teda nemôže tvrdiť, že strata daňových príjmov súvisiacich so zdanením dividend vyplatených spoločnostiam nerezidentom v prípade ukončenia ich činnosti môže odôvodniť zrážkovú daň z týchto príjmov, pokiaľ ide o tieto spoločnosti, zatiaľ čo Francúzsko súhlasí s takýmito stratami v prípade, že spoločnosti rezidenti ukončia svoju činnosť predtým, ako opäť dosiahnu zisk.

64 Za týchto podmienok nemožno prijať odôvodnenie vnútroštátnej právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, potrebou zachovať vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi.

– *O odôvodnení založenom na účinnosti vymáhania dane*

65 Francúzska vláda ďalej tvrdí, že zdanenie dividend vyplácaných spoločnosti nerezidentovi zrážkovou daňou je legitímnym a vhodným prostriedkom na zabezpečenie daňového zaobchádzania s príjmami osoby usadenej mimo štátu zdanenia a na zabránenie tomu, že tieto príjmy nebudú v štáte zdroja príjmu zdanené.

66 Zrážková daň, ktorej podliehajú dividendy vyplácané spoločnostiam nerezidentom, umožňuje zjednodušenie administratívnych formalít, ktoré by pre tieto spoločnosti znamenala povinnosť podať na konci daňového roku francúzskej daňovej správe daňové priznanie.

67 V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že nevyhnutnosť zabezpečiť účinné vymáhanie dane predstavuje legitímny cieľ, ktorý môže odôvodniť obmedzenie základných slobôd, za podmienky, že uplatnenie tohto obmedzenia je spôsobilé zabezpečiť dosiahnutie sledovaného cieľa a nejde nad rámec toho, čo je na jeho dosiahnutie nevyhnutné (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. júla 2016, Brisal a KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, bod 39).

68 Okrem toho bolo rozhodnuté, že postup odvedenia zrážkovej dane je legitímnym a vhodným prostriedkom na zabezpečenie daňového zaobchádzania s príjmami zdaniteľnej osoby usadenej mimo členského štátu zdanenia (rozsudok z 18. októbra 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, bod 39).

69 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré vyplýva z vnútroštátnej právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, spočíva, ako vyplýva z bodu 34 tohto rozsudku, v tom, že spoločnosti nerezidenti v stratovej situácii nemajú, na rozdiel od spoločností rezidentov v stratovej situácii, nárok na odklad zdanenia dividend, ktoré dostali.

70 Priznanie výhody tohto odkladu spoločnostiam nerezidentom, ktoré by nevyhnutne toto obmedzenie odstránilo, by nespochybnilo cieľ spojený s účinným vymáhaním dane, ktorú majú tieto spoločnosti zaplatiť, ak poberajú dividendy od spoločnosti rezidenta.

71 Po prvé režim odkladu zdanenia v prípade stratového výsledku predstavuje výnimku zo zásady zdanenia v priebehu daňového roku vyplácania dividend, takže tento systém sa nemá uplatňovať na väčšinu spoločností prijímajúcich dividendy.

72 Po druhé je potrebné zdôrazniť, že spoločnostiam nerezidentom prináleží predložiť relevantné dôkazy umožňujúce daňovým orgánom členského štátu zdanenia konštatovať, že podmienky stanovené na priznanie takého odkladu sú splnené.

73 Po tretie mechanizmy vzájomnej pomoci, ktoré existujú medzi členskými štátmi, sú dostatočné na to, aby umožnili členskému štátu zdroja príjmu vykonať účinnú kontrolu hodnovernosti skutočností uvádzaných spoločnosťami nerezidentmi, ktoré majú záujem využiť odklad zdanenia dividend, ktoré dostali (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. júla 2012, Komisia/Španielsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 68).

74 V tejto súvislosti na jednej strane smernica Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní (Ú. v. ES L 336, 1977, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63), zmenená smernicou Rady 2004/106/ES zo 16. novembra 2004 (Ú. v. EÚ L 359, 2004, s. 30), zrušená a nahradená smernicou Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS (Ú. v. EÚ L 64, 2011, s. 1) umožňuje členskému štátu požadovať od príslušných orgánov iného členského štátu všetky informácie, ktoré mu umožňujú správne stanovenie dane z príjmu.

75 Na druhej strane článok 4 ods. 1 smernice Rady 2008/55/ES z 26. mája 2008 o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok týkajúcich sa určitých poplatkov, odvodov, daní a ďalších opatrení (Ú. v. EÚ L 150, 2008, s. 28) zrušenej a nahradenej smernicou Rady 2010/24/EÚ zo 16. marca 2010 o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok vyplývajúcich z daní, poplatkov a ďalších opatrení (Ú. v. EÚ L 84, 2010, s. 1), stanovuje, že „na základe žiadosti žiadajúceho orgánu dožiadaný orgán poskytne akúkoľvek informáciu, ktorá by mohla byť užitočná pre žiadajúci orgán pri refundácii [vymáhaní – *neoficiálny preklad*] jeho pohľadávky“. Táto smernica tak umožňuje členskému štátu zdroja príjmu získať od príslušného orgánu členského štátu daňovej rezidencie informácie potrebné na to, aby mohol vymôcť daňovú pohľadávku, ktorá vznikla pri vyplácaní dividend.

76 Smernica 2008/55 ponúka orgánom členského štátu zdroja príjmu nástroj spolupráce a pomoci, ktorý im umožňuje v členskom štáte daňovej rezidencie účinne vymôcť daňovú pohľadávku (pozri v tomto zmysle rozsudky z 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 78, ako aj z 12. júla 2012, Komisia/Španielsko, C-269/09, EU:C:2012:439, body 70 a 71).

77 V dôsledku toho priznanie výhody tohto odkladu zdanenia dividend vyplatených spoločnostiam nerezidentom, ktoré sú v stratovej situácii, by viedlo k odstráneniu všetkých obmedzení voľného pohybu kapitálu bez toho, aby bránilo dosiahnutiu cieľa sledovaného vnútroštátnou právnou úpravou vo veci samej.

78 Za týchto podmienok nemožno prijať odôvodnenie vnútroštátnej právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, založené na účinnosti vymáhania dane.

79 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy je potrebné odpovedať na prvú a druhú otázku, ako aj prvú časť tretej otázky, že články 63 a 65 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej je z dividend vyplácaných spoločnosťou rezidentom odvedená zrážková daň, ak sú vyplácané spoločnosti nerezidentovi, zatiaľ čo ak sú vyplácané spoločnosti rezidentovi, sú zdanené podľa všeobecného režimu zdaňovania právnických osôb na konci roka, v priebehu ktorého boli vyplatené, pod podmienkou, že hospodársky výsledok tejto spoločnosti bol počas daného roka ziskový, takže k takémuto zdaneniu prípadne nemusí nikdy dôjsť, ak táto spoločnosť ukončí svoju činnosť predtým, ako sa po prijatí týchto dividend opäť stane ziskovou.

O druhej časti tretej otázky

80 Vzhľadom na odpoveď na prvú a druhú otázku, ako aj prvú časť tretej otázky nie je potrebné odpovedať na druhú časť tretej otázky.

O trovách

81 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (piata komora) rozhodol takto:

Články 63 a 65 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej je z dividend vyplácaných spoločnosťou rezidentom odvedená zrážková daň, ak sú vyplácané spoločnosti nerezidentovi, zatiaľ čo ak sú vyplácané spoločnosti rezidentovi, sú zdanené podľa všeobecného režimu zdaňovania právnických osôb na konci roka, v priebehu ktorého boli vyplatené, pod podmienkou, že hospodársky výsledok tejto spoločnosti bol počas daného roka ziskový, takže k takémuto zdaneniu prípadne nemusí nikdy dôjsť, ak táto spoločnosť ukončí svoju činnosť predtým, ako sa po prijatí týchto dividend opäť stane ziskovou.

Podpisy