ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)
z 12. decembra 2006 *

Vo veci C-446/04,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Spojené kráľovstvo) z 13. októbra 2004 a doručený Súdnemu dvoru 22. októbra 2004, ktorý súvisí s konaním:

Test Claimants in the FII Group Litigation

proti

Commissioners of Inland Revenue,

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda V. Skouris, predsedovia komôr P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (spravodajca), P. Kūris a E. Juhász, sudcovia J. N. Cunha Rodrigues, G. Arestis, A. Borg Barthet a M. Ilešič,

* Jazyk konania: angličtina.

generálny advokát: L. A. Geelhoed,
tajomník: K. Sztranc, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 29. novembra 2005,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Test Claimants in the FII Group Litigation, v zastúpení: G. Aaronson, QC, ako aj P. Farmer a D. Cavender, barristers, ktorých splnomocnili S. Whitehead a M. Anderson, solicitors,

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: pôvodne E. O'Neill, neskôr C. Gibbs, splnomocnené zástupkyne, za právnej pomoci G. Barling, QC, ako aj D. Ewart a S. Stevens, barristers,

— Írsko, v zastúpení: D. O'Hagan, splnomocnený zástupca za právnej pomoci G. Clohessy, BL, a A. Collins, SC,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal, splnomocnený zástupca,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 6. apríla 2006,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 43 ES a 56 ES, ako aj článkov 4 ods. 1 a 6 smernice Rady 90/435/ES 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).

2 Tento návrh bol predložený v rámci konania medzi spoločnosťami, ktoré sú rezidentmi Spojeného kráľovstva, a Commissioners of Inland Revenue (daňová správa Spojeného kráľovstva), ktorého predmetom je daňové zaobchádzanie s dividendami prijatými od spoločností, ktoré nie sú rezidentmi tohto členského štátu.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Článok 4 ods. 1 smernice 90/435 v jej pôvodnom znení uvádza:

„Tam, kde materská spoločnosť v dôsledku svojho podielu na dcérskej spoločnosti prijme rozdelený zisk, štát materskej spoločnosti, pokiaľ dcérska spoločnosť nebude likvidovaná, buď:

— upustí od zdanenia takéhoto zisku, alebo,

— zdaní takýto zisk a súčasne oprávni materskú spoločnosť odrátať z hodnoty daňovej povinnosti tú časť dane z príjmov právnických osôb platenú dcérskou spoločnosťou, ktorá sa vzťahuje na tieto zisky, a prípadne aj obnos zrážkovej dane vybranej členským štátom, v ktorom sídli dcérska spoločnosť, na základe odchýlok stanovených v článku 5, až po hranicu množstva príslušnej vnútroštátnej dane."

4 Podľa článku 6 tejto smernice členský štát materskej spoločnosti nemôže vybrať zrážkovú daň zo zisku, ktorý takáto spoločnosť dostane od svojej dcérskej spoločnosti.

5 Článok 7 smernice 90/435 znie:

„1. Pojem ‚zrážková daň' použitý v tejto smernici sa nevzťahuje na preddavky na daň z príjmov právnických osôb členskému štátu dcérskej spoločnosti, ktorá sa uskutočňuje [ktoré platí — *neoficiálny preklad*] v súvislosti s rozdeľovaním jej zisku materskej spoločnosti.

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

Vnútroštátna právna úprava

6 Podľa daňovej právnej úpravy platnej v Spojenom kráľovstve sú zisky dosiahnuté v priebehu účtovného obdobia každou spoločnosťou, ktorá je rezidentom v tomto

členskom štáte, ako aj každou spoločnosťou, ktorá tam nie je rezidentom, ale vykonáva tam podnikateľskú činnosť prostredníctvom organizačných zložiek alebo obchodných zastúpení, zdaňované daňou z príjmov právnických osôb v uvedenom štáte.

7 Od roku 1973 uplatňuje Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska systém zdaňovania nazývaný „čiastočný zápočet", podľa ktorého s cieľom vyhnúť sa dvojitému hospodárskemu zdaneniu, ak spoločnosť rezident rozdeľuje zisky, časť dane z príjmov právnických osôb zaplatená touto spoločnosťou sa započíta jej akcionárom. Do 6. apríla 1999 sa tento systém zakladal na jednej strane na preddavkoch na daň z príjmov právnických osôb spoločnosti rozdeľujúcej zisk a na druhej strane na daňovom úvere poskytovanom akcionárom, ktorí boli príjemcami vyplácaných dividend, čo bolo u spoločností prijímajúcich vyplatený zisk, ktoré boli rezidentmi v Spojenom kráľovstve, sprevádzané oslobodením od dane z príjmov právnických osôb v súvislosti s dividendami prijatými od spoločnosti, ktorá bola takisto rezidentom v tomto členskom štáte.

Preddavok na daň z príjmov právnických osôb

8 Podľa článku 14 zákona z roku 1988 o daniach z príjmov fyzických a právnických osôb (Income and Corporation Taxes Act 1988, ďalej len „ICTA") v jeho znení uplatniteľnom v rozhodnom čase je spoločnosť, ktorá je rezidentom v Spojenom kráľovstve a vypláca dividendy svojim akcionárom, povinná zaplatiť preddavok na daň z príjmov právnických osôb („advance corporation tax", ďalej len „ACT"), vypočítaný podľa výšky alebo hodnoty výplaty dividend.

9 Spoločnosť má za určitých podmienok právo započítať ACT zaplatený z dôvodu rozdelenia zisku v priebehu daného účtovného obdobia na úhradu dane z príjmov právnických osôb („mainstream corporation tax") za toto obdobie. Ak daňový dlh spoločnosti vyplývajúci z dane z príjmov právnických osôb nie je dostatočný na to,

aby umožnil úplný zápočet ACT, zostatok ACT možno previesť buď do predchádzajúceho či do ďalšieho zdaňovacieho obdobia, alebo na dcérske spoločnosti tejto spoločnosti, ktoré ho môžu započítať na sumu, ktorú ony samy dlhujú na daň z príjmov právnických osôb. Dcérske spoločnosti, na ktoré možno previesť zostatok ACT, môžu byť len dcérskymi spoločnosťami, ktoré sú rezidentmi Spojeného kráľovstva.

10 Skupina spoločností Spojeného kráľovstva si môže takisto zvoliť režim zdaňovania skupiny, ktorý umožňuje spoločnostiam tvoriacim túto skupinu odložiť zaplatenie ACT až dovtedy, kým materská spoločnosť tejto skupiny vykoná rozdelenie dividend. Tento režim, ktorý bol rozoberaný v rozsudku z 8. marca 2001, Metallgesellschaft a i. (C-397/98 a C-410/98, Zb. s. I-1727), nie je predmetom tejto veci.

Postavenie akcionárov rezidentov prijímajúcich dividendy od spoločností rezidentov

11 Podľa článku 208 ICTA, ak spoločnosť, ktorá je rezidentom Spojeného kráľovstva, prijme dividendy od spoločnosti, ktorá je takisto rezidentom v tomto členskom štáte, nepodlieha dani z príjmov právnických osôb z dôvodu týchto dividend.

12 Okrem toho každé vyplatenie dividend spoločnosťou rezidentom inej spoločnosti rezidentovi, na ktoré sa viaže zaplatenie ACT, je podľa článku 231 ods. 1 ICTA spojené s daňovým úverom v prospech tejto poslednej menovanej spoločnosti, ktorý zodpovedá časti sumy ACT zaplateného prvou spoločnosťou. Podľa znenia článku 238 ods. 1 ICTA na úrovni prijímajúcej spoločnosti predstavujú prijatá dividenda a daňový úver spolu „oslobodený príjem z investícií“ („franked investment income“ alebo „FII“).

13 Ak spoločnosť, ktorá je rezidentom v Spojenom kráľovstve, prijme od inej spoločnosti rezidenta dividendy, ktorých vyplatenie vedie k vzniku nároku na daňový úver, môže získať späť sumu ACT zaplatenú touto inou spoločnosťou a započítať ju na sumu ACT, ktorú musí sama zaplatiť, ak rozdelí dividendy svojim vlastným akcionárom, takže ACT zaplatí len v zostávajúcej časti.

14 Podľa sadzobníka F obsiahnutého v ICTA je fyzická osoba rezident v Spojenom kráľovstve daňovníkom dane z príjmu pripadajúceho na dividendy prijaté od spoločnosti, ktorá je rezidentom tohto členského štátu. Má však nárok na daňový úver zodpovedajúci časti sumy ACT zaplatenej touto spoločnosťou. Tento daňový úver možno započítať na sumu dlhovanú touto osobou z dôvodu dane z príjmu pochádzajúceho z dividendy alebo môže byť vyplatený v hotovosti, ak úver presahuje sumu dane tejto osoby.

Postavenie akcionárov rezidentov prijímajúcich dividendy od spoločností nerezidentov

15 Ak spoločnosť, ktorá je rezidentom Spojeného kráľovstva, prijme dividendy od spoločnosti, ktorá nie je rezidentom Spojeného kráľovstva, podlieha z dôvodu týchto dividend dani z príjmov právnických osôb.

16 V takomto prípade spoločnosť, ktorá prijme uvedené dividendy, nemá nárok na daňový úver a prijaté dividendy sa nepovažujú za oslobodený príjem z investícií. Podľa článkov 788 a 790 ICTA má nárok na daňovú úľavu z dôvodu dane zaplatenej spoločnosťou rozdeľujúcou zisk v štáte, ktorého je rezidentom, ktorá sa poskytuje buď na základe platnej právnej úpravy v Spojenom kráľovstve, alebo na základe dohody o zamedzení dvojitého zdanenia (ďalej len „DDZ“) uzavretej medzi Spojeným kráľovstvom a týmto iným štátom.

17 Vnútroštátna právna úprava teda dovoľuje započítať na daň z príjmov právnických osôb dlhovanú spoločnosťou rezidentom, ktorá prijala dividendy, zrážkovú daň vybranú z týchto dividend vyplatených spoločnosťou nerezidentom. Ak táto spoločnosť rezident, ktorá prijala dividendy, je dcérskou spoločnosťou alebo priamo alebo nepriamo ovláda spoločnosť, ktorá priamo alebo nepriamo vlastní prinajmenšom 10 % hlasovacích práv na spoločnosti rozdeľujúcej zisk, daňová úľava sa vzťahuje aj na východiskovú zahraničnú daň z príjmov právnických osôb zaplatenú za zisky, z ktorých sa vyplácajú dané dividendy. Táto zahraničná daň môže byť predmetom daňovej úľavy len do výšky sumy dlhovanej v Spojenom kráľovstve na daň z príjmov právnických osôb za predmetný príjem.

18 Obdobné ustanovenia platia podľa DDZ uzavretých Spojeným kráľovstvom.

19 V rozsahu, v akom samotná spoločnosť rezident vypláca dividendy svojim vlastným akcionárom, je povinná zaplatiť ACT.

20 Pokiaľ ide o možnosť započítať ACT zaplatený z dôvodu takéhoto rozdelenia zisku na úhradu dane, ktorú je uvedená spoločnosť rezident povinná zaplatiť ako daň z príjmov právnických osôb, môže skutočnosť, že takáto spoločnosť rezident prijme dividendy od spoločnosti nerezidenta, viesť k prebytku ACT z dvoch dôvodov.

21 Na jednej strane, ako to bolo uvedené v bode 16 tohto rozsudku, rozdelenie dividend spoločnosťou nerezidentom nevedie k vzniku nároku na daňový úver, ktorý by bolo možné odpočítať od sumy ACT, ktorú má zaplatiť spoločnosť rezident, ak vypláca dividendy svojim vlastným akcionárom.

22 Na druhej strane, ak má spoločnosť rezident nárok na daňovú úľavu vzhľadom na daň zaplatenú touto spoločnosťou nerezidentom v zahraničí, zápočet tejto dane na úhradu dane z príjmov právnických osôb znižuje u spoločnosti rezidenta sumu, od ktorej možno odpočítať ACT.

Režim FID

23 Od 1. júla 1994 sa spoločnosť rezident prijímajúca dividendy od spoločnosti nerezidenta môže pri výplate dividendy svojim vlastným akcionárom rozhodnúť, že sa táto dividenda bude považovať za „dividendu zo zahraničného výnosu" („foreign income dividend", ďalej len „FID"), za ktorú je potrebné zaplatiť ACT, ktorý však tejto spoločnosti umožňuje, pokiaľ FID dosiahne úroveň dividend prijatých zo zahraničného zdroja, požiadať o vrátenie prebytku zaplateného ACT.

24 Zatiaľ čo ACT musí byť zaplatený v priebehu štrnástich dní po uplynutí štvrťroka, v ktorom bola dividenda vyplatená, prebytok ACT sa má vrátiť po tom, ako spoločnosti rezidentovi vznikla povinnosť zaplatiť daň z príjmov právnických osôb, t. j. deväť mesiacov po skončení účtovného obdobia.

25 Ak sa dividenda kvalifikovaná ako FID vyplatí akcionárovi, ktorý je fyzickou osobou, ten už nemá nárok na daňový úver, ale sa s ním na účely dane z príjmu zaobchádza tak, ako by prijal príjem, ktorý bol zdanený najnižšou sadzbou. Ani akcionári oslobodení od dane, akými sú penzijné fondy Spojeného kráľovstva, ktorí majú nárok na FID, nemajú nárok na daňový úver.

26 Systém ACT vrátane systému FID (ďalej len „režim FID") bol zrušený pre výplaty dividend po 6. apríli 1999.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

27 Konanie vo veci samej patrí medzi konania druhu „group litigation" týkajúce sa oslobodeného príjmu z investícií („Franked Investment Income Group Litigation"), pričom bolo začaté na základe viacerých žalôb podaných na High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Spojené kráľovstvo), spoločnosťami, ktoré sú rezidentmi v Spojenom kráľovstve a majú účasti na spoločnostiach, ktoré sú rezidentmi iného členského štátu alebo tretej krajiny.

28 Veci, ktoré vnútroštátny súd na účely tohto prejudiciálneho konania vybral ako „pilotné" veci, sa týkajú žalôb podaných spoločnosťami, ktoré sú rezidentmi v Spojenom kráľovstve a patria do skupiny British American Tobacco (BAT, ďalej len „žalobkyne vo veci samej"). Na čele tejto skupiny bola materská spoločnosť, ktorá priamo alebo nepriamo vlastnila 100 % účasť na základnom imaní iných spoločností, ktoré zase mali 100 % účasť na základnom imaní spoločností usadených v rôznych členských štátoch Európskej únie a Európskeho hospodárskeho priestoru, ako aj v tretích krajinách.

29 Tieto veci sa týkajú po prvé dividend vyplatených týmito spoločnosťami nerezidentmi v prospech žalobkýň vo veci samej od účtovného roka uzavretého 30. septembra 1973 a podľa návrhu na začatie prejudiciálneho konania prinajmenšom do dátumu podania tohto návrhu, po druhé dividend vyplatených materskou spoločnosťou skupiny BAT jej akcionárom od toho istého účtovného roka do 31. marca 1999, po tretie platieb ACT vykonaných žalobkyňami vo veci samej od uvedeného účtovného roka do 14. apríla 1999 a po štvrté dividend kvalifikovaných ako FID vyplatených od 30. septembra 1994 do 30. septembra 1997.

30 Žalobkyne vo veci samej požadujú vrátenie a/alebo nahradenie strát, ktoré im vznikli z uplatnenia právnej úpravy platnej v Spojenom kráľovstve najmä vzhľadom na:

— daň z príjmov právnických osôb zaplatenú za prijaté dividendy zahraničného pôvodu a daňové úľavy a daňové úvery započítané na túto daň, ktoré by v prípade, že by takáto daň neexistovala, mohli byť použité alebo prevedené na zápočet pri iných daniach,

— ACT zaplatený za sumy vyplácané ich akcionárom ako dividendy zahraničného pôvodu, ak zvýšil prebytok,

— v tomto poslednom uvedenom prípade zamedzenie užívania týchto súm od dátumu zaplatenia ACT do okamihu zápočtu ACT na daň z príjmov právnických osôb, a

— pokiaľ ide o výplaty dividend kvalifikovaných ako FID, zamedzenie užívania súm zaplatených ako ACT od dátumu zaplatenia ACT do okamihu jeho vrátenia, ako aj ďalších súm, ktoré museli žalobkyne vo veci samej zaplatiť svojim akcionárom ako kompenzáciu za to, že nemajú nárok na daňový úver.

31 Za týchto okolností High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Odporuje článkom 43 ES alebo 56 ES, ak členský štát prijme a uplatňuje opatrenia, ktoré od dane z príjmov právnických osôb oslobodzujú dividendy prijaté spoločnosťou rezidentom tohto členského štátu (‚spoločnosť rezident‘) od iných spoločností rezidentov a dividendy prijaté spoločnosťou rezidentom od spoločností rezidentov iných členských štátov (‚spoločnosti nerezidenti‘)

podriaďujú dani z príjmov právnických osôb (po tom, ako poskytli daňovú úľavu na zamedzenie dvojitého zdanenia pre každú splatnú zrážkovú daň z tejto dividendy a za určitých podmienok za východiskovú daň zaplatenú spoločnosťami nerezidentmi z ich ziskov v krajine, ktorej sú rezidentmi)?

2. Ak členský štát uplatňuje systém, ktorý za určitých okolností pri výplate dividend spoločnosťou rezidentom svojim akcionárom upravuje preddavok na daň z príjmov právnických osôb... a na tieto dividendy poskytuje akcionárom rezidentom tohto členského štátu daňový úver, porušuje tým tento členský štát článok 43 ES alebo článok 56 ES, príp. článok 4 ods. 1 alebo článok 6 smernice [90/435], ak ponechá v platnosti a uplatňuje opatrenia, ktoré oprávňujú spoločnosť rezidenta vyplácať dividendy svojim akcionárom bez toho, aby bola povinná platiť ACT v rozsahu, v akom prijala dividendy od spoločností rezidentov tohto členského štátu (priamo alebo nepriamo, t. j. prostredníctvom iných spoločností rezidentov tohto členského štátu) a ktoré neoprávňujú spoločnosť rezidenta vyplácať dividendy svojim akcionárom bez toho, aby bola povinná platiť ACT v rozsahu, v akom prijala dividendy od spoločností nerezidentov?

3. Odporuje ustanoveniam práva Spoločenstva uvedeným vyššie v druhej otázke, ak členský štát ponechá v platnosti a uplatňuje opatrenia, ktoré oprávňujú započítať sumu ACT na daň z príjmov právnických osôb, ktorú za svoje zisky dlhuje spoločnosť vyplácajúca dividendu, a na daň, ktorú dlhujú iné spoločnosti skupiny rezidenti tohto členského štátu,

   a) ale neupravujú žiadnu formu zápočtu ACT ani nijakú obdobnú daňovú úľavu (ako napr. vrátenie ACT) pre zisky, ktoré dosiahli spoločnosti skupiny nerezidenti tohto členského štátu v tomto štáte alebo v iných členských štátoch; a/alebo

b) upravujú, že akákoľvek daňová úľava na zamedzenie dvojitého zdanenia, na ktorú má nárok spoločnosť rezident tohto členského štátu, znižuje daň z príjmov právnických osôb, na ktorú možno započítať splatný ACT?

4. Ak členský štát uplatňuje opatrenia, podľa ktorých za určitých okolností, ak sa tak spoločnosti rezidenti rozhodnú, im bude vrátený ACT zaplatený za sumy rozdelené ich akcionárom v rozsahu, v akom boli spoločnostiam rezidentom tieto sumy vyplatené spoločnosťami nerezidentmi (vrátane spoločností rezidentov tretích krajín), porušuje tým tento členský štát článok 43 ES, článok 56 ES alebo článok 4 ods. 1 smernice [90/435], alebo článok 6 [tejto] smernice, ak tieto opatrenia

a) zaväzujú spoločnosti rezidentov zaplatiť ACT a následne požiadať o jeho vrátenie a

b) neupravujú, že akcionári spoločností rezidentov dostanú daňový úver, aj keď by ho dostali za dividendu vyplatenú spoločnosťou rezidentom, ktorá neprijala dividendy od spoločností nerezidentov?

5. Ak pred 31. decembrom 1993 členský štát prijal opatrenia opísané v podstate v prvej a druhej otázke a po tomto dátume prijal ďalšie opatrenia opísané v podstate vo štvrtej otázke, a pokiaľ tieto opatrenia predstavujú obmedzenie zakázané článkom 56 ES, má sa toto obmedzenie považovať za nové obmedzenie, ktoré 31. decembra 1993 ešte neexistovalo?

6. Ak by malo byť nejaké z opatrení opísaných v prvej až piatej otázke v rozpore s niektorým ustanovením práva Spoločenstva, na ktoré tieto otázky poukazujú, je v prípade, ak by spoločnosť rezident alebo iné spoločnosti tej istej skupiny podali na základe týchto porušení nasledujúce žaloby:

a) žalobu o vrátenie dane z príjmov právnických osôb nezákonne vybranú za okolností opísaných v prvej otázke;

b) žalobu o získanie daňových úľav (alebo náhradu ich straty) vzťahujúcich sa na daň z príjmov právnických osôb nezákonne vybranú za okolností opísaných v prvej otázke;

c) žalobu o vrátenie (alebo náhradu) ACT, ktorý nebolo možné započítať na daň z príjmov právnických osôb dlhovanú spoločnosťou alebo iným spôsobom využiť na daňovú úľavu a ktorý by nebol býval zaplatený (alebo ktorý by bol nahradený), ak by nedošlo k protiprávnemu konaniu;

d) žalobu z dôvodu zamedzenia užívania predmetných súm odo dňa zaplatenia ACT do jeho zápočtu, ak bol ACT započítaný na daň z príjmov právnických osôb;

e) žalobu o vrátenie dane z príjmov právnických osôb zaplatenej spoločnosťou alebo inou spoločnosťou skupiny, ak bola jedna z týchto spoločností zdanená daňou z príjmov právnických osôb, pretože si neuplatnila iné daňové úľavy, aby mohla započítať svoj ACT na splatnú daň z príjmov právnických osôb (stanovené hranice pre zápočet ACT by viedli k prebytku na splatnej dani z príjmov právnických osôb);

f) žalobu z dôvodu zbavenia možnosti užívať peňažné sumy v dôsledku zaplatenia dane z príjmov právnických osôb skôr, ako je to ináč obvyklé, alebo z dôvodu straty nároku na daňové úľavy v dôsledku okolností uvedených v písmene e) vyššie;

g) žalobu spoločnosti rezidenta o zaplatenie (alebo náhradu) prebytku ACT, ktorý táto spoločnosť previedla na inú spoločnosť skupiny a ktorý nebol využitý na daňovú úľavu, pretože táto iná spoločnosť bola predmetom predaja, rozdelenia alebo likvidácie;

h) žalobu z dôvodu zbavenia možnosti užívať predmetné peňažné sumy od zaplatenia ACT do jeho vrátenia, ak bol ACT zaplatený, ale následne bol vrátený podľa ustanovení opísaných vo štvrtej otázke;

i) žalobu o náhradu, ak si spoločnosť rezident zvolila vrátenie ACT podľa ustanovení opísaných vo štvrtej otázke a nedostupnosť daňového úveru pre svojich akcionárov vynahradila tým, že im zvýšila dividendu,

potrebné každú z týchto žalôb považovať za:

— nárok na vrátenie neprávom vybraných súm, ktorý je dôsledkom alebo súčasťou porušenia vyššie uvedených ustanovení práva Spoločenstva, alebo

— nárok na vyrovnanie alebo na náhradu škody, takže by bolo potrebné splniť požiadavky uvedené v rozsudku [z 5. marca 1996, Brasserie du Pêcheur a Factortame, C-46/93 a C-48/93, Zb. s. I-1029], v súvislosti s náhradou škody, alebo

— nárok na zaplatenie sumy zodpovedajúcej výhode, ktorej udelenie bolo neprávom odmietnuté?

7. V prípade, ak by sa malo len na jednu časť šiestej otázky odpovedať tak, že ide o nárok na zaplatenie sumy zodpovedajúcej výhode, ktorej udelenie bolo neprávom odmietnuté,

a) bol by nárok na takúto platbu dôsledkom alebo súčasťou práva vyplývajúceho z vyššie uvedených ustanovení práva Spoločenstva, alebo

b) by museli byť splnené podmienky uvedené v rozsudku [Brasserie du Pêcheur a Factortame, už citovaný], v súvislosti s náhradou škody, alebo

c) by museli byť splnené iné podmienky?

8. Je pre zodpovedanie šiestej a siedmej otázky relevantné, že žaloby uvedené v šiestej otázke možno podľa vnútroštátneho práva podať ako žaloby o vrátenie alebo sú podané, prípadne musia byť podané ako žaloby o náhradu škody?

9. Aké vecné usmernenia považuje prípadne Súdny dvor v tejto veci za vhodné a aké okolnosti by mal vnútroštátny súd zohľadniť pri určení, či ide o dostatočne závažné porušenie v zmysle rozsudku [Brasserie du Pêcheur a Factortame, už citovaný], a najmä, či vzhľadom na súdnu prax týkajúcu sa výkladu relevantných ustanovení práva Spoločenstva je toto porušenie ospravedlniteľné, alebo či v každom jednotlivom prípade existuje dostatočná príčinná súvislosť, ktorá predstavuje ‚priamu príčinnú súvislosť' v zmysle tohto rozsudku?"

32 Vnútroštátny súd pripomína, že z článku 57 ods. 1 ES vyplýva, že obmedzenie voľného pohybu kapitálu existujúce 31. decembra 1993 vo vzťahu k tretím krajinám nemožno považovať za porušenie článku 56 ES. Keďže sa prvé tri otázky týkajú skorších ustanovení, ich pôsobnosť sa obmedzuje na situácie vnútri Európskeho spoločenstva. Štvrtá a piata otázka, ktoré odkazujú na neskoršie ustanovenia, sa týkajú, pokiaľ ide o uplatnenie článku 56 ES, tak situácií vo vnútri Spoločenstva, ako aj situácií, ktoré majú vzťah k tretím krajinám.

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

33 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článkom 43 ES a 56 ES odporuje právna úprava členského štátu, ktorá od dane z príjmov právnických osôb oslobodzuje dividendy prijaté spoločnosťou rezidentom od spoločnosti rezidenta toho istého štátu (ďalej len „dividendy vnútroštátneho pôvodu"), zatiaľ čo touto

daňou zdaňuje dividendy prijaté spoločnosťou rezidentom od spoločnosti, ktorá nie je rezidentom toho istého štátu (ďalej len „dividendy zahraničného pôvodu"), pričom však v poslednom uvedenom prípade poskytuje daňovú úľavu pre každú zrážkovú daň vybranú v štáte, ktorého rezidentom je spoločnosť rozdeľujúca zisk, a ak spoločnosť rezident prijímajúca dividendy vlastní priamo alebo nepriamo prinajmenšom 10 % hlasovacích práv na spoločnosti rozdeľujúcej zisk aj daňovú úľavu pre daň z príjmov právnických osôb zaplatenú spoločnosťou rozdeľujúcou zisk za východiskové zisky, z ktorých sa vyplácajú rozdeľované dividendy.

34 Podľa žalobkýň vo veci samej je takáto vnútroštátna právna úprava v rozpore s článkami 43 ES a 56 ES, pretože na jednej strane je spôsobilá odrádzať spoločnosti rezidentov od založenia dcérskych spoločností alebo od investovania do základného imania spoločností v iných členských štátoch a na druhej strane ju nemožno odôvodniť ani rozdielom medzi postavením dividend zahraničného pôvodu a dividend vnútroštátneho pôvodu a ani cieľom zabezpečiť súdržnosť vnútroštátneho daňového systému.

35 Na úvod je vhodné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry, aj keď priame dane patria do právomoci členských štátov, členské štáty ju musia vykonávať v súlade s právom Spoločenstva (pozri najmä rozsudky z 6. júna 2000, Verkooijen, C-35/98, Zb. s. I-4071, bod 32; Metallgesellschaft a i., už citovaný, bod 37, a z 23. februára 2006, Keller Holding, C-471/04, Zb. s. I-2107, bod 28).

36 V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že vnútroštátna právna úprava podriaďujúca prijatie dividend spoločnosťou rezidentom dani, ktorej nielen základ, ale aj možnosť odpočítať od tejto dane daň zaplatenú v štáte, ktorého rezidentom je spoločnosť rozdeľujúca zisk, závisia od vnútroštátneho alebo zahraničného pôvodu dividend, ako aj od výšky účasti spoločnosti prijímajúcej dividendy na spoločnosti, ktorá ich rozdeľuje, sa môže týkať tak článku 43 ES o slobode usadiť sa, ako aj článku 56 ES o voľnom pohybe kapitálu.

37 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že veci zvolené za „pilotné“ v rámci konania pred vnútroštátnym súdom sa týkajú spoločností rezidentov Spojeného kráľovstva, ktoré prijali dividendy od spoločností nerezidentov, ktoré ovládajú v rozsahu 100 %. Keďže však ide o účasť, ktorá jej držiteľovi umožňuje podstatný vplyv na rozhodnutia spoločnosti a dovoľuje mu tým určovať jej činnosti, uplatnia sa ustanovenia Zmluvy ES o slobode usadiť sa (rozsudky z 13. apríla 2000, Baars, C-251/98, Zb. s. I-2787, body 21 a 22; z 21. novembra 2002, X a Y, C-436/00, Zb. s. I-10829, body 37 a 66 až 68, ako aj z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Zb. s. I-7995, bod 31).

38 Ako už uviedol generálny advokát v bode 33 svojich návrhov, povaha účastí iných spoločností zúčastnených na tomto konaní nebola pred Súdnym dvorom rozoberaná. Nemôže byť preto vylúčené, že tento spor sa týka takisto vplyvu predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy na situáciu spoločností rezidentov, ktoré prijali dividendy na základe účasti, ktorá im neumožňuje podstatný vplyv na rozhodnutia spoločnosti rozdeľujúcej zisk a nedovoľuje im určovať jej činnosti. Túto právnu úpravu je preto potrebné skúmať aj z hľadiska ustanovení Zmluvy o voľnom pohybe kapitálu.

O slobode usadiť sa

39 Pokiaľ ide po prvé o situáciu žalobkýň vo veci samej, je vhodné pripomenúť, že sloboda usadiť sa, ktorú článok 43 ES priznáva príslušníkom Spoločenstva a ktorá zahŕňa ich právo začať vykonávať samostatnú zárobkovú činnosť a pokračovať v nej, ako aj právo založiť a viesť podniky za rovnakých podmienok, ako sú podmienky stanovené pre vlastných štátnych príslušníkov právom členského štátu, v ktorom dochádza k usadeniu sa, zahŕňa podľa článku 48 ES aj právo spoločností, ktoré sú založené podľa zákonov členského štátu a ktoré majú svoje štatutárne sídlo, ústredie alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti v Spoločenstve, vykonávať ich činnosť

v dotknutom členskom štáte prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia (pozri najmä rozsudky z 21. septembra 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Zb. s. I-6161, bod 35; z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Zb. s. I-10837, bod 30, ako aj Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný, bod 41).

40 Pokiaľ ide o spoločnosti, je potrebné zdôrazniť, že ich sídlo v zmysle článku 48 ES slúži — podobne ako národnosť fyzických osôb — na určenie ich spojitosti s právnym poriadkom štátu. Pripustenie, aby členský štát mohol voľne uplatňovať rozdielne zaobchádzanie len z dôvodu skutočnosti, že sídlo spoločnosti sa nachádza v inom členskom štáte, by zbavilo článok 43 ES jeho podstaty (pozri v tomto zmysle rozsudky z 28. januára 1986, Komisia/Francúzsko, 270/83, Zb. s. 273, bod 18; z 13. júla 1993, Commerzbank, C-330/91, Zb. s. I-4017, bod 13; Metallgesellschaft a i., už citovaný, bod 42, a Marks & Spencer, už citovaný, bod 37). Sloboda usadiť sa teda sleduje zabezpečenie výhody vnútroštátneho zaobchádzania v hostiteľskom členskom štáte, pričom zakazuje akúkoľvek diskrimináciu na základe miesta sídla spoločností (pozri v tomto zmysle rozsudky Komisia/Francúzsko, už citovaný, bod 14, a Saint-Gobain ZN, už citovaný, bod 35).

41 V prejednávanej veci je potrebné konštatovať, že predmetná vnútroštátna právna úprava stanovuje pre spoločnosť rezidenta, ktorá prijme dividendy od inej spoločnosti, na ktorej priamo alebo nepriamo vlastní prinajmenšom 10 % hlasovacích práv, rozdielne daňové zaobchádzanie podľa toho, či prijaté dividendy pochádzajú od spoločnosti, ktorá je takisto rezidentom Spojeného kráľovstva, alebo od spoločnosti, ktorá je rezidentom iného členského štátu. V prvom prípade sú totiž prijaté dividendy oslobodené od dane z príjmov právnických osôb, zatiaľ čo v druhom prípade podliehajú tejto dani, ale je s nimi spojené právo na daňovú úľavu za každú zrážkovú daň vybranú pri výplate dividend v štáte, ktorého je spoločnosť rozdeľujúca zisk rezidentom, ako aj za daň z príjmov právnických osôb zaplatenú touto poslednou uvedenou spoločnosťou za východiskové zisky.

42 Podľa žalobkýň vo veci samej skutočnosť, že právna úprava platná v Spojenom kráľovstve uplatňuje na spoločnosť rezidenta, ktorej sú vyplácané dividendy, systém oslobodenia, ak ide o dividendy vnútroštátneho pôvodu, a systém zápočtu v prípade dividend zahraničného pôvodu, vedie k menej výhodnému daňovému zaobchádzaniu s druhými dividendami ako s prvými.

43 Na úvod je vhodné zdôrazniť, že členský štát, ktorý si želá zamedziť alebo obmedziť reťazové zdanenie rozdeľovaných ziskov, má k dispozícii viaceré systémy. U akcionára, ktorému sú dané dividendy vyplácané, nevedú tieto systémy nevyhnutne k rovnakému výsledku. V systéme oslobodenia totiž akcionár prijímajúci dividendy v zásade neplatí daň z prijatých dividend, a to bez ohľadu na daňovú sadzbu, ktorá sa vzťahuje na východiskové zisky spoločnosti rozdeľujúcej zisk, a na sumu dane, ktorú táto spoločnosť skutočne zaplatila. Naopak v systéme zápočtu, aký sa uplatňuje vo veci samej, akcionár môže započítať na daň z prijatých dividend len sumu dane, ktorú spoločnosť rozdeľujúca zisk skutočne musela zaplatiť z východiskových ziskov, pričom túto sumu možno započítať len do výšky dane, ktorú má zaplatiť tento akcionár.

44 Pokiaľ ide o dividendy vyplatené materskej spoločnosti rezidentovi členského štátu spoločnosťou rezidentom iného členského štátu, na ktorej základnom imaní má táto materská spoločnosť účasť prinajmenšom vo výške 25 %, článok 4 ods. 1 smernice 90/435 výslovne ponecháva členským štátom voľbu medzi systémom oslobodenia a systémom zápočtu. Stanovuje totiž, že ak takáto materská spoločnosť prijme od svojej dcérskej spoločnosti rozdelený zisk iným spôsobom ako pri jej likvidácii, štát materskej spoločnosti buď upustí od zdanenia týchto ziskov, alebo ich zdaní, pričom túto spoločnosť oprávni odpočítať z hodnoty daňovej povinnosti časť dane dcérskej spoločnosti, ktorá sa vzťahuje na tieto zisky, a prípadne aj zrážkovú daň vybranú členským štátom, ktorého rezidentom je dcérska spoločnosť, do výšky zodpovedajúcej vnútroštátnej dane.

45 Členské štáty však pri úprave svojho daňového systému a najmä pri zavádzaní mechanizmu na zamedzenie alebo obmedzenie reťazového alebo dvojitého hospodárskeho zdanenia musia rešpektovať požiadavky vyplývajúce z práva Spoločenstva, a to najmä tie, ktoré ukladajú priamo ustanovenia Zmluvy o slobodách pohybu.

46 Z ustálenej judikatúry teda vyplýva, že bez ohľadu na mechanizmus prijatý na zamedzenie alebo obmedzenie reťazového alebo dvojitého hospodárskeho zdanenia slobodám pohybu zaručeným Zmluvou odporuje, ak členský štát zaobchádza s dividendami zahraničného pôvodu menej výhodne ako s dividendami vnútroštátneho pôvodu, ibaže by sa toto rozdielne zaobchádzanie týkalo situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo by bolo odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu (pozri v tomto zmysle rozsudky z 15. júla 2004, Lenz, C-315/02, Zb. s. I-7063, body 20 až 49, a zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, body 20 až 55). Takisto, pokiaľ ide o možnosti, ktoré členským štátom ponecháva smernica 90/435, Súdny dvor pripomenul, že môžu byť vykonávané len v súlade so základnými ustanoveniami Zmluvy, a to najmä tými, ktoré sa týkajú slobody usadiť sa (rozsudok Keller Holding, už citovaný, bod 45).

47 Pokiaľ ide o otázku, či môže členský štát podriadiť dividendy vnútroštátneho pôvodu systému oslobodenia, zatiaľ čo na dividendy zahraničného pôvodu uplatní systém zápočtu, je dôležité upresniť, že prináleží každému členskému štátu, aby v súlade s právom Spoločenstva upravil svoj systém zdaňovania rozdelených ziskov a najmä určil uplatniteľný zdaniteľný základ, ako aj sadzbu dane, pokiaľ sú tieto rozdelenia zisku v tomto štáte zdaňované spoločnosťou rozdeľujúcou zisk a/alebo akcionárom, ktorému bol tento zisk vyplatený.

48 Právo Spoločenstva teda v zásade členskému štátu nezakazuje, aby zamedzil reťazovému zdaneniu dividend prijatých spoločnosťou rezidentom tým, že bude

uplatňovať pravidlá, ktoré tieto dividendy oslobodzujú od zdanenia, ak ich vypláca spoločnosť rezident, a systém zápočtu, ak tieto dividendy vypláca spoločnosť nerezident.

49 Aby bolo v takejto situácii uplatnenie systému zápočtu zlučiteľné s právom Spoločenstva, je jednak dôležité, aby dividendy zahraničného pôvodu v tomto členskom štáte nepodliehali vyššej daňovej sadzbe, ako je sadzba platná pre dividendy vnútroštátneho pôvodu.

50 Ďalej tento členský štát musí zamedziť reťazovému zdaneniu dividend zahraničného pôvodu tým, že umožní započítať daň zaplatenú spoločnosťou nerezidentom rozdeľujúcou zisk na sumu dane, ktorú má zaplatiť spoločnosť rezident prijímajúca zisk, a to vo výške sumy tejto dane.

51 Ak východiskové zisky, z ktorých sa vyplácajú dividendy zahraničného pôvodu, podliehajú v členskom štáte spoločnosti rozdeľujúcej zisk nižšej dani, ako je daň vybraná členským štátom spoločnosti prijímajúcej zisk, tento posledný uvedený členský štát musí poskytnúť úplný daňový úver zodpovedajúci dani zaplatenej spoločnosťou rozdeľujúcou zisk v členskom štáte, ktorého je rezidentom.

52 Ak naopak tieto zisky podliehajú v členskom štáte spoločnosti rozdeľujúcej zisk vyššej dani, ako je daň vybraná členským štátom spoločnosti prijímajúcej zisk, musí tento posledný uvedený členský štát poskytnúť daňový úver len vo výške sumy dane z príjmov právnických osôb dlhovanej spoločnosťou prijímajúcej zisk. Nie je povinný vrátiť rozdiel, to znamená sumu zaplatenú v členskom štáte spoločnosti rozdeľujúcej zisk, ktorá prevyšuje sumu dane splatnej v členskom štáte spoločnosti prijímajúcej zisk.

53 V tejto súvislosti samotná skutočnosť, že systém zápočtu v porovnaní so systémom oslobodenia ukladá daňovníkom dodatočné administratívne povinnosti, pretože musí byť preukázaná suma skutočne zaplatenej dane v štáte, ktorého rezidentom je spoločnosť rozdeľujúca zisk, nemožno považovať za rozdielne zaobchádzanie v rozpore so slobodou usadiť sa, pretože dodatočné administratívne zaťaženie, ktoré musia znášať spoločnosti rezidenti prijímajúce dividendy zahraničného pôvodu, je nerozlučne spojené s fungovaním systému daňového úveru.

54 Žalobkyne vo veci samej však pripomínajú, že podľa právnej úpravy platnej v Spojenom kráľovstve sú v prípade rozdelenia dividend vnútroštátneho pôvodu tieto dividendy u spoločnosti prijímajúcej zisk oslobodené od dane z príjmov právnických osôb bez ohľadu na daň zaplatenú spoločnosťou rozdeľujúcou zisk, t. j. aj keď táto posledná uvedená spoločnosť vzhľadom na daňové úľavy, na ktoré má nárok, nie je dlžníkom dane alebo má zaplatiť daň z príjmov právnických osôb, ktorá je nižšia ako nominálna sadzba dane platná v Spojenom kráľovstve.

55 To vláda Spojeného kráľovstva nepoprela, pričom ale tvrdí, že uplatňovanie rozdielnej úrovne zdaňovania vo vzťahu k spoločnosti rozdeľujúcej zisk a vo vzťahu k spoločnosti prijímajúcej zisk existuje len za výnimočných okolností, aké v tejto veci nie sú dané.

56 V tejto súvislosti 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.

57 Z toho vyplýva, že v kontexte predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy nie je v rozpore so zásadou slobody usadiť sa upravenou v článku 43 ES, ak sa na dividendy vnútroštátneho pôvodu uplatňuje systém oslobodenia a na dividendy zahraničného

pôvodu systému zápočtu, pokiaľ daňová sadzba na dividendy zahraničného pôvodu nie je vyššia ako daňová sadzba uplatniteľná na dividendy vnútroštátneho pôvodu a daňový úver je aspoň tak vysoký ako suma zaplatená v členskom štáte spoločnosti rozdeľujúcej zisk až do výšky dane uplatnenej v členskom štáte spoločnosti prijímajúcej zisk.

O voľnom pohybe kapitálu

58 Pokiaľ ide po druhé o spoločnosti rezidentov, ktoré prijali dividendy od spoločnosti, na ktorej majú prinajmenšom 10 % hlasovacích práv bez toho, aby im táto účasť umožňovala podstatný vplyv na rozhodnutia tejto spoločnosti alebo im dovoľovala určovať jej činnosti, je potrebné konštatovať, že na tieto spoločnosti sa v Spojenom kráľovstve takisto vzťahuje jednak systém oslobodenia, ak prijímajú dividendy vnútroštátneho pôvodu, a jednak systém zápočtu v prípade dividend zahraničného pôvodu.

59 Podľa žalobkýň vo veci samej ide o rozdielne zaobchádzanie, ktoré odrádza spoločnosti rezidentov Spojeného kráľovstva od investovania do základného imania spoločností rezidentov iných členských štátov a vzhľadom na neexistenciu objektívneho odôvodnenia predstavuje porušenie článku 56 ES o voľnom pohybe kapitálu.

60 V tejto súvislosti stačí zdôrazniť, že ako to už bolo uvedené v bodoch 47 až 56 tohto rozsudku, právna úprava, akou je tá vo veci samej, neobsahuje diskrimináciu spoločností prijímajúcich dividendy zahraničného pôvodu. Záver uvedený v bode 57 tohto rozsudku preto platí aj pre ustanovenia Zmluvy o voľnom pohybe kapitálu.

61 Pokiaľ ide napokon o spoločnosti rezidentov, ktoré prijali dividendy od spoločností, na ktorých majú menej ako 10 % hlasovacích práv, z predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy vyplýva, že dividendy vnútroštátneho pôvodu sú oslobodené od dane z príjmov právnických osôb, zatiaľ čo dividendy zahraničného pôvodu tejto dani podliehajú a nie je s nimi spojený nárok na daňovú úľavu z dôvodu prípadnej zrážkovej dane vybranej z týchto dividend v štáte, ktorého rezidentom je spoločnosť rozdeľujúca zisk.

62 V tejto súvislosti je vhodné najskôr zdôrazniť, že z hľadiska daňového pravidla na zamedzenie alebo obmedzenie zdaňovania rozdeľovaných ziskov je situácia akcionára prijímajúceho dividendy zahraničného pôvodu, ktorý je spoločnosťou, porovnateľná so situáciou akcionára prijímajúceho dividendy vnútroštátneho pôvodu, ktorý je spoločnosťou, keďže v zásade môžu byť v obidvoch prípadoch dosiahnuté zisky predmetom reťazového zdanenia.

63 Zatiaľ čo však riziku reťazového zdanenia rozdeľovaných ziskov u spoločnosti rezidenta prijímajúcej dividendy od inej spoločnosti rezidenta zamedzuje uplatňovaný systém oslobodenia, neplatí to pre zisky rozdeľované spoločnosťami nerezidentmi. Ak v tomto poslednom uvedenom prípade štát, ktorého je spoločnosť prijímajúca zisk rezidentom, poskytuje daňovú úľavu z dôvodu zrážkovej dane vybranej v štáte, ktorého rezidentom je spoločnosť rozdeľujúca zisk, takáto daňová úľava má len za následok zamedzenie dvojitého právneho zdanenia u spoločnosti prijímajúcej zisk. Táto daňová úľava však neodstraňuje reťazové zdanenie, ktoré existuje, ak sú rozdeľované zisky zdaňované najskôr daňou z príjmov právnických osôb dlhovanou spoločnosťou rozdeľujúcou zisk v štáte, ktorého je rezidentom, a následne daňou z príjmov právnických osôb dlhovanou spoločnosťou prijímajúcou zisk.

64 Toto rozdielne zaobchádzanie má za následok odradenie spoločností rezidentov v Spojenom kráľovstve od investovania ich kapitálu do spoločností usadených v inom členskom štáte. Navyše obmedzujúco pôsobí aj na spoločnosti usadené v iných členských štátoch, pretože pre nich predstavuje prekážku pre zhromažďovanie kapitálu v Spojenom kráľovstve. Keďže s príjmami z kapitálového majetku zahraničného pôvodu sa z daňového hľadiska zaobchádza menej výhodne ako

s dividendami vyplácanými spoločnosťami usadenými v Spojenom kráľovstve, sú akcie spoločností usadených v iných členských štátoch pre investorov, ktorí sú rezidentmi v Spojenom kráľovstve, menej atraktívne ako akcie spoločností so sídlom v tomto členskom štáte (pozri rozsudky Verkooijen, už citovaný, body 34 a 35, Lenz, už citovaný, body 20 a 21, a Manninen, už citovaný, body 22 a 23).

65 Z uvedeného vyplýva, že rozdielne zaobchádzanie obsiahnuté v právnej úprave, akou je tá vo veci samej, vytvára vo vzťahu k dividendám, ktoré prijali spoločnosti rezidenti od spoločností nerezidentov, na ktorých majú menej ako 10 % hlasovacích práv, obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré článok 56 ES v zásade zakazuje.

66 Podľa vlády Spojeného kráľovstva je odôvodnené a primerané poskytnúť týmto spoločnostiam rezidentom daňovú úľavu na daň z príjmov právnických osôb len do výšky prípadnej zrážkovej dane vybranej z tejto dividendy. Praktické prekážky totiž bránia tomu, aby bol spoločnosti, ktorá má na spoločnosti rozdeľujúcej zisk len účasť nižšiu ako 10 %, poskytnutý daňový úver zodpovedajúci dani skutočne zaplatenej spoločnosťou rozdeľujúcou zisk. Na rozdiel od daňového úveru za zrážkovú daň možno takýto daňový úver poskytnúť len po dlhých a komplexných overovaniach. Preto je legitímne stanoviť hranicu podľa výšky danej účasti. Hranica 10 % stanovená Spojeným kráľovstvom je navyše veľkorysejšia ako hranica 25 % prijatá v modelovej dohode vypracovanej v rámci Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD), ako aj v pôvodnom znení smernice 90/435.

67 Aj keď v zásade prináleží členským štátom, aby pri zavedení mechanizmov na zamedzenie alebo obmedzenie reťazového zdanenia rozdeľovaných ziskov určili kategóriu daňovníkov, na ktorých sa môžu tieto mechanizmy vzťahovať, a na tieto účely zaviedli hranice v závislosti od účasti, ktorú majú títo daňovníci na príslušných spoločnostiach rozdeľujúcich zisk. Podľa článku 4 smernice 90/435 v spojení s jej článkom 3 v znení uplatniteľnom na skutkový stav vo veci samej musia členské štáty, pokiaľ neoslobodzujú zisky prijaté materskou spoločnosťou rezidentom od dcérskej

spoločnosti rezidenta iného členského štátu, povoliť len pri spoločnostiach členských štátov, ktoré majú na základnom imaní spoločnosti iného členského štátu účasť prinajmenšom vo výške 25 %, aby si táto materská spoločnosť odpočítala od sumy jej dane nielen zrážkovú daň vybranú členským štátom, ktorého rezidentom je dcérska spoločnosť, ale aj časť dane dcérskej spoločnosti vzťahujúcej sa na tieto zisky.

68 Napriek tomu, že pri účastiach, na ktoré sa nevzťahuje smernica 90/435, článku 4 tejto smernice neodporuje, ak členský štát zdaňuje zisky vyplatené spoločnosťou nerezidentom spoločnosti rezidentovi bez toho, aby tejto poslednej uvedenej spoločnosti poskytol akúkoľvek daňovú úľavu vzhľadom na daň z príjmov právnických osôb zaplatenú spoločnosťou nerezidentom v štáte, ktorého je rezidentom, členský štát môže túto svoju právomoc vykonávať len v tých medziach, že dividendy, ktoré prijala spoločnosť rezident od inej spoločnosti rezidenta, zdaní podľa jeho vnútroštátneho práva takisto na strane spoločnosti prijímajúcej zisk, bez toho, aby tá mohla mať právo na daňovú úľavu vzhľadom na daň z príjmov právnických osôb zaplatenú spoločnosťou rozdeľujúcou zisk.

69 Samotná skutočnosť, že v súvislosti s takýmito účasťami prináleží členskému štátu, aby určil, či a v akom rozsahu sa musí zamedziť reťazovému zdaneniu rozdelených ziskov, neznamená, že mu je dovolené uplatňovať režim, v ktorom sa s dividendami zahraničného pôvodu a s dividendami vnútroštátneho pôvodu zaobchádza rozdielne.

70 Navyše bez ohľadu na to, že pre členský štát prichádzajú v každom prípade do úvahy rôzne systémy na zamedzenie alebo obmedzenie reťazového zdanenia rozdeľovaných ziskov, nemôžu ťažkosti pri overovaní skutočne zaplatenej dane v inom členskom štáte odôvodniť obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ako je to, ktoré vyplýva z predmetnej právnej úpravy (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 4. marca 2004, Komisia/Francúzsko, C-334/02, Zb. s. I-2229, bod 29, a Manninen, už citovaný, bod 54).

71 Z toho vyplýva, že daňová právna úprava, akou je tá vo veci samej, je v rozpore s voľným pohybom kapitálu zaručeným v článku 56 ES.

72 Na prvú otázku je preto potrebné odpovedať, že články 43 ES a 56 ES sa majú vykladať v tom zmysle, že ak členský štát uplatňuje systém zamedzenia alebo obmedzenia reťazového alebo dvojitého hospodárskeho zdanenia v prípade dividend, ktoré rezidentom vyplácajú spoločnosti rezidenti, musí zabezpečiť rovnosť zaobchádzania s dividendami, ktoré rezidentom vyplácajú spoločnosti nerezidenti.

73 Článkom 43 ES a 56 ES neodporuje právna úprava členského štátu, ktorá od dane z príjmov právnických osôb oslobodzuje dividendy, ktoré spoločnosť rezident prijme od inej spoločnosti rezidenta, zatiaľ čo dividendy, ktoré spoločnosť rezident prijme od spoločnosti nerezidenta, na ktorej má spoločnosť rezident prinajmenšom 10 % hlasovacích práv, zdaňuje touto daňou, pričom v tomto poslednom uvedenom prípade poskytuje daňový úver z dôvodu dane skutočne zaplatenej spoločnosťou rozdeľujúcou zisk v členskom štáte, ktorého je rezidentom, pokiaľ daňová sadzba pre dividendy zahraničného pôvodu nie je vyššia ako daňová sadzba platná pre dividendy vnútroštátneho pôvodu a pokiaľ sa daňový úver prinajmenšom rovná sume zaplatenej v členskom štáte spoločnosti rozdeľujúcej zisk až do výšky dane uplatnenej v členskom štáte spoločnosti prijímajúcej zisk.

74 Článku 56 ES odporuje právna úprava členského štátu, ktorá od dane z príjmov právnických osôb oslobodzuje dividendy, ktoré spoločnosť rezident prijme od inej spoločnosti rezidenta, zatiaľ čo tieto dividendy, ktoré spoločnosť rezident prijme od spoločnosti nerezidenta, na ktorej má menej ako 10 % hlasovacích práv, zdaňuje touto daňou bez toho, aby jej poskytla daňový úver z dôvodu dane skutočne zaplatenej spoločnosťou rozdeľujúcou zisk v štáte, ktorého je rezidentom.

O druhej otázke

75 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 43 ES a 56 ES a/alebo články 4 ods. 1 a 6 smernice 90/435 majú vykladať v tom zmysle, že im odporuje vnútroštátna právna úprava, akou je tá vo veci samej, ktorá spoločnosti rezidentovi prijímajúcej dividendy od inej spoločnosti rezidenta poskytuje daňový úver vzhľadom na ACT, ktorý pri tomto rozdeľovaní zisku zaplatila posledná uvedená spoločnosť, a tým prvej spoločnosti umožňuje vyplácať dividendy svojim vlastným akcionárom bez toho, aby bola povinná zaplatiť ACT, zatiaľ čo spoločnosť rezident, ktorá prijala dividendy od spoločnosti nerezidenta, musí v obdobnom prípade zaplatiť ACT v celej výške.

76 Na úvod je vhodné pripomenúť, že pokiaľ ide o rozdelenia ziskov, ktoré spoločnosti členského štátu prijmú od dcérskych spoločností rezidentov iných členských štátov, smernica 90/435 sa podľa článku 3 ods. 1 v jeho znení platnom v čase skutkových okolností vo veci samej vzťahuje na materské spoločnosti, ktoré majú účasť na základnom imaní ich dcérskych spoločností prinajmenšom vo výške 25 %. Ako to bolo teda uvedené v bode 38 tohto rozsudku, keďže návrh na začatie prejudiciálneho konania neupresňuje povahu účastí iných spoločností zúčastnených na konaní pred vnútroštátnym súdom, nemožno vylúčiť, že sa týka aj účastí, ktoré sú z tohto dôvodu vyňaté z vecnej pôsobnosti tejto smernice.

77 Navyše, keďže sa „pilotné" veci vzťahujú na vyplatenie dividend za účtovný rok uzavretý 31. decembra 1973, týkajú sa prinajmenšom čiastočne aj situácií, ktoré sú vyňaté z časovej pôsobnosti smernice 90/435.

78 Na zodpovedanie položenej otázky je preto vhodné vopred skúmať, do akej miery je právna úprava, akou je tá vo veci samej, zlučiteľná s ustanoveniami Zmluvy.

O ustanoveniach Zmluvy o slobode usadiť sa a voľnom pohybe kapitálu

79 Podľa predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy má spoločnosť rezident prijímajúca dividendy vyplatené inou spoločnosťou rezidentom nárok na daňový úver zodpovedajúci časti sumy ACT zaplateného touto inou spoločnosťou, ktorý jej umožňuje pri výplate dividend svojim vlastným akcionárom započítať na ACT dlhovaný z tohto dôvodu ACT, ktorý už zaplatila táto iná spoločnosť. Naopak, spoločnosť rezident prijímajúca dividendy zahraničného pôvodu nedostane takýto daňový úver, a preto musí pri rozdelení zisku svojim vlastným akcionárom zaplatiť ACT v celej výške.

80 Keďže táto právna úprava sa vzťahuje na výplaty dividend akcionárom, ktorí sú spoločnosťami, nezávisle od výšky ich účasti, môže patriť tak do pôsobnosti článku 43 ES o slobode usadiť sa, ako aj článku 56 ES o voľnom pohybe kapitálu.

81 Pokiaľ však ide o účasti, ktoré ich držiteľovi umožňujú podstatný vplyv na rozhodnutia predmetných spoločností a dovoľujú mu určovať jej činnosti, uplatnia sa ustanovenia Zmluvy o slobode usadiť sa. Vzhľadom na okolnosti dané v „pilotných" veciach je teda potrebné začať rozbor predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy z hľadiska článku 43 ES (pozri bod 37 tohto rozsudku).

82 Ako to tvrdia žalobkyne vo veci samej, podľa právnej úpravy, akou je tá vo veci samej, spoločnosť rezident, ktorá prijala dividendy zahraničného pôvodu a vypláca svojim vlastným akcionárom tú istú sumu dividend, musí zaplatiť ACT v celej výške, zatiaľ čo pre spoločnosť rezidenta, ktorá prijala dividendy vnútroštátneho pôvodu

a vyplatila dividendy svojim vlastným akcionárom v rovnakej sume, v akej prijala dividendy, je dlh ACT kompenzovaný poskytnutým daňovým úverom, takže takáto spoločnosť už nemusí platiť ACT.

83 Pre spoločnosť rezidenta prijímajúcu dividendy od inej spoločnosti rezidenta tento systém zabezpečuje, že ak spoločnosť prijímajúca zisk rozdeľuje zisky svojim vlastným akcionárom, platí sa ACT len jedenkrát. Oslobodenie od ACT, ktoré sa poskytuje tejto spoločnosti prijímajúcej zisk, sa teda zhoduje s oslobodením od dane z príjmov právnických osôb, na ktoré má nárok pri dividendách prijatých od inej spoločnosti rezidenta.

84 Je potrebné konštatovať, že neexistencia povinnosti platiť ACT predstavuje výhodu likvidity, keďže predmetná spoločnosť si môže sumy, ktoré by ináč musela zaplatiť ako ACT, ponechať až do okamihu splatnosti dane z príjmov právnických osôb (rozsudok Metallgesellschaft a i., už citovaný, bod 44).

85 Podľa vlády Spojeného kráľovstva toto rozdielne zaobchádzanie nepredstavuje obmedzenie zakázané právom Spoločenstva, pretože sa nezakladá na rozlišovaní medzi dividendami vnútroštátneho pôvodu a dividendami zahraničného pôvodu, ale na rozlišovaní medzi dividendami, za ktoré bol zaplatený ACT a dividendami, za ktoré nebol zaplatený žiadny ACT. Daňový úver poskytnutý spoločnosti rezidentovi prijímajúcej dividendy od inej spoločnosti rezidenta má za cieľ zamedzenie dvojitého hospodárskeho zdanenia v oblasti ACT. V situácii spoločnosti prijímajúcej dividendy od spoločnosti nerezidenta však vzhľadom na to, že táto posledná uvedená spoločnosť nezaplatila žiaden ACT, neexistuje riziko dvojitého hospodárskeho zdanenia, pokiaľ ide o ACT.

86 Aj keď predmetná vnútroštátna právna úprava podmieňuje výšku ACT, ktorú musí spoločnosť rezident zaplatiť pri výplate dividend svojim vlastným akcionárom, tým, či táto spoločnosť prijala dividendy od spoločnosti, ktorá už ACT zaplatila, táto

metóda vedie v praxi k menej výhodnému zaobchádzaniu so spoločnosťou prijímajúcou dividendy zahraničného pôvodu, ako je zaobchádzanie so spoločnosťou prijímajúcou dividendy vnútroštátneho pôvodu. Prvá spoločnosť je totiž pri neskoršej výplate dividend povinná zaplatiť ACT v celej výške, zatiaľ čo druhá spoločnosť musí ACT zaplatiť len vtedy, ak výplata dividend svojim vlastným akcionárom presahuje výplatu dividend, pri ktorej bola ona sama príjemcom.

87 Na rozdiel od tvrdenia vlády Spojeného kráľovstva spoločnosť prijímajúca dividendy zahraničného pôvodu sa nachádza z hľadiska cieľa zamedzenia reťazového zdanenia, ktorý sleduje predmetná právna úprava, v porovnateľnej situácii ako spoločnosť prijímajúca dividendy vnútroštátneho pôvodu, aj keď len táto posledná uvedená spoločnosť prijíma dividendy, za ktoré bol zaplatený ACT.

88 Ako to uviedol generálny advokát v bodoch 65 až 68 svojich návrhov, ACT dlhovaný spoločnosťou rezidentom Spojeného kráľovstva nie je ničím iným ako preddavkom na daň z príjmov právnických osôb, aj keď sa vyberá pri výplate dividend a vypočítava sa zo sumy týchto dividend. ACT zaplatený pri príležitosti rozdelenia dividend možno v podstate započítať na daň z príjmov právnických osôb, ktorú musí spoločnosť zaplatiť zo svojich ziskov za príslušné účtovné obdobie. Takisto, ako to už uviedol Súdny dvor v súvislosti s režimom zdaňovania skupiny upraveným v tej istej daňovej právnej úprave platnej v Spojenom kráľovstve, časť dane z príjmov právnických osôb, ktorú v takomto režime spoločnosť rezident nie je povinná platiť vo forme preddavku, ak vypláca dividendy svojej materskej spoločnosti, sa v podstate platí v okamihu splatnosti dane z príjmov právnických osôb, ktorú dlhuje prvá spoločnosť (pozri rozsudok Metallgesellschaft a i., už citovaný, bod 53).

89 Pokiaľ však ide o spoločnosti, ktoré vzhľadom na skutočnosť, že ich sídlo sa nachádza mimo Spojeného kráľovstva, nie sú povinné zaplatiť ACT, ak vyplácajú dividendy spoločnosti rezidentovi, je potrebné konštatovať, že aj tie sú v štáte, ktorého sú rezidentmi, povinné zaplatiť daň z príjmov právnických osôb.

90 V tejto súvislosti sa teda nemožno odvolávať na skutočnosť, že spoločnosť nerezident nebola povinná zaplatiť ACT pri výplate dividend spoločnosti rezidentovi, s cieľom odmietnuť tejto poslednej uvedenej spoločnosti možnosť znížiť sumu ACT, ktorú musí zaplatiť pri neskoršej výplate dividend. To, že takáto spoločnosť nerezident nie je povinná platiť ACT, totiž vyplýva zo skutočnosti, že nie je daňovníkom dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve, ale v štáte, ktorého je rezidentom. Od spoločnosti však nemožno požadovať, aby zaplatila preddavok na daň, ktorej nikdy nebude daňovníkom (pozri v tomto zmysle rozsudok Metallgesellschaft a i., už citovaný, body 55 a 56).

91 Keďže tak spoločnosti rezidenti rozdeľujúce dividendy iným spoločnostiam rezidentom, ako aj spoločnosti nerezidenti vykonávajúce takéto rozdelenie zisku sú v štáte, ktorého sú rezidentmi, daňovníkmi dane z príjmov právnických osôb, nemožno vnútroštátne opatrenie, ktoré sleduje zamedzenie reťazového zdanenia rozdeľovaných ziskov len v prípade spoločností prijímajúcich dividendy od iných spoločností rezidentov, pričom spoločnosti prijímajúce dividendy od spoločností nerezidentov vystavuje nevýhode viazanosti likvidity, odôvodniť rozdielom v týchto situáciách.

92 Nemožno súhlasiť s tvrdením vlády Spojeného kráľovstva, že v skutočnosti táto nerovnosť zaobchádzania neexistuje, pretože spoločnosť, ktorá nie je rezidentom Spojeného kráľovstva a ktorá vyplatila dividendy bez toho, aby musela zaplatiť ACT, môže svojim akcionárom vyplácať vyššie sumy. Takéto tvrdenie totiž nezohľadňuje skutočnosť, že takáto spoločnosť je takisto v štáte, ktorého je rezidentom, daňovníkom dane z príjmov právnických osôb podľa pravidiel a sadzbe dane, ktoré platia v tomto štáte.

93 Rozdiel v zaobchádzaní nemožno odôvodniť ani potrebou zachovať súdržnosť daňového systému platného v Spojenom kráľovstve z dôvodu priamej súvislosti medzi poskytnutou daňovou výhodou, t. j. daňovým úverom poskytnutým spoločnosti rezidentovi prijímajúcej dividendy od inej spoločnosti rezidenta, a vyrovnávacím daňovým dlhom, t. j. ACT zaplateným touto poslednou uvedenou

spoločnosťou pri tomto rozdelení zisku. Potreba takejto priamej súvislosti by totiž mala viesť práve k poskytnutiu tej istej daňovej výhody spoločnostiam prijímajúcim dividendy od spoločností nerezidentov, pretože tieto posledné uvedené spoločnosti sú v štáte, ktorého sú rezidentmi, takisto povinné platiť daň z príjmov právnických osôb za vyplácané zisky.

94 Z toho vyplýva, že článku 43 ES odporuje vnútroštátne opatrenie, ktoré oprávňuje spoločnosť rezidenta, ktorá prijala dividendy od inej spoločnosti rezidenta, odpočítať od sumy, ktorú má zaplatiť prvá spoločnosť ako ACT, sumu ACT zaplatenú druhou spoločnosťou, zatiaľ čo v prípade spoločnosti rezidenta, ktorá prijala dividendy od spoločnosti nerezidenta, takéto odpočítanie nie je dovolené pri dani z príjmov právnických osôb, ktorú má táto spoločnosť nerezident zaplatiť v štáte, ktorého je rezidentom.

95 Keďže nemožno vylúčiť, že konanie pred vnútroštátnym súdom sa týka takisto spoločností rezidentov, ktoré prijali dividendy na základe účasti, ktorá im neumožňuje podstatný vplyv na rozhodnutia spoločnosti rozdeľujúcej zisk a nedovoľuje im určovať jej činnosti, je potrebné toto opatrenie skúmať takisto z hľadiska článku 56 ES týkajúceho sa voľného pohybu kapitálu.

96 V tejto súvislosti je vhodné pripomenúť, že spoločnosti rezidenti prijímajúce dividendy zahraničného pôvodu sú vystavené rozdielnemu zaobchádzaniu, t. j. nevýhode viazanosti likvidity, ktoré nie je odôvodnené rozdielom danej situácie.

97 Takéto rozdielne zaobchádzanie vedie k odradeniu spoločností, ktoré sú rezidentmi Spojeného kráľovstva, od investovania ich kapitálu do spoločnosti usadenej v inom členskom štáte a má takisto obmedzujúci účinok vo vzťahu k spoločnostiam usadeným v iných členských štátoch, keďže pre ne predstavuje prekážku pre zhromažďovanie kapitálu v tomto prvom členskom štáte.

98 Keďže dôvody, na ktoré sa odvoláva vláda Spojeného kráľovstva na odôvodnenie tohto obmedzenia voľného pohybu kapitálu, sú rovnaké ako tie, ktoré už boli zamietnuté v rámci skúmania predmetného vnútroštátneho opatrenia z hľadiska slobody usadiť sa, je potrebné konštatovať, že článok 56 ES sa má vykladať v tom zmysle, že aj jemu odporuje takéto opatrenie.

O smernici 90/435

99 Podľa žalobkýň vo veci samej vnútroštátne daňové pravidlá uvedené v druhej prejudiciálnej otázke sú takisto v rozpore s článkom 4 ods. 1 a článkom 6 smernice 90/435.

100 Na jednej strane ide o porušenie článku 4 ods. 1 tejto smernice, keďže na rozdiel od materskej spoločnosti rezidenta prijímajúcej dividendy vnútroštátneho pôvodu materská spoločnosť rezident prijímajúca dividendy zahraničného pôvodu je pri rozdelení zisku svojim vlastným akcionárom povinná zaplatiť ACT v celej výške bez toho, aby mala z tohto dôvodu nárok na daňovú úľavu vzhľadom na zahraničnú daň z príjmov právnických osôb, ktorú za vyplácané zisky zaplatila jej dcérska spoločnosť.

101 Na druhej strane ACT zaplatený za dividendy zahraničného pôvodu predstavuje zrážkovú daň, ktorú článok 6 smernice 90/435 zakazuje a ktorú nepovoľuje ani článok 7 tejto smernice.

102 V tejto súvislosti je vhodné pripomenúť, že na jednej strane podľa článku 4 ods. 1 smernice 90/435 členský štát, ktorý neoslobodí zisky prijaté materskou spoločnosťou rezidentom od dcérskej spoločnosti, ktorá je rezidentom iného členského štátu, musí

tejto materskej spoločnosti povoliť odpočítať z hodnoty jej daňovej povinnosti tú časť dane z príjmov právnických osôb zaplatenú dcérskou spoločnosťou, ktorá sa vzťahuje na tieto zisky, a prípadne aj zrážkovú daň vybranú členským štátom, ktorého rezidentom je dcérska spoločnosť, do výšky zodpovedajúcej vnútroštátnej dane.

103 Ako to teda vyplýva najmä z tretieho odôvodnenia tejto smernice, jej účelom je prostredníctvom zavedenia spoločného daňového režimu odstrániť akékoľvek znevýhodnenie spolupráce spoločností rozličných členských štátov v porovnaní so spoluprácou medzi spoločnosťami z toho istého členského štátu a uľahčiť zoskupovanie spoločností na úrovni Spoločenstva (rozsudky zo 17. októbra 1996, Denkavit a i., C-283/94, C-291/94 a C-292/94, Zb. s. I-5063, bod 22, a zo 4. októbra 2001, Athinaïki Zythopoiïa, C-294/99, Zb. s. I-6797, bod 25).

104 Pokiaľ ide o povinnosť uloženú členským štátom v článku 4 ods. 1 smernice 90/435 spočívajúcu v zápočte dane zaplatenej dcérskou spoločnosťou nerezidentom v členskom štáte, ktorého je rezidentom, na daň dlhovanú materskou spoločnosťou rezidentom z vyplateného zisku, možno cieľ tohto ustanovenia, ktorým je zamedziť reťazovému zdaneniu rozdeľovaných ziskov, dosiahnuť len vtedy, ak daňový systém tohto prvého členského štátu príslušnej materskej spoločnosti zabezpečí, že daň, ktorú jej dcérska spoločnosť za tieto rozdeľované zisky zaplatila v zahraničí, bude v celom rozsahu započítaná na daň z príjmov právnických osôb v tomto členskom štáte.

105 Na rozdiel od toho, čo tvrdia žalobkyne vo veci samej, však toto ustanovenie nezaväzuje členský štát, ktorý uplatňuje systém preddavkov na daň z príjmov právnických osôb, ktoré má zaplatiť materská spoločnosť rezident, ak na svoj účet vypláca dividendy prijaté od dcérskej spoločnosti nerezidenta, aby zabezpečil, že suma, ktorá sa musí zaplatiť ako preddavok, bude za každých okolností určená podľa dane z príjmov právnických osôb zaplatenej dcérskou spoločnosťou v štáte, ktorého je rezidentom.

106 Na druhej strane je potrebné zdôrazniť, že na rozdiel od toho, čo tvrdia žalobkyne vo veci samej, sa na predmetné vnútroštátne opatrenia nevzťahuje zákaz vyberania zrážkovej dane zo ziskov prijatých materskou spoločnosťou rezidentom od svojej dcérskej spoločnosti nerezidenta, ktorý pre členské štáty stanovuje článok 6 smernice 90/435.

107 V tejto súvislosti je vhodné pripomenúť, že slovné spojenie „zrážkovej dane" nie je v oblasti pôsobnosti tejto smernice obmedzené na určité konkrétne formy vnútroštátneho zdanenia a že kvalifikácia zdanenia, dane, cla alebo poplatku z hľadiska práva Spoločenstva prináleží Súdnemu dvoru podľa objektívnych znakov zdanenia, nezávisle od kvalifikácie vo vnútroštátnom práve (pozri najmä rozsudky Athinaïki Zythopoïïa, už citovaný, body 26 a 27, a z 25. septembra 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, Zb. s. I-9809, bod 46).

108 Pokiaľ ide o zákaz určený členským štátom v článku 5 smernice 90/435, ktorý sa týka vyberania zrážkovej dane zo ziskov vyplatených dcérskou spoločnosťou rezidentom svojej materskej spoločnosti, ktorá je rezidentom iného členského štátu, Súdny dvor už rozhodol, že zrážková daň predstavuje každé zdanenie príjmov prijatých v štáte, v ktorom sa vyplácajú dividendy, a pochádzajúcich z vyplatenia dividend alebo z akéhokoľvek iného výnosu z cenných papierov, pokiaľ je základom tejto dane výnos z týchto cenných papierov a daňovníkom je držiteľ týchto cenných papierov (rozsudky z 8. júna 2000, Epson Europe, C-375/98, Zb. s. I-4243, bod 23; Athinaïki Zythopoïïa, už citovaný, body 28 a 29, a Océ van der Grinten, už citovaný, bod 47).

109 Slovné spojenie „zrážkovej dane" sa v kontexte článku 6 smernice 90/435 musí vykladať tak isto. Pojem „zrážkovej dane" v zmysle tohto článku teda predstavuje každé zdanenie príjmov prijatých materskou spoločnosťou od dcérskej spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, ktoré pochádzajú z vyplatenia dividend alebo z akéhokoľvek iného výnosu z cenných papierov, pokiaľ je základom tejto dane výnos z týchto cenných papierov a daňovníkom je ich držiteľ.

110 Ako však zdôrazňuje vláda Spojeného kráľovstva, spoločnosť rezident je povinná zaplatiť ACT, ak vypláca dividendy svojim vlastným akcionárom. Dôvodom vzniku povinnosti zaplatiť ACT, ktorú má spoločnosť prijímajúca dividendy zahraničného pôvodu, teda nie je prijatie týchto dividend, ale vyplatenie dividend svojim vlastným akcionárom.

111 Z toho vyplýva, že ACT, ktorý musí zaplatiť spoločnosť prijímajúca dividendy zahraničného pôvodu pri neskoršej výplate dividend, nepatrí do pôsobnosti zákazu zrážkovej dane stanoveného v článku 6 smernice 90/435.

112 Na druhú otázku je preto potrebné odpovedať tak, že článkom 43 ES a 56 ES odporuje právna úprava členského štátu, ktorá spoločnosti rezidentovi prijímajúcej dividendy od inej spoločnosti rezidenta umožňuje odpočítať od sumy preddavku na daň z príjmov právnických osôb, ktorý dlhuje prvá spoločnosť, sumu preddavku na túto daň zaplatenú druhou spoločnosťou, zatiaľ čo v prípade spoločnosti rezidenta prijímajúcej dividendy od spoločnosti nerezidenta nie je takéto odpočítanie možné, pokiaľ ide o daň zodpovedajúcu rozdeleným ziskom, ktorú zaplatila táto posledná uvedená spoločnosť v štáte, ktorého je rezidentom.

O tretej otázke

113 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 43 ES a 56 ES a/alebo článok 4 ods. 1 a článok 6 smernice 90/435 majú vykladať v tom zmysle, že im odporuje právna úprava, akou je tá vo veci samej, ktorá

— stanovuje, že každá daňová úľava, na ktorú má z dôvodu dane zaplatenej v zahraničí nárok spoločnosť rezident, ktorá prijala dividendy zahraničného pôvodu, znižuje sumu dane z príjmov právnických osôb, na ktorú si môže započítať splatný ACT,

— neumožňuje spoločnosti rezidentovi previesť sumu zaplateného ACT, ktorý nemožno započítať na daň z príjmov právnických osôb splatnú za dané účtovné obdobie alebo za predchádzajúce, či nasledujúce účtovné obdobia, na dcérske spoločnosti nerezidentov tak, aby si ju tieto dcérske spoločnosti mohli započítať na úhradu ich dane z príjmov právnických osôb.

114 Táto otázka vyvoláva isté problémy, ktorým je vystavená spoločnosť rezident, ktorá má dcérske spoločnosti nerezidentov a/alebo prijíma dividendy zahraničného pôvodu, pokiaľ ide o zápočet ACT, ktorý musí táto spoločnosť rezident zaplatiť pri rozdelení dividend svojim vlastným akcionárom, na splatnú daň z príjmov právnických osôb.

115 Na úvod je vhodné pripomenúť, že pokiaľ ide o druhú časť položenej otázky, vyjadrenia pred Súdnym dvorom sa týkali len skutočnosti, že spoločnosť rezident nemôže previesť prebytok ACT na dcérske 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.

116 Z dôvodov vyložených v bodoch 76 až 78 tohto rozsudku je na zodpovedanie položenej otázky potrebné najskôr preskúmať, či je predmetná právna úprava v rozpore s ustanoveniami Zmluvy.

117 Je potrebné konštatovať, že vnútroštátne opatrenia, ktoré sú predmetom tretej prejudiciálnej otázky, môžu patriť tak do pôsobnosti článku 43 ES o slobode usadiť sa, ako aj článku 56 o voľnom pohybe kapitálu. Pokiaľ ide o daňové úľavy, na ktoré má nárok spoločnosť rezident prijímajúca dividendy zahraničného pôvodu z dôvodu

dane zaplatenej v zahraničí, rozbor predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy v rámci odpovede na prvú prejudiciálnu otázku ukázal, že ide o daňové úľavy, ktoré sa líšia v závislosti od výšky účasti týchto spoločností.

118 Pokiaľ ide o druhý aspekt predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy spomenutý v tretej prejudiciálnej otázke, vzhľadom na to, že sa týka len skupín spoločností, vzťahuje sa naň skôr článok 43 ES ako článok 56 ES.

119 Podľa žalobkýň vo veci samej je predmetná právna úprava v rozpore s článkami 43 ES a 56 ES, pretože obmedzuje možnosti spoločnosti, ktorá poberá zahraničné príjmy a/alebo patrí ku skupine zahŕňajúcej spoločnosti nerezidentov, započítať prebytok ACT na daň z príjmov právnických osôb splatnú v Spojenom kráľovstve. Táto právna úprava vedie k zjavne rozdielnemu zaobchádzaniu pri zápočte a prevode ACT v neprospech spoločností rezidentov, ktoré prijímajú dividendy zahraničného pôvodu a/alebo majú dcérske spoločnosti nerezidentov. Takéto rozdielne zaobchádzanie nie je ani vhodné, ani nevyhnutné vo vzťahu k cieľu zamedzenia dvojitého hospodárskeho zdanenia vyplácaných dividend.

120 Je vhodné poznamenať, že každá úľava na dani z príjmov právnických osôb, ktorú má zaplatiť spoločnosť rezident prijímajúca dividendy zahraničného pôvodu, z dôvodu zahraničnej dane — zodpovedajúcej zrážkovej dani vybranej z týchto dividend alebo dani z príjmov právnických osôb zaplatenej spoločnosťou nerezidentom za východiskové zisky — nevyhnutne znižuje sumu dlhovanú spoločnosťou rezidentom ako daň z príjmov právnických osôb, na ktorú môže táto spoločnosť rezident započítať ACT zaplatený pri neskoršej výplate dividend svojim vlastným akcionárom.

121 Pokiaľ ide o ACT, ktorý musí zaplatiť spoločnosť prijímajúca dividendy od spoločnosti nerezidenta pri rozdelení zisku svojim vlastným akcionárom, z vyššie uvedeného vyplýva, že článkom 43 ES a 56 ES v každom prípade odporuje akákoľvek

diskriminácia pri vyberaní ACT medzi spoločnosťami prijímajúcimi dividendy vnútroštátneho pôvodu a tými, ktoré prijímajú dividendy zahraničného pôvodu (pozri bod 112 tohto rozsudku).

122 Samozrejme nemožno vylúčiť, že spoločnosť, ktorá prijíma dividendy zahraničného pôvodu v značnom rozsahu, môže aj v prípade, ak takáto diskriminácia neexistuje, zaplatiť ACT presahujúci jej daňovú povinnosť k dani z príjmov právnických osôb, čo môže viesť k prebytku ACT. Takáto situácia však vyplýva priamo z uplatnenia vnútroštátneho pravidla na zamedzenie alebo obmedzenie zdaňovania ziskov rozdeľovaných vo forme dividend.

123 V rámci mechanizmu prijatého na zamedzenie alebo obmedzenie reťazového zdanenia rozdeľovaných ziskov možno takéto pravidlo považovať za nezlučiteľné s ustanoveniami Zmluvy o slobodách pohybu len vtedy, ak s dividendami pochádzajúcimi od zahraničnej spoločnosti zaobchádza menej výhodne ako s dividendami vyplácanými spoločnosťami rezidentmi, hoci ide o objektívne porovnateľné situácie a rozdielne zaobchádzanie nie je odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu.

124 Zo spisu nevyplýva, že samotná skutočnosť, že daňová úľava pre spoločnosti prijímajúce dividendy zahraničného pôvodu poskytovaná z dôvodu dane zaplatenej v zahraničí, ktorá znižuje sumu dane z príjmov právnických osôb splatnú v Spojenom kráľovstve, predstavuje menej výhodné zaobchádzanie s uvedenými dividendami ako s dividendami vnútroštátneho pôvodu. Takýto prebytok ACT totiž v súlade s tým, čo tvrdí vláda Spojeného kráľovstva, môže nastať takisto v prípade spoločnosti prijímajúcej dividendy vnútroštátneho pôvodu vždy vtedy, ak suma ACT, ktorú zaplatila, je vyššia ako suma jej splatnej dane z príjmov právnických osôb, najmä ak takáto spoločnosť má nárok na oslobodenia alebo na daňové úľavy, ktoré znižujú jej daňovú povinnosť k dani z príjmov právnických osôb.

125 Skutočnosť, že spoločnosti prijímajúcej dividendy zahraničného pôvodu, ktorej bola poskytnutá daňová úľava z dôvodu zahraničnej dane, sa znižuje daň z príjmov právnických osôb, na ktorú možno započítať prebytok ACT, by viedla k diskriminácii takejto spoločnosti vo vzťahu k spoločnosti prijímajúcej dividendy vnútroštátneho pôvodu len vtedy, ak by táto prvá spoločnosť v skutočnosti nemala tie isté prostriedky na započítanie prebytku ACT na úhradu dane z príjmov právnických osôb, aké má táto druhá spoločnosť.

126 Z opisu predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy vnútroštátnym súdom však nevyplýva, že so spoločnosťou rezidentom prijímajúcou dividendy zahraničného pôvodu sa z tohto hľadiska zaobchádza odlišne ako so spoločnosťou rezidentom prijímajúcou dividendy vnútroštátneho pôvodu.

127 Z toho vyplýva, že ustanoveniam Zmluvy o slobode usadiť sa neodporuje vnútroštátne opatrenie, ktoré stanovuje, že každá daňová úľava, na ktorú má nárok spoločnosť rezident prijímajúca dividendy zahraničného pôvodu z dôvodu dane zaplatenej v zahraničí, znižuje sumu dane z príjmov právnických osôb, na ktorú môže započítať ACT.

128 Keďže takéto opatrenie neobsahuje diskrimináciu spoločností prijímajúcich dividendy zahraničného pôvodu, záver uvedený v predchádzajúcom bode platí takisto aj pre ustanovenia Zmluvy o voľnom pohybe kapitálu.

129 Pokiaľ ide o druhý aspekt vnútroštátnej právnej úpravy spomínaný v tretej prejudiciálnej otázke, je podobne, ako na to poukazuje vnútroštátny súd, potrebné pripomenúť, že hoci spoločnosť rezident môže sumu ACT, ktorú nebolo možné započítať na úhradu dane z príjmov právnických osôb za dané zdaňovacie obdobie alebo predchádzajúce, či ďalšie zdaňovacie obdobie, previesť na svoje dcérske spoločnosti rezidentov, ktoré ju môžu započítať na na sumu, ktorú ony samy majú

zaplatiť ako daň z prímov právnických osôb, je pre takúto spoločnosť naopak nemožné previesť prebytok ACT na prepojené spoločnosti nerezidentov, aby si ju tieto spoločnosti mohli započítať na daň z príjmov právnických osôb, ktorú majú zaplatiť v Spojenom kráľovstve.

130 Podľa vlády Spojeného kráľovstva spoločnosť rezident sa nemôže odvolávať na skutočnosť, že jej dcérske spoločnosti nerezidenti si nemôžu započítať prebytok ACT na úhradu ich splatnej dane z príjmov právnických osôb, pretože táto spoločnosť rezident tým nie je sama znevýhodnená.

131 Je však potrebné uviesť, že ustanoveniam o slobode usadiť sa odporuje, ak členský štát vytvára pre jedného z jeho príslušníkov alebo spoločnosť založenú podľa jeho práva prekážky pre usadenie sa v inom členskom štáte (pozri najmä rozsudky z 16. júla 1998, ICI, C-264/96, Zb. s. I-4695, bod 21; Marks & Spencer, už citovaný, bod 31, a Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný, bod 42).

132 Možnosť previesť určitú sumu dane, ktorú spoločnosť skupiny nemôže započítať na svoju daň z príjmov právnických osôb splatnú v Spojenom kráľovstve, na inú spoločnosť tejto skupiny, aby si ju mohla táto iná spoločnosť započítať na jej daň z príjmov právnických osôb splatnú v tom istom členskom štáte, ktorú upravuje predmetná vnútroštátna právna úprava pre skupinu spoločností, predstavuje pre dotknuté spoločnosti daňovú výhodu. Vylúčenie spoločností nerezidentov uvedenej skupiny z takejto výhody môže obmedziť spoločnosti rezidentov skupiny vo výkone ich slobody usadiť sa, keďže sú tým odrádzané od založenia dcérskych spoločností v iných členských štátoch (pozri v tomto zmysle v súvislosti s daňovou úľavou pre skupinu týkajúcou sa strát dcérskych spoločností nerezidentov rozsudok Marks & Spencer, už citovaný, body 32 a 33).

133 Ako to tvrdia žalobkyne vo veci samej a Komisia Európskych spoločenstiev, skutočnosť, že spoločnosť rezident nemôže previesť prebytok ACT na dcérske spoločnosti nerezidentov, ktoré sú daňovníkmi dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve, predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa. Ani v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ani v pripomienkach vlády Spojeného kráľovstva sa však neuvádza nijaký legitímny cieľ zlučiteľný so Zmluvou, ktorý by mohol odôvodniť takéto obmedzenie.

134 Z vyššie uvedeného vyplýva, že článku 43 ES odporuje vnútroštátne opatrenie, ktoré spoločnosti rezidentovi neumožňuje previesť na svoje dcérske spoločnosti nerezidentov prebytok ACT napriek tomu, že tieto spoločnosti sú daňovníkmi dane z príjmov právnických osôb v danom členskom štáte.

135 Napokon žalobkyne vo veci samej tvrdia, že tieto aspekty vnútroštátnej právnej úpravy sú v rozpore aj s článkom 4 ods. 1 a článkom 6 smernice 90/435, pretože majú za následok, že materská spoločnosť rezident je povinná zaplatiť prebytok ACT.

136 Ako to už bolo uvedené v bodoch 106 až 111 tohto rozsudku, relevantné aspekty predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy nepatria do pôsobnosti článku 6 tejto smernice.

137 Pokiaľ ide o článok 4 ods. 1 smernice 90/435, stačí uviesť, že hoci toto ustanovenie zaväzuje členský štát, aby materskej spoločnosti prijímajúcej dividendy od dcérskej spoločnosti usadenej v inom členskom štáte zabezpečil, že daň, ktorú z rozdeľovaných ziskov zaplatila dcérska spoločnosť v zahraničí, sa v celom rozsahu započíta na sumu dlhovanú materskou spoločnosťou na daň z príjmov právnických osôb v prvom členskom štáte (pozri bod 104 tohto rozsudku), nevyplýva z neho pre tento štát žiadna povinnosť dbať v takomto prípade na to, aby daňová úľava

poskytnutá tejto materskej spoločnosti z dôvodu zahraničnej dane neznižovala sumu, na ktorú môže započítať časť dane z príjmov právnických osôb zaplatenú vo forme preddavku pri rozdelení dividend svojim vlastným akcionárom, alebo umožniť aj samotnej tejto materskej spoločnosti, aby mohla previesť sumu preddavku na daň, ktorú si nemôže započítať na úhradu svojej dane, na dcérske spoločnosti nerezidentov, ktoré sú daňovníkmi dane z príjmov právnických osôb v tom istom členskom štáte.

138 Na tretiu otázku je preto potrebné odpovedať tak, že článkom 43 ES a 56 ES neodporuje právna úprava členského štátu, ktorá stanovuje, že každá daňová úľava, na ktorú má z dôvodu dane zaplatenej v zahraničí nárok spoločnosť rezident, ktorá prijala dividendy zahraničného pôvodu, znižuje sumu dane z príjmov právnických osôb, na ktorú si môže započítať preddavok na daň z príjmov právnických osôb.

139 Článku 43 ES odporuje právna úprava členského štátu, ktorá umožňuje spoločnosti rezidentovi previesť na dcérske spoločnosti, ktoré sú rezidentmi, sumu preddavku na daň z príjmov právnických osôb, ktorú nemožno započítať na daň z príjmov právnických osôb dlhovanú touto prvou spoločnosťou za dané účtovné obdobie alebo za predchádzajúce, či nasledujúce účtovné obdobia, aby si ju tieto dcérske spoločnosti mohli započítať na úhradu ich dane z príjmov právnických osôb, ale neumožňuje spoločnosti rezidentovi previesť takúto sumu na dcérske spoločnosti, ktoré sú nerezidentmi, v prípade, ak tieto dcérske spoločnosti majú v tomto členskom štáte daňovú povinnosť za zisky, ktoré tam dosiahli.

O štvrtej otázke

140 Svojou štvrtou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článkom 43 ES a 56 ES, ako aj článkom 4 ods. 1 a článkom 6 smernice 90/435 odporuje vnútroštátna právna úprava, akou je tá vo veci samej, ktorá síce spoločnostiam rezidentom prijímajúcim dividendy zahraničného pôvodu povoľuje zvoliť si režim, ktorý im umožní vrátenie ACT zaplateného pri neskoršom rozdelení zisku svojim vlastným

akcionárom, ale na jednej strane tieto spoločnosti zaväzuje zaplatiť ACT a následne požiadať o jeho vrátenie a na druhej strane neupravuje daňový úver pre ich akcionárov, aj keď by ho títo akcionári dostali, ak by spoločnosti rezidenti vykonali rozdelenie zisku na základe dividend vnútroštátneho pôvodu.

141 Pokiaľ ide o ustanovenia smernice 90/435, ich uplatnenie na problém rozoberaný vnútroštátnym súdom možno hneď vylúčiť. Na jednej strane totiž, ako to bolo uvedené v bode 137 tohto rozsudku, článok 4 ods. 1 tejto smernice neupravuje podmienky, za ktorých možno uložiť povinnosť platenia preddavku na daň z príjmov právnických osôb. Toto ustanovenie upravuje pravidlá na zamedzenie reťazového zdanenia ziskov, ktoré dcérska spoločnosť nerezident rozdeľuje materskej spoločnosti rezidentovi, a teda sa nevzťahuje na akcionárov, ktorí sú fyzickými osobami. Na druhej strane je potrebné pripomenúť, že ACT nepredstavuje zrážkovú daň v zmysle článku 6 tejto smernice (pozri bod 111 tohto rozsudku).

142 Pokiaľ ide o ustanovenia Zmluvy týkajúce sa slobôd pohybu, keďže sa predmetná právna úprava vzťahuje na výplatu dividend spoločnostiam rezidentom bez ohľadu na výšku ich účasti, môže patriť tak do pôsobnosti článku 43 ES o slobode usadiť sa, ako aj článku 56 ES o voľnom pohybe kapitálu.

143 Vzhľadom na okolnosti veci samej (pozri bod 37 tohto rozsudku) je vhodné začať rozbor predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy z hľadiska článku 43 ES.

144 Ako uviedol generálny advokát v bode 94 svojich návrhov, vnútroštátny súd sa touto otázkou Súdneho dvora pýta na zákonnosť režimu FID zavedeného v Spojenom kráľovstve od 1. júla 1994. Tento režim umožňuje spoločnostiam rezidentom

prijímajúcim dividendy zahraničného pôvodu, aby im bol vrátený prebytok ACT, t. j. suma ACT, ktorú nemožno započítať na úhradu dane z príjmov právnických osôb.

145 Je však potrebné konštatovať, že daňové zaobchádzanie so spoločnosťami rezidentmi prijímajúcimi dividendy zahraničného pôvodu, ktoré si zvolili režim FID, zostáva z dvoch hľadísk menej výhodné ako zaobchádzanie so spoločnosťami rezidentmi prijímajúcimi dividendy vnútroštátneho pôvodu.

146 Pokiaľ ide po prvé o možnosť vrátenia prebytku ACT, z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že hoci sa ACT musí zaplatiť v priebehu štrnástich dní od skončenia štvrťroka, v ktorom daná spoločnosť vypláca dividendy svojim akcionárom, prebytok ACT možno vrátiť až od okamihu, keď sa daň z príjmov právnických osôb stane splatnou, t. j. deväť mesiacov od skončenia účtovného obdobia. V závislosti od okamihu, keď spoločnosť vyplatila dividendy, musí teda na vrátenie zaplateného ACT čakať v rozmedzí od osem až do sedemnásť a pol mesiacov.

147 Preto, ako to tvrdia žalobkyne vo veci samej, spoločnosti rezidenti, ktoré si zvolili takýto režim z dôvodu prijatia dividend zahraničného pôvodu, sa vystavujú nevýhode viazanosti likvidity, ktorú nemajú spoločnosti rezidenti prijímajúce dividendy vnútroštátneho pôvodu. V tomto poslednom uvedenom prípade totiž vzhľadom na to, že spoločnosť rezident rozdeľujúca zisk už zaplatila ACT z rozdeľovaných ziskov, sa spoločnosti rezidentovi prijímajúcej zisk poskytuje daňový úver, čo jej umožňuje vyplatiť rovnakú sumu dividend svojim vlastným akcionárom bez toho, aby musela zaplatiť ACT.

148 Po druhé akcionár prijímajúci dividendy, ktoré spoločnosť rezident vypláca na základe dividend zahraničného pôvodu kvalifikovaných ako FID, nemá nárok na

daňový úver, ale sa s ním zaobchádza tak, ako keby prijal príjem, ktorý bol zdanený najnižšou sadzbou za dané zdaňovacie obdobie. Vzhľadom na neprípustnosť daňového úveru nemá takýto akcionár žiadny nárok na vrátenie, ak nemá daňovú povinnosť k dani z príjmov alebo ak je splatná daň nižšia ako daň z dividendy s najnižšou sadzbou.

149 Podľa žalobkýň vo veci samej to vedie spoločnosť, ktorá si zvolila režim FID, k zvýšeniu sumy vyplácaných ziskov, ak chce akcionárom zabezpečiť rovnakú rentabilitu ako pri rozdelení dividend vnútroštátneho pôvodu.

150 Podľa vlády Spojeného kráľovstva toto rozdielne zaobchádzanie neznamená nijaké obmedzenie slobody usadiť sa.

151 Pokiaľ ide o povinnosť spoločnosti, ktorá si zvolila režim FID, zaplatiť ACT v očakávaní jeho neskoršieho vrátenia, táto vláda znova opakuje svoju argumentáciu, podľa ktorej situácia spoločnosti prijímajúcej dividendy zahraničného pôvodu nie je porovnateľná so situáciou spoločnosti prijímajúcej dividendy vnútroštátneho pôvodu, pretože povinnosť prvej spoločnosti zaplatiť pri neskoršom rozdelení dividend ACT možno vysvetliť tým, že na rozdiel od druhej spoločnosti prijíma dividendy, z ktorých nebol zaplatený žiadny ACT. Aj keď sa spoločnosti prijímajúcej dividendy zahraničného pôvodu, ktorá si zvolila režim FID, poskytuje v tomto odlišnom kontexte nárok na vrátenie zaplateného ACT, toto zaobchádzanie v žiadnom prípade nepredstavuje diskrimináciu.

152 Ako však už bolo uvedené v bodoch 87 až 91 tohto rozsudku, keďže zisky vyplácané spoločnosťou sú v štáte, ktorého je rezidentom, zdaňované daňou z príjmov právnických osôb, poskytuje systém preddavkov na daň z príjmov právnických osôb vzťahujúci sa na spoločnosť prijímajúcu dividendy — ak určuje výšku daňovej

povinnosti s prihliadnutím na daň z rozdeľovaných ziskov zaplatenú spoločnosťou rezidentom rozdeľujúcou zisk, ale nie s prihliadnutím na daň zaplatenú v zahraničí spoločnosťou rozdeľujúcou zisk nerezidentom — spoločnosti prijímajúcej dividendy zahraničného pôvodu menej výhodné zaobchádzanie ako spoločnosti prijímajúcej dividendy vnútroštátneho pôvodu, hoci sa prvá spoločnosť nachádza v porovnateľnej situácii ako druhá spoločnosť.

153 Aj keď situáciu prvej spoločnosti zlepšuje skutočnosť, že preddavok na daň, ktorý nemožno započítať na úhradu dane z príjmov právnických osôb, môže byť vrátený, takáto spoločnosť napriek tomu zostáva v menej výhodnej situácii ako spoločnosť prijímajúca dividendy vnútroštátneho pôvodu, keďže má nevýhodu viazanosti likvidity.

154 Takéto rozdielne zaobchádzanie, ktoré robí nadobudnutie účasti na spoločnosti nerezidentovi menej atraktívnym ako nadobutnutie účasti na spoločnosti rezidentovi, predstavuje vzhľadom na neexistenciu objektívneho odôvodnenia porušenie slobody usadiť sa.

155 Na rozdiel od toho, čo tvrdí vláda Spojeného kráľovstva, nevýhodu viazanosti likvidity, ktorej sú vystavené spoločnosti, ktoré si zvolili režim FID, nemožno odôvodniť praktickou nevyhnutnosťou spojenou s tým, že v rámci zdaňovania tejto dividendy potrebuje členský štát istý čas na zohľadnenie všetkých daní vybraných z rozdeľovaných ziskov, či už v tomto štáte, alebo v zahraničí.

156 Je pravda, že členský štát potrebuje istý čas, aby mohol pri určení konečnej sumy splatnej dane z príjmov právnických osôb zohľadniť všetky dane, ktoré už boli z rozdeľovaných ziskov vybrané. To však nemôže odôvodniť, že v prípade dividendy vnútroštátneho pôvodu je členský štát pri určení sumy ACT, ktorý má zaplatiť spoločnosť rozdeľujúca dividendy, ochotný zohľadniť časť ACT zaplateného

spoločnosťou rezidentom, od ktorej uvedená spoločnosť rozdeľujúca zisk sama prijala dividendy — v čase, keď konečná suma dane z príjmov právnických osôb, ktorú má zaplatiť táto iná spoločnosť rezident, ešte vôbec nemohla byť určená —, zatiaľ čo v prípade dividend zahraničného pôvodu tento štát určuje výšku splatného ACT bez toho, aby spoločnosti rezidentovi vyplácajúcej dividendy svojim vlastným akcionárom umožnil započítať na túto sumu daň vyberanú z príjmov, ktoré jej vyplatila spoločnosť nerezident.

157 Ak by sa preukázalo, že z praktických dôvodov možno v rámci systému preddavkov na daň z príjmov právnických osôb zohľadnenie dane zaplatenej z rozdeľovaných ziskov zabezpečiť len pri dividendách vnútroštátneho pôvodu, prináležalo by danému členskému štátu, aby zmenil určitý aspekt svojho systému zdaňovania spoločností rezidentov s cieľom odstrániť túto nerovnosť zaobchádzania.

158 Pokiaľ ide o okolnosť, že režim FID neupravuje daňový úver pre akcionára, vláda Spojeného kráľovstva tvrdí, že takýto daňový úver sa akcionárovi prijímajúcemu zisk poskytuje len v prípade dvojitého hospodárskeho zdanenia rozdeľovaných ziskov, ktoré je potrebné zamedziť alebo obmedziť. Tak tomu nie je v prípade režimu FID, keďže na jednej strane sa na dividendy zahraničného pôvodu nezaplatil nijaký ACT a na druhej strane ACT, ktorý musí spoločnosť rezident prijímajúca dané dividendy zaplatiť pri rozdelení zisku svojim akcionárom, sa vzápätí vráti.

159 Táto argumentácia sa však takisto zakladá na nesprávnom predpoklade, že riziko dvojitého hospodárskeho zdanenia existuje len v prípade dividend pochádzajúcich od spoločnosti rezidenta, ktorá je povinná zaplatiť ACT za jej výplaty dividend, hoci v skutočnosti toto riziko existuje takisto v prípade dividend vyplatených spoločnosťou nerezidentom, ktorej zisky sú zdaňované aj v štáte, ktorého je rezidentom, a to daňou z príjmov právnických osôb podľa tam platných sadzieb a pravidiel.

160 Z tohto dôvodu vláda Spojeného kráľovstva nemôže spochybniť ani povahu menej výhodného daňového zaobchádzania s dividendami prijatými od spoločnosti nerezidenta, keď uvádza, že takáto spoločnosť vzhľadom na to, že nie je povinná platiť ACT, môže svojim akcionárom vyplácať vyššie dividendy.

161 Je potrebné zamietnuť aj tvrdenie, že rozdiely v zaobchádzaní, ktorým je vystavené rozdelenie dividend zahraničného pôvodu v rámci režimu FID, nepredstavujú obmedzenie slobody usadiť sa, keďže tento režim je len voliteľný.

162 Pretože, ako to pripomínajú žalobkyne vo veci samej, vnútroštátny režim, ktorý obmedzuje slobody pohybu, zostáva nezlučiteľným s právom Spoločenstva, aj keď by bolo jeho uplatnenie fakultatívne.

163 Pokiaľ ide napokon o tvrdenie vlády Spojeného kráľovstva, že predmetné obmedzenia sú odôvodnené potrebou zachovať súdržnosť daňového systému Spojeného kráľovstva, je potrebné konštatovať, že toto tvrdenie sa len odvoláva na argumentáciu, ktorá už bola zamietnutá pri skúmaní druhej otázky (pozri bod 93 tohto rozsudku).

164 Z vyššie uvedeného vyplýva, že článku 43 ES odporujú znaky režimu FID, ktoré vnútroštátny súd uviedol vo svojej štvrtej otázke.

165 Keďže podľa vnútroštátneho súdu sa táto otázka týka takisto prípadu spoločností usadených v tretích krajinách, a ktorý tým nepatrí do pôsobnosti článku 43 ES o slobode usadiť sa, ako aj z dôvodov uvedených v bode 38 tohto rozsudku, sa nastoľuje otázka, či vnútroštátne opatrenia, akými sú tie vo veci samej, sú takisto v rozpore aj s článkom 56 ES o voľnom pohybe kapitálu.

166 V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že nerovné zaobchádzanie uplatňované na dividendy zahraničného pôvodu, ak ich príjima spoločnosť rezident, ktorá si zvolila režim FID (pozri body 145 až 149 tohto rozsudku), má za následok odradenie takejto spoločnosti od investovania jej kapitálu do spoločnosti usadenej v inom členskom štáte a má takisto obmedzujúci účinok na spoločnosti usadené v iných členských štátoch, keďže pre nich predstavuje prekážku pre zhromažďovanie kapitálu v Spojenom kráľovstve.

167 Na to, aby bolo takéto rozdielne zaobchádzanie zlučiteľné s ustanoveniami Zmluvy o voľnom pohybe kapitálu, je potrebné, aby sa týkalo situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo aby bolo odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu.

168 Keďže vláda Spojeného kráľovstva sa v tejto súvislosti odvoláva na tie isté pripomienky, ako sú tie, na ktoré odkazovala už pri rozbore článku 43 ES, stačí konštatovať, že z dôvodov vyložených v bodoch 150 až 163 tohto rozsudku sa toto rozdielne zaobchádzanie týka situácií, ktoré sú objektívne porovnateľné, a predstavuje obmedzenie pohybov kapitálu, o ktorom nebolo preukázané, že je odôvodnené.

169 Jediné tvrdenie, na ktoré sa táto vláda odvoláva osobitne vo vzťahu k voľnému pohybu kapitálu, sa zakladá na skutočnosti, že v situácii, ak zisky rozdeľujú spoločnosti usadené v tretích krajinách, môže byť overenie dane zaplatenej týmito spoločnosťami v štáte, ktorého sú rezidentmi, ťažšie ako výlučne v situácii neprekračujúcej hranice Spoločenstva.

170 Aj keď je pravda, že z dôvodu stupňa právnej integrácie existujúcej medzi členskými štátmi Únie, najmä existencie legislatívnych opatrení zameraných na spoluprácu medzi vnútroštátnymi daňovými orgánmi, akým je aj 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, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63), nie je zdaňovanie hospodárskych činností s cezhraničnými aspektmi nepresahujúcimi hranice Spoločenstva, ktoré vykonáva členský štát, vždy porovnateľné s hospodárskymi činnosťami v rámci vzťahov medzi členskými štátmi a tretími krajinami.

171 Navyše, ako už zdôraznil generálny advokát v bode 121 svojich návrhov, nemožno vylúčiť, že členský štát môže preukázať, že obmedzenie pohybu kapitálu do tretích krajín alebo z tretích krajín je odôvodnené určitým dôvodom, aj keď tento dôvod nemôže predstavovať platné odôvodnenie obmedzenia pohybov kapitálu medzi členskými štátmi.

172 Pokiaľ však ide o predmetnú vnútroštátnu právnu úpravu, vláda Spojeného kráľovstva ťažkosti spojené s overovaním dane zaplatenej v zahraničí uviedla len na vysvetlenie časového odstupu medzi okamihom zaplatenia ACT a jeho vrátením. Ako však bolo spomínané v bode 156 tohto rozsudku, táto skutočnosť nemôže odôvodniť právnu úpravu, ktorá spoločnosti rezidentovi prijímajúcej dividendy zahraničného pôvodu nijakým spôsobom neumožňuje započítať na sumu splatného preddavku na daň z príjmov právnických osôb daň, ktorá sa vzťahuje na zisky rozdeľované v zahraničí, zatiaľ čo pre dividendy vnútroštátneho pôvodu sa uvedená suma zníži o daň zaplatenú spoločnosťou rezidentom rozdeľujúcou zisk vo forme preddavku na daň priamo z úradnej povinnosti.

173 Na štvrtú otázku je preto potrebné odpovedať tak, že článkom 43 ES a 56 ES odporuje právna úprava členského štátu, ktorá od preddavku na daň z príjmov právnických osôb oslobodzuje spoločnosti rezidentov vyplácajúce svojim akcionárom dividendy pochádzajúce z dividend vnútroštátneho pôvodu, ktoré ony samy

prijali, zatiaľ čo spoločnostiam rezidentom vyplácajúcim svojim akcionárom dividendy pochádzajúce z dividend zahraničného pôvodu, ktoré ony samy prijali, ponecháva možnosť zvoliť si režim, ktorý im umožní vrátenie preddavku na daň z príjmov právnických osôb, ale na jednej strane tieto spoločnosti zaväzuje zaplatiť tento preddavok a následne požiadať o jeho vrátenie a na druhej strane neupravuje daňový úver pre ich akcionárov, aj keď by im bol poskytnutý v prípade, ak by spoločnosť rezident rozdelila zisk na základe dividend vnútroštátneho pôvodu.

O piatej otázke

174 Svojou piatou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či s prihliadnutím na skutočnosť, že vnútroštátne opatrenia uvedené v prvej a druhej otázke boli prijaté pred 31. decembrom 1993, sú opatrenia uvádzané vo štvrtej otázke — ktoré boli prijaté po tomto dátume, ale menia uvedené vnútroštátne opatrenia, pričom takisto predstavujú obmedzenia pohybu kapitálu, ktoré sú článkom 56 ES v zásade zakázané, — povolené ako obmedzenia existujúce pred 31. decembrom 1993 v zmysle článku 57 ods. 1 ES.

175 Podľa tohto ustanovenia totiž článok 56 ES nezasahuje do uplatňovania obmedzení vo vzťahu k tretím krajinám, ktoré platia vo vnútroštátnom práve alebo v práve Spoločenstva k 31. decembru 1993 z hľadiska pohybu kapitálu do tretích krajín alebo z tretích krajín a týkajú sa priamych investícií vrátane investícií do nehnuteľného majetku, usadenia sa, poskytovania finančných služieb alebo vstupu cenných papierov na kapitálové trhy.

176 Preto je potrebné určiť, či vnútroštátne opatrenia uvedené vo štvrtej otázke patria do pôsobnosti článku 57 ods. 1 ES ako obmedzenia pohybu kapitálu týkajúce sa priamych investícií, usadenia sa, poskytovania finančných služieb alebo vstupu cenných papierov na kapitálové trhy.

177 Pokiaľ ide konkrétne o pojem „priamych investícií", je potrebné uviesť, že nie je definovaný v Zmluve.

178 Tento pojem však bol v práve Spoločenstva predmetom definície v nomenklatúre kapitálových pohybov uvedenej v článku 1 smernice Rady 88/361/EHS z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 Zmluvy [zrušený Amsterdamskou zmluvou] (Ú. v. ES L 178, s. 5; Mim. vyd. 10/001, s. 10), ktorá obsahuje trinásť kategórií kapitálových pohybov.

179 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že v rozsahu, v akom článok 73 b Zmluvy v podstate prebral obsah článku 1 smernice 88/361, a bez ohľadu na to, že táto smernica bola prijatá na základe článku 69 a článku 70 ods. 1 Zmluvy EHS (články 67 až 73 Zmluvy EHS boli nahradené článkami 73 b až 73 g Zmluvy ES, teraz články 56 ES až 60 ES), má táto nomenklatúra pre definovanie pojmu pohybu kapitálu orientačný charakter, ktorý mala pred nadobudnutím platnosti týchto článkov, pričom z jej úvodu vyplýva, že zoznam, ktorý obsahuje, nie je vyčerpávajúci (pozri najmä rozsudky z 16. marca 1999, Trummer a Mayer, C-222/97, Zb. s. I-1661, bod 21, a z 23. februára 2006, van Hilten-Van der Heijden, C-513/03, Zb. s. I-1957, bod 39).

180 Takýto orientačný charakter sa musí tejto nomenklatúre uznať pri výklade pojmu priamych investícií. V prvom bode tejto nomenklatúry je pod nadpisom „Priame investície" vymenované zakladanie a rozširovanie pobočiek alebo nových podnikov,

ktoré patria výlučne osobe poskytujúcej kapitál, a úplné nadobúdanie existujúcich podnikov, spoluúčasť na nových alebo existujúcich podnikoch so zreteľom na nadväzovanie alebo udržiavanie trvalých hospodárskych prepojení, dlhodobé pôžičky s cieľom vytvoriť alebo zachovať trvalé hospodárske prepojenie, ako aj reinvestícia ziskov s cieľom udržať trvalé hospodárske prepojenie.

181 Z tohto výpočtu a vysvetľujúcich poznámok, ktoré sú k nej pripojené, vyplýva, že „priame investície" sa týkajú investícií všetkých druhov, ktoré boli vykonané fyzickými alebo právnickými osobami a ktoré slúžia na vytvorenie alebo udržanie trvalých a priamych prepojení medzi osobou poskytujúcou kapitál a podnikom, ktorému sa kapitál poskytuje na účely vykonávania jeho hospodárskej činnosti.

182 Pokiaľ ide o účasti na nových alebo existujúcich podnikoch, ako to potvrdzujú tieto vysvetľujúce poznámky, cieľ vytvorenia alebo udržania trvalých a priamych hospodárskych prepojení predpokladá, že akcie držané akcionárom mu buď na základe ustanovení vnútroštátnej právnej úpravy o akciových spoločnostiach, alebo iným spôsobom umožňujú účinne sa zúčastniť na riadení tejto spoločnosti alebo jeho kontrole.

183 Na rozdiel od toho, čo tvrdia žalobkyne vo veci samej, sa obmedzenia pohybu kapitálu zahŕňajúce priame investície alebo usadenie sa v zmysle článku 57 ods. 1 ES vzťahujú nielen na vnútroštátne opatrenia, ktoré pri ich uplatnení na pohyby kapitálu do tretích krajín alebo z tretích krajín obmedzujú investície alebo usadenie sa, ale takisto na tie, ktoré obmedzujú vyplatenie dividend, ktoré z nich pochádzajú.

184 Z judikatúry totiž vyplýva, že každé menej výhodné zaobchádzanie s dividendami zahraničného pôvodu ako s dividendami vnútroštátneho pôvodu sa musí považovať

za obmedzenie voľného pohybu kapitálu, keďže môže robiť nadobudnutie účasti na spoločnostiach usadených v iných členských štátoch menej atraktívnym (rozsudky Verkooijen, už citovaný, bod 35, Lenz, bod 21, a Manninen, už citovaný, bod 23).

185 Z toho vyplýva, že obmedzenie pohybu kapitálu, akým je menej výhodné daňové zaobchádzanie s dividendami zahraničného pôvodu, patrí do pôsobnosti článku 57 ods. 1 ES, keďže sa týka účastí nadobudnutých s cieľom vytvorenia alebo udržania trvalých a priamych hospodárskych prepojení medzi akcionárom a danou spoločnosťou a umožňujúcich akcionárovi účinne sa zúčastniť na riadení tejto spoločnosti alebo jeho kontrole.

186 Ak tomu tak nie je, obmedzenie pohybu kapitálu, ktoré je článkom 56 ES zakázané, nemožno uplatniť ani vo vzťahoch s tretími krajinami.

187 Naopak, z článku 57 ods. 1 ES vyplýva, že členský štát môže vo vzťahoch s tretími krajinami uplatniť obmedzenia pohybu kapitálu, ktoré patria do vecnej pôsobnosti tohto ustanovenia, aj keď sú v rozpore so zásadou voľného pohybu kapitálu zakotvenou v článku 56 ES, pod podmienkou, že existovali už pred 31. decembrom 1993.

188 Vláda Spojeného kráľovstva tvrdí, že ak by podľa názoru Súdneho dvora článku 56 ES odporovala predmetná vnútroštátna právna úprava zdaňovania dividend zahraničného pôvodu, platilo by to nielen pre opatrenia uvádzané v prvej a tretej otázke prijaté pred 31. decembrom 1993, ale aj pre režim FID, ktorý nadobudol platnosť 1. júla 1994, keďže vo vzťahu k existujúcim opatreniam tento režim nezaviedol nové obmedzenia, ale naopak len zmiernil niektoré obmedzujúce účinky existujúcej právnej úpravy.

189 Najskôr je potrebné objasniť pojem „obmedzení, ktoré platia“ k 31. decembru 1993 v zmysle článku 57 ods. 1 ES.

190 Ako to už uviedli žalobkyne vo veci samej, vláda Spojeného kráľovstva a Komisia, je vhodné poukázať na rozsudok z 1. júna 1999, Konle (C-302/97, Zb. s. I-3099), v ktorom mal Súdny dvor vyložiť pojem „súčasn[á] právn[a] úprav[a]“ obsiahnutý v ustanovení Aktu o podmienkach pristúpenia Rakúskej republiky, Fínskej republiky a Švédskeho kráľovstva a o úpravách zmlúv, na ktorých je založená Európska únia (Ú. v. ES C 241, 1999, s. 21, a Ú. v. ES L 1, 1995, s. 1), výnimočne povoľujúcom Rakúskej republike dočasne zachovať súčasnú právnu úpravu druhého prechodného bydliska.

191 Pretože aj keď v zásade prináleží vnútroštátnemu sudcovi, aby určil obsah právnej úpravy platnej k dátumu stanovenému aktom Spoločenstva, Súdny dvor v tomto rozsudku upresnil, že je úlohou Súdneho dvora, aby poskytol kritériá na výklad pojmu Spoločenstva, ktorý predstavuje odkaz pre uplatnenie výnimky z právnej úpravy Spoločenstva na „súčasnú“ vnútroštátnu právnu úpravu k stanovenému dátumu (pozri v tomto zmysle rozsudok Konle, už citovaný, bod 27).

192 Ako už Súdny dvor uviedol v tom istom rozsudku, nie každé vnútroštátne opatrenie prijaté po takto stanovenom dátume je len z tohto dôvodu automaticky vylúčené z uplatnenia výnimky zavedenej predmetným aktom Spoločenstva. Na ustanovenie, ktoré je v zásade rovnaké ako skoršia právna úprava alebo ktoré sa obmedzuje na zmiernenie alebo odstránenie prekážky výkonu práv a slobôd Spoločenstva obsiahnuté v skoršej právnej úprave, sa vzťahuje výnimka. Naopak, právnu úpravu, ktorá vychádza z odlišnej logiky ako skoršie právo a zavádza nové postupy, nemožno zrovnávať s právnou úpravou existujúcou k dátumu uvedenému v predmetnom právnom akte Spoločenstva (pozri rozsudok Konle, už citovaný, body 52 a 53).

193 Ďalej, pokiaľ ide o vzťah medzi režimom FID a existujúcou vnútroštátnou právnou úpravou v oblasti zdaňovania dividend zahraničného pôvodu, je cieľom tohto režimu — ako to uviedol vnútroštátny súd — zjavne zmierniť obmedzujúce účinky vyplývajúce z existujúcej právnej úpravy pre spoločnosti rezidentov prijímajúce dividendy zahraničného pôvodu najmä tým, že týmto spoločnostiam ponúka možnosť vrátenia prebytku ACT splatného pri rozdelení dividend ich vlastným akcionárom.

194 Prináleží však vnútroštátnemu súdu, aby určil, či — ako to zdôrazňujú žalobkyne vo veci samej — skutočnosť, že akcionárom prijímajúcim dividendy kvalifikované ako FID nebude poskytnutý daňový úver, sa má považovať za nové obmedzenie. Pretože hoci je pravda, že vo vnútroštátnom daňovom systéme, do ktorého patrí aj režim FID, zodpovedá poskytnutie takéhoto daňového úveru akcionárovi prijímajúcemu dividendy ACT zaplatenému spoločnosťou rozdeľujúcou zisk za toto rozdelenie, z opisu vnútroštátnej daňovej právnej úpravy uvedeného v návrhu na začatie prejudiciálneho konania nemožno vyvodiť, že skutočnosť, že spoločnosť, ktorá si zvolila režim FID, má nárok na vrátenie prebytku ACT, odôvodňuje podľa logiky právnej úpravy platnej 31. decembra 1993 poskytnutie daňového úveru jej akcionárom.

195 V každom prípade na rozdiel od tvrdenia vlády Spojeného kráľovstva nemožno režim FID kvalifikovať ako existujúce obmedzenie len na základe skutočnosti, že vzhľadom na jeho fakultatívnu povahu budú mať predmetné spoločnosti vždy možnosť, aby sa voči nim uplatňoval predchádzajúci systém s obmedzujúcimi účinkami, ktoré z neho vyplývajú. Ako totiž už bolo uvedené v bode 162 tohto rozsudku, režim obmedzujúci slobody pohybu zostáva nezlučiteľný s právom Spoločenstva aj vtedy, ak je jeho uplatnenie fakultatívne.

196 Na piatu otázku je preto potrebné odpovedať, že článok 57 ods. 1 ES sa má vykladať v tom zmysle, že ak členský štát prijal pred 31. decembrom 1993 právnu úpravu, ktorá obsahuje obmedzenia pohybu kapitálu do tretích krajín alebo z tretích krajín

zakázané článkom 56 ES, a po tomto dátume prijme opatrenia, ktoré síce takisto vytvárajú obmedzenie tohto pohybu, vo svojej podstate sú však identické s predchádzajúcou právnou úpravou alebo sa obmedzujú len na zmiernenie alebo zrušenie prekážky výkonu práv a slobôd Spoločenstva obsiahnutej v skoršej právnej úprave, článku 56 ES neodporuje, ak sa tieto opatrenia uplatňujú voči tretím krajinám, pokiaľ sa vzťahujú na pohyby kapitálu zahŕňajúce priame investície vrátane investícií do nehnuteľného majetku, usadenia sa, poskytovania finančných služieb alebo vstupu cenných papierov na kapitálové trhy. V tejto súvislosti nemožno za priame investície považovať účasti na spoločnosti, ktoré neboli nadobudnuté s cieľom vytvorenia alebo udržania trvalých a priamych hospodárskych prepojení medzi akcionárom a touto spoločnosťou a neumožňujú akcionárovi účinne sa zúčastniť na riadení tejto spoločnosti alebo jeho kontrole.

O šiestej až deviatej otázke

197 Svojou šiestou až deviatou otázkou, ktoré je vhodné skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či v prípade, ak by boli vnútroštátne opatrenia uvedené v predchádzajúcich otázkach nezlučiteľné s právom Spoločenstva, sa žaloby, aké podali žalobkyne vo veci samej s cieľom odstrániť túto nezlučiteľnosť, musia považovať za žaloby o vrátenie neprávom vybraných súm alebo neprávom odmietnutých výhod, alebo naopak za žaloby o náhradu vzniknutej škody. V súvislosti s týmto posledným uvedeným prípadom sa pýta, či musia byť splnené podmienky uvedené v už citovanom rozsudku Brasserie du Pêcheur a Factortame a či sa má pritom prihliadať na formu, v ktorej musia byť tieto žaloby podané podľa vnútroštátneho práva.

198 Pokiaľ ide o uplatnenie podmienok, podľa ktorých je členský štát povinný nahradiť škody spôsobené jednotlivcom porušením práva Spoločenstva, vnútroštátny súd sa pýta, či Súdny dvor môže poskytnúť usmernenia k existencii dostatočne závažného porušenia práva Spoločenstva, ako aj k príčinnej súvislosti medzi porušením povinnosti členského štátu a škodou vzniknutou poškodeným osobám.

199 Žalobkyne vo veci samej tvrdia, že všetky žaloby opísané v šiestej otázke patria do kategórie žalôb o vrátenie tak z hľadiska toho, že cieľom týchto žalôb je vrátenie buď neprávom vybranej nadmernej dane, alebo straty vyplývajúcej z odňatia možnosti užívať sumy, ktoré boli zaplatené ako preddavok, ako aj z hľadiska toho, že ich cieľom je získanie daňovej úľavy alebo vrátenie sumy, o ktorú dotknuté spoločnosti rezidenti museli zvýšiť dividendy kvalifikované ako FID, aby tak vyrovnali neprístupnosť daňového úveru pre ich akcionárov. Ak by právo Spoločenstva dovoľovalo, aby vnútroštátne právo stanovovalo len žalobu o náhradu škody, bola by v každom prípade iného druhu ako žaloba, ktorá bola predmetom už citovaného rozsudku Brasserie du Pêcheur a Factortame.

200 Vláda Spojeného kráľovstva naopak tvrdí, že každý prostriedok nápravy, o ktorú sa usilujú žalobkyne vo veci samej, predstavuje návrh na náhradu škody, na ktorý sa vzťahujú podmienky uvedené v už citovanom rozsudku Brasserie du Pêcheur a Factortame. Spôsob, akým boli dané žaloby podané z hľadiska vnútroštátneho práva, nie je pre ich kvalifikáciu v práve Spoločenstva relevantný.

201 V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že Súdnemu dvoru neprináleží, aby právne kvalifikoval žaloby podané žalobkyňami vo veci samej na vnútroštátny súd. V tejto veci prináleží týmto žalobkyniam, aby pod dohľadom vnútroštátneho súdu upresnili povahu a právny základ svojich žalôb (návrh na vrátenie alebo návrh na náhradu škody) (pozri rozsudok Metallgesellschaft a i., už citovaný, bod 81).

202 Podľa ustálenej judikatúry je právo získať vrátenie daní vybratých v členskom štáte v rozpore s pravidlami práva Spoločenstva následkom a súčasťou práv, ktoré vyplývajú jednotlivcom z ustanovení práva Spoločenstva, ako ich vyložil Súdny dvor (pozri najmä rozsudky z 9. novembra 1983, San Giorgio, 199/82, Zb. s. 3595, bod 12, a Metallgesellschaft a i., už citovaný, bod 84). Členský štát je teda v zásade povinný vrátiť dane vybrané v rozpore s právom Spoločenstva (rozsudky z 14. januára 1997, Comateb a i., C-192/95 až C-218/95, Zb. s. I-165, bod 20, a Metallgesellschaft a i., už citovaný, bod 84).

203 V prípade neexistencie právnej úpravy Spoločenstva týkajúcej sa vrátenia neprávom vybraných vnútroštátnych daní je vecou vnútroštátneho právneho poriadku každého členského štátu, aby určil príslušné súdy a upravil procesné podmienky žalôb určených na zabezpečenie ochrany práv, ktoré jednotlivcom vyplývajú z práva Spoločenstva, za predpokladu, že jednak takéto podmienky nie sú menej výhodné ako podmienky vzťahujúce sa na obdobné vnútroštátne žaloby (zásada ekvivalencie) a že jednak nevedú k praktickej nemožnosti alebo nadmernému sťaženiu výkonu práv priznaných právom Spoločenstva (zásada efektivity) (pozri najmä rozsudky zo 16. decembra 1976, Rewe, 33/76, Zb. s. 1989, bod 5, a Comet, 45/76, Zb. s. 2043, body 13 a 16, a najnovšie rozsudky z 15. septembra 1998, Edis, C-231/96, Zb. s. I-4951, body 19 a 34; z 9. februára 1999, Dilexport, C-343/96, Zb. s. I-579, bod 25, a Metallgesellschaft a i., už citovaný, bod 85).

204 Okrem toho Súdny dvor v bode 96 svojho už citovaného rozsudku Metallgesellschaft a i. uviedol, že ak spoločnosti rezidentovi alebo jej materskej spoločnosti vznikla finančná strata v prospech orgánov členského štátu v dôsledku preddavku na daň z príjmov právnických osôb, ktorý musela zaplatiť spoločnosť rezident z dôvodu výplaty dividend svojej materskej spoločnosti nerezidentovi, ale od ktorého bola oslobodená spoločnosť rezident vyplácajúca dividendy materskej spoločnosti, ktorá je takisto rezidentom tohto členského štátu, ustanovenia Zmluvy o voľnom pohybe požadujú, aby spoločnosti rezidenti a ich materské spoločnosti nerezidenti mali nárok na účinný prostriedok nápravy s cieľom získať vrátenie alebo odškodnenie tejto straty.

205 Z tejto judikatúry vyplýva, že ak členský štát vybral dane v rozpore s pravidlami práva Spoločenstva, majú jednotlivci právo na vrátenie nielen neprávom vybranej dane, ale aj súm, ktoré boli tomuto štátu zaplatené alebo ním vybrané v priamej súvislosti s touto daňou. Ako už Súdny dvor rozhodol v bodoch 87 a 88 už citovaného rozsudku Metallgesellschaft a i., zahŕňa to aj straty vzniknuté nemožnosťou disponovať s týmito peňažnými sumami v dôsledku predčasnej splatnosti dane.

206 Pokiaľ pravidlá vnútroštátneho práva týkajúce sa daňových úľav zabránili, aby bola daň, akou je ACT, ktorá bola vybraná v rozpore s právom Spoločenstva, spätne vymáhaná jednotlivcom, ktorý ju zaplatil, má daný jednotlivec nárok na vrátenie tejto dane.

207 Na rozdiel od tvrdení žalobkýň vo veci samej však ani daňové úľavy, ktorých by sa jednotlivec vzdal, aby si mohol neprávom vybranú daň, akou je ACT, v celej výške započítať na úhradu inej dane, rovnako ako ani ujma, ktorá vznikla spoločnostiam rezidentom, ktoré si zvolili režim FID, pretože boli nútené zvýšiť sumu ich dividend, aby tak vyrovnali neprístupnosť daňového úveru pre ich akcionárov, nemôžu byť s odvolaním sa na právo Spoločenstva nahradené prostredníctvom žaloby o vrátenie neprávom vybranej dane alebo súm, ktoré boli dotknutému členskému štátu zaplatené alebo ním vybrané v priamej súvislosti s touto daňou. Takéto vzdania sa daňových úľav alebo zvýšenia sumy dividend sa totiž zakladajú na rozhodnutiach týchto spoločností a nepredstavujú nevyhnutný následok odmietnutia zo strany Spojeného kráľovstva zaobchádzať s týmito akcionármi rovnako ako s akcionármi prijímajúcimi zisky pochádzajúce z dividend vnútroštátneho pôvodu.

208 Za týchto okolností prináleží vnútroštátnemu súdu, aby určil, či vzdania sa daňových úľav alebo zvýšenia sumy dividend predstavujú pre dotknuté spoločnosti finančné straty vzniknuté v dôsledku porušenia práva Spoločenstva, za ktoré je zodpovedný daný členský štát.

209 Bez toho, aby bolo vylúčené, že zodpovednosť štátu možno na základe vnútroštátneho práva vyvodiť aj za menej prísnych podmienok, Súdny dvor rozhodol, že podmienky, za ktorých je členský štát povinný nahradiť škody spôsobené jednotlivcom porušeniami práva Spoločenstva, ktoré mu možno pripísať, sú tri, a to, že cieľom porušeného právneho pravidla je priznať jednotlivcom práva, že porušenie je dostatočne závažné a že existuje priama príčinná súvislosť medzi porušením povinnosti štátu a škodou, ktorú utrpeli poškodené osoby (rozsudky Brasserie du Pêcheur a Factortame, už citovaný, body 51 a 66, a z 30. septembra 2003, Köbler, C-224/01, Zb. s. I-10239, body 51 a 57).

210 Uplatnenie podmienok dovoľujúcich konštatovať zodpovednosť členských štátov za škody spôsobené jednotlivcom porušeniami práva Spoločenstva musia v zásade vykonať vnútroštátne súdy (rozsudky Brasserie du Pêcheur a Factortame, už citovaný, bod 58, a Köbler, už citovaný, bod 100) podľa usmernení Súdneho dvora na vykonanie tohto uplatnenia (rozsudky Brasserie du Pêcheur a Factortame, už citovaný, body 55 až 57; z 26. marca 1996, British Telecommunications, C-392/93, Zb. s. I-1631, bod 41; Denkavit a i., už citovaný, bod 49, a Konle, už citovaný, bod 58).

211 Prvá podmienka je vo veci samej zjavne splnená, pokiaľ ide o články 43 ES a 56 ES. Tieto ustanovenia totiž majú za následok priznanie práv jednotlivcom (pozri rozsudky Brasserie du Pêcheur a Factortame, už citovaný, body 23 a 54, a zo 14. decembra 1995, Sanz de Lera a i., C-163/94, C-165/94 a C-250/94, Zb. s. I-4821, bod 43).

212 Pokiaľ ide o druhú podmienku, je na jednej strane vhodné pripomenúť, že porušenie práva Spoločenstva je dostatočne závažné vtedy, keď členský štát pri výkone svojej zákonodarnej právomoci zjavným a závažným spôsobom prekročil hranice výkonu tejto právomoci (pozri rozsudky Brasserie du Pêcheur a Factortame, už citovaný, bod 55; British Telecommunications, už citovaný, bod 42, a zo 4. júla 2000, Haim, C-424/97, Zb. s. I-5123, bod 38). Na druhej strane, keď daný členský štát v čase, keď sa dopustil porušenia, disponoval len značne obmedzenou, alebo dokonca žiadnou

voľnou úvahou, môže na preukázanie existencie dostatočne závažného porušenia postačovať jednoduché porušenie práva Spoločenstva (pozri rozsudky z 23. mája 1996, Hedley Lomas, C-5/94, Zb. s. I-2553, bod 28, a Haim, už citovaný, bod 38).

213 Pri určení, či je porušenie práva Spoločenstva dostatočne závažné, je potrebné zohľadniť všetky skutočnosti charakterizujúce situáciu, ktorá je vnútroštátnemu súdu predložená. Medzi tieto skutočnosti patrí najmä stupeň jasnosti a presnosti porušeného pravidla, úmyselná alebo nezavinená povaha nesplnenia povinnosti alebo spôsobenej škody, ospravedlniteľnosť alebo neospravedlniteľnosť prípadného právneho pochybenia, okolnosť, že stanoviská inštitúcie Spoločenstva mohli prispieť k prijatiu alebo zachovaniu opatrení alebo vnútroštátnej praxe, ktoré sú v rozpore s právom Spoločenstva (rozsudky Brasserie du Pêcheur a Factortame, už citovaný, bod 56, a Haim, už citovaný, body 42 a 43).

214 V každom prípade je porušenie práva Spoločenstva zjavne závažné, ak pretrvávalo napriek vydaniu rozsudku konštatujúcemu vytýkané nesplnenie povinnosti alebo prejudiciálnemu rozsudku, alebo napriek ustálenej judikatúre Súdneho dvora v danej oblasti, z ktorých vyplýva protiprávnosť predmetného konania (rozsudok Brasserie du Pêcheur a Factortame, už citovaný, bod 57).

215 V tejto veci musí vnútroštátny súd pri posúdení, či je porušenie článku 43 ES dotknutým členským štátom dostatočne závažné, zohľadniť skutočnosť, že v oblasti, akou sú priame dane, sa následky vyplývajúce zo slobôd pohybu zaručených Zmluvou prejavujú len postupne, najmä podľa zásad formulovaných Súdnym dvorom v jeho už citovanom rozsudku z 28. januára 1986, Komisia/Francúzsko. Navyše v oblasti zdaňovania dividend prijatých spoločnosťami rezidentmi od spoločností nerezidentov mal Súdny dvor príležitosť objasniť požiadavky, ktoré najmä v súvislosti s voľným pohybom kapitálu vyplývajú z uvedených slobôd pohybu, až v už citovaných rozsudkoch Verkooijen, Lenz a Manninen.

216 Okrem prípadov, na ktoré sa vzťahuje smernica 90/435, totiž právo Spoločenstva členskému štátu výslovne nestanovuje povinnosť, aby vo vzťahu k mechanizmom na zamedzenie alebo obmedzenie reťazového zdanenia alebo dvojitého hospodárskeho zdanenia zabezpečil rovnosť zaobchádzania s dividendami, ktoré rezidentom vyplácajú spoločnosti rezidenti, a s dividendami vyplácanými spoločnosťami nerezidentmi. Z toho vyplýva, že až do už citovaných rozsudkov Verkooijen, Lenz a Manninen nebol problém opísaný v tomto návrhu na začatie prejudiciálneho konania ešte ako taký rozoberaný v judikatúre Súdneho dvora.

217 S prihliadnutím na tieto úvahy musí vnútroštátny súd posúdiť činitele uvádzané v bode 213 tohto rozsudku, najmä stupeň jasnosti a presnosti porušených pravidiel, ako aj ospravedlniteľnosť alebo neospravedlniteľnosť prípadných právnych pochybení.

218 Pokiaľ ide o tretiu podmienku, t. j. požiadavku priamej príčinnej súvislosti medzi porušením povinnosti štátu a škodou, ktorú utrpeli poškodené osoby, prináleží vnútroštátnemu súdu, aby overil, či údajná ujma vyplýva z porušenia práva Spoločenstva dostatočne priamo na to, aby bolo možné zaviazať štát na jej náhradu (pozri v tomto zmysle v oblasti mimozmluvnej zodpovednosti Spoločenstva rozsudok zo 4. októbra 1979, Dumortier frères a i./Rada, 64/76 a 113/76, 167/78 a 239/78, 27/79, 28/79 a 45/79, Zb. s. 3091, bod 21).

219 S výhradou nároku na náhradu škody, ktorý má v prípade splnenia týchto podmienok svoj základ priamo v práve Spoločenstva, musí štát napraviť následky spôsobenej škody v rámci vnútroštátneho práva zodpovednosti za škodu, pričom podmienky stanovené vo vnútroštátnych právnych úpravách náhrady škody nemôžu byť menej výhodné ako podmienky týkajúce sa obdobných vnútroštátnych prostriedkoch nápravy a nemôžu byť upravené tak, aby viedli k praktickej nemožnosti alebo nadmernému sťaženiu získania náhrady (rozsudky z 19. novembra 1991, Francovich a i., C-6/90 a C-9/90, Zb. s. I-5357, body 41 až 43; Brasserie du Pêcheur a Factortame, už citovaný, bod 67, ako aj Köbler, už citovaný, bod 58).

220 Na šiestu až deviatu optázku je preto potrebné odpovedať tak, že v prípade neexistencie právnej úpravy Spoločenstva je vecou vnútroštátneho právneho poriadku každého členského štátu, aby určil príslušné súdy a upravil procesné podmienky žalôb určených na zabezpečenie ochrany práv, ktoré jednotlivcom vyplývajú z práva Spoločenstva, vrátane kvalifikácie žalôb podaných poškodenými osobami na vnútroštátne súdy. Musí byť však zaručené, že jednotlivci budú mať účinný prostriedok nápravy, ktorý im umožní získať vrátenie neprávom vybranej dane a súm, ktoré boli tomuto členskému štátu zaplatené alebo ním vybrané v priamej súvislosti s touto daňou. Pokiaľ ide o iné škody vzniknuté z dôvodu porušenia práva Spoločenstva, ktoré možno pripísať členskému štátu, je tento členský štát povinný nahradiť škody spôsobené jednotlivcom za podmienok uvedených v bode 51 už citovaného rozsudku Brasserie du Pêcheur a Factortame, čo však nevylučuje, že zodpovednosť štátu možno na základe vnútroštátneho práva vyvodiť aj za menej prísnych podmienok.

O návrhu na časové obmedzenie účinkov tohto rozsudku

221 Vláda Spojeného kráľovstva na pojednávaní požiadala Súdny dvor, aby v prípade, ak by Súdny dvor vyložil právo Spoločenstva v tom zmysle, že mu odporuje vnútroštátna právna úprava, akou je tá vo veci samej, časovo obmedzil účinky jeho rozsudku, a to aj pokiaľ ide o žaloby podané na súdy ešte pred dátumom vydania tohto rozsudku.

222 Na podporu tohto návrhu táto vláda na jednej strane zdôrazňuje skutočnosť, že od prijatia vnútroštátnej právnej úpravy v roku 1973 nebola jej zlučiteľnosť s právom Spoločenstva nikdy spochybnená, a na druhej strane poukazuje na vážne finančné dôsledky odhadované na 4,7 miliárd GBP (7 miliárd eur), ktoré by pre Spojené kráľovstvo vyplývali z návrhov na začatie konania pred súdom, ktorý podal prejednávaný návrh na začatie prejudiciálneho konania.

223 Uvedenú sumu žalobkyne vo veci samej napádajú, pričom tvrdia, že táto suma sa pohybuje medzi 100 miliónmi až 2 miliardami GBP. Okrem toho zdôrazňujú, že aj keď sporná vnútroštátna právna úprava nebola predtým nikdy spochybnená na vnútroštátnych súdoch z hľadiska jej zlučiteľnosti s článkami 43 ES a 56 ES, jej vplyv na cezhraničné činnosti bol napriek tomu predmetom viacerých žalôb.

224 V tejto súvislosti stačí konštatovať, že vláda Spojeného kráľovstva uviedla sumu, ktorá pokrýva žaloby podané žalobkyňami vo veci samej tak, ako sú rozoberané vo všetkých prejudiciálnych otázkach, čím vychádza z nepotvrdenej hypotézy, podľa ktorej Súdny dvor na všetky uvedené otázky odpovie v zmysle stanoviska zastávaného žalobkyňami vo veci samej.

225 Za týchto okolností nie je potrebné časovo obmedziť účinky tohto rozsudku.

O trovách

226 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 (veľká komora) rozhodol takto:

1. **Články 43 ES a 56 ES sa majú vykladať v tom zmysle, že ak členský štát uplatňuje systém na zamedzenie alebo obmedzenie reťazového zdanenia alebo dvojitého hospodárskeho zdanenia v prípade dividend, ktoré rezidentom vyplácajú spoločnosti rezidenti, musí zabezpečiť rovnosť zaobchádzania s dividendami, ktoré rezidentom vyplácajú spoločnosti nerezidenti.**

Článkom 43 ES a 56 ES neodporuje právna úprava členského štátu, ktorá od dane z príjmov právnických osôb oslobodzuje dividendy, ktoré spoločnosť rezident prijme od inej spoločnosti rezidenta, zatiaľ čo dividendy, ktoré spoločnosť rezident prijme od spoločnosti nerezidenta, na ktorej má spoločnosť rezident prinajmenšom 10 % hlasovacích práv, zdaňuje touto daňou, pričom v tomto poslednom uvedenom prípade poskytuje daňový úver z dôvodu dane skutočne zaplatenej spoločnosťou rozdeľujúcou zisk v členskom štáte, ktorého je rezidentom, pokiaľ daňová sadzba pre dividendy zahraničného pôvodu nie je vyššia ako daňová sadzba platná pre dividendy vnútroštátneho pôvodu a pokiaľ sa daňový úver prinajmenšom rovná sume zaplatenej v členskom štáte spoločnosti rozdeľujúcej zisk až do výšky dane uplatnenej v členskom štáte spoločnosti prijímajúcej zisk.

Článku 56 ES odporuje právna úprava členského štátu, ktorá od dane z príjmov právnických osôb oslobodzuje dividendy, ktoré spoločnosť rezident prijme od inej spoločnosti rezidenta, zatiaľ čo tieto dividendy, ktoré spoločnosť rezident prijme od spoločnosti nerezidenta, na ktorej má menej ako 10 % hlasovacích práv, zdaňuje touto daňou bez toho, aby jej poskytla daňový úver z dôvodu dane skutočne zaplatenej spoločnosťou rozdeľujúcou zisk v štáte, ktorého je rezidentom.

2. **Článkom 43 ES a 56 ES odporuje právna úprava členského štátu, ktorá spoločnosti rezidentovi prijímajúcej dividendy od inej spoločnosti rezidenta umožňuje odpočítať od sumy preddavku na daň z príjmov právnických osôb, ktorý dlhuje prvá spoločnosť, sumu preddavku na túto daň zaplatenú druhou spoločnosťou, zatiaľ čo v prípade spoločnosti rezidenta prijímajúcej dividendy od spoločnosti nerezidenta, nie je takéto odpočítanie možné, pokiaľ ide o daň zodpovedajúcu rozdeleným ziskom, ktorú zaplatila táto posledná uvedená spoločnosť v štáte, ktorého je rezidentom.**

3. **Článkom 43 ES a 56 ES neodporuje právna úprava členského štátu, ktorá stanovuje, že každá daňová úľava, na ktorú má z dôvodu dane zaplatenej v zahraničí nárok spoločnosť rezident, ktorá prijala dividendy zahraničného pôvodu, znižuje sumu dane z príjmov právnických osôb, na ktorú si môže započítať preddavok na daň z príjmov právnických osôb.**

Článku 43 ES odporuje právna úprava členského štátu, ktorá umožňuje spoločnosti rezidentovi previesť na dcérske spoločnosti, ktoré sú rezidentmi, sumu preddavku na daň z príjmov právnických osôb, ktorú nemožno započítať na daň z príjmov právnických osôb dlhovanú touto prvou spoločnosťou za dané účtovné obdobie alebo za predchádzajúce, či nasledujúce účtovné obdobia, aby si ju tieto dcérske spoločnosti mohli započítať na úhradu ich dane z príjmov právnických osôb, ale neumožňuje spoločnosti rezidentovi previesť takúto sumu na dcérske spoločnosti, ktoré sú nerezidentmi, v prípade, ak tieto dcérske spoločnosti majú v tomto členskom štáte daňovú povinnosť za zisky, ktoré tam dosiahli.

4. **Článkom 43 ES a 56 ES odporuje právna úprava členského štátu, ktorá od preddavku na daň z príjmov právnických osôb oslobodzuje spoločnosti rezidentov vyplácajúce svojim akcionárom dividendy pochádzajúce z dividend vnútroštátneho pôvodu, ktoré ony samy prijali, zatiaľ čo spoločnostiam rezidentom vyplácajúcim svojim akcionárom dividendy**

pochádzajúce z dividend zahraničného pôvodu, ktoré ony samy prijali, ponecháva možnosť zvoliť si režim, ktorý im umožní vrátenie preddavku na daň z príjmov právnických osôb, ale na jednej strane tieto spoločnosti zaväzuje zaplatiť tento preddavok a následne požiadať o jeho vrátenie a na druhej strane neupravuje daňový úver pre ich akcionárov, aj keď by im bol poskytnutý v prípade, ak by spoločnosť rezident rozdelila zisk na základe dividend vnútroštátneho pôvodu.

5. **Článok 57 ods. 1 ES sa má vykladať v tom zmysle, že ak členský štát prijal pred 31. decembrom 1993 právnu úpravu, ktorá obsahuje obmedzenia pohybu kapitálu do tretích krajín alebo z tretích krajín zakázané článkom 56 ES, a po tomto dátume prijme opatrenia, ktoré síce takisto vytvárajú obmedzenie tohto pohybu, vo svojej podstate sú však identické s predchádzajúcou právnou úpravou alebo sa obmedzujú len na zmiernenie alebo zrušenie prekážky výkonu práv a slobôd Spoločenstva obsiahnutej v skoršej právnej úprave, článku 56 ES neodporuje, ak sa tieto opatrenia uplatňujú voči tretím krajinám, pokiaľ sa vzťahujú na pohyby kapitálu zahŕňajúce priame investície vrátane investícií do nehnuteľného majetku, usadenia sa, poskytovania finančných služieb alebo vstupu cenných papierov na kapitálové trhy. V tejto súvislosti nemožno za priame investície považovať účasti na spoločnosti, ktoré neboli nadobudnuté s cieľom vytvorenia alebo udržania trvalých a priamych hospodárskych prepojení medzi akcionárom a touto spoločnosťou a neumožňujú akcionárovi účinne sa zúčastniť na riadení tejto spoločnosti alebo jeho kontrole.**

6. **V prípade neexistencie právnej úpravy Spoločenstva je vecou vnútroštátneho právneho poriadku každého členského štátu, aby určil príslušné súdy a upravil procesné podmienky žalôb určených na zabezpečenie ochrany práv, ktoré jednotlivcom vyplývajú z práva Spoločenstva, vrátane kvalifikácie žalôb podaných poškodenými osobami na vnútroštátne súdy. Musí byť však zaručené, že jednotlivci budú mať účinný prostriedok nápravy, ktorý im umožní získať vrátenie neprávom vybranej dane a súm, ktoré boli tomuto členskému štátu zaplatené alebo ním vybrané v priamej súvislosti**

s touto daňou. Pokiaľ ide o iné škody vzniknuté z dôvodu porušenia práva Spoločenstva, ktoré možno pripísať členskému štátu, je tento členský štát povinný nahradiť škody spôsobené jednotlivcom za podmienok uvedených v bode 51 rozsudku z 5. marca 1996, Brasserie du Pêcheur a Factortame (C-46/93 a C-48/93), čo však nevylučuje, že zodpovednosť štátu možno na základe vnútroštátneho práva vyvodiť aj za menej prísnych podmienok.

Podpisy