ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 23. februára 2006 *

Vo veci C-471/04,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Nemecko) zo 14. júla 2004 a doručený Súdnemu dvoru 5. novembra 2004, ktorý súvisí s konaním:

Finanzamt Offenbach am Main-Land

proti

Keller Holding GmbH,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory P. Jann, sudcovia N. Colneric, K. Lenaerts (spravodajca), E. Juhász a E. Levits,

* Jazyk konania: nemčina.

generálny advokát: M. Poiares Maduro,
tajomník: B. Fülöp, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 1. decembra 2005,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Finanzamt Offenbach am Main-Land, v zastúpení: V. Hageböck, splnomocnený zástupca,

— Keller Holding GmbH, v zastúpení: K. Friedrich a H. Rehm, daňoví poradcovia, ako aj J. Nagler, Rechtsanwalt,

— nemecká vláda, v zastúpení: N. Wunderlich a U. Forsthoff, splnomocnení zástupcovia,

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: C. Jackson, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci S. Moore a J. Stratford, barristers,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal a K. Gross, splnomocnení zástupcovia,

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

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 52 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 43 ES), 58 a 73b Zmluvy ES (teraz články 48 ES a 56 ES).

2 Tento návrh bol predložený v rámci právneho sporu medzi Finanzamt Offenbach am Main-Land a Keller Holding GmbH (ďalej len „Keller Holding"), spoločnosťou, ktorá v celom rozsahu podlieha dani v Nemecku, týkajúceho sa daňovej neodpočítateľnosti finančných výdavkov, ktoré majú hospodársku súvislosť s dividendami, ktoré jej vypláca nepriama dcérska spoločnosť so sídlom v Rakúsku.

Právny rámec

Dohoda o Európskom hospodárskom priestore

3 Článok 6 Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992 (Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3; Mim. vyd. 11/052, s. 3, ďalej len „dohoda EHP") stanovuje:

„Bez toho, aby bol dotknutý budúci vývoj prípadového práva [judikatúry, — *neoficiálny preklad*] sa ustanovenia tejto dohody, pokiaľ sú zhodné v podstate so

zodpovedajúcimi pravidlami Zmluvy o založení Európskeho hospodárskeho spoločenstva a s pravidlami Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva uhlia a ocele, a aktmi, ktoré sú prijaté na uplatnenie oboch zmlúv, pri ich vykonávaní a uplatňovaní vykladajú v súlade s príslušnými rozhodnutiami Súdneho dvora Európskych spoločenstiev, ktoré tento dvor prijal pred dátumom podpísania tejto dohody."

4 Článok 31 ods. 1 dohody EHP znie takto:

„V rámci ustanovení tejto dohody nebudú existovať žiadne obmedzenia ohľadne slobody usadiť sa štátnych príslušníkov členského štátu ES alebo štátu EZVO [Európske združenie voľného obchodu] na území ktoréhokoľvek z týchto štátov. To sa uplatní takisto aj na zakladanie obchodných zastúpení, organizačných zložiek a dcérskych spoločností štátnymi príslušníkmi ktoréhokoľvek členského štátu ES alebo štátu EZVO na území ktoréhokoľvek z týchto štátov.

Sloboda usadiť sa zahŕňa aj právo začať a vykonávať samostatnú zárobkovú činnosť, založiť a viesť podniky, najmä spoločnosti v zmysle druhého odseku článku 34, za podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov právom štátu, v ktorom dochádza k usadeniu sa, pokiaľ ustanovenia kapitoly 4 nestanovujú inak."

5 Článok 34 dohody EHP stanovuje:

„So spoločnosťami založenými podľa zákonov členského štátu ES alebo štátu EZVO a ktoré majú svoje sídlo, ústredie alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti na území zmluvných strán, sa pre účel tejto kapitoly zaobchádza rovnako ako s fyzickými osobami, ktoré sú štátnymi príslušníkmi členských štátov ES alebo štátov EZVO.

‚Spoločnosťami' sa rozumejú spoločnosti založené podľa občianskeho alebo obchodného práva vrátane družstiev a iných právnických osôb podľa verejného alebo súkromného práva s výnimkou neziskových spoločností."

Právna úprava Spoločenstva

6 Podľa znenia článku 4 ods. 1 a 2 smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147):

„1. 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...

2. Každý členský štát si však ponecháva možnosť ustanoviť, že akékoľvek poplatky vzťahujúce sa na podiel a akékoľvek straty pochádzajúce z rozdelenia ziskov dcérskej spoločnosti nemožno odrátať zo zdaniteľných ziskov materskej spoločnosti. ..."

Dohoda medzi Spolkovou republikou Nemecko a Rakúskou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia

7 Článok 15 dohody uzavretej 4. októbra 1954 medzi Spolkovou republikou Nemecko a Rakúskou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti daní z príjmu a z majetku a v oblasti obchodnej dane a pozemkovej dane (ďalej len „daňová dohoda") stanovuje, že „... štát sídla oslobodí príjmy pochádzajúce z rozdelenia dividend, ktoré spoločnosť sídliaca v tomto štáte prijme od inej spoločnosti so sídlom v inom štáte a ktorej základné imanie do výšky najmenej 10 % patrí priamo prvej menovanej spoločnosti".

Vnútroštátna právna úprava

8 § 8b ods. 1 zákona z roku 1991 o dani z príjmov právnických osôb (Körperschaftsteuergesetz 1991, ďalej len „KStG"), s nadpisom „Podiel na základnom imaní zahraničných spoločností", stanovuje, že dividendy, ktoré spoločnosť podliehajúca v celom rozsahu dani prijme od kapitálovej spoločnosti podliehajúcej v celom rozsahu dani, nie sú brané do úvahy pri výpočte daňového základu, ak je časť vlastného základného imania pochádzajúca zo ziskov oslobodených od dane v zahraničí „považovaná za použitú na tieto účely".

9 Toto ustanovenie umožňuje najmä spoločnosti podliehajúcej v celom rozsahu dani v Nemecku prerozdeliť v rámci holdingu, do ktorého patrí, dividendy prijaté od spoločností so sídlom v Rakúsku, ktoré sú samotné oslobodené od dane v Nemecku podľa článku 15 daňovej dohody, bez toho, aby dividendy takto prerozdelené spadali do daňového základu spoločnosti, ktorá ich prijala.

10 Za čisto vnútroštátneho predpokladu dividendy, ktoré spoločnosť podliehajúca v celom rozsahu dani v Nemecku rozdeľuje inej spoločnosti podliehajúcej v celom rozsahu dani, spadajú v poslednej menovanej spoločnosti do základu dane z príjmov právnických osôb. Aby sa predsa len zamedzilo dvojitému zdaneniu rozdeľovaných ziskov, § 36 ods. 2 bod 3 zákona z roku 1990 o dani z príjmu (Einkommensteuergesetz 1990, ďalej len „EStG") stanovuje, že daň zaplatená spoločnosťou podliehajúcou v celom rozsahu dani a rozdeľujúcou dividendy je odpočítateľná od dane, ktorú má zaplatiť akcionár prijímajúci dividendy. Preto hoci tieto dividendy spadajú do daňového základu spoločností podliehajúcich v celom rozsahu dani v Nemecku, tieto spoločnosti sú oslobodené od dane z prijatých dividend prostredníctvom metódy odpočtu už zaplatenej dane.

11 § 3c EStG stanovuje, že v rozsahu, v akom majú výdavky priamu hospodársku súvislosť s nezdaniteľnými ziskami, nemôžu byť tieto výdavky pri určení základu dane odpočítané ako daňové výdavky.

12 V zmysle tohto ustanovenia uplatňovaného v spojení s § 8b ods. 1 KStG sa zákaz odpočítania finančných výdavkov týkajúcich sa podielu na spoločnosti neuplatňuje za absencie dividend rozdeľovaných v režime oslobodenia od daní. Naopak, pokiaľ sú dividendy rozdeľované v takomto režime, finančné výdavky na podiel nie sú odpočítateľné v pomere, v akom sa týkajú týchto dividend.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

13 V priebehu rokov 1993 až 1995 Keller Holding, ktorý mal svoje sídlo a ústredie na území Nemecka, vlastnil ako jediný spoločník okrem iného obchodné podiely inej

spoločnosti so sídlom v Nemecku, Keller Grundbau GmbH (ďalej len „Keller Grundbau"). Táto spoločnosť zase vlastnila obchodné podiely spoločnosti so sídlom v Rakúsku, Keller Grundbau GmbH Wien (ďalej len „Keller Wien").

14 Za roky 1994 a 1995 Keller Wien rozdelil dividendy, ktoré podľa ustanovení daňovej dohody prijal v režime daňového oslobodenia Keller Grundbau, ktorý ich previedol na Keller Holding. V zmysle § 8b ods. 1 KStG takto prerozdelené dividendy neboli zohľadnené pri určení základu dane z príjmov právnických osôb, ktorej bol daňovníkom Keller Holding.

15 Posledná menovaná spoločnosť odpočítala ako daňové výdavky súhrn úrokov z kapitálu požičaného na získanie podielu v Keller Grundbau, ako aj s tým súvisiace výdavky správy. Finanzamt Offenbach-Stadt, pod ktorý v tom čase spadal Keller Holding v oblasti dane z príjmov právnických osôb, odmietol odpočítanie predmetných výdavkov v zmysle spojených ustanovení § 8b ods. 1 KStG a § 3c EStG v pomere, v akom sa tieto výdavky vzťahovali na dividendy oslobodené od dane, najmä dividendy pochádzajúce od Keller Wien.

16 Keller Holding podal žalobu pred Hessische Finanzgericht, ktorý mu v prípade daňového priznania vzťahujúceho sa na roky 1994 a 1995 vyhovel. Tento súd sa v podstate domnieval, že predmetná vnútroštátna právna úprava bola v rozpore s článkami 52, 58 a 73b Zmluvy.

17 Následne sa stal, čo sa týka zdaňovania Keller Holding, príslušným Finanzamt Offenbach am Main-Land (ďalej len „Finanzamt"). Finanzamt podal návrh na obnovu konania — „Revision" — pred Bundesfinanzhof proti rozsudku Hessische Finanzgericht, v ktorom bolo vyhovené tejto spoločnosti.

18 Bundesfinanzhof konštatuje, že keďže dividendy vyplatené materskej spoločnosti podliehajúcej v celom rozsahu dani v Nemecku jej nepriamou dcérskou spoločnosťou sídliacou v Rakúsku sú na základe § 8b ods. 1 KStG a § 3c EStG vylúčené zo základu dane, ktorej platiteľom je táto materská spoločnosť, výdavky spojené s podielom materskej spoločnosti nie sú odpočítateľné v rozsahu, v akom sa vzťahujú na dividendy oslobodené od dane. Naopak, dividendy, ktoré prijala spoločnosť podliehajúca v celom rozsahu dani v Nemecku od nepriamej dcérskej spoločnosti so sídlom na nemeckom území, spadajú do daňového základu dane, ktorú má zaplatiť spoločnosť — príjemca a výdavky súvisiace s jej podielom sú odpočítateľnými daňovými výdavkami, dokonca aj ak z dôvodu možnosti odpočítania od dane platenej spoločnosťou rozdeľujúcou dividendy dane dlžnej akcionárom, ktorý prijíma dividendy, sú spoločnosti podliehajúce v celom rozsahu dani v Nemecku v podstate oslobodené od dane z dividend vyplatených iným spoločnostiam so sídlom v Nemecku.

19 Za týchto okolností Bundesfinanzhof rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Je zlučiteľné s článkom 52 v spojení s článkom 58 Zmluvy... a článkom 73b Zmluvy..., že finančné výdavky spoločnosti, ktoré majú priamu hospodársku súvislosť so ziskom oslobodeným od dane na vnútroštátnom území, pochádzajúcim z podielu v kapitálovej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte, môžu byť odpočítateľné ako daňové výdavky iba v tom rozsahu, v akom nebol rozdelený žiadny zisk z uvedeného podielu oslobodený od dane?“

O prejudiciálnej otázke

20 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či ustanovenia Zmluvy ES týkajúce sa slobody usadiť sa a voľného pohybu kapitálu bránia právnej úprave

členského štátu, ktorá vylučuje daňový odpočet finančných výdavkov vzťahujúcich sa na dividendy zo zisku materskej spoločnosti podliehajúcej v plnom rozsahu dani v tomto štáte oslobodené od dane z dôvodu, že dividendy pochádzajú od nepriamej dcérskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte.

Úvodné pripomienky

21 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že možnosť odpočítať finančné výdavky súvisiace s podielom Keller Holding na základnom imaní Keller Grundbau za účtovné roky 1994 a 1995 bola odmietnutá v rozsahu, v akom sa tieto výdavky týkali dividend vyplatených nepriamou dcérskou spoločnosťou so sídlom v Rakúsku nemeckej dcérskej spoločnosti, ktorá ich previedla na materskú spoločnosť.

22 Na úvod je potrebné odmietnuť argumentáciu Finanzamt Offenbach am Main-Land, ako aj nemeckej vlády a vlády Spojeného kráľovstva, podľa ktorej sa konanie vo veci samej týka čisto vnútornej situácie členského štátu, takže nie je potrebné vykladať ustanovenia Zmluvy týkajúce sa slobody usadiť sa a voľného pohybu kapitálu.

23 V konečnom dôsledku, hoci sa konanie vo veci samej iste týka materskej spoločnosti so sídlom v Nemecku namietajúcej proti rozhodnutiu nemeckého správcu dane, ktorým jej bolo upreté požívať výhodu odpočítania výdavkov vynaložených na získanie podielu v dcérskej spoločnosti so sídlom rovnako v Nemecku, nevyplýva z toho, že toto rozhodnutie je založené na vnútroštátnej právnej úprave vylučujúcej možnosť odpočítania predmetných výdavkov z dôvodu predpokladanej priamej hospodárskej súvislosti medzi týmito výdavkami a dividendami vyplatenými nepriamou dcérskou spoločnosťou so sídlom v Rakúsku, ktoré ako také sú podľa článku 15 daňovej dohody oslobodené od dane z príjmov právnických osôb v Nemecku.

24 Pretože právna úprava, ktorej sa týka konanie vo veci samej, sa uplatňuje na situácie súvisiace s obchodovaním v rámci Spoločenstva, na problém vyplývajúci z tohto sporu sa môžu vzťahovať ustanovenia Zmluvy týkajúce sa základných slobôd (pozri v tomto zmysle rozsudky z 15. decembra 1982, Oosthoek's Uitgeversmaatschappij, 286/81, Zb. s. 4575, bod 9, a z 15. mája 2003, Salzmann, C-300/01, Zb. s. I-4899, bod 32).

25 Okrem toho je potrebné pripomenúť, že Rakúska republika pristúpila k Európskej únii až 1. januára 1995. Z toho vyplýva, že Zmluva sa v rozsahu, v akom sa konanie vo veci samej týka skutočností, ktoré nastali v roku 1994, na tento štát neuplatňuje.

26 Súdny dvor má však poskytnúť vnútroštátnemu súdu všetky výkladové prostriedky týkajúce sa práva Spoločenstva, ktoré mu môžu pomôcť rozhodnúť v prejednávanej veci, a to bez ohľadu na to, či tento súd na ne osobitne odkázal vo svojich otázkach alebo nie (pozri najmä rozsudky zo 4. marca 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, C-87/97, Zb. s. I-1301, bod 16, a zo 7. septembra 2004, Trojani, C-456/02, Zb. s. I-7573, bod 38).

27 Preto ako poznamenali Keller Holding a Komisia Európskych spoločenstiev, je potrebné v rozsahu, v akom sa návrh na začatie prejudiciálneho konania týka skutočností datovaných rokom 1994, zobrať do úvahy ustanovenia dohody EHP týkajúce sa slobody usadiť sa a voľného pohybu kapitálu, ktoré sa uplatňovali na vzťahy medzi Spolkovou republikou Nemecko a Rakúskou republikou od 1. januára 1994 do pristúpenia Rakúskej republiky k Európskej únii.

O výklade ustanovení týkajúcich sa slobody usadiť sa

28 Na úvod je potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry, aj keď priame dane patria do právomoci členských štátov, členské štáty ich musia uplatňovať v súlade s právom Spoločenstva (rozsudky z 29. apríla 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Zb. s. I-2651, bod 19, a zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 19).

29 Sloboda usadiť sa, ktorú článok 52 Zmluvy priznáva štátnym príslušníkom Spoločenstva a ktorá zahŕňa ich právo začať vykonávať samostatnú zárobkovú činnosť, ako aj právo založiť a viesť podniky za rovnakých podmienok ako podmienky stanovené pre vlastných štátnych príslušníkov právom štátu, v ktorom dochádza k usadeniu sa, zahŕňa v súlade s článkom 58 Zmluvy aj právo spoločností, ktoré sú založené podľa zákonov členského štátu a ktoré majú svoje sídlo, ústredie alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti v Európskom spoločenstve, vykonávať ich činnosť v dotknutom členskom štáte prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia (rozsudok z 21. septembra 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Zb. s. I-6161, bod 35).

30 Okrem toho, hoci cieľom ustanovení týkajúcich sa slobody usadiť sa je podľa ich znenia zabezpečiť zaobchádzanie v hostiteľskom členskom štáte podľa podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov, bránia aj tomu, aby domovský štát zasahoval do usadenia niektorého z jeho štátnych príslušníkov alebo spoločnosti založenej v súlade s jeho právnymi predpismi v inom členskom štáte (rozsudok zo 16. júla 1998, ICI, C-264/96, Zb. s. I-4695, bod 21).

31 V súlade s právnou úpravou, ktorej sa týka konanie vo veci samej, dividendy vyplatené nepriamou dcérskou spoločnosťou a prevedené na materskú spoločnosť

dcérskou spoločnosťou patria do základu dane, ktorú má uhradiť materská spoločnosť, ak všetky predmetné spoločnosti podliehajú dani v celom rozsahu v Nemecku. Predsa sú však metódou odpočtu už zaplatenej dane tieto dividendy v skutočnosti oslobodené od dane.

32 Naopak, dividendy vyplatené za rovnakých podmienok nepriamou dcérskou spoločnosťou so sídlom v Rakúsku sú podľa článku 15 daňovej dohody priamo oslobodené od dane a nespadajú teda do základu dane, ktorú má zaplatiť materská spoločnosť podliehajúca v celom rozsahu dani v Nemecku.

33 Pretože podľa § 3c EStG výdavky, ktoré majú priamu hospodársku súvislosť s nezdaňovanými príjmami, nemôžu byť odpočítané ako daňové výdavky, finančné výdavky, ktoré znáša materská spoločnosť, ktorá podlieha v celom rozsahu dani v Nemecku a ktorá nepriamo vlastní podiel v dcérskej spoločnosti so sídlom v Rakúsku, nie sú odpočítateľné v rozsahu, v akom sa týkajú dividend vyplatených touto dcérskou spoločnosťou a prevedených na materskú spoločnosť v režime oslobodenia od dane. Naopak, za predpokladu, že všetky dotknuté spoločnosti podliehajú dani v Nemecku, takéto výdavky sú odpočítateľné v celom rozsahu. Za takéhoto predpokladu rozdelené dividendy spadajú do základu dane, ktorú je povinná zaplatiť spoločnosť — akcionár, hoci v skutočnosti sú tieto dividendy rovnako oslobodené od dane.

34 Z toho vyplýva, že daňová situácia spoločnosti, ktorá má nepriamu dcérsku spoločnosť v Rakúsku, ako je žalovaná spoločnosť v konaní vo veci samej, je menej priaznivá ako daňová situácia, ktorú by táto spoločnosť mala, pokiaľ by táto nepriama dcérska spoločnosť mala sídlo v Nemecku. Iste, v oboch prípadoch môžu byť dividendy prevedené v rámci holdingu bez toho, aby boli zdaňované prostredníctvom oslobodenia dividend vyplácaných spoločnosťami so sídlom v Rakúsku na základe uplatnenia daňovej dohody, alebo v prípade, keď má nepriama dcérska spoločnosť sídlo v Nemecku, metódou odpočtu dane zaplatenej spoločnosťou, ktorá rozdeľovala dividendy, z dane spoločnosti, ktorá ich prijala. Napriek

tomu, iba v prípade, ak má nepriama dcérska spoločnosť sídlo na vnútroštátnom území, finančné výdavky, ktoré majú hospodársku súvislosť s dividendami vyplatenými touto spoločnosťou, sú v plnom rozsahu odpočítateľné.

35 S ohľadom na tento rozdiel v zaobchádzaní, materská spoločnosť môže byť odrádzaná od vykonávania svojich činností prostredníctvom dcérskych spoločností alebo nepriamych dcérskych spoločností so sídlom v iných členských štátoch (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. septembra 2003, Bosal, C-168/01, Zb. s. I-9409, bod 27).

36 Napriek tomu nemecká vláda a vláda Spojeného kráľovstva na jednej strane tvrdia, že takýto rozdiel v zaobchádzaní nepredstavuje obmedzenie slobody usadiť sa, pretože situácia materskej spoločnosti so sídlom v jednom členskom štáte, ktorá má nepriamu dcérsku spoločnosť, ktorej sídlo sa nachádza v tom istom členskom štáte, nie je porovnateľná so situáciou materskej spoločnosti, ktorej nepriama dcérska spoločnosť má sídlo v inom členskom štáte. Zdôrazňujú, že hoci dividendy vyplatené nepriamou vnútroštátnou dcérskou spoločnosťou spadajú do základu dane materskej spoločnosti, dividendy vyplatené rakúskou nepriamou dcérskou spoločnosťou sú oslobodené od dane. Obmedzenie možnosti odpočítať finančné výdavky je dôsledkom nezdaniteľnej povahy dividend pochádzajúcich zo zahraničia. Skutočnosť, že Keller Holding nepožíva výhodu metódy daňového odpočtu, vyplýva z okolnosti, že Keller Wien má sídlo v Rakúsku, a preto podlieha rakúskej dani z príjmov právnických osôb. Takto má táto spoločnosť na rozdiel od nepriamej dcérskej spoločnosti sídliacej v Nemecku platiť daň z príjmov právnických osôb rakúskym orgánom a nie nemeckým orgánom.

37 V tejto súvislosti treba poznamenať, že čo sa týka zdanenia prijatých dividend, materské spoločnosti podliehajúce v celom rozsahu dani v Nemecku sa nachádzajú v porovnateľnej situácii, či prijímajú dividendy od nepriamej dcérskej spoločnosti so sídlom v tomto členskom štáte, alebo od nepriamej dcérskej spoločnosti, ktorá má svoje sídlo v Rakúsku. V konečnom dôsledku v obidvoch prípadoch sú dividendy

prijaté materskou spoločnosťou v skutočnosti oslobodené od dane. Preto obmedzenie možnosti odpočítať finančné výdavky pre materskú spoločnosť — ako dôsledok nezdaňovania dividend — ktoré sa týka výlučne dividend pochádzajúcich zo zahraničia, neodráža rozdielnu situáciu materských spoločností podľa toho, či nepriama dcérska spoločnosť nimi vlastnená má svoje sídlo v Nemecku alebo v inom členskom štáte.

38 Skutočnosť, že nepriame dcérske spoločnosti so sídlom v Rakúsku nepodliehajú dani z príjmov právnických osôb v Nemecku, nie je v tejto súvislosti relevantná. Rozdiel v daňovom zaobchádzaní, o ktorý ide v konaní vo veci samej, sa týka materských spoločností podľa toho, či majú alebo nemajú nepriame dcérske spoločnosti v Nemecku, hoci všetky tieto materské spoločnosti majú sídla v tomto členskom štáte. Čo sa týka daňového postavenia týchto materských spoločností vo vzťahu k dividendám vyplácaným ich nepriamymi dcérskymi spoločnosťami, je nutné konštatovať, že tieto dividendy nie sú zdanené v rámci materských spoločností bez ohľadu na to, či pochádzajú od nepriamych dcérskych spoločností zdaňovaných v Nemecku alebo Rakúsku.

39 Na druhej strane, odkazujúc na rozsudky z 28. januára 1992, Bachmann (C-204/90, Zb. s. I-249), a Komisia/Belgicko (C-300/90, Zb. s. I-305), nemecká vláda a vláda Spojeného kráľovstva tvrdia, že daňová právna úprava, ktorej sa týka konanie vo veci samej, je objektívne odôvodnená potrebou zachovania koherencie vnútroštátneho daňového systému. V rámci rovnakého zdaňovania existuje priame spojenie medzi poskytnutím daňovej výhody, a to možnosti odpočítať finančné výdavky spojené s podielom získaným jednou spoločnosťou v inej spoločnosti a kompenzáciou tejto výhody daňovým odvodom pri príležitosti zdanenia rozdeľovaných dividend. Opačne, daňová nevýhoda, ktorú znáša materská spoločnosť, akou je materská spoločnosť v konaní vo veci samej, a to nemožnosť odpočítať tieto výdavky, je kompenzovaná zodpovedajúcou výhodou pri príležitosti prijatia dividend oslobodených od dane.

40 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že v príslušných bodoch 28 a 21 už citovaných rozsudkov Bachmann a Komisia/Belgicko Súdny dvor pripustil, že nevyhnutnosť zachovania koherencie daňového systému môže odôvodniť určité obmedzenie výkonu základných slobôd garantovaných Zmluvou. Aby však argument založený na takomto zdôvodnení mohol obstáť, je potrebné, aby existovala priama spojitosť medzi predmetnou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody prostredníctvom určitého daňového odvodu (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. novembra 1995, Svensson a Gustavsson, C 484/93, Zb. s. I-3955, bod 18; ICI, už citovaný, bod 29, a Manninen, už citovaný, bod 42).

41 Zo skúmania predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy vyplýva, že spoločnosti podliehajúce v celom rozsahu dani v Nemecku, ktoré kontrolujú dcérsku spoločnosť alebo nepriamu dcérsku spoločnosť so sídlom v tomto členskom štáte, požívajú zároveň výhodu daňového odpočtu finančných výdavkov súvisiacich s ich podielmi a výhodu daňového oslobodenia dividend pri uplatnení metódy odpočítania dane. Naopak, hoci sú dividendy, ktoré materské spoločnosti podliehajúce v celom rozsahu dani v Nemecku prijímajú od dcérskej spoločnosti alebo nepriamej dcérskej spoločnosti so sídlom v Rakúsku, rovnako oslobodené od daní, daňový odpočet výdavkov súvisiacich s ich podielmi je vždy vylúčený.

42 Preto nemožno z dôvodu potreby zachovania daňovej koherencie vyhovieť argumentu, podľa ktorého pre nemeckú materskú spoločnosť, ktorá prijala dividendy rozdeľované nepriamou dcérskou spoločnosťou so sídlom v Rakúsku, nemožnosť odpočítania jej finančných výdavkov kompenzuje daňová výhoda tvorená oslobodením predmetných dividend, pretože v prípade materskej spoločnosti, ktorá prijíma dividendy od nepriamej dcérskej spoločnosti so sídlom v Nemecku, daňová výhoda predstavujúca možnosť odpočítania finančných výdavkov súvisiacich s jej podielom na základnom imaní dcérskych spoločností nezodpovedá v skutočnosti žiadnemu daňovému odvodu z dividend rozdeľovaných v prospech tejto materskej spoločnosti. V konečnom dôsledku, ako to tvrdí samotná nemecká vláda, v poslednom menovanom prípade s cieľom vyhnúť sa dvojitému hospodárskemu zdaneniu rozdeľovaného zisku je daňová povinnosť na dani z príjmov právnických osôb kompenzovaná možnosťou odpočítania dane zaplatenej spoločnosťou rozdeľujúcou dividendy.

43 S cieľom určiť existenciu potreby zachovania koherencie daňového systému nemecká vláda tiež nemôže vyvodzovať argument zo skutočnosti, že zisky vyprodukované nepriamou zahraničnou dcérskou spoločnosťou — na rozdiel od ziskov nepriamej dcérskej spoločnosti so sídlom v Nemecku — nie sú zdaňované v tomto členskom štáte. V konečnom dôsledku právna úprava, ktorej sa týka konanie vo veci samej, nestanovuje vzťah medzi možnosťou odpočítania finančných výdavkov súvisiacich s podielom materskej spoločnosti a zdaniteľným ziskom na strane nepriamej dcérskej spoločnosti. Okrem toho, keďže zisk vyprodukovaný touto nepriamou dcérskou spoločnosťou, ktorý jej umožňoval rozdeľovať dividendy, podlieha dani z príjmov právnických osôb v Rakúsku, rovnako ako je v Nemecku zdaňovaný zisk nepriamej dcérskej spoločnosti, ktorej sídlo sa nachádza v tomto členskom štáte, miesto sídla materskej spoločnosti je v tejto súvislosti bezpredmetné.

44 Z rovnakých dôvodov vnútroštátna právna úprava, ktorej sa týka konanie vo veci samej, nemôže byť odôvodnená princípom teritoriality, ktorý bol pripustený Súdnym dvorom v bode 22 rozsudku z 15. mája 1997, Futura Participations a Singer (C-250/95, Zb. s. I-2471). Táto právna úprava sa nemôže považovať za úpravu zavádzajúcu tento princíp v rozsahu, v akom vylučuje možnosť odpočítania finančných výdavkov vynaložených materskou spoločnosťou podliehajúcou v celom rozsahu dani v Nemecku a prijímajúcou dividendy pochádzajúce od nepriamej dcérskej spoločnosti v Rakúsku, z dôvodu skutočnosti, že tieto dividendy sú oslobodené od dane v Nemecku, zatiaľ čo dividendy vyplatené rovnakej materskej spoločnosti nepriamou dcérskou spoločnosťou podliehajúcou v celom rozsahu dani v Nemecku a majúcou svoje sídlo v tomto členskom štáte požívajú v skutočnosti rovnako, prostredníctvom metódy odpočtu dane zaplatenej spoločnosťou rozdeľujúcou dividendy, výhodu takéhoto oslobodenia.

45 S cieľom odôvodniť vnútroštátnu právnu úpravu, ktorej sa týka konanie vo veci samej, sa nemecká vláda tiež nemôže dovolávať skutočnosti, že táto právna úprava sa obmedzuje na vykonanie právomoci zdanenia uvedenej v článku 4 ods. 2 smernice 90/435, ktorá priznáva každému členskému štátu možnosť stanoviť, že pokiaľ materská spoločnosť prijme zisk rozdelený dcérskou spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte — zisk, ktorý tento štát nezdanil, alebo ho zdanil oprávniac materskú spoločnosť odrátať z hodnoty daňovej povinnosti tú časť dane z príjmov právnických osôb platenú dcérskou spoločnosťou, ktorá sa vzťahuje na tieto zisky — výdavky

súvisiace s týmto podielom nie sú odpočítateľné od zdaniteľného zisku materskej spoločnosti. V konečnom dôsledku bez ohľadu na to, či sa táto smernica na predmetný prípad uplatní, takáto možnosť môže byť vykonaná iba za rešpektovania základných ustanovení Zmluvy, v danom prípade jej článku 52.

46 Za nepreukázania toho, že vnútroštátna právna úprava, ktorej sa týka konanie vo veci samej, je odôvodnená naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, je potrebné prijať záver, že článok 52 Zmluvy bráni takejto právnej úprave.

47 V rozsahu, v akom sa táto právna úprava uplatňuje na skutočnosti, ktoré nastali v roku 1994, je potrebné odkázať na ustanovenia týkajúce sa slobody usadiť sa, ktoré sú obsiahnuté v dohode EHP.

48 Ako to upresňuje jej článok 6, ustanovenia tejto dohody, pokiaľ sú zhodné v podstate so zodpovedajúcimi pravidlami Zmluvy a aktmi, ktoré sú prijaté na jej uplatnenie, sú pri ich vykonávaní a uplatňovaní vykladané v súlade s príslušnými rozhodnutiami Súdneho dvora, ktoré tento dvor prijal pred dátumom podpísania tejto dohody. Okrem toho, ako Súdny dvor, tak aj Súdny dvor EZVO uznali potrebu dbania o to, aby ustanovenia dohody EHP v podstate zhodné s ustanoveniami Zmluvy boli vykladané jednotne (rozsudky Súdneho dvora z 23. septembra 2003, Ospelt a Schlössle Weissenberg, C-452/01, Zb. s. I-9743, bod 29, a z 1. apríla 2004, Bellio F.lli, C-286/02, Zb. s. I-3465, bod 34; pozri tiež rozsudok Súdneho dvora EZVO z 12. decembra 2003, EFTA Surveillance Authority/Iceland, E-1/03, EFTA Court Report, s. 143, bod 27).

49 Je teda potrebné poznamenať, že ustanovenia zakazujúce obmedzenia slobody usadiť sa, uvedené v článku 31 dohody EHP, sú zhodné s ustanoveniami uvádzanými článkom 52 Zmluvy.

50 Za týchto okolností je na predloženú otázku potrebné odpovedať, že článok 52 Zmluvy a 31 dohody EHP treba vykladať tak, že bránia právnej úprave členského štátu, ktorá vylučuje daňový odpočet finančných výdavkov vynaložených materskou spoločnosťou podliehajúcou v celom rozsahu dani v tomto štáte na získanie podielov v dcérskej spoločnosti, keď sa tieto výdavky vzťahujú na dividendy, ktoré sú oslobodené od dane z dôvodu skutočnosti, že pochádzajú od nepriamej dcérskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte alebo štáte, ktorý je zmluvnou stranou predmetnej dohody, hoci možnosť odpočítania takýchto výdavkov je prípustná, keď sa tieto výdavky vzťahujú na dividendy vyplatené nepriamou dcérskou spoločnosťou so sídlom v tom istom členskom štáte, ako je štát sídla materskej spoločnosti, a ktoré, v skutočnosti, rovnako požívajú výhodu oslobodenia od dane.

O výklade ustanovení týkajúcich sa voľného pohybu kapitálu

51 Pretože ustanovenia Zmluvy a dohody EHP týkajúce sa slobody usadiť sa bránia vnútroštátnej právnej úprave, akou je právna úprava, ktorej sa týka konanie vo veci samej, nie je potrebné skúmať, či ustanovenia Zmluvy týkajúce sa voľného pohybu kapitálu rovnako bránia tejto právnej úprave.

O trovách

52 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 (prvá komora) rozhodol takto:

Článok 52 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 43 ES) a článok 31 Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992 treba vykladať tak, že bránia právnej úprave členského štátu, ktorá vylučuje daňový odpočet finančných výdavkov vynaložených materskou spoločnosťou podliehajúcou v celom rozsahu dani v tomto štáte na získanie podielov v dcérskej spoločnosti, keď sa tieto výdavky vzťahujú na dividendy, ktoré sú oslobodené od dane z dôvodu skutočnosti, že pochádzajú od nepriamej dcérskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte alebo štáte, ktorý je zmluvnou stranou predmetnej dohody, hoci možnosť odpočítania takýchto výdavkov je prípustná, keď sa tieto výdavky vzťahujú na dividendy vyplatené nepriamou dcérskou spoločnosťou so sídlom v tom istom členskom štáte, ako je štát sídla materskej spoločnosti, a ktoré, v skutočnosti, rovnako požívajú výhodu oslobodenia od dane.

Podpisy