# ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

zo 17. januára 2008 *

Vo veci C-105/07,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Belgicko) zo 17. januára 2007 a doručený Súdnemu dvoru 22. februára 2007, ktorý súvisí s konaním:

**Lammers & Van Cleeff NV**

proti

**Belgicku,**

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory K. Lenaerts, sudcovia G. Arestis (spravodajca), R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský a T. von Danwitz,

* Jazyk konania: holandčina.

generálna advokátka: J. Kokott,
tajomník: R. Grass,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— N. V. Lammers & Van Cleeff, v zastúpení: D. Merckx, advocaat,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal a A. Weimar, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

**Rozsudok**

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 12 ES, 43 ES, 46 ES, 48 ES, 56 ES a 58 ES.

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi spoločnosťou N. V. Lammers & Van Cleeff, ktorá má sídlo v Belgicku (ďalej len „belgická dcérska spoločnosť“), a Belgickým kráľovstvom vo veci zaplatenia dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobia rokov 1996 a 1997.

**Právny rámec**

3 Článok 18 prvý odsek bod 3 zákonníka o daniach z príjmov z roku 1992, konsolidovaného kráľovským nariadením z 10. apríla 1992 (*Moniteur belge* z 30. júla 1992, s. 17120), v znení uplatniteľnom vo veci samej (ďalej len „ZDP z roku 1992“) stanovoval:

„Medzi dividendy patria:

…

3° úroky z pôžičiek, pokiaľ je prekročený niektorý z nižšie uvedených limitov, a to v rozsahu tohto prekročenia:

— buď limit stanovený v článku 55,

— alebo pokiaľ celková suma pôžičiek, z ktorých pochádzajú úroky, na začiatku zdaňovacieho obdobia prevyšuje splatený kapitál zvýšený o zdaňované rezervy.“

4 Článok 18 druhý odsek ZDP z roku 1992 uvádzal:

„Za pôžičku sa považuje akákoľvek pohľadávka, či už tvorená cennými papiermi, alebo nie, vlastnená členom štatutárneho orgánu kapitálovej spoločnosti v tejto spoločnosti alebo spoločníkom osobnej spoločnosti v tejto spoločnosti, ako aj akákoľvek pohľadávka vlastnená ich manželom alebo ich deťmi v týchto spoločnostiach, pokiaľ člen štatutárneho orgánu, spoločník alebo ich manžel majú legálny prospech z príjmov týchto spoločností, s výnimkou:

1° dlhopisov vydaných na základe verejnej výzvy na upisovanie;

2° pohľadávok v družstvách, ktoré sú povolené Conseil national de la coopération (Národná rada pre spoluprácu);

3° pohľadávky členov štatutárneho orgánu alebo spoločníkov, ktorí majú postavenie spoločností uvedených v článku 179.“

5 Článok 179 ZDP z roku 1992 znel takto:

„Dani z príjmov právnických osôb podliehajú spoločnosti rezidenti a od 1. januára 1995 aj obecné sporiteľne uvedené v článku 124 nového zákona o obciach.“

6 Článok 55 ZDP z roku 1992 predovšetkým stanovuje, že úroky z dlhopisov, pôžičiek, pohľadávok, vkladov a z iných cenných papierov predstavujúcich pôžičky možno zohľadniť ako daňové výdavky len v rozsahu, v akom neprekračujú sumu zodpovedajúcu sadzbe uplatňovanej na trhu s ohľadom na konkrétne skutočnosti vlastné posúdeniu rizika spojeného s operáciou, a predovšetkým na finančnú situáciu dlžníka a dĺžku trvania pôžičky.

**Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka**

7 Belgická dcérska spoločnosť bola založená 25. júla 1991. V ten deň boli v súlade s platnými právnymi predpismi vymenovaní traja členovia štatutárneho orgánu, a to dvaja akcionári belgickej dcérskej spoločnosti, ako aj materská spoločnosť B. V. Lammers & Van Cleeff usadená v Holandsku.

8 Na základe pohľadávky materskej spoločnosti B. V. Lammers & Van Cleeff voči belgickej dcérskej spoločnosti jej posledná uvedená platila úroky. V súlade s článkom 18 prvým odsekom bodom 3 druhou zarážkou ZDP z roku 1992 belgická daňová správa tieto úroky čiastočne považovala za dividendy a ako také ich zdanila.

9 Belgická dcérska spoločnosť potom podala sťažnosť proti predmetnému zdaneniu riaditeľovi priamych daní Antwerpen II. Posledný uvedený rozhodnutím zo 17. júna 2002 potvrdil sporné zdanenie. Dňa 16. septembra 2002 belgická dcérska spoločnosť podala žalobu na rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen smerujúcu k zrušeniu uvedeného rozhodnutia.

10 Vnútroštátny súd vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania uvádza, že z článku 18 druhého odseku bodu 3 ZDP z roku 1992 vyplýva, že úroky nie sú prekvalifikované na dividendy, a preto nepodliehajú zdaneniu, pokiaľ sú vyplatené členovi štatutárneho orgánu, ktorý je belgickou spoločnosťou, zatiaľ čo úroky sú prekvalifikované na dividendy, a preto podliehajú zdaneniu, pokiaľ sú vyplatené členovi štatutárneho orgánu, ktorý je zahraničnou spoločnosťou.

11 Za týchto podmienok rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Odporuje článkom 12 [ES], 43 [ES], 46 [ES], 48 [ES], 56 [ES] a 58 ES belgická vnútroštátna právna úprava stanovená v ustanoveniach článku 18 [prvého odseku] bodu 3 a [druhého odseku] bodu 3 [ZDP z roku 1992], ako sa uplatňovali v čase rozhodujúcom pre skutočnosti vo veci samej, podľa ktorých úroky neboli prekvalifikované na dividendy, a preto nepodliehali zdaneniu, pokiaľ boli vyplatené členovi štatutárneho orgánu, ktorý bol belgickou spoločnosťou, zatiaľ čo za rovnakých okolností boli tieto úroky prekvalifikované na dividendy, a preto podliehali zdaneniu, pokiaľ boli vyplatené členovi štatutárneho orgánu, ktorý bol zahraničnou spoločnosťou?“

**O prejudiciálnej otázke**

12 Na úvod je potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry síce priame dane patria do právomoci členských štátov, členské štáty však musia túto právomoc vykonávať v súlade s právom Spoločenstva a musia sa vyhnúť akejkoľvek diskriminácii na základe štátnej príslušnosti (pozri najmä rozsudky z 8. marca 2001, Metallgesellschaft

a i., C-397/98 a C-410/98, Zb. s. I-1727, bod 37; z 12. decembra 2002, Lankhorst-Hohorst, C-324/00, Zb. s. I-11779, bod 26, ako aj z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Zb. s. I-2107, bod 25).

13 Vnútroštátny súd sa vo svojej prejudiciálnej otázke odvoláva na články 12 ES, 43 ES, 46 ES, 48 ES, 56 ES a 58 ES.

14 V tejto súvislosti treba uviesť, že z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že článok 12 ES, ktorý zakotvuje všeobecnú zásadu zákazu akejkoľvek diskriminácie na základe štátnej príslušnosti, sa môže samostatne uplatniť len v situáciách patriacich pod právo Spoločenstva, pre ktoré Zmluva ES nestanovuje osobitné pravidlá zákazu diskriminácie. Zmluva však predovšetkým v článkoch 43 ES a 56 ES stanovuje také osobitné pravidlá v oblastiach slobody usadiť sa a voľného pohybu kapitálu (pozri najmä rozsudky Metallgesellschaft a i., už citovaný, body 38 a 39, ako aj z 11. októbra 2007, Hollmann, C-443/06, Zb. s. I-8491, body 28 a 29).

15 V rozsahu, v akom sa vnútroštátny súd pýta Súdneho dvora na výklad tak článku 43 ES týkajúceho sa slobody usadiť sa, ako aj článku 56 ES týkajúceho sa voľného pohybu kapitálu, treba určiť, či sa na takú právnu úpravu členského štátu, o akú ide vo veci samej, ktorá stanovuje, že úroky spoločnosti rezidenta sa zdaňujú ako dividendy len vtedy, ak sa vyplácajú členovi štatutárneho orgánu alebo spoločníkovi, ktorý má postavenie spoločnosti nerezidenta, môžu vzťahovať tieto slobody.

16 V prejednávanej veci zo spisu vyplýva, že úroky zaplatené belgickou dcérskou spoločnosťou boli prekvalifikované na dividendy, pretože sa vzťahujú na pôžičku poskytnutú materskou spoločnosťou nerezidentom, ktorá má postavenie člena štatutárneho orgánu uvedenej dcérskej spoločnosti.

17 Treba teda preskúmať dotknuté právne predpisy najskôr z hľadiska ustanovení Zmluvy týkajúcich sa slobody usadiť sa.

18 Sloboda usadiť sa, ktorú článok 43 ES priznáva štátnym príslušníkom Spoločenstva a ktorá zahŕňa ich právo prístupu a výkonu samostatne zárobkovej činnosti, ako aj právo založiť a spravovať podniky za rovnakých podmienok, aké určuje právna úprava členského štátu usadenia sa pre vlastných štátnych príslušníkov, zahŕňa v súlade s článkom 48 ES aj právo spoločností, ktoré sú založené v súlade s právnou úpravou členského štátu a ktoré majú svoje 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 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Zb. s. I-7995, bod 41, ako aj Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, už citovaný, bod 36).

19 Pokiaľ ide o spoločnosti, ich sídlo v zmysle článku 48 ES slúži, podobne ako štátna príslušnosť fyzických osôb, na určenie ich spojitosti s právnym poriadkom štátu. Pokiaľ by sa pripustilo, že členský štát, kde je usadená dcérska spoločnosť, môže slobodne uplatňovať rozdielne zaobchádzanie na túto dcérsku spoločnosť len na základe toho, že sídlo jej materskej spoločnosti sa nachádza v inom členskom štáte, zbavilo by to článok 43 ES jeho podstaty (pozri v tomto zmysle rozsudky z 13. júla 1993, Commerzbank, C-330/91, Zb. s. I-4017, bod 13; Metallgesellschaft a i., už citovaný, bod 42, ako aj Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, 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 Saint-Gobain ZN, už citovaný, bod 35, a Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, už citovaný, bod 37).

20 V prejednávanej veci je potrebné uviesť, že vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, zavádza, pokiaľ ide o zdanenie úrokov zaplatených na základe

pohľadávky spoločnosťou rezidentom členovi štatutárneho orgánu, ktorý je spoločnosťou, rozdielne zaobchádzanie podľa toho, či má posledná uvedená svoje sídlo v Belgicku, alebo nie.

21 Z tejto právnej úpravy totiž vyplýva, že úroky zaplatené spoločnosťou členovi štatutárneho orgánu, ktorý je spoločnosťou rezidentom, nie sú prekvalifikované na dividendy, a preto nepodliehajú zdaneniu ani vtedy, ak prekročia niektorý z dvoch limitov stanovených v článku 18 prvom odseku bode 3 ZDP z roku 1992. Naproti tomu, pokiaľ úroky zaplatené spoločnosťou členovi štatutárneho orgánu, ktorý je spoločnosťou nerezidentom, prekročia niektorý z týchto limitov, sú prekvalifikované na dividendy, a preto podliehajú zdaneniu. Spoločnosti riadené členom štatutárneho orgánu, ktorý je spoločnosťou nerezidentom, sú teda podrobené menej priaznivému daňovému zaobchádzaniu ako spoločnosti riadené členom štatutárneho orgánu, ktorý je spoločnosťou rezidentom.

22 Rovnako vo vzťahu k skupinám spoločností, v ktorých materská spoločnosť preberá riadenie v jednej zo svojich dcérskych spoločností, taká právna úprava zavádza rozdielne zaobchádzanie medzi dcérskymi spoločnosťami rezidentmi podľa toho, či ich materská spoločnosť má svoje sídlo v Belgicku, alebo nie, v dôsledku čoho podriaďuje dcérske spoločnosti materskej spoločnosti nerezidenta menej priaznivému zaobchádzaniu ako dcérske spoločnosti materskej spoločnosti rezidenta.

23 Treba pritom uviesť, že rozdielne zaobchádzanie so spoločnosťami rezidentmi v závislosti od miesta usadenia sa spoločnosti, ktorá im v postavení člena štatutárneho orgánu poskytla pôžičku, predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa, keďže spôsobuje, že výkon tejto slobody je menej atraktívny pre spoločnosti usadené v iných členských štátoch, ktoré by v dôsledku toho mohli upustiť od riadenia spoločnosti v členskom štáte, ktorý toto opatrenie prijal, alebo dokonca upustiť od nadobudnutia, založenia alebo ponechania dcérskej spoločnosti v uvedenom členskom štáte (pozri v tomto zmysle rozsudky Lankhorst-Hohorst, už citovaný, bod 32; Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, už citovaný, bod 61, a z 18. júla 2007, Oy AA, C-231/05, Zb. s. I-6373, bod 39).

24 Z toho vyplýva, že rozdielne zaobchádzanie, ktorému sú v rámci takej vnútroštátnej právnej úpravy, o akú ide vo veci samej, podriadené spoločnosti rezidenti v závislosti od miesta usadenia ich člena štatutárneho orgánu, predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa, ktoré je v zásade zakázané článkami 43 ES a 48 ES.

25 Takéto obmedzenie by bolo prípustné iba vtedy, ak by sledovalo legitímny cieľ zlučiteľný so Zmluvou a ak by bolo odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. Navyše by za takéhoto predpokladu muselo byť spôsobilé zabezpečiť uskutočnenie sledovaného cieľa a nesmelo by ísť nad rámec toho, čo je na dosiahnutie tohto cieľa potrebné (pozri najmä rozsudky z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Zb. s. I-10837, bod 35, ako aj Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný, bod 47).

26 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry vnútroštátne opatrenie obmedzujúce slobodu usadiť sa môže byť odôvodnené, pokiaľ sa osobitne zameriava na výlučne umelé konštrukcie, ktorých cieľom je obísť právnu úpravu dotknutého členského štátu (rozsudok Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, už citovaný, bod 72 a citovaná judikatúra).

27 Samotná okolnosť, že spoločnosti rezidentovi poskytne úver príbuzná spoločnosť usadená v inom členskom štáte, nemôže založiť všeobecnú domnienku o zneužití a odôvodniť opatrenie zasahujúce do výkonu základnej slobody zaručenej Zmluvou (rozsudok Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, už citovaný, bod 73 a citovaná judikatúra).

28 Na to, aby mohlo byť obmedzenie slobody usadiť sa opodstatnené dôvodmi boja proti zneužitiam, osobitným cieľom takéhoto obmedzenia musí byť zamedzenie konaniam,

ktoré spočívajú vo vytvorení výlučne umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality s cieľom vyhnúť sa zvyčajne splatnej dani zo zisku dosiahnutého na základe činností vykonaných na vnútroštátnom území (rozsudok Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, už citovaný, bod 74 a citovaná judikatúra).

29 Súdny dvor v bode 80 svojho už citovaného rozsudku Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation rozhodol, že právna úprava členského štátu môže byť opodstatnená dôvodmi súvisiacimi s bojom proti zneužitiam, pokiaľ stanovuje, že úroky zaplatené dcérskou spoločnosťou rezidentom materskej spoločnosti nerezidentovi sú kvalifikované ako rozdelený zisk len vtedy a v takom rozsahu, v akom idú nad rámec toho, na čom by sa tieto spoločnosti dohodli za podmienok úplnej hospodárskej súťaže, to znamená na obchodných podmienkach, na ktorých by sa takéto spoločnosti mohli dohodnúť, pokiaľ by nepatrili do rovnakej skupiny spoločností.

30 Okolnosť, že spoločnosti rezidentovi poskytla pôžičku spoločnosť nerezident za podmienok, ktoré nezodpovedajú tomu, na čom by sa dotknuté spoločnosti dohodli za podmienok úplnej hospodárskej súťaže, totiž predstavuje pre členský štát, kde má spoločnosť dlžník svoje sídlo, objektívnu a tretími osobami overiteľnú skutočnosť na určenie toho, či predmetná transakcia predstavuje, úplne alebo čiastočne, výlučne umelú konštrukciu, ktorej cieľom je obísť daňové právne predpisy tohto členského štátu. V tejto súvislosti ide o to, či by v prípade neexistencie osobitných vzťahov medzi dotknutými spoločnosťami nebol poskytnutý úver alebo či by bol poskytnutý v inej výške alebo za inú úrokovú sadzbu (rozsudok Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, už citovaný, bod 81).

31 V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že úroky zaplatené belgickou dcérskou spoločnosťou ako odplata za pôžičku poskytnutú spoločnosťou nerezidentom, ktorá má postavenie člena štatutárneho orgánu, boli

prekvalifikované na dividendy, pretože bol prekročený limit stanovený v druhej zarážke článku 18 prvého odseku bodu 3 ZDP z roku 1992, keďže celková suma pôžičiek, z ktorých pochádzajú úroky, na začiatku zdaňovacieho obdobia prevyšovala splatený kapitál zvýšený o zdaňované rezervy.

32 Treba konštatovať, že hoci cieľom uplatnenia takého limitu je boj proti zneužitiam, toto uplatnenie v každom prípade ide nad rámec toho, čo je na dosiahnutie tohto cieľa potrebné.

33 Ako totiž vo svojich pripomienkach uviedla Komisia Európskych spoločenstiev, limit stanovený v druhej zarážke článku 18 prvého odseku bodu 3 ZDP z roku 1992 sa dotýka aj situácií, v ktorých predmetnú transakciu nemožno považovať za výlučne umelú konštrukciu. Hoci sa úroky zaplatené spoločnostiam nerezidentom prekvalifikujú na dividendy, keď prekročia určitý limit, nemožno vylúčiť, že toto prekvalifikovanie sa uplatní aj na úroky zaplatené ako odplata za pôžičky poskytnuté v podmienkach úplnej hospodárskej súťaže.

34 Na prejudiciálnu otázku je teda potrebné odpovedať tak, že články 43 ES a 48 ES sa majú vykladať v tom zmysle, že im odporuje taká vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej sú úroky zaplatené spoločnosťou so sídlom v jednom členskom štáte členovi štatutárneho orgánu, ktorý je spoločnosťou usadenou v inom členskom štáte, prekvalifikované na dividendy, a preto podliehajú zdaneniu, pokiaľ na začiatku zdaňovacieho obdobia celková suma pôžičiek, z ktorých pochádzajú úroky, prevyšuje splatený kapitál zvýšený o zdaňované rezervy, zatiaľ čo pokiaľ sú tieto úroky za rovnakých okolností zaplatené členovi štatutárneho orgánu, ktorý je spoločnosťou usadenou v rovnakom členskom štáte, nie sú prekvalifikované na dividendy, a preto nepodliehajú zdaneniu.

35 Keďže teda ustanoveniam Zmluvy týkajúcim sa slobody usadiť sa odporuje vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, nie je potrebné skúmať, či odporuje aj ustanoveniam Zmluvy týkajúcim sa voľného pohybu kapitálu.

**O trovách**

36 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 (štvrtá komora) rozhodol takto:

**Článkom 43 ES a 48 ES odporuje taká vnútroštátna práva úprava, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej sú úroky zaplatené spoločnosťou so sídlom v jednom členskom štáte členovi štatutárneho orgánu, ktorý je spoločnosťou usadenou v inom členskom štáte, prekvalifikované na dividendy, a preto podliehajú zdaneniu, pokiaľ na začiatku zdaňovacieho obdobia celková suma pôžičiek, z ktorých pochádzajú úroky, prevyšuje splatený kapitál zvýšený o zdaňované rezervy, zatiaľ čo pokiaľ sú tieto úroky za rovnakých okolností zaplatené členovi štatutárneho orgánu, ktorý je spoločnosťou usadenou v rovnakom členskom štáte, nie sú prekvalifikované na dividendy, a preto nepodliehajú zdaneniu.**

Podpisy