# NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
## L. A. GEELHOED
prednesené 6. apríla 2006 [1]

## I — Úvod

1. Táto vec vyplýva z tej istej východiskovej právnej úpravy, o ktorú ide v prejednávanej veci Test Claimants in the ACT Group Litigation (C-374/04), [2] konkrétne, z režimu preddavku na daň z príjmov právnických osôb (advance corporation tax, ďalej len „ACT") účinného v Spojenom kráľovstve medzi rokmi 1973 a 1999. Zatiaľ čo uvedená vec sa týkala daňového zaobchádzania s dividendami vyplatenými spoločnosťami rezidentmi Spojeného kráľovstva akcionárom — obchodným spoločnostiam rezidentom iných členských štátov, toto prejudiciálne konanie sa týka daňového zaobchádzania s dividendami prijatými akcionármi — obchodnými spoločnosťami rezidentmi Spojeného kráľovstva od spoločností rezidentov iných členských štátov a v prípade jedného aspektu režimu Spojeného kráľovstva uvedeného vnútroštátnym súdom od spoločností rezidentov tretích štátov.

1 — Jazyk prednesu: angličtina.

2 — Pozri moje návrhy z 23. februára 2006, Zb. s. I-11673.

## II — Právne a hospodárske okolnosti veci

### A — *Prehľad kontextu zdaňovania dividend*

2. Pred uvedením príslušných ustanovení daňového systému Spojeného kráľovstva, o ktorý ide v tejto veci, je dôležité načrtnúť širší rámec pre zdaňovanie zisku rozdeľovaného obchodnými spoločnosťami (dividend) v rámci Európskej únie, ktorý tvorí právne a hospodárske pozadie veci. V zásade môžu prichádzať do úvahy dve úrovne zdaňovania pri zdaňovaní ziskov rozdeľovaných obchodnou spoločnosťou. Prvá úroveň je na úrovni spoločnosti, v podobe dane z príjmov právnických osôb zo ziskov obchodnej spoločnosti. Vyberanie dane z príjmov právnických osôb na úrovni spoločnosti je spoločné všetkým členským štátom. Druhá úroveň je na úrovni akcionárov, ktorá môže mať podobu buď zdanenia príjmu pri prijatí

dividend akcionárom (metóda používaná väčšinou členských štátov), a/alebo zrážkovej dane zrážanej spoločnosťou pri rozdeľovaní zisku. [3]

3. Existencia týchto dvoch možných úrovní zdaňovania môže viesť na jednej strane k dvojitému hospodárskemu zdaneniu (zdaneniu toho istého príjmu dva razy u dvoch rozličných daňovníkov) a na druhej strane dvojitému právnemu zdaneniu (zdaneniu toho istého príjmu dva razy u toho istého daňovníka). O hospodárske dvojité zdanenie ide vtedy, keď je napríklad ten istý zisk zdanený najprv u spoločnosti ako daň z príjmu právnických osôb a potom u akcionára ako daň z príjmu. O dvojité právne zdanenie ide vtedy, keď je napríklad akcionár najskôr podrobený zrážkovej dani a potom dani z príjmov, ukladanými rôznymi štátmi z toho istého zisku.

4. Táto vec sa týka súladu systému zavedeného Spojeným kráľovstvom, ktorého hlavným cieľom a účinkom je poskytnutie určitej úľavy od dvojitého hospodárskeho zdanenia akcionárom, s právom Spoločenstva.

5. Pri rozhodovaní o tom, či a ako taký cieľ dosiahnuť, majú členské štáty v zásade k dispozícii štyri systémy, ktoré možno nazvať ako „klasický" systém, systém „schedule", systém „oslobodenia" a systém „započtu". Štáty s klasickým systémom zdaňovania dividend sa rozhodli nezamedzovať hospodárskemu dvojitému zdaneniu: zisky obchodných spoločností podliehajú dani z príjmov právnických osôb a rozdeľovaný zisk je opätovne zdaňovaný na úrovni akcionára ako daň z príjmov. Naopak, systém „schedule", systém oslobodenia a systém započtu smerujú k úplnému alebo čiastočnému zamedzeniu dvojitého hospodárskeho zdanenia. [4] Štáty so systémami „schedule" (pri ktorých existujú rozličné podoby) sa rozhodli podrobiť zisky obchodných spoločností dani z príjmov právnických osôb, ale zdaňovať dividendy ako osobitnú kategóriu príjmov. Štáty so systémami oslobodenia sa rozhodli oslobodiť príjmy z dividend od zdaňovania daňou z príjmov. Napokon na základe systémov započtu sa daň z príjmov právnických osôb na úrovni obchodnej spoločnosti vcelku alebo sčasti započíta na daň z príjmu platenú z dividend na úrovni akcionára tak, že daň z príjmu právnických osôb slúži ako preddavok (časti) tejto dane

3 — Pozri však článok 5 ods. 1 smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, 1990, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147) (zisky, ktoré dcérska spoločnosť rozdeľuje svojej materskej spoločnosti, treba odrátať zo zrážkovej dane aspoň tam, kde materská spoločnosť má podiel najmenej 25 % na kapitále dcérskej spoločnosti).

4 — Zásadnou motiváciou tohto cieľa je zamedzenie diskriminácie kapitálového financovania spoločností v porovnaní s dlhovým financovaním.

z príjmov. Teda akcionári získavajú zápočet celej alebo časti dane z príjmov právnických osôb vzťahujúcej sa na zisky, z ktorých boli vyplatené dividendy, pričom tento zápočet môže byť zohľadnený pri dani z príjmov z týchto dividend.

6. V čase rozhodnom pre túto vec Spojené kráľovstvo používalo systém zápočtu zdaňovania dividend.

B — *Právna úprava Spojeného kráľovstva*

7. Od roku 1965 (keď bola v Spojenom kráľovstve zavedená daň z príjmu právnických osôb) až do roku 1973 Spojené kráľovstvo uplatňovalo klasický systém zdaňovania dividend, ktorý teda, ako som opísal vyššie, nezamedzoval dvojitému hospodárskemu zdaneniu. V roku 1973 Spojené kráľovstvo zaviedlo systém čiastočného zápočtu zdaňovania dividend s cieľom odstrániť diskrimináciu rozdeľovaných ziskov. [5] Tento systém fungoval v podstate nasledujúcim spôsobom.

1. ACT: Daňový dlh a zápočet

8. Spoločnosti, ktoré boli rezidentmi Spojeného kráľovstva, ktoré rozdeľovali určité zákonom definované zisky vrátane výplaty dividend svojim akcionárom, boli v zásade povinné zaplatiť ACT vypočítaný zo sumy rovnajúcej sa sume alebo hodnote rozdeleného zisku, a to dokonca aj v prípade, ak tieto spoločnosti neboli povinné platiť žiadnu daň z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve. [6] Suma rozdeleného zisku a ACT sa nazývala „franked payment". [7]

9. Zaplatený ACT mohol byť do určitého limitu započítaný na sumu dlhovanú ako daň z príjmov právnických osôb („‚mainstream' corporation tax liability", ďalej len „MCT") zo zisku za príslušné účtovné obdobie. Keďže Spojené kráľovstvo uplatňovalo systém čiastočného zápočtu, čiže sadzba dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve prevyšovala sadzbu, ktorou bol ACT započítaný na daň z príjmov právnických osôb, spoločnosť vždy čelila zvyškovej povinnosti zaplatiť daň z príjmu právnických osôb v prípade jej zisku. Okrem toho, keď spoločnosť dostala úver na daň zaplatenú v zahraničí, tento úver znížil sumu daňovej povinnosti na daň z príjmu právnických osôb, ktorú bolo možné znížiť o ACT. [8] ACT nevyužitý na zápočet dane, známy ako

5 — Pozri „Reform of Corporation Tax", oficiálna správa predložená parlamentu Spojeného kráľovstva pri prechode na systém čiastočného zápočtu, body 1 a 5 (Cmnd. 4955).

6 — Článok 14 ods. 1 Income and Corporation Taxes Act 1988 (Zákon o dani z príjmov fyzických osôb a o dani z príjmov právnických osôb, ďalej len „TA"), v znení účinnom v danom čase.

7 — Článok 238 ods. 1 TA.

8 — Článok 797 ods. 4 TA.

„zostatok" ACT, mohol byť prevedený do predchádzajúceho alebo nasledujúceho účtovného obdobia a započítaný na daň z príjmov v iných účtovných obdobiach. [9] Alternatívne, spoločnosť mohla previesť („vzdať sa") tento ACT na svoje dcérske spoločnosti, ktoré ho mohli započítať na sumu, ktorú ony samy dlhovali na dani z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve. [10]

10. Spoločnosť so zostatkom oslobodeného príjmu z investícií („franked investment income") [t. j. oslobodený príjem z investícií, ktorý prevyšuje oslobodené platby („franked payments")] mohla, ak bola v strate, započítať uvedené straty proti zostatku oslobodeného príjmu z investícií podľa článku 242 TA a získať platbu v hotovosti sumy daňového úveru obsiahnutej v uvedenom zostatku oslobodeného príjmu z investícií. Toto ustanovenie bolo s účinnosťou od 2. júla 1997 zrušené.

11. Skupiny spoločností rezidentov Spojeného kráľovstva mohli tiež využívať osobitné úpravy, na základe ktorých sa mohli vyhnúť povinnosti platiť ACT z určitých rozdeľovaní zisku v rámci skupiny spoločností, na základe spoločného rozhodnutia dvoch spoločností („group income election", ďalej len „skupinové zdanenie príjmov"). [11] Tieto úpravy boli predmetom rozsudku Súdneho dvora vo veci Metallgesellschaft [12].

2. Povinnosť platiť MCT

12. V prípade akcionára — obchodnej spoločnosti, ktorá bola rezidentom Spojeného kráľovstva a prijímala dividendy od svojej dcérskej spoločnosti, hoci taká spoločnosť v zásade podliehala dani z príjmu právnických osôb, táto daňová povinnosť sa nevzťahovala na rozdelený zisk získaný od inej spoločnosti, ktorá bola rezidentom Spojeného kráľovstva. [13]

13. Spoločnosť rezident Spojeného kráľovstva však bola povinná platiť daň z príjmu právnických osôb z dividend získaných od spoločností nerezidentov, ale od tejto povinnosti bola odpočítaná suma zaplatená ako daň v zahraničí. Taká úľava bola poskytovaná buď jednostranne na základe vnútroštátnych pravidiel, [14] alebo na základe dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorených s inými štátmi. [15] Jednostranné úpravy stanovili odpočítanie zrážkových daní zaplatených z dividend zahraničných spoločností od daňovej povinnosti spoločnosti na daň z príjmov v Spojenom kráľovstve. V prípade, že spoločnosť rezident Spojeného kráľovstva buď priamo alebo nepriamo ovládala, alebo bola dcérskou spoločnosťou spoločnosti, ktorá priamo alebo nepriamo ovládala najmenej 10 % hlasovacích práv spoločnosti vyplácajúcej dividendy, úľava sa vzťahovala aj na východiskovú zahraničnú daň z príjmov právnických osôb zo zisku, z ktorého boli dividendy vyplácané. Zahraničná daň bola

9 — Článok 239 TA.

10 — Článok 240 TA.

11 — Článok 247 TA.

12 — Rozsudok z 8. marca 2001, C-397/98 a C-410/98, Metallgesellschaft a i., Zb. s. I-1727.

13 — Článok 208 TA.

14 — Článok 790 TA.

15 — Článok 788 TA.

započítateľná iba do sumy daňovej povinnosti na daň z príjmov v Spojenom kráľovstve z konkrétneho príjmu. Obdobné úpravy sa vo všeobecnosti uplatňovali na základe dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia (ďalej len „DDZ") uzatvorených medzi Spojeným kráľovstvom a tretími štátmi. [16]

3. Daňové úvery

15. Platenie ACT malo za istých okolností za následok vznik daňového úveru u spoločností a jednotlivých akcionárov prijímajúcich rozdeľovaný zisk.

a) Daňové úvery: Akcionári — obchodné spoločnosti

14. Na účtovné obdobia začínajúce 3. júna 1986 alebo neskôr bola úľava od dvojitého zdanenia uplatnená pred odpočítaním ACT. Pred uvedeným dňom to bolo naopak. Situácia spred roku 1986 bola pre spoločnosti zo Spojeného kráľovstva problematická, keďže úľava od dvojitého zdanenia mohla byť uplatnená iba v roku, v ktorom malo k dvojitému zdaneniu dôjsť, a ak nebola využitá, bola stratená.

16. V prípade akcionára — obchodnej spoločnosti, ktorá bola rezidentom Spojeného kráľovstva a prijímala dividendy od svojej dcérskej spoločnosti, hoci taká spoločnosť v zásade podliehala dani z príjmu právnických osôb, táto daňová povinnosť sa nevzťahovala na rozdelený zisk získaný od inej spoločnosti, ktorá bola rezidentom Spojeného kráľovstva. [17] Ďalej spoločnosť bola oprávnená na daňový úver rovnajúci sa ACT zaplatenému dcérskou spoločnosťou. [18] Dividenda a daňový úver predstavovali spoločne „oslobodený príjem z investícií" („franked investment income"). [19] Spoločnosť, ktorá bola rezidentom Spojeného kráľovstva, bola daňovníkom pre ACT iba v prípade zostatku svojich oslobodených platieb zo svojho oslobodeného príjmu z investícií. Toto znamenalo, že ACT bol platený iba raz v súvislosti s dividendami prevedenými cez spoločnosti, ktoré boli členmi skupiny spoločností a boli rezidentmi Spojeného kráľovstva.

17. Spoločnosť rezident Spojeného kráľovstva prijímajúca podiel na zisku od spoloč-

16 — Napríklad článok 22 písm. b) DDZ uzatvorenej medzi Spojeným kráľovstvom a Holandskom v danom čase uvádzal, že „ak je takým príjmom dividenda vyplácaná spoločnosťou, ktorá je rezidentom Holandska, spoločnosti, ktorá je rezidentom Spojeného kráľovstva a ktorá priamo alebo nepriamo ovláda aspoň jednu desatinu hlasovacích práv v prv uvedenej spoločnosti, daňový úver musí zohľadniť (okrem akejkoľvek holandskej dane, ktorú bude potrebné z dividendy zaplatiť) holandskú daň, ktorú bude musieť prv uvedená spoločnosť zaplatiť v prípade svojho zisku". Pozri tiež DDZ Spojeného kráľovstva s Francúzskom a Španielskom.

17 — Článok 208 TA.

18 — Článok 231 ods. 1 TA.

19 — Článok 238 ods. 1 TA.

nosti nerezidenta však nebola oprávnená na daňový úver a príjem sa nepovažoval za oslobodený príjem z investícií. Keď spoločnosť počas účtovného obdobia prijala oslobodený príjem z investícií, bola povinná zaplatiť ACT iba v súvislosti s rozdielom medzi jej oslobodenými platbami a oslobodeným príjmom z investícií. [20]

b) Režim dividendy zo zahraničného výnosu (Foreign Income Dividend Scheme, ďalej len „FID")

18. Skúsenosť s uvedeným systémom ukázala, že spoločnosti prijímajúce značné výnosy z dividend zo zahraničia mohli tvoriť zostatky ACT z dvoch zásadných dôvodov. Po prvé s dividendami zo zdrojov v zahraničí nebol spojený nárok na daňový úver, ktorý by mohol byť použitý na zníženie daňovej povinnosti spoločností v prípade ACT z nimi vyplatených podielov na zisku. Po druhé akýkoľvek zápočet na zahraničnú daň znižoval daňovú povinnosť na daň z príjmov právnických osôb, na ktorú mohol byť započítaný ACT.

19. S účinnosťou od 1. júla 1994 boli zavedené úpravy, na základe ktorých sa mohla spoločnosť rezident Spojeného kráľovstva rozhodnúť, že dividenda v hotovosti, ktorú vyplatila svojim akcionárom, bola dividendou zo zahraničného výnosu (ďalej len „FID"). [21] Rozhodnutie bolo treba uskutočniť do dňa vyplatenia dividendy a nemohlo byť po uvedenom dni odvolané. ACT mal byť platený z FID, ale ak FID spoločnosti dosiahla výšku zisku v zahraničí, bolo možné požiadať o vrátenie preplatku zaplateného ACT v prípade FID. Nárok na vrátenie preplatku ACT vznikol v rovnaký okamih, v aký vznikla povinnosť zaplatiť MCT, t. j. 9 mesiacov po konci účtovného obdobia. Najskôr bol započítaný na akúkoľvek daňovú povinnosť na daň z príjmu právnických osôb za dané obdobie. Akýkoľvek preplatok bol následne vrátený. Keďže ACT bol platený 14 dní po štvrťroku, v ktorom bola vyplatená dividenda, to znamenalo, že ACT by podľa režimu FID ostala nevyplatená počas obdobia 8 a pol až 17 a pol mesiacov v závislosti od toho, kedy boli dividendy vyplatené.

20. FID nepredstavoval oslobodený príjem z investícií [22] a akcionár získavajúci FID nemal nárok na daňový úver podľa článku 231 ods. 1 TA, hoci fyzická osoba dostávajúca FID sa považovala za fyzickú osobu prijímajúcu príjem, ktorý bol v roku vymerania dane zdanený nižšou sadzbou. Jednotlivým akcionárom sa však nevracali žiadne preplatky dane z príjmov, ktorá sa považovala za zaplatenú, a akcionár oslobodený od

20 — Článok 241 TA.

21 — Článok 246A až 246Y TA.

22 — Akcionár — obchodná spoločnosť však mohol použiť FID, ktorý prijal na oslobodenie vyplateného FID od zdanenia, takže ACT bol platený výlučne z rozdielu medzi vyplateným FID a prijatým FID.

dane, ako napríklad penzijný fond v Spojenom kráľovstve, nemohol požadovať vrátenie daňového úveru podobného daňovému úveru, ktorý by sa platil z dividend nepodliehajúcich režimu FID.

Spoločnosti už nemuseli platiť ACT z dividend a iného rozdeľovaného zisku definovaného zákonom. Pravidlá FID boli tiež zrušené. [26]

c) Daňové úvery: Akcionári — fyzické osoby

21. Čo sa týka akcionárov — fyzických osôb, akcionári rezidenti Spojeného kráľovstva a určité subjekty, ako napríklad penzijné fondy, mali pri výplate dividendy od spoločnosti rezidenta Spojeného kráľovstva nárok na daňový úver vo výške podielu na sume alebo hodnote rozdeleného zisku, ktorá zodpovedala sadzbe ACT. [23] Daň z príjmu sa platila zo súčtu rozdeľovaného zisku a daňového úveru. [24] Tento daňový úver mohol byť započítaný na sumu dlhovanú ako daň z príjmu z dividend alebo im mohol byť vyplatený v hotovosti v prípade, ak daňový úver prevyšoval sumu dlhovanú ako daň. [25]

4. Zmeny z roku 1999

22. V prípade zisku rozdeľovaného od 6. apríla 1999 bol systém ACT zrušený.

23 — Článok 231 ods. 1 TA.

24 — Článok 20 ods. 1 TA.

25 — Článok 231 ods. 1 bod 3 TA.

C — *Príslušné sekundárne právne predpisy Spoločenstva*

23. Najdôležitejším sekundárnym právnym predpisom Spoločenstva týkajúcim sa tejto veci je smernica o materských a dcérskych spoločnostiach, ktorá upravuje rámec daňových pravidiel upravujúcich vzťahy medzi materskými spoločnosťami a dcérskymi spoločnosťami rozličných členských štátov s cieľom uľahčiť vytváranie skupín spoločností. [27] Článok 4 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach výslovne umožňuje tak metódu oslobodenia, ako aj metódu započtu na zamedzenie cezhraničného dvojitého zdanenia, stanovujúc:

„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

26 — Pre spoločnosti, ktoré do nasledujúceho účtovného obdobia preniesli prebytok ACT, bol zavedený systém „tieňového ACT“, ktorý spoločnostiam umožňoval prístup k ich prebytku ACT.

27 — Pozri poznámku pod čiarou 3.

— 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.

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. Tam, kde sú náklady na riadenie týkajúce sa podielu v takomto prípade určené paušálne, určené množstvo nemôže presiahnuť 5 % ziskov rozdelených dcérskou spoločnosťou.

3. Odsek 1 sa uplatňuje do dňa nadobudnutia skutočnej účinnosti spoločného systému zdaňovania spoločností.

Rada v primeranom čase prijme pravidlá, ktoré sa budú uplatňovať odo dňa uvedeného v prvom odseku."

24. Článok 6 smernice uvádza, že členský štát materskej spoločnosti nemôže vybrať zrážkovú daň zo zisku, ktorý takáto spoločnosť dostane od svojej dcérskej spoločnosti.

## III — Skutkový rámec a prejudiciálne otázky

25. Spoločnosti žalobcovia sú Test Claimants in the Franked Investment (ďalej len „FII") Group Litigation. Toto konanie je definované v Group Litigation Order, ktorý sa uplatňuje na všetky žaloby patriace do ním definovaného rámca a uvádza rozličné problémy spoločné žalobám, ktoré treba vyriešiť. V čase návrhu na začatie konania o prejudiciálnej otázke bolo súčasťou FII Group Litigation 12 skupín spoločností.

26. Test Claimants sú všetko členovia skupiny spoločností BAT, ktorí sú rezidentmi Spojeného kráľovstva.[28] Pozostávajú z najvyššie postavenej materskej spoločnosti v skupine, ktorej akcie sú v majetku štátu,

28 — Test Claimants sú BAT Industries plc, British American Tobacco (Investments) Ltd, British American Tobacco (Holdings) Limited, BAT 1998 Limited, British American Tobacco plc.

a z jej dcérskych spoločností, ktoré boli zasa materskými spoločnosťami dcérskych spoločností nerezidentov.[29] V celom rozhodnom čase najvyššie postavená materská spoločnosť a každá zo spoločností vlastnených touto spoločnosťou, ktoré zas boli materskými spoločnosťami, úplne ovládali množstvo dcérskych spoločností, ktoré boli rezidentmi vo väčšine členských štátov EÚ a EHP a v mnohých tretích štátoch.

27. „Pilotná" vec („test case") sa týka

(1) dividend vyplatených dcérskymi spoločnosťami nerezidentmi v prospech Test Claimants od účtovného roka uzavretého 30. septembra 1973 až do dnešného dňa;

(2) dividend vyplatených materskou spoločnosťou rezidentom Spojeného kráľovstva jej akcionárom z verejného sektora od účtovného roka uzavretého 30. septembra 1973 do štvrťroka končiaceho 31. marca 1999;

(3) ACT zaplateného Test Claimants od účtovného roka uzavretého 30. septembra 1973 až do 14. apríla 1999 a

(4) platieb FID uskutočnených v období začínajúcom 30. septembra 1994 a končiacom 30. septembra 1997.

28. Uznesením zo 6. októbra 2004 High Court (Chancery Division) položil Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky podľa článku 234 ES:

„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)?

29 — Hoci sa podstatné črty štruktúry skupiny Test Claimants počas príslušného času nezmenili, totožnosť hierarchicky najvyššej materskej spoločnosti sa v rámci spoločností Test Claimant zmenila.

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, prípadne článok 4 ods. 1 alebo článok 6 smernice 90/435/EHS, 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:

i) ale neupravujú žiadnu formu započtu 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

ii) 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 či článok 6 smernice 90/435/EHS, ak tieto opatrenia:

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

ii) neupravujú, že akcionári spoločností rezidentov dostanú daňový úver, aj keď by ho dostali na 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:

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

ii) 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;

iii) 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;

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

v) 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);

vi) 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;

vii) 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;

viii) 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;

ix) 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:

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

ii) by museli byť splnené podmienky uvedené v už citovanom rozsudku Brasserie du Pêcheur a Factortame v súvislosti s náhradou škody, alebo

iii) 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 už citovaného rozsudku Brasserie du Pêcheur a Factortame, 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?"

29. Test Claimants, vláda Spojeného kráľovstva, Írska a Komisia predložili v súlade s článkom 103 ods. 4 rokovacieho poriadku písomné vyjadrenia. Pojednávanie sa konalo 29. novembra 2005, všetci uvedení účastníci konania na ňom predniesli vyjadrenia.

## IV — Analýza

### A — *Uplatnenie článku 43 ES alebo článku 56 ES: otázky č. 1 až 4*

30. Keďže sa vnútroštátny súd vo svojich otázkach č. 1 až 4 odvoláva tak na článok 43 ES, ako aj článok 56 ES, najskôr sa treba zaoberať otázkou, ktorý z týchto článkov sa uplatňuje na túto vec. Práve tak, ako som poznamenal vo svojich návrhoch vo veci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation,[30] som názoru, že predmetná právna úprava Spojeného kráľovstva

30 — Pozri poznámku pod čiarou 2.

v zásade môže spadať do rámca buď článku 43 ES, alebo článku 56 ES, a to v závislosti od toho, ako daná materská spoločnosť ovláda príslušnú dcérsku spoločnosť v zahraničí. Súdny dvor opakovane rozhodol, že spoločnosť usadená v jednom členskom štáte, ktorá má účasť na základnom imaní spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, ktorý jej dáva „konečný vplyv na rozhodnutia spoločnosti" a umožňuje jej „určovať jej činnosti", vykonáva svoje právo usadiť sa. [31] V dôsledku toho preto v prípade spoločností, ktoré sú rezidentmi Spojeného kráľovstva a ktorých účasti na základnom imaní spoločností mimo Spojeného kráľovstva toto kritérium spĺňajú, treba posudzovať súlad právnej úpravy Spojeného kráľovstva s článkom 43 ES. Uplatnenie tohto kritéria v danej veci je úlohou vnútroštátnych súdov po analýze okolností spoločnosti žalobcu.

31. V prípade žalobcov („test claimants") v tomto konaní o prejudiciálnej otázke sa zdá byť z uznesenia o návrhu na začatie prejudiciálneho konania jasné, že títo žalobcovia sú spoločnosťami rezidentmi Spojeného kráľovstva (všetci členovia skupiny spoločností BAT) so 100 % dcérskymi spoločnosťami nerezidentmi Spojeného kráľovstva. V dôsledku toho musí byť pilotná vec posudzovaná podľa článku 43 ES. Ako som poznamenal vo svojich návrhoch vo veci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, hoci s výkonom slobody usadiť sa takými spoločnosťami rezidentmi Spojeného kráľovstva bude tiež nevyhnutne spojený pohyb kapitálu zo Spojeného kráľovstva v rozsahu, v akom je toto nevyhnutné na založenie dcérskej spoločnosti, to je čisto nepriamy následok výkonu slobody usadiť sa. V dôsledku toho sa na také spoločnosti prednostne uplatňuje článok 43 ES. [32]

32. V prípade spoločností rezidentov Spojeného kráľovstva, ktoré majú investíciu v spoločnosti nerezidentovi Spojeného kráľovstva, ktorá im nedáva „rozhodujúci vplyv" na činnosti neskôr uvedenej spoločnosti ani im neumožňuje určovať činnosti uvedenej spoločnosti, by sa právna úprava Spojeného kráľovstva mala posudzovať z hľadiska jej zlučiteľnosti s článkom 56 ES. V tomto ohľade poznamenávam, že predmetná právna úprava Spojeného kráľovstva sa jasne týka toho, čo možno označiť za „pohyb kapitálu" [33].

31 — Rozsudok z 13. apríla 2000, Baars, C-251/98, Zb. s. I-2787, bod 22. Hoci sa táto vec týkala účasti štátneho príslušníka členského štátu a nie spoločnosti, zásada sa uplatňuje rovnako na spoločnosti usadené v uvedenom členskom štáte. Pozri tiež článok 58 ods. 2 ES, ktorý stanovuje, že uplatnenie slobody pohybu kapitálu „nem[á] vplyv na uplatňovanie obmedzení práva usadiť sa zlučiteľných s touto zmluvou".

32 — Pozri pripomienky generálneho advokáta Alber vo veci Baars, že „vtedy, keď je právo usadiť sa priamo obmedzované tak, že z toho vyplývajúca prekážka usadzovania sa vedie nepriamo k zníženiu tokov kapitálu medzi členskými štátmi, uplatňujú sa iba pravidlá o práve usadiť sa" (bod 22).

33 — Zatiaľ čo Zmluva neobsahuje žiadnu definíciu tohto pojmu, Súdny dvor vyslovil, že zatiaľ čo prijatie dividend nemusí samo osebe predstavovať pohyb kapitálu, také prijatie predpokladá účasť na nových alebo existujúcich podnikoch, ktorá predstavuje pohyb kapitálu: pozri rozsudok zo 6. júna 2000, Verkooijen (C-35/98, Zb. s. I-4071). Pozri rovnako rozsudok zo 7. septembra 2004, Manninen (C-319/02, Zb. s. I-7477), kde nebolo toto hľadisko výslovne analyzované.

33. V zásade z tohto dôvodu kvôli povahe tejto veci ako konania typu „group action", kde nebol Súdny dvor informovaný o konkrétnych okolnostiach a povahe účasti každého žalobcu, je nevyhnutné posúdiť zlučiteľnosť predmetnej právnej úpravy Spojeného kráľovstva tak s článkom 43 ES, ako aj článkom 56 ES.

34. Dodal by som, že hoci sú vecné zásady analýzy toho, či došlo k porušeniu, rovnaké pre oba články, geografický a časový rozsah pôsobnosti článku 56 ES sa líši od geografického a časového rozsahu pôsobnosti článku 43 ES: článok 43 ES sa uplatňuje iba na obmedzenia výkonu slobody usadiť sa medzi členskými štátmi a nadobudol účinnosť ako súčasť Rímskej zmluvy, zatiaľ čo článok 56 ES tiež zakazuje obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a tretími štátmi a nadobudol účinnosť 1. januára 1994 (hoci zásada voľného pohybu kapitálu už bola zavedená smernicou Rady 88/361 [34]). Okrem toho článok 56 ES podlieha ustanoveniu „standstill" — článok 57 ods. 1 ES — v prípade tretích štátov.

35. V dôsledku toho, čo sa týka podstatných zásad posúdenia zlučiteľnosti, budem výslovne posudzovať článok 43 ES, keďže rovnaké zásady sa uplatňujú na posúdenie podľa článku 56 ES. Budem sa osobitne zaoberať určitými otázkami časového a geografického rozsahu pôsobnosti, ktoré sa vzťahujú osobitne na článok 56 ES (nastolené v otázke č. 5).

B — *Otázka č. 1*

36. Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či 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 od iných spoločností rezidentov a dividendy prijaté spoločnosťou rezidentom od spoločností rezidentov iných členských štátov 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).

37. Súdny dvor opakovane rozhodol, že hoci systém priamych daní patrí do pôsobnosti členských štátov, tie sú povinné vykonávať

34 — Smernica Rady 88/361/EHS z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 Zmluvy (Ú. v. ES L 178, 1998, s. 5; Mim. vyd. 10/001, s. 10).

túto pôsobnosť tak, aby dodržiavali právo Spoločenstva. [35] To zahŕňa povinnosť dodržiavať článok 43 ES, ktorý zakazuje obmedzenia zakladania obchodných zastúpení, organizačných zložiek a dcérskych spoločností štátnymi príslušníkmi jedného členského štátu na území iného členského štátu.

38. Ako som poznamenal vo svojich návrhoch vo veci Test Claimants in the ACT Group Litigation, [36] o porušenie článku 43 ES ide v prípade, ak nie je rozdielne zaobchádzanie uplatňované príslušným členským štátom na jeho daňovníkov priamym a logickým dôsledkom skutočnosti, že za súčasného stavu vývoja práva Spoločenstva sa môžu pri cezhraničných situáciách vzťahovať na daňovníkov odlišné daňové povinnosti, ako je to v prípade čisto vnútroštátnych situácií. Inými slovami, článok 43 ES zakazuje obmedzenia slobody usadiť sa, ktoré prekračujú hranice obmedzení nevyhnutne vyplývajúcich zo skutočnosti, že daňové systémy sú vnútroštátne, ibaže sú tieto obmedzenia odôvodnené a primerané. [37]

39. To znamená, že na to, aby patrilo do rozsahu pôsobnosti článku 43 ES, nevýhodné daňové zaobchádzanie by malo vyplývať z priamej alebo skrytej diskriminácie, ktorá je výsledkom pravidiel jedného štátu, a nie výlučne z rozdielov alebo rozdelenia daňovej právomoci medzi dvoma alebo viacerými daňovými systémami členských štátov alebo z koexistencie vnútroštátnych daňových správ. [38]

40. V prípade členského štátu vykonávajúceho daňovú právomoc celosvetovo (vykonávajúceho právomoc štátu bydliska alebo sídla), ako som poznamenal vo svojich návrhoch vo veci Test Claimants in the ACT Group Litigation, táto zásada v podstate znamená, že taký štát musí zaobchádzať s príjmom zahraničného pôvodu svojich rezidentov v súlade so spôsobom, akým rozdelil svoj základ dane. V rozsahu, v akom rozdelil svoj základ dane tak, že zahŕňa tento príjem zahraničného pôvodu — t. j. zaobchádza s ním ako so zdaniteľným príjmom — nesmie robiť rozdiely medzi príjmom zahraničného pôvodu a príjmom vnútroštátneho pôvodu. [39] Konkrétne, jeho právna úprava by nemala zaobchádzať s príjmom zahraničného pôvodu menej priaznivo ako s príjmom vnútroštátneho pôvodu.

41. Táto otázka v zásade smeruje k tomu, či je zlučiteľný s článkom 43 ES taký postup členského štátu vykonávajúceho právomoc štátu bydliska alebo sídla, ktorý zamedzí

35 — Pozri napríklad rozsudok z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Zb. s. I-10837, bod 29 a tam citovanú judikatúru.

36 — Pozri poznámku pod čiarou 2.

37 — Pozri, pre rozšírené odôvodnenie v prípade tejto záležitosti, body 31 až 54 mojich návrhov vo veci Test Claimants in the ACT Group Litigation, poznámka pod čiarou 2 vyššie.

38 — Tamže, bod 55.

39 — Tamže, bod 58.

dvojitému hospodárskemu zdaneniu dividend s použitím metódy oslobodenia pre príjem vnútroštátneho pôvodu, ale s použitím metódy zápočtu pre príjem zahraničného pôvodu, ktorá

(1) v prípade spoločností zo Spojeného kráľovstva ovládajúcich menej ako 10 % hlasovacích práv spoločnosti vyplácajúcej dividendy (ktoré budem nazývať „portfóliové účasti") poskytovala úver iba za zrážkovú daň ukladanú štátom zdroja z dividend a

(2) v prípade spoločností zo Spojeného kráľovstva, ktoré priamo alebo nepriamo ovládali alebo boli dcérskymi spoločnosťami spoločností, ktoré priamo alebo nepriamo ovládali, aspoň 10 % hlasovacích práv spoločnosti vyplácajúcej dividendu (ktoré budem nazývať „neportfóliové účasti") poskytli úver na východiskovú zahraničnú daň z príjmov právnických osôb zo zisku, z ktorého boli dividendy vyplácané.

42. Začnúc najskôr so zahraničnými neportfóliovými účasťami, ako Spojené kráľovstvo a Komisia poznamenávajú, cieľ zamedzenia dvojitého hospodárskeho zdanenia dividend je dosiahnutý pravidlami Spojeného kráľovstva tak v prípade príjmu vnútroštátneho pôvodu, ako aj príjmu z dividend zahraničného pôvodu. Toto je však dosiahnuté odlišnými prostriedkami: v prípade príjmu vnútroštátneho pôvodu oslobodením od dane z príjmu právnických osôb príjmu z dividend u akcionára; v prípade príjmu zahraničného pôvodu započítaním sumy zahraničnej dane z príjmu právnických osôb zaplatenej zo zisku, ktorý predstavujú dividendy.

43. V zásade rozhodnutie o tom, či a ako zamedziť dvojitému hospodárskemu zdaneniu dividend, spočíva výlučne na členských štátoch; teda či použiť klasický systém (žiadna úľava od dvojitého hospodárskeho zdanenia), systém „schedule", systém oslobodenia, alebo systém zápočtu (úplná alebo čiastočná úľava od dvojitého hospodárskeho zdanenia). Ak sa tento systém rovnakým spôsobom uplatňuje na príjem z dividend zahraničného pôvodu aj na príjem z dividend vnútroštátneho pôvodu, každý z týchto systémov je úplne zlučiteľný s článkom 43 ES. [40]

44. Takto je napríklad v zásade úplne možné, aby sa metóda zamedzenia dvojitého hospodárskeho zdanenia založená na úvere uplatňovala spôsobom, ktorý je v súlade

40 — Pozri tiež napríklad článok 4 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, ktorý uvádza, že štát materskej spoločnosti prijímajúci rozdeľovaný zisk môže využiť buď metódu oslobodenia, alebo metódu zápočtu zdaňovania dividend.

s článkom 43 ES. Príkladom je riešenie Súdneho dvora v rozsudku vo veci Manninen, [41] ktorý sa týkal fínskej právnej úpravy, na základe ktorej Fínsko umožnilo úplný zápočet dane fínskym akcionárom na fínsku daň z príjmov právnických osôb uloženú zo zisku rozdeľovaného ako dividendy, ale žiaden daňový úver na zahraničnú daň z príjmov právnických osôb ukladanú na zisky zahraničného pôvodu rozdeľované ako dividendy. Konštatujúc, že článok 56 ES zaväzuje Fínsko, aby uplatňovalo tento daňový úver aj na daň z príjmov právnických osôb ukladanú z dividend získavaných z iného členského štátu (Švédsko), Súdny dvor poznamenal, že na základe fínskeho systému v prípade, keď fínsky daňovník investoval kapitál do švédskej spoločnosti, neexistoval žiaden spôsob vyhnutia sa dvojitému zdaneniu zisku rozdeľovaného spoločnosťou, do ktorej sa investícia uskutočnila. [42] Naopak, poskytnutie daňového úveru na dividendy švédskeho pôvodu by zamedzilo dvojitému zdaneniu dividend rovnako ako v prípade zisku vnútroštátneho pôvodu. [43]

45. Je samozrejme pravdou, že uplatňovanie systému založeného na úvere Spojeným kráľovstvom na zamedzenie dvojitého hospodárskeho zdanenia dividend zahraničného pôvodu v prípade, keď východisková zahraničná daň z príjmu právnických osôb bola na zisky spoločnosti ukladaná vo vyššej sadzbe, ako bola sadzba dane z príjmu právnických osôb v Spojenom kráľovstve, by vyústilo do vyššieho daňového zaťaženia týchto dividend zahraničného pôvodu v porovnaní s dividendami pochádzajúcimi zo Spojeného kráľovstva (keďže Spojené kráľovstvo poskytuje úver iba do výšky sadzby dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve a nie na celú daň z príjmov právnických osôb zaplatenú v zahraničí). Zatiaľ čo v určitom zmysle by sa dalo povedať, že uvedená úprava „obmedzuje" investície do zahraničných dcérskych spoločností v porovnaní s dcérskymi spoločnosťami v Spojenom kráľovstve, toto je dobrý príklad obmedzenia vyplývajúceho výlučne z rozdielov medzi vnútroštátnymi daňovými systémami, ktorých sa článok 43 ES netýka. [44] Obdobne, hoci v prípade systému úveru môžu byť daňovníci prijímajúci dividendy zahraničného pôvodu na splnenie podmienok na úver povinní splniť dodatočné formálne náležitosti na preukázanie sumy zaplatenej zahraničnej dane z príjmov právnických osôb, aj tak ide o to, čo som nazval „kvázi obmedzením" nevyhnutne vyplývajúcim zo skutočnosti, že daňové správy sú v súčasnosti na úrovni členských štátov. [45]

46. Skrátka, podľa článku 43 ES v súčasnosti nie je v zásade žiaden problém s uplatňovaním systému daňového úveru na zamedzovanie dvojitého hospodárskeho zdanenia.

41 — Pozri poznámku pod čiarou 33 vyššie.

42 — Rozsudok vo veci Manninen, už citovaný v poznámke pod čiarou 33, bod 36.

43 — Pozri rozsudok vo veci Manninen, už citovaný v poznámke pod čiarou 33, bod 48.

44 — Pozri moje návrhy vo veci Test Claimants in the ACT Group Litigation, už citované v poznámke pod čiarou 2, body 43 a nasl.

45 — Tamže, pozri tiež návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Manninen, už citované v poznámke pod čiarou 33, bod 74.

47. Táto otázka sa však týka toho, či článok 43 ES členskému štátu umožňuje uplatňovať systém oslobodenia na dividendy vnútroštátneho pôvodu a systém daňového úveru na dividendy zahraničného pôvodu. Odpoveď na túto otázku závisí od toho, či má toto rozlíšenie ten účinok, že Spojené kráľovstvo zaobchádza s dividendami zahraničného pôvodu menej priaznivo ako s dividendami vnútroštátneho pôvodu.

48. V tomto ohľade Spojené kráľovstvo a Komisia tvrdia, že vo vnútroštátnom kontexte by bol účinok systémov oslobodenia a daňového úveru na zamedzenie dvojitého hospodárskeho zdanenia úplne ten istý. Prijatie systému daňového úveru pre dividendy vnútroštátneho pôvodu by však znamenalo zbytočné dodatočné administratívne náklady, zatiaľ čo systém oslobodenia, ktorý vedie k tým istým výsledkom, je oveľa jednoduchší a menej nákladný na správu. Obdobne účinok režimu na dividendy vnútroštátneho pôvodu (oslobodenie) a dividendy zahraničného pôvodu (úver) je rovnaký: v každom prípade dochádza k zamedzeniu dvojitého hospodárskeho zdanenia.

49. Test Claimants proti tomuto záveru namietajú. Tvrdia, že existuje rozdiel medzi systémami oslobodenia a úveru v prípadoch, keď dcérska spoločnosť zo Spojeného kráľovstva rozdeľujúca zisk zaplatila v súlade s konkrétnymi oslobodeniami a výhodami pri dani z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve (napr. na investície do výskumu a vývoja) v skutočnosti nižšiu čistú sadzbu dane z príjmov právnických osôb, ako je obvyklá sadzba v Spojenom kráľovstve. Na základe systému oslobodenia je to „prevedené" na materskú spoločnosť, príjemcu dividendy — t. j. rozdeľované dividendy by tak v konečnom dôsledku boli zdanené nižšou daňovou sadzbou, ako je štandardná sadzba dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve. Na základe systému úveru uplatňovaného vo vnútroštátnom kontexte by však v prípade, že by by bol zisk v súlade s oslobodeniami a zníženiami základu dane pôvodne zdanený nižšou efektívnou sadzbou dane z príjmov právnických osôb, bola táto sadzba vždy „dorovnaná" až do výšky štandardnej sadzby dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve pri rozdeľovaní zisku v prospech materskej spoločnosti.[46] Obdobne v prípade dividend zahraničného pôvodu je účinok systému úveru taký, že Spojené kráľovstvo vo všetkých prípadoch dorovnáva zaplatenú efektívnu zahraničnú daň z príjmov právnických osôb až do štandardnej sadzby v Spojenom kráľovstve, a to bez zohľadnenia východiskových znížení základu dane z príjmov právnických osôb priznaných na úrovni dcérskej spoločnosti.

50. Zdalo by sa preto, že uplatnenie systému úveru Spojeným kráľovstvom na zamedzenie dvojitého hospodárskeho zdanenia dividend zahraničného pôvodu môže mať v určitých prípadoch menej priaznivé účinky ako čistý

46 — Pozri analogicky, ako fungoval fínsky systém zápočtu vo vnútroštátnom kontexte, na dorovnanie efektívnej dane platenej z rozdeľovaných ziskov na sadzbu 29 %, štandardnú fínsku sadzbu dane z príjmov právnických osôb (pričom rozdiel sa ukladal spoločnosti rozdeľujúcej zisk): rozsudok vo veci Manninen, už citovaný v poznámke pod čiarou 33, bod 11.

systém oslobodenia uplatňovaný na dividendy vnútroštátneho pôvodu. Zatiaľ čo na základe systému oslobodenia môžu byť výhody východiskových oslobodení a znížení základu dane z príjmov právnických osôb prevedené na materskú spoločnosť prijímajúcu dividendy, na základe systému úveru tieto výhody byť prenesené nemôžu, keďže daň zaťažujúca dividendy je dorovnaná do štandardnej sadzby dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve. V takých prípadoch by sa účinok uvedeného mohol javiť ako uplatňovanie odlišnej (nižšej) daňovej sadzby na dividendy vnútroštátneho pôvodu v porovnaní s dividendami zahraničného pôvodu zo strany Spojeného kráľovstva.

rozdielu v zaobchádzaní, analyzovanému vyššie, medzi príjmom zahraničného pôvodu a príjmom vnútroštátneho pôvodu v prípade potenciálnej možnosti previesť výhodu východiskových znížení základu dane na materské spoločnosti prijímajúce zisk.

52. Pri neexistencii mechanizmu umožňujúceho zohľadnenie takých znížení základu dane pre dividendy zahraničného pôvodu podobným spôsobom, ako je to v prípade dividend vnútroštátneho pôvodu — a nikto v tejto veci netvrdil, že existuje —, som názoru, že pravidlá zdaňovania Spojeného kráľovstva pre dividendy z neportfóliových účastí porušujú článok 43 ES.

51. Ďalšia otázka, ktorá sa vynára, je tá, či také diskriminačné zaobchádzanie možno odôvodniť. V tomto ohľade Spojené kráľovstvo vo svojich vyjadreniach tvrdí, že akékoľvek obmedzenie môže byť odôvodnené na základe daňovej koherentnosti. Tvrdí, opierajúc sa o rozsudok vo veci Manninen, že účinok systému Spojeného kráľovstva je taký, že zamedzuje dvojitému hospodárskemu zdaneniu dividend zahraničného pôvodu a vnútroštátneho pôvodu. Koherentnosť je udržiavaná v cezhraničných situáciách, pretože materská spoločnosť prijímajúca zisk dostáva úver na celú zaplatenú zahraničnú daň zo zisku, v ktorom má dividenda pôvod. Zatiaľ čo tvrdenia Spojeného kráľovstva určite preukazujú, že, ako som poznamenal vyššie, v zásade môže byť uplatňovanie systému úveru úplne v súlade s článkom 43 ES, nesmerujú k odôvodneniu možného

53. Čo sa týka zahraničných portfóliových účastí, pre ktoré bol poskytovaný daňový úver iba na zahraničnú zrážkovú daň uloženú na zahraničné dividendy, ustanovenia práva Spojeného kráľovstva sa zdajú byť jasne diskriminačné. Zatiaľ čo daň z príjmov právnických osôb Spojeného kráľovstva nebola ukladaná na dividendy prijaté spoločnosťami v Spojenom kráľovstve z dôvodu existencie portfóliovej účasti v inej spoločnosti zo Spojeného kráľovstva, daň z príjmov právnických osôb Spojeného kráľovstva bola ukladaná na dividendy prijaté z takejto účasti v spoločnosti rezidentovi iného členského štátu s uplatnením úveru iba na zahraničnú zrážkovú daň (a nie na východiskovú zahraničnú daň z príjmov právnických osôb). Inak povedané, Spojené kráľovstvo sa pri výkone svojej právomoci rozhodlo úplne zamedziť

dvojitému hospodárskemu zdaneniu dividend pochádzajúcich z portfóliovej účasti v spoločnosti v Spojenom kráľovstve bez toho, aby tak konalo v prípade dividend pochádzajúcich zo zahraničnej portfóliovej účasti. To zjavne predstavuje menej priaznivé zaobchádzanie s príjmom zahraničného pôvodu, na ktorý sa vzťahuje jeho daňová právomoc, v porovnaní s rovnocenným príjmom vnútroštátneho pôvodu.

54. Vo svojich písomných a ústnych vyjadreniach sa to Spojené kráľovstvo pokúšalo odôvodniť tým, že by bolo neprimerane nákladné a zložité spravovať udeľovanie daňových úverov na zahraničnú východiskovú daň v prípade menších účastí a dohliadať nad ním, pričom táto zložitosť by mala za následok omeškania a právnu neistotu daňovníkov.

55. Toto tvrdenie ma nepresvedčilo. Zatiaľ čo je pravdou, že priznanie daňových úverov na dividendy z portfóliových účastí zahraničného pôvodu by zaťažilo orgány Spojeného kráľovstva dodatočnými administratívnymi ťažkosťami, tieto ťažkosti nie sú podľa môjho názoru neprimerané vo vzťahu k výhode zamedzenia dvojitého hospodárskeho zdanenia príslušných akcionárov — právnických osôb zo Spojeného kráľovstva. V tomto ohľade by som poukázal na rozsudok Súdneho dvora vo veci Manninen, kde konštatujúc, že článok 56 ES zaväzuje Fínsko rozšíriť uplatňovanie svojho daňového úveru tak, aby zohľadňoval daň z príjmov právnických osôb vyberanú z dividend vyplácaných zo Švédska, Súdny dvor zamietol tvrdenia založené na tom, že pre daňovníka alebo daňovú správu môže byť ťažké získať nevyhnutné informácie o dani z príjmov právnických osôb platenej v inom členskom štáte.[47] Hoci, ako Súdny dvor poznamenal, výpočet daňového úveru priznaného akcionárovi rezidentovi Fínska prijímajúcemu dividendy od spoločnosti založenej v inom členskom štáte musí zohľadniť daň skutočne zaplatenú uvedenou spoločnosťou a taká daň bude vyplývať zo všeobecných pravidiel výpočtu daňového základu a zo sadzby dane z príjmov právnických osôb v neskôr uvedenom členskom štáte, „prípadné ťažkosti v súvislosti s určením skutočne zaplatenej dane nemôžu v žiadnom prípade odôvodniť prekážku voľného pohybu kapitálu, akou je tá, ktorá vyplýva z právnej úpravy, ktorá je predmetom sporu vo veci samej“[48]. V tejto veci sa uplatňujú presne tie isté úvahy. Poznamenávam, že možnosť oslobodenia takého príjmu z dividend od dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve (ako k tomu dochádza v prípade dividend z portfóliových účastí pôvodom zo Spojeného kráľovstva) by v každom prípade bola Spojenému kráľovstvu dostupná, ak by dalo prednosť zamedzeniu dodatočného administratívneho zaťaženia.

56. Z týchto dôvodov by odpoveď na prvú otázku mala znieť tak, že článkom 43 ES a

47 — Pre odkaz na tieto argumenty, pozri bod 77 návrhov, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Manninen, už citované v poznámke pod čiarou 33.

48 — Rozsudok vo veci Manninen, už citovaný v poznámke pod čiarou 33, bod 54.

56 ES odporuje, ak členský štát prijme a uplatňuje opatrenia, ako sú napríklad tie, o ktoré ide v tejto veci, ktoré oslobodzujú dividendy prijaté spoločnosťou rezidentom tohto členského štátu od iných spoločností rezidentov od dane z príjmov právnických osôb a ktoré podrobujú dividendy prijaté spoločnosťou rezidentom od spoločností rezidentov iných členských štátov 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 štáte, v ktorom sú rezidenti.

C — *Otázky č. 2 a 3*

57. Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či tým, že členský štát uplatňuje systém, ktorý za určitých okolností vyberá ACT pri výplate dividend spoločnosťou rezidentom svojim akcionárom a na tieto dividendy poskytuje akcionárom rezidentom tohto členského štátu daňový úver, porušuje tento členský štát článok 43 ES alebo 56 ES alebo 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.

58. Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či odporuje týmto ustanoveniam práva Spoločenstva, ak členský štát ponechá v platnosti a uplatňuje opatrenia, ktoré oprávňujú započítať sumu ACT na daň z príjmov právnických osôb v tomto členskom štáte, ktorú za svoje zisky dlhuje spoločnosť vyplácajúca dividendu, a na daň, ktorú dlhujú iné spoločnosti skupiny rezidenti tohto členského štátu, ale ktoré

(1) neupravujú žiadnu formu zápočtu daňovej povinnosti na ACT ani nijakú obdobnú 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

(2) 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.

59. Druhá otázka sa teda týka tej črty predmetného systému Spojeného kráľovstva, na základe ktorej

(1) akcionári — obchodné spoločnosti zo Spojeného kráľovstva prijímajúci dividendy od spoločností zo Spojeného kráľovstva, ktoré zaplatili ACT pri rozdeľovaní týchto dividend dostávali daňový úver rovnajúci sa ACT zaplatenej spoločnosťou rozdeľujúcou zisk, čo znamená, že ACT bol zaplatený iba raz v prípade dividend prevedených cez spoločnosti, ktoré boli členmi skupiny spoločností a boli rezidentmi Spojeného kráľovstva; a

(2) akcionári — obchodné spoločnosti zo Spojeného kráľovstva prijímajúce dividendy od spoločností mimo Spojeného kráľovstva taký daňový úver nedostávali a boli v dôsledku toho povinní platiť ACT z celej sumy rozdeľovaného zisku. Tretia otázka sa týka tej črty, že zahraničná daň z príjmov právnických osôb platená z dividend vyplácaných zo zahraničia nemohla byť započítaná proti ACT, ale iba proti MCT platenej v Spojenom kráľovstve. Keďže zaplatený ACT mohol zasa byť započítaný iba na MCT zaplatenú v Spojenom kráľovstve, toto znamenalo, že spoločnosti so značným príjmom zahraničného pôvodu mohli mať ACT nevyužitý na daňovú úľavu (t. j. zaplatený ACT, ktorý nemohol byť započítaný na daňovú povinnosť spoločnosti v prípade MCT v uvedenom účtovnom období: takzvaný „zostatok ACT"). Zatiaľ čo existovali možnosti využiť v konečnom dôsledku taký zostatok ACT na daňovú úľavu (napr. prevedením do predchádzajúceho alebo nasledujúceho účtovného obdobia na započet na MCT v iných účtovných obdobiach alebo prevedením na dcérske spoločnosti rezidentov Spojeného kráľovstva), nie všetky spoločnosti mohli také ustanovenia využiť.

60. Keďže tieto dve otázky sa zaoberajú tým, čo sú vo vnútroštátnom kontexte vzájomne sa doplňujúce črty systému Spojeného kráľovstva, celkový účinok systému možno podľa môjho názoru najlepšie zhodnotiť tak, že otázky budú posúdené spoločne.

1. Zlučiteľnosť s článkom 43 ES (a článkom 56 ES)

61. Ako som poznamenal vyššie, článok 43 ES zakazuje Spojenému kráľovstvu v rozsahu, v akom rozdelilo svoj základ dane tak, že zahŕňa príjem zahraničného pôvodu, robiť rozdiely medzi príjmom zahraničného pôvodu a vnútroštátneho pôvodu.[49] Súdny dvor opakovane rozhodol, že diskriminácia

49 — Pozri moje návrhy vo veci Test Claimants in the ACT Group Litigation, bod 58.

spočíva v uplatnení odlišných pravidiel na porovnateľné situácie alebo v uplatnení rovnakého pravidla na odlišné situácie. [50]

62. Otázkou je, či priznaním daňového úveru akcionárom — obchodným spoločnostiam zo Spojeného kráľovstva vtedy, keď bol ACT v Spojenom kráľovstve zaplatený zo zisku prijatého vo forme dividend, a tým, že umožňuje započítanie ACT iba na MCT v Spojenom kráľovstve, Spojené kráľovstvo zaobchádza zo spoločnosťami, ktoré sú v porovnateľných situáciách, odlišne.

63. Údajný rozdiel v zaobchádzaní je predstavovaný protikladom situácie akcionárov — obchodných spoločností zo Spojeného kráľovstva prijímajúcich dividendy, z ktorých bol zaplatený ACT (nárok na daňový úver na daň z príjmov právnických osôb v prípade ACT už zaplateného zo zisku, možnosť započítať zaplatený ACT na daňovú povinnosť na MCT) a akcionárov prijímajúcich dividendy, z ktorých bola zaplatená len zahraničná daň z príjmov právnických osôb (žiaden nárok na daňový úver na daň z príjmov právnických osôb, keďže zo zisku nebol zaplatený žiaden ACT, nemožnosť započítať zaplatený ACT na daňovú povinnosť na zahraničnú daň z príjmov právnických osôb). Prvým problémom preto je, či sú tieto dve skupiny spoločností v porovnateľných situáciách.

64. Spojené kráľovstvo tvrdí, že to tak nie je. Čo sa týka daňového úveru na daň z príjmov právnických osôb, Spojené kráľovstvo poznamenáva, že ten sa priznáva iba v prípade rozdeleného zisku, z ktorého už bol zaplatený ACT, a nie v prípade rozdeleného zisku, z ktorého nebol zaplatený žiaden ACT. Spoločnosti prijímajúce zisk, z ktorého bol ACT zaplatený, a spoločnosti prijímajúce zisk, z ktorého nebol zaplatený žiaden ACT, nie sú v porovnateľných situáciách. Je pravdou, že keďže spoločnosti mimo Spojeného kráľovstva nikdy neplatia ACT z rozdeľovaného zisku, dividendy, ktoré rozdeľujú, nikdy nespĺňajú podmienky na tento daňový úver na daň z príjmov právnických osôb. Neexistuje však žiadna taká podmienka ako „štátna príslušnosť" Spojeného kráľovstva spoločnosti rozdeľujúcej zisk pre priznanie daňového úveru: jedinou podmienkou je to, že ACT by už z rozdeľovaného zisku mal byť zaplatený. Ďalej, čo sa týka pravidla, že ACT môže byť započítaný iba proti MCT platenej v Spojenom kráľovstve, Spojené kráľovstvo tvrdí, že toto nediskriminuje spoločnosti prijímajúce zisky zahraničného pôvodu: vo všetkých prípadoch môžu akcionári — obchodné spoločnosti zo Spojeného kráľovstva započítať ACT na MCT presne tým istým spôsobom.

65. Odpoveď na toto tvrdenie vyžaduje posúdenie vzťahu medzi zahraničnou daňou

50 — Pozri napríklad rozsudok z 29. apríla 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Zb. s. I-2651, bod 26 a tam citovanú judikatúru.

z príjmu právnických osôb platenou zo zisku spoločností mimo Spojeného kráľovstva, obvyklou daňou z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve (ďalej len „MCT") platenou zo ziskov pôvodom v Spojenom kráľovstve a ACT plateným z rozdeleného zisku spoločností v Spojenom kráľovstve.

66. V tomto ohľade je poučné pripomenúť si rozsudok Súdneho dvora vo veci Metallgesellschaft, [51] ktorý sa týkal zlučiteľnosti režimu uplatňovaného Spojeným kráľovstvom, na základe ktorého spoločnosti rezidenti Spojeného kráľovstva mali možnosť platiť dividendy svojej materskej spoločnosti bez toho, aby museli platiť ACT vtedy, keď bola ich materská spoločnosť rezidentom Spojeného kráľovstva, ale nie vtedy, keď ich materská spoločnosť bola rezidentom iného členského štátu (režim „skupinového oslobodenia"), s právom Spoločenstva. Pri tvrdení, že odopretie takej výhody spoločnostiam, ktorých materská spoločnosť nebola zo Spojeného kráľovstva, bolo dôvodné, vláda Spojeného kráľovstva argumentovala okrem iného tým, že situácia dcérskych spoločností rezidentov materských spoločností rezidentov nebola porovnateľná so situáciou dcérskych spoločností rezidentov materských spoločností nerezidentov. Konkrétne, zatiaľ čo v prv uvedenom prípade bola platba ACT iba odložená priznaním skupinového oslobodenia (t. j. materská spoločnosť rezident Spojeného kráľovstva musela sama zaplatiť ACT pri rozdeľovaní zisku), v neskôr uvedenom prípade by priznanie skupinového oslobodenia znamenalo, že by sa neplatil vôbec žiaden ACT. [52]

67. Odmietnuc toto tvrdenie Súdny dvor vyslovil:

„Po prvé, keďže ACT nie je v žiadnom zmysle daňou z dividend, ale skôr preddavkom na daň z príjmov právnických osôb, je nesprávne predpokladať, že priznanie možnosti uskutočniť skupinové zdanenie príjmov dcérskym spoločnostiam rezidentom materských spoločností nerezidentov by umožnilo dcérskej spoločnosti vyhnúť sa plateniu akejkoľvek dane v Spojenom kráľovstve zo zisku rozdeľovaného prostredníctvom dividend.

Podiel dane z príjmov právnických osôb, ktorý dcérska spoločnosť rezident nemusí platiť vopred pri rozdeľovaní dividend svojej materskej spoločnosti na základe režimu skupinového zdanenia príjmov, je v zásade zaplatený vtedy, keď nastáva splatnosť daňového dlhu dcérskej spoločnosti na MCT. Treba si pamätať, že dcérska spoločnosť rezident spoločnosti rezidenta iného členského štátu je povinná platiť MCT v Spojenom kráľovstve v prípade svojho zisku rovnakým spôsobom, ako dcérska spoločnosť rezident materskej spoločnosti rezidenta.

...

51 — Pozri poznámku pod čiarou 12.

52 — Rozsudok vo veci Metallgesellschaft, už citovaný v poznámke pod čiarou 12, body 46 až 48.

Po druhé skutočnosť, že materská spoločnosť nerezident nebude, na rozdiel od materskej spoločnosti rezidenta, podliehať ACT vtedy, keď zasa ona vypláca dividendy, nemôže odôvodniť situáciu, keď je dcérskej spoločnosti rezidentovi materskej spoločnosti nerezidenta odopretá možnosť oslobodenia od platenia ACT pri vyplácaní dividend materskej spoločnosti.

Skutočnosť, že materská spoločnosť nerezident nie je povinná platiť ACT, možno pripísať tomu, že nie je povinná platiť daň z príjmu právnických osôb v Spojenom kráľovstve, keďže podlieha uvedenej dani v štáte, v ktorom je založená. Logicky preto vyplýva, že spoločnosť by nemala byť povinná platiť preddavky na daň, ktorú nikdy nebude povinná platiť.“ [53]

68. Z týchto pripomienok, s ktorými súhlasím, je jasné, že ACT by na účely tejto veci mal byť považovaný za preddavok na daň z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve. Je pravdou, že, ako na to poukazuje Spojené kráľovstvo, ACT vykazuje určité znaky, ktoré sa líšia od „obvyklej“ dane z príjmu právnických osôb. Konkrétne, ACT sa platí vtedy, keď spoločnosť rozdeľuje dividendy, určuje sa na základe sumy rozdeľovaného zisku a nepodlieha oslobodeniam uplatniteľným na MCT. Zdá sa mi však, že tieto odlišnosti logicky vyplývajú zo skutočnosti, že ACT je na základe svojej povahy, a ako to už jeho meno naznačuje, ukladaný vopred, pred „obvyklou“ daňou z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve (MCT). V systéme Spojeného kráľovstva by teda ACT platený pri rozdeľovaní dividend následne mohol byť započítaný na MCT platenú zo ziskov spoločnosti za príslušné účtovné obdobie, hoci podliehajúc určitému obmedzeniu.

69. V dôsledku toho akcionári — obchodné spoločnosti zo Spojeného kráľovstva prijímajúci dividendy, z ktorých bol zaplatený ACT, a tí, ktorí prijímajú dividendy, z ktorých bola zaplatená iba zahraničná daň z príjmov právnických osôb, sú v zásade v porovnateľných situáciách. To vyplýva zo skutočnosti, že rovnako ako (hierarchicky vyššie) spoločnosti rozdeľujúce zisky, ktoré sú rezidentmi Spojeného kráľovstva, v zásade podliehajú povinnosti platiť daň z príjmov v Spojenom kráľovstve — vrátane, pri príslušnom rozdeľovaní zisku, ACT — spoločnosti rozdeľujúce zisky, ktoré nie sú rezidentmi Spojeného kráľovstva, v zásade podliehajú daňovej povinnosti na daň z príjmov právnických osôb v štáte ich sídla.

70. Ďalšou otázkou je, či bolo účinkom predmetnej právnej úpravy Spojeného kráľovstva menej priaznivé zaobchádzanie s akcionármi — obchodnými spoločnosťami prijímajúcimi rozdeľovaný zisk od spoločností nerezidentov Spojeného kráľovstva v porovnaní so spoločnosťami prijímajúcimi

53 — Rozsudok vo veci Metallgesellschaft, už citovaný v poznámke pod čiarou 12, body 52, 53, 55 a 56.

rozdeľovaný zisk od spoločností rezidentov Spojeného kráľovstva.

71. Zatiaľ čo prvé uvedené spoločnosti boli povinné platiť ACT pri prerozdeľovaní prijatého zisku, neskôr uvedené spoločnosti boli v skutočnosti oslobodené (prostredníctvom priznania daňového veru) od povinnosti platiť ACT v rozsahu, v akom bol už ACT zaplatený pri rozdeľovaní zisku u hierarchicky vyššej spoločnosti. Ďalej zaplatený ACT mohol byť v každom prípade započítaný iba na MCT v Spojenom kráľovstve a nie na zahraničnú daň z príjmov právnických osôb platenú zo zisku obsiahnutého v rozdeľovanom zisku.

72. Podľa môjho názoru to jasne predstavuje menej priaznivé zaobchádzanie s dividendami zahraničného pôvodu.

73. Cieľom a účinkom systému Spojeného kráľovstva uplatňovaného vo vnútroštátnom kontexte bolo zabezpečiť, aby bola na úrovni obchodnej spoločnosti poskytnutá plná úľava od dvojitého hospodárskeho zdanenia rozdeľovaného zisku. Kvôli priznaniu daňového úveru na daň z príjmov právnických osôb musel byť ACT v „reťazci" rozdeľovania zisku platený iba raz. Ďalej ACT platený počas účtovného obdobia mohol byť až do určitej hranice započítaný na MCT. ACT, ktorý nemohol byť použitý na daňovú úľavu v danom účtovnom období (takzvaný „zostatok" ACT), mohol byť potenciálne použitý na daňovú úľavu určitými inými metódami, napríklad prevedením do predchádzajúceho alebo nasledujúceho účtovného obdobia pre započet na MCT v Spojenom kráľovstve na iné obdobia alebo jeho vzdaním sa v prospech dcérskych spoločností rezidentov Spojeného kráľovstva.

74. Naopak však, systém Spojeného kráľovstva nezabezpečoval úplnú úľavu na úrovni obchodnej spoločnosti od dvojitého hospodárskeho zdanenia pre dividendy zahraničného pôvodu. To mohlo nastať ako výsledok spoločného účinku skutočnosti, že

(1) ACT bol v plnom rozsahu uplatňovaný na prerozdeľovaný zisk zahraničného pôvodu (ako sa na to odkazuje v otázke č. 2 uznesenia o návrhu na začatie prejudiciálneho konania); ale

(2) povinnosť zaplatiť ACT nemohla byť započítaná proti zaplatenej zahraničnej dani z príjmu právnických osôb [ako sa na to odkazuje v otázke č. 3 bode i) uznesenia o návrhu na začatie prejudiciálneho konania]; a

(3) úľava od dvojitého hospodárskeho zdanenia pre už zaplatenú zahraničnú daň z príjmu právnických osôb tam, kde bola priznaná (t. j. neportfóliové účasti), znižovala výšku povinnosti na platenie dane z príjmov právnických osôb, na ktorú mohol byť tento ACT započítaný [ako sa na to odkazuje v otázke č. 3 bode ii) uznesenia o návrhu na začatie prejudiciálneho konania].

75. V rozsahu, v akom nebolo dvojitému hospodárskemu zdaneniu úplne zamedzené v prípade dividend zahraničného pôvodu spôsobom rovnocenným prípadu vnútroštátnych dividend, bol preto systém Spojeného kráľovstva diskriminujúci, ibaže by Spojené kráľovstvo mohlo preukázať, že taký rozdiel v zaobchádzaní bol odôvodnený a primeraný. Súdny dvor skonštatoval, že v rozsahu, v akom sa rozhodne zamedziť dvojitému hospodárskemu zdaneniu dividend svojich rezidentov, štát bydliska alebo sídla musí poskytnúť tú istú úľavu pre dividendy zahraničného pôvodu vyplácané zo zahraničia ako pre dividendy vnútroštátneho pôvodu a musí na tento účel zohľadniť zaplatenú zahraničnú daň z príjmov právnických osôb. [54]

76. Poznamenávam, že skutočnosť, že dvojité hospodárske zdanenie je výsledkom kombinácie pravidiel, znamená, že posúdenie toho, ako by malo byť účinne dosiahnuté úplné zamedzenie dvojitého hospodárskeho zdanenia dividend zahraničného pôvodu, môže byť komplikované. Táto otázka sa vynára konkrétnejšie v otázkach č. 6 až 9 nižšie. Ako tam analyzujem, je úlohou vnútroštátneho súdu, aby posúdil, ako by malo byť v praxi napravené porušenie povinnosti nediskriminácie Spojeným kráľovstvom, so zohľadnením požiadavky, že taká náprava by mala byť primeraná a účinná pri obnovení rovnakého zaobchádzania zaručeného článkami 43 ES a 56 ES.

77. Dodal by som však, že pokiaľ by bolo možné priznať rovnocennú úplnú úľavu od dvojitého hospodárskeho zdanenia dividend zahraničného pôvodu a vnútroštátneho pôvodu, Spojené kráľovstvo by v zásade bolo oprávnené požadovať, aby bola akákoľvek zvyšná povinnosť platiť „daň z príjmov právnických osôb" v Spojenom kráľovstve zo ziskov zahraničného pôvodu vopred uhradená pri rozdeľovaní zisku (t. j. ako ACT). Z môjho pohľadu to vyplýva zo skutočnosti, že Spojené kráľovstvo má právo vybrať si spôsob, akým organizuje svoj vlastný daňový systém, pokiaľ uplatňuje tento systém nediskriminujúcim spôsobom na príjmy vnútroštátneho a zahraničného pôvodu. Rovnakým spôsobom, akým Spojené kráľovstvo uložilo povinnosť vopred zaplatiť „daň z príjmov právnických osôb" v Spojenom kráľovstve z rozdeľovaného zisku vnútroštátneho pôvodu, preto môže v zásade vyžadovať, aby bola taká daňová povinnosť, ktorá existuje po úľave od celého dvojitého hospodárskeho zdanenia, vopred uhradená u rozdeľovaných ziskov zahraničného pôvodu.

78. Toto stanovisko sa nemení tvrdením Spojeného kráľovstva, že si možno predstaviť,

54 — Pozri moje návrhy vo veci Test Claimants in the ACT Group Litigation, už citované v poznámke pod čiarou 2, bod 58 a tam citované rozsudky (najmä rozsudky Manninen, už citovaný v poznámke pod čiarou 33, Verkooijen, už citovaný v poznámke pod čiarou 33, a z 15. júla 2004, Lenz, C-315/02, Zb. 2004, s. I-7063).

že zostatok ACT nevyužitý na daňovú úľavu by tiež mohol vzniknúť vo vnútroštátnych situáciách, konkrétne vtedy, keď ACT zaplatený akcionárom zo Spojeného kráľovstva prevyšuje daňovú povinnosť uvedeného akcionára na MCT v Spojenom kráľovstve (napríklad vtedy, keď spoločnosť zo Spojeného kráľovstva mala prospech zo značných oslobodení a znížení základu dane, čo sa týka povinnosti platiť MCT v Spojenom kráľovstve). V takej situácii si systém Spojeného kráľovstva stále ponecháva svoj cieľ úplného zamedzenia dvojitého hospodárskeho zdanenia vnútroštátnych dividend.

79. Nemôžem ani prijať tvrdenie vlády Spojeného kráľovstva, že akýkoľvek rozdiel v zaobchádzaní medzi akcionármi prijímajúcimi dividendy zahraničného pôvodu a dividendy vnútroštátneho pôvodu je odôvodnený potrebou daňovej koherentnosti daňového systému Spojeného kráľovstva. Vláda Spojeného kráľovstva tvrdí, že toto odôvodnenie je preukázané preto, lebo existuje priama spojitosť medzi daňovou výhodou priznanou akcionárovi — obchodnej spoločnosti v Spojenom kráľovstve (výhoda daňového úveru pri ACT už zaplateného z rozdeleného zisku) a započítavanou povinnosťou platiť daň (povinnosť spoločnosti rozdeľujúcej zisk platiť ACT pri rozdeľovaní zisku). Ako som však poznamenal, aj keď spoločnosti vyplácajúce zisk, ktoré nie sú rezidentmi Spojeného kráľovstva, nie sú povinné platiť ACT v Spojenom kráľovstve, sú povinné platiť zahraničnú daň z príjmov právnických osôb zo zisku obsiahnutého v rozdeľovaných dividendách. Práve tak, ako je dvojitému hospodárskemu zdaneniu zabránené pri rozdeľovanom zisku s pôvodom v Spojenom kráľovstve, malo by mu byť zabránené aj pri rozdeľovanom zisku zahraničného pôvodu. Z tohto dôvodu by mal byť tento argument zamietnutý. [55]

2. Zlučiteľnosť so smernicou o materských a dcérskych spoločnostiach

80. Vnútroštátny súd sa tiež pýta, či ustanovenia obmedzujúce udeľovanie daňového úveru na akcionárov — obchodné spoločnosti prijímajúce dividendy, z ktorých už bol zaplatený ACT, a obmedzujúce možnosť započítania ACT iba na započítanie na MCT v Spojenom kráľovstve odporujú článku 4 ods. 1 alebo článku 6 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach, ktorých text som v celosti uviedol vyššie.

55 — Na okraj by som poznamenal, že v prípadoch, keď bol výsledkom systému Spojeného kráľovstva prebytok ACT, jednou možnosťou „použitia" tohto ACT bolo vzdanie sa prebytku úveru ACT v prospech dcérskych spoločností rezidentov Spojeného kráľovstva (ktoré ho mohli započítať na svoju vlastnú daňovú povinnosť na MCT v Spojenom kráľovstve). Ako poznamenala Komisia, samo osebe by sa obmedzenie takej možnosti započtu na dcérske spoločnosti rezidentov Spojeného kráľovstva zdalo byť diskriminujúce: v rozsahu, v akom dcérske spoločnosti, ktoré neboli rezidentmi Spojeného kráľovstva, mali povinnosť platiť MCT v Spojenom kráľovstve, nevidím žiaden dôvod, prečo by rovnako nemali mať nárok na „použitie" prebytku ACT ich materskej spoločnosti. Keďže však zlučiteľnosť tohto ustanovenia s právom Spoločenstva nebola výslovne predmetom uznesenia vnútroštátneho súdu o návrhu na začatie prejudiciálneho konania, nie je tu nevyhnutné tento aspekt ďalej analyzovať.

81. Najprv poznamenávam, že táto otázka sa uplatňuje iba na rozdeľovania zisku patriace do vecného a časového rozsahu pôsobnosti smernice o materských a dcérskych spoločnostiach, konkrétne rozdeľovania zisku medzi dcérskou spoločnosťou a materskou spoločnosťou, ako sú definované v uvedenej smernici a uskutočnené po 1. januári 1992.

82. Článok 4 ods. 1 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach v zásade uvádza, že keď materská spoločnosť prijíma rozdelený zisk od dcérskej spoločnosti rezidenta iného členského štátu, štát materskej spoločnosti buď oslobodí takýto zisk od zdanenia, alebo poskytne daňový úver na daň z príjmov právnických osôb (a ak je to vhodné, zrážkovú daň) už zaplatenú zo zisku v štáte dcérskej spoločnosti.

83. Podľa môjho názoru analýza zlučiteľnosti právnej úpravy Spojeného kráľovstva s týmto ustanovením nastoľuje, čo sa týka rozdelení zisku patriacich do rozsahu vecnej pôsobnosti smernice o materských a dcérskych spoločnostiach,[56] približne podobné problémy, ako sú tie, ktorými som sa práve zaoberal pri článkoch 43 ES a 56 ES. Poznamenávam však, že povinnosť uložená Spojenému kráľovstvu článkom 4 ods. 1 je užšia ako povinnosť uložená článkami 43 ES a 56 ES: zatiaľ čo neskôr uvedené ustanovenie ukladá povinnosť nerobiť rozdiely medzi príjmom zahraničného pôvodu a príjmom vnútroštátneho pôvodu, prv uvedené ustanovenie vyžaduje iba to, aby štát materskej spoločnosti započítal daň z príjmu právnických osôb už zaplatenú z rozdeľovaných dividend až do výšky sumy zodpovedajúcej vnútroštátnej dani alebo oslobodil také dividendy od zdanenia.

84. Keďže si v tomto prípade Spojené kráľovstvo vybralo metódu zápočtu na zamedzenie dvojitého zdanenia, je na základe článku 4 ods. 1 povinné udeliť úver, až do výšky sumy zodpovedajúcej vnútroštátnej dani, na zahraničnú daň z príjmov právnických osôb zaplatenú dcérskou spoločnosťou mimo Spojeného kráľovstva zo zisku rozdeľovaného jej materskej spoločnosti v Spojenom kráľovstve. Keďže z dôvodov, ktoré som uviedol vyššie, ACT by mal byť na tieto účely považovaný za preddavok dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve (hoci ukladaný v prípade rozdeľovania zisku a na rozdeľovaný zisk), mal by byť považovaný spoločne s povinnosťou platiť MCT v Spojenom kráľovstve za vnútroštátnu daň Spojeného kráľovstva „zodpovedajúcu" zaplatenej zahraničnej dani z príjmov právnických osôb, v zmysle článku 4 ods. 1 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach. Podľa môjho názoru je podstatou povinnosti obsiahnutej v tomto článku povinnosť zabezpečiť, aby sa v štáte materskej spoločnosti neobjavilo žiadne dvojité hospodárske zdanenie po vybratí dane z príjmov právnických osôb a tam, kde je to relevantné, uložení zrážkovej dane zo zisku rozdeľovaného dcérskou spoločnosťou v štáte uvedenej dcérskej spoločnosti. Podľa môjho názoru je povinnosťou uloženou Spojenému kráľovstvu týmto člán-

56 — Konkrétne, materské spoločnosti s minimálnou účasťou vo výške 25 % na kapitále spoločnosti iného členského štátu, pričom obe spoločnosti spĺňajú podmienky uvedené v článku 2 smernice (pozri bod 3 smernice).

kom, rovnako ako v prípade článkov 43 ES a 56 ES, zabezpečiť, aby sa zamedzilo dvojitému hospodárskemu zdaneniu takého rozdeľovaného zisku. Taký výklad je v súlade s cieľom smernice, ktorým je zaviesť „daňové pravidlá, ktoré by boli neutrálne z hľadiska súťaženia", pokiaľ ide o skupiny spoločností. [57]

85. Pri vyvracaní tohto stanoviska vláda Spojeného kráľovstva tvrdí, že článok 4 ods. 1 odkazuje iba na dane ukladané pri prijatí rozdeľovaného zisku materskou spoločnosťou od svojej dcérskej spoločnosti a nie na takú daň, ako je ACT, ktorý je ukladaný iba vtedy, keď sa rozdeľuje zisk, a teda nemožno o ňom povedať, že je daňou zo zisku rozdeľovaného dcérskou spoločnosťou. Motivovaný opätovne cieľom článku 4 ods. 1, ktorým je zamedzenie dvojitého zdanenia v štáte materskej spoločnosti, toto tvrdenie nemôžem prijať. Zužujúci výklad článku podporovaný vládou Spojeného kráľovstva by pri uplatnení na túto situáciu maril dosiahnutie tohto cieľa.

86. Z tohto dôvodu v rozsahu, v akom systém Spojeného kráľovstva neumožňoval udelenie úveru na zahraničnú daň z príjmov právnických osôb už zaplatenú z dividend vyplácaných zo zahraničia prijímaných od zahraničných dcérskych spoločností nie len na MCT v Spojenom kráľovstve, ale tiež zaplatený ACT, porušil článok 4 ods. 1 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach.

87. Vnútroštátny súd tiež nastoľuje otázku zlučiteľnosti úpravy s článkom 6 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach, ktorý zakazuje štátu sídla materskej spoločnosti vyberať zrážkovú daň zo zisku, ktorý taká spoločnosť prijíma od dcérskej spoločnosti.

88. Na posúdenie tejto otázky je nevyhnutné pripomenúť definíciu pojmu „zrážková daň" v smernici o materských a dcérskych spoločnostiach. V tomto ohľade Súdny dvor vyslovil, že tento pojem nie je obmedzený na určité konkrétne typy vnútroštátneho zdaňovania: „povaha zdanenia, dane, cla alebo poplatku z hľadiska práva Spoločenstva musí byť určená Súdnym dvorom podľa objektívnych znakov zdanenia, nezávisle od kvalifikácie vo vnútroštátnom práve". [58] V kontexte článku 5 ods. 1 smernice o materských

57 — Pozri preambulu smernice o materských a dcérskych spoločnostiach.

58 — Rozsudky z 25. septembra 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, Zb. s. I-9809, bod 46; z 8. júna 2000, Epson Europe, C-375/98, Zb. s. I-4243, bod 22, a zo 4. októbra 2001, Athinaïki Zythopoiïa, C-294/99, Zb. s. I-6797, body 26 a 27.

a dcérskych spoločnostiach (zákaz zrážkovej dane v štáte dcérskej spoločnosti pri rozdeľovaní zisku materským spoločnostiam v inom členskom štáte) Súdny dvor vyslovil, že:

„Akákoľvek daň zo zisku prijatá v štáte, v ktorom sú dividendy rozdeľované, je zrážkovou daňou z rozdeľovaného zisku na účely článku 5 ods. 1 smernice vtedy, keď je okamihom vzniku daňovej povinnosti výplata dividend alebo akéhokoľvek iného príjmu z akcií, základom tejto dane je výnos z týchto cenných papierov a daňovníkom je držiteľ týchto cenných papierov.“ [59]

89. Prevedúc tieto kritériá na článok 6 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach (t. j. týkajúci sa povinností štátu materskej spoločnosti), daň ukladaná štátom materskej spoločnosti by mala byť považovaná za zrážkovú daň, ak

(1) je okamihom vzniku daňovej povinnosti prijatie dividend alebo akéhokoľvek iného príjmu z akcií;

(2) základom dane je príjem z uvedených akcií; a

(3) daňovníkom je držiteľ akcií.

90. Uplatňujúc tieto kritériá na vyberanie ACT sa mi zdá, že ACT nemôže byť považovaný za zrážkovú daň v zmysle článku 6 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach. Ako na to poukázala vláda Spojeného kráľovstva vo svojich vyjadreniach, ACT sa neukladá pri prijatí dividend dcérskej spoločnosti materskou spoločnosťou, ale pri prerozdeľovaní takýchto dividend materskou spoločnosťou svojim vlastným akcionárom, t. j. výplate dividend na osobitnej „hierarchicky nižšej“ úrovni. Okamih vzniku daňovej povinnosti pri vybratí ACT teda nie je taký, aby umožnil jeho zaradenie pod definíciu zrážkovej dane. [60]

91. Z tohto dôvodu predmetné ustanovenia práva Spojeného kráľovstva podľa môjho názoru neporušujú článok 6 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach.

3. Záver k otázkam č. 2 a 3

92. Z uvedených dôvodov som názoru, že v rozsahu, v akom systém Spojeného kráľovstva opísaný v otázkach č. 2 a 3zabezpečoval

59 — Rozsudok vo veci Océ van der Grinten, už citovaný v poznámke pod čiarou 58, bod 47, Epson Europe, už citovaný v poznámke pod čiarou 58, bod 23, Athinaiki Zithopiia, už citovaný v poznámke pod čiarou 58, body 28 a 29.

60 — Poznamenávam, že táto situácia nepatrí pod zásady uvedené v článku 7 ods. 1 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach, ktorý uvádza, že pojem „zrážková daň“ sa nevzťahuje na preddavky na daň z príjmov právnických osôb členskému štátu dcérskej spoločnosti, ktoré sa platia v súvislosti s rozdeľovaním jej zisku materskej spoločnosti. Je jasné, že ACT je daňou vyberanou členským štátom materskej spoločnosti a nie dcérskej spoločnosti.

úplné zamedzenie dvojitého hospodárskeho zdanenia na úrovni obchodnej spoločnosti dividend vnútroštátneho pôvodu rozdeľovaných akcionárom — obchodným spoločnostiam zo Spojeného kráľovstva, ale nezabezpečil úplné zamedzenie dvojitého hospodárskeho zdanenia dividend rozdeľovaných spoločnosťami rezidentmi iných členských štátov, uvedený systém je diskriminujúci a v rozpore s článkami 43 ES a 56 ES a v prípade rozdeľovaných ziskov patriacich do jeho rozsahu pôsobnosti v rozpore s článkom 4 ods. 1 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach. Systém však nie je v rozpore s článkom 6 tejto smernice.

D — *Otázka č. 4*

93. Svojou štvrtou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či tým, že opatrenia Spojeného kráľovstva stanovujú, že 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 na tieto účely spoločnosťami rezidentmi tretích štátov), porušuje tento členský štát článok 43 ES alebo 56 ES alebo článok 4 ods. 1 alebo článok 6 smernice 90/435, ak tieto opatrenia

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

(2) neupravujú, že akcionári spoločností rezidentov dostanú daňový úver, ktorý by dostali za dividendu vyplatenú spoločnosťou rezidentom, ktorá sama neprijala dividendy od spoločností nerezidentov.

94. Táto otázka sa týka zlučiteľnosti takzvaného režimu dividendy zo zahraničného výnosu (ďalej len „FID") zavedeného v Spojenom kráľovstve s účinnosťou od 1. júla 1994 s už uvedenými ustanoveniami práva Spoločenstva. Ako som vysvetlil vyššie, na základe tohto systému sa spoločnosť rezident Spojeného kráľovstva mohla pred vyplatením dividendy v hotovosti svojim akcionárom rozhodnúť, že táto dividenda je dividendou zo zahraničného výnosu. Z tohto FID sa musel zaplatiť ACT, ale ak spoločnosť dokázala vyrovnať úroveň FID so sumou zahraničného zisku, spoločnosť mohla požiadať o vrátenie prebytku ACT zaplateného v prípade FID. Taký prebytok ACT bol vrátený vtedy, keď vznikla povinnosť zaplatiť MCT, t. j. 9 mesiacov po konci účtovného obdobia a po započítaní na daňovú povinnosť v prípade MCT za uvedené obdobie. Akcionár prijímajúci FID nemal nárok na daňový úver podľa článku 231 ods. 1 TA, ale s fyzickou osobou prijímajúcou FID sa zaobchádzalo tak, ako keby prijala príjem, ktorý bol v roku vymerania dane zdanený nižšou sadzbou. Takým akcionárom sa však

nevracala žiadna daň z príjmov, ktorá bola považovaná za zaplatenú, a akcionár oslobodený od dane nemohol ani požadovať daňový úver podobný tomu, ktorý by bol splatný v prípade rozdelení zisku nespĺňajúcich podmienky FID.

95. Povinnosť uložená Spojenému kráľovstvu článkami 43 ES a 56 ES pri vykonávaní režimu FID bola presne tá istá, ako som ju opísal v kontexte otázok č. 2 a 3 vyššie: konkrétne, povinnosť zabezpečiť úplné zamedzenie dvojitého hospodárskeho zdanenia dividend zahraničného pôvodu, rovnocenné s prípadmi dividend vnútroštátneho pôvodu.

96. Čo sa týka črty systému FID uvedenej v prvej časti otázky č. 4 — povinnosti spoločností rezidentov prijímajúcich zahraničné dividendy zaplatiť ACT pri prerozdelení zisku a následne požiadať o vrátenie ACT —, táto povinnosť porušovala články 43 ES a 56 ES v rozsahu, v akom taký ACT vyúsťoval do dvojitého hospodárskeho zdanenia týchto ziskov zahraničného pôvodu. Skutočnosť, že spoločnosti rezidenti mohli následne požiadať o vrátenie zaplateného ACT, tu zjavne nemôže slúžiť ako obrana: analogicky s pripomienkami Súdneho dvora v rozsudku vo veci Metallgesellschaft, [61] znevýhodnenie takých spoločností, čo sa týka cash-flow, v prechodnom období pred vrátením zaplatených súm predstavuje na účely zásady zákazu diskriminácie menej priaznivé zaobchádzanie. [62]

97. Druhá časť otázky č. 4 sa týka tej črty systému FID, na základe ktorej v rozsahu, v akom spoločnosti rezidenti Spojeného kráľovstva dostali dividendy od spoločností nerezidentov (hierarchicky nižšie postavení), akcionári týchto spoločností zo Spojeného kráľovstva nedostali daňový úver, ktorý by boli dostali na dividendy od spoločnosti rezidenta Spojeného kráľovstva, ktorá sama neprijala dividendy od spoločností nerezidentov.

98. V tomto ohľade v rozsahu, v akom sa Spojené kráľovstvo rozhodlo zamedziť dvojitému hospodárskemu zdaneniu udelením daňového úveru na dividendy vnútroštátneho pôvodu, je na základe článkov 43 ES a 56 ES povinné zamedziť dvojitému zdaneniu rovnocenným spôsobom v prípade dividend zahraničného pôvodu. [63]

61 — Pozri poznámku pod čiarou 12.

62 — Pozri rozsudok Metallgesellschaft, už citovaný v poznámke pod čiarou 12, bod 44.

63 — Pozri rozsudok Manninen, už citovaný v poznámke pod čiarou 33.

99. Čo sa týka tvrdenia vlády Spojeného kráľovstva, že na základe jeho systému FID sa akcionári spoločností zo Spojeného kráľovstva prijímajúci FID v skutočnosti mohli vyhnúť dvojitému zdaneniu, pretože sa s nimi zaobchádzalo tak, ako keby prijali príjem zdanený v roku vymerania dane nižšou sadzbou, poznamenal by som, že je úlohou vnútroštátneho súdu v konkrétnom prípade posúdiť, či také zaobchádzanie skutočne malo ten účinok, že sa zamedzilo dvojitému hospodárskemu zdaneniu rovnocenným spôsobom ako v prípade dividend vnútroštátneho pôvodu.

100. V rozsahu, v akom systém FID nevyúsťoval do zamedzenia dvojitého hospodárskeho zdanenia pre akcionárov — obchodné spoločnosti zo Spojeného kráľovstva prijímajúce FID, ktorý by bol rovnocenný so zamedzením dvojitého hospodárskeho zdanenia spoločností prijímajúcich zisky vnútroštátneho pôvodu, systém FID porušuje články 43 ES a 56 ES, ibaže by bol tento systém odôvodnený.

101. Na svoju obranu vláda Spojeného kráľovstva po prvé tvrdí, že skutočnosť, že systém FID bol úplne voliteľným režimom, znamená, že nemohol predstavovať obmedzenie slobody usadiť sa žiadnej strany ani obmedzenie voľného pohybu kapitálu: daňové ustanovenia Spojeného kráľovstva vzťahujúce sa na vec (analyzované v otázkach č. 2 a 3 vyššie) zostali po celý čas rozhodný pre túto vec v platnosti. V rozsahu, v akom boli tieto predmetné daňové ustanovenia tiež diskriminujúce a v rozpore s článkami 43 ES a 56 ES, je však toto tvrdenie zjavne klamné. Spoločnosti zo Spojeného kráľovstva so zahraničnými akcionármi nemohli v žiadnom prípade docieliť nediskriminačné zaobchádzanie so svojim príjmom zahraničného pôvodu v porovnaní s príjmom vnútroštátneho pôvodu.

102. Po druhé vláda Spojeného kráľovstva tvrdí, že dcérska spoločnosť nerezident, ktorá nebola povinná platiť ACT pri rozdeľovaní zisku, je v každom prípade v situácii, v ktorej môže vyplácať väčšiu dividendu svojej materskej spoločnosti zo Spojeného kráľovstva, ako by bola schopná vyplatiť dcérska spoločnosť rezident, ktorá musí platiť ACT pri rozdeľovaní svojho zisku. Opäť, toto tvrdenie opomína skutočnosť, že zatiaľ čo dcérska spoločnosť nerezident nebola povinná platiť ACT, napriek tomu podliehala zahraničnej dani z príjmu právnických osôb, ktorá, ako som poznamenal vyššie, mala za následok to, že materské spoločnosti prijímajúce dividendy zahraničného pôvodu boli v porovnateľnej situácii s materskými spoločnosťami prijímajúcimi dividendy vnútroštátneho pôvodu.

103. Napokon vláda Spojeného kráľovstva prichádza s tvrdením, že systém FID je odôvodnený potrebou zachovať daňovú koherentnosť daňového systému Spojeného kráľovstva tak, ako argumentovala pri otázke č. 2 vyššie, a potrebou zabezpečiť účinnosť daňového dohľadu, najmä čo sa týka tretích štátov. Čo sa týka obmedzení vnútri Spoločenstva, v rozsahu, v akom sú tieto tvrdenia

odôvodnené, opakujú tvrdenia analyzované v otázke č. 2 a treba ich z rovnakých dôvodov zamietnuť. Otázka, či také tvrdenia môžu mať väčšiu váhu, pokiaľ ide o obmedzenia vo vzťahu k „tretím štátom", bola nastolená pri otázke č. 5 a stručne sa tam ňou budem zaoberať.

104. Osobitnou otázkou je, či by jedinými možnými osobami nárokujúcimi si náhradu škody spôsobenej takým porušením mali byť samotní akcionári a nie spoločnosť zo Spojeného kráľovstva rozdeľujúca zisk. V tomto ohľade Test Claimants tvrdia, že kvôli systému FID materské spoločnosti rozdeľujúce zisk z príjmu zahraničného pôvodu posilnili dividendy akcionárom tak, aby rozdelili rovnakú sumu ako materské spoločnosti vyplácajúce dividendy zo zisku vnútroštátneho pôvodu. Tento aspekt analyzujem pri otázke č. 6, ktorá sa týka primeraného prostriedku nápravy za porušenie.

105. Vnútroštátny súd tiež kladie otázku o zlučiteľnosti dvoch čŕt, ktoré identifikoval v systéme FID — povinnosti spoločností zo Spojeného kráľovstva prerozdeľujúcich zahraničné dividendy platiť ACT [otázka č. 4 bod i)] a neudeľovania daňových úverov ich hierarchicky nižšie postaveným akcionárom [otázka č. 4 bod ii)] — s článkom 4 ods. 1 článkom 6 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach. Čo sa týka článku 4 ods. 1, ako som vysvetlil vyššie vo vzťahu k otázkam č. 2 a 3, ten ukladá povinnosť úplne zamedziť dvojitému hospodárskemu zdaneniu rozdeľovaného zisku patriaceho do jeho vecného a časového rozsahu pôsobnosti na úrovni akcionára — obchodnej spoločnosti prijímajúceho zisk. Ako taká je analýza pri otázke č. 4 bode i) (povinnosť platiť ACT) rovnaká ako pri článkoch 43 ES a 56 ES. V prípade otázky č. 4 bodu ii) (udelenie daňového úveru) sa to však týka rozdielu v zaobchádzaní nie na úrovni samotnej spoločnosti prijímajúcej rozdeľovaný zisk, ale na úrovni akcionárov uvedenej spoločnosti. Z tohto dôvodu sa mi nezdá, že by také obmedzenie patrilo do rozsahu pôsobnosti článku 4 ods. 1 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach. Obdobne z analogických dôvodov, ako som vysvetlil vyššie v kontexte otázok č. 2 a 3, žiadna z čŕt uvedených v otázke č. 4 podľa môjho názoru nepredstavuje porušenie článku 6 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach.

106. Odpoveď na štvrtú otázku by teda mala byť taká, že keď opatrenia Spojeného kráľovstva stanovujú, že za určitých okolností, ak sa tak spoločnosti rezidenti rozhodnú, im bude vrátený ACT zaplatený za sumy rozdelené ich akcionárom v rozsahu, v ktorom boli spoločnostiam rezidentom tieto sumy vyplatené spoločnosťami nerezidentmi (na tieto účely vrátane spoločností rezidentov tretích štátov), (1) článkom 43 ES a 56 ES, rovnako ako aj článku 4 ods. 1 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach odporuje, ak tieto opatrenia zaväzujú spoločnosti rezidentov zaplatiť ACT a následne požiadať o jeho

vrátenie v rozsahu, v akom to nezabezpečuje úplné zamedzenie dvojitého hospodárskeho zdanenia rovnocenné tomu, ktoré je poskytované pre dividendy vnútroštátneho pôvodu; a (2) článkom 43 ES a 56 ES odporuje, ak neupravujú, že akcionári spoločností rezidentov dostanú úľavu od dvojitého hospodárskeho zdanenia rovnocennú úľave, ktorú by dostali na dividendu od spoločnosti rezidenta, ktorá sama neprijala dividendy od spoločností nerezidentov.

E — *Otázka č. 5*

107. Svojou piatou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či sa vtedy, ak pred 31. decembrom 1993 členský štát prijal opatrenia opísané v podstate v otázkach č. 1 a č. 2 a po tomto dátume prijal ďalšie opatrenia opísané v podstate v otázke č. 4 a pokiaľ neskôr uvedené opatrenia predstavujú obmedzenie zakázané článkom 56 ES, má toto obmedzenie považovať za nové obmedzenie, ktoré 31. decembra 1993 ešte neexistovalo.

108. Vnútroštátny súd túto otázku kladie v kontexte článku 57 ods. 1 ES, ktorý stanovuje, že zákaz obmedzení voľného pohybu kapitálu upravený v článku 56 ES „sa prijm[e] bez toho, aby bolo dotknuté uplatňovanie 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 týkajúcich sa priamych investícií — vrátane investícií do nehnuteľného majetku, usadenia sa, poskytovania finančných služieb alebo vstupu cenných papierov na kapitálové trhy". V otázke sa preto v zásade pýta, či v rozsahu, v akom opatrenia v podstate opísané v otázke č. 4 patria pod zákaz uvedený v článku 56 ES, tento zákaz zahŕňa obmedzenia voľného pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a tretími štátmi. [64]

109. Prvou otázkou je, či pravidlá FID, ktoré nadobudli účinnosť 1. júla 1994, možno považovať za súčasť obmedzení, ktoré „existovali" 31. decembra 1993.

110. V tomto ohľade tak Test Claimants, ako aj vláda Spojeného kráľovstva správne pou-

64 — Poznamenávam, že otázky č. 1 až 3 sa výslovne týkajú iba obmedzení v rámci Spoločenstva, ako sú vymedzené vnútroštátnym súdom, pretože sa týkajú obmedzení, ktoré už existovali 31. decembra 1993 v zmysle článku 57 ods. 1 ES.

kazujú na rozsudok Súdneho dvora vo veci Konle [65]. Uvedená vec sa týkala výkladu ustanovenia umožňujúceho Rakúsku výnimku podľa Aktu o podmienkach pristúpenia Rakúskej republiky, Fínskej republiky a Švédskeho kráľovstva a o úpravách zmlúv, na ktorých je založená Európska únia [66], ktorá mu umožňuje počas určitého obdobia ponechať v platnosti jeho existujúcu právnu úpravu týkajúcu sa (predchádzajúceho schválenia) druhého prechodného bydliska. Súdny dvor najskôr poznamenal, že zatiaľ čo bolo úlohou rakúskych súdov určiť obsah vnútroštátnej právnej úpravy existujúcej v deň pristúpenia Rakúska, úlohou Súdneho dvora bolo poskytnúť usmernenie týkajúce sa konceptu „existujúcej právnej úpravy" Spoločenstva. [67] Súdny dvor pokračoval:

„Nie každé opatrenie prijaté po dni pristúpenia je len z tohto dôvodu automaticky vylúčené z uplatnenia výnimky zavedenej [ustanovením umožňujúcim výnimku v Akte o podmienkach pristúpenia]. Ak je teda v zásade rovnaké ako skoršia právna úprava alebo sa obmedzuje na zmiernenie alebo odstránenie prekážky výkonu práv a slobôd Spoločenstva obsiahnuté v skoršej právnej úprave, bude sa na neho vzťahovať výnimka.

Na druhej strane právnu úpravu, ktorá vychádza z odlišnej logiky ako skoršie právo a zavádza nové postupy, nemožno považovať za právnu úpravu existujúcu v čase pristúpenia." [68]

111. Ako som poznamenal vo svojich návrhoch vo veci Ospelt, z článku 57 ods. 1 ES tiež vyplýva, že členské štáty sú oprávnené upraviť existujúcu právnu úpravu bez toho, aby zmenili existujúcu právnu situáciu. [69]

112. V kontexte tejto veci sa mi na základe opisu poskytnutého v uznesení vnútroštátneho súdu o návrhu na začatie prejudiciálneho konania zdá, že cieľom a účinkom zavedenia režimu FID bolo vskutku zmenšenie (hoci nie odstránenie) existujúcej prekážky výkonu slobôd upravených článkami 43 ES a 56 ES — konkrétne úplného nezamedzenia dvojitého hospodárskeho zdanenia dividend zahraničného pôvodu. Existujúci režim ACT nebol pri zavedení zmien režimu FID zrušený pre dividendy zahraničného pôvodu, pričom režim ACT si spoločnosti patriace do jeho rozsahu pôsobnosti naďalej mohli zvoliť. Dodal by som, že tento

65 — Rozsudok z 1. júna 1999, C-302/97, Zb. s. I-3099.

66 — Ú. v. ES C 241, 1994, s. 21.

67 — Tamže, bod 27.

68 — Tamže, body 52 a 53. Pozri tiež rozsudok z 15. mája 2003, Salzmann, C-300/01, Zb. s. I-4899, rovnako ako aj návrhy, ktoré som predniesol vo veci Ospelt a Schlössle Weissenberg (rozsudok C-452/01, Zb. s. I-9743), bod 52.

69 — Rozsudok Ospelt, už citovaný v poznámke pod čiarou 68, bod 53.

spôsob výkladu článku 57 ods. 1 ES, do ktorého sa zahŕňa právna úprava, ktorej cieľom bolo zmiernenie existujúcich obmedzení, je úplne logický: pri neexistencii takého výkladu by členské štáty mali stimul udržiavať v platnosti existujúce obmedzenia a nie snažiť sa také obmedzenia čiastočne alebo celkom zmierniť.

113. V dôsledku toho, zatiaľ čo konečné posúdenie obsahu, účelu a účinku systému FID je úlohou vnútroštátneho súdu, na základe poskytnutých údajov som názoru, že systém tvorí súčasť obmedzení, ktoré v zmysle článku 57 ods. 1 ES existovali k 31. decembru 1993.

114. Druhá otázka je, či režim FID patrí do rozsahu vecnej pôsobnosti článku 57 ods. 1 ES.

115. Test Claimants tvrdia, že režim patrí mimo rozsahu vecnej pôsobnosti článku 57 ods. 1 ES, ktorý je obmedzený na pohyb kapitálu do tretích štátov alebo z tretích štátov týkajúci sa „priamych investícií — vrátane investícií do nehnuteľného majetku, usadenia sa, poskytovania finančných služieb alebo vstupu cenných papierov na kapitálové trhy".

116. Test Claimants tvrdia, že pojem „investícií" treba vykladať doslovne a nevzťahuje sa na platby plynúce z takej investície. Nesúhlasím. Ako Súdny dvor konštatoval, keďže diskriminácia v daňovom zaobchádzaní s dividendami vnútroštátneho a zahraničného pôvodu môže viesť k tomu, že investície do akcií spoločností usadených v inom členskom štáte sa stanú menej príťažlivými, treba ju považovať za obmedzenie voľného pohybu kapitálu. [70]

117. Test Claimants ďalej tvrdia, že pojem „priamych investícií" by sa v tomto ohľade nemal vzťahovať na menšie majetkového podiely (napr. portfóliové účasti) držané spoločnosťami zo Spojeného kráľovstva v zahraničí. V tomto ohľade je pravdou, že ako výnimka z článku 56 ES by mal byť článok 57 ods. 1 ES vykladaný doslovne. [71] Som názoru, že koncept priamych investícií by mal byť vykladaný v súlade s usmernením uvedeným v prílohe I smernice 88/361, ktorá uvádza nomenklatúru kapitálových pohybov uvedených v článku 1 uvedenej smernice. Oddiel 1 prílohy sa zaoberá „priam[ymi] investíci[ami]" a na účely tejto veci je najviac relevantnou položkou v rámci tejto kategórie pododdiel 2: „Spoluúčasť na nových alebo existujúcich podnikoch so zreteľom na nadväzovanie alebo udržiavanie trvalých hospodárskych prepojení". Vysvetľujúce poznámky k smernici vrhajú viac svetla na to, čo sa myslí pod pojmom „priamych investícií",

70 — Pozri rozsudok Manninen, už citovaný v poznámke pod čiarou 33, body 22 až 24, a návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott v uvedenej veci, body 27 až 33.

71 — Pozri moje návrhy vo veci Ospelt, už citovaný v poznámke pod čiarou 68.

konkrétne, „investície všetkých druhov, ktoré boli vykonané fyzickými osobami alebo obchodnými, priemyselnými alebo finančnými podnikmi a ktoré slúžia na vytvorenie a udržanie trvalých a priamych prepojení medzi osobou poskytujúcou kapitál a podnikateľom alebo podnikom, ktorému sa kapitál poskytuje na účely vykonávania jeho hospodárskej činnosti. Tento pojem sa preto musí chápať v čo najširšom zmysle."

118. Vysvetľujúce poznámky pokračujú: „Pokiaľ ide o podniky uvedené v bode I-2 nomenklatúry, ktoré majú postavenie akciových spoločností, ide tu o spoluúčasť vo forme priamych investícií, kde akcie vo vlastníctve fyzickej osoby, iného podniku alebo akéhokoľvek iného vlastníka umožňujú akcionárovi buď na základe ustanovení vnútroštátnych právnych predpisov o akciových spoločnostiach, alebo na základe iných ustanovení, efektívne sa zúčastňovať na riadení alebo kontrole spoločnosti".

119. Je úlohou vnútroštátneho súdu rozhodnúť, či v danej veci investícia, ktorú má spoločnosť zo Spojeného kráľovstva v spoločnosti rezidentovi tretieho štátu, slúži na nadväzovanie alebo udržiavanie „trvalých a priamych prepojení" s neskôr uvedenou spoločnosťou, umožňujúcich spoločnosti zo Spojeného kráľovstva „efektívne sa zúčastňovať na riadení alebo kontrole spoločnosti". Poznamenal by som však, že toto je jasne nižšia hranica ako kritérium „rozhodujúceho vplyvu", na ktoré som poukázal v kontexte rozlišovania medzi rozsahom pôsobnosti článkov 43 ES a 56 ES v hlave IV(A) vyššie.

120. Zákaz podľa článku 56 ES by sa preto uplatňoval iba v prípade, že účasť spoločnosti zo Spojeného kráľovstva na spoločnosti z tretieho štátu nebola taká, aby umožňovala efektívnu účasť na riadení alebo kontrole spoločnosti.

121. To zas nastoľuje otázku, či sa tie isté úvahy uplatňujú na analýzu článku 56 ES, čo sa týka pohybov kapitálu vnútri Spoločenstva, na rozdiel od pohybov kapitálu medzi členskými štátmi a tretími štátmi. V tomto ohľade je zo znenia článku 56 ods. 1 ES zjavné, že obmedzenia voľného pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a tretími štátmi sú v zásade zakázané. Napriek tomu som však názoru, že pri analyzovaní toho, či sú také obmedzenia odôvodnené (či podľa článku 58 ods. 1 ES alebo podľa analýzy diskriminácie v článku 56 ES), sa môžu uplatniť odlišné úvahy, ako je to v prípade obmedzení čisto vnútri Spoločenstva. Ako som už poznamenal vo svojich návrhoch vo veci Ospelt, osobitným kontextom voľného pohybu kapitálu vnútri Spoločenstva je to, že

ho treba považovať za stavebný prvok hospodárskej a menovej únie.[72] Ako som tam uviedol, skutočnosť, že menová politika je po zavŕšení hospodárskej a menovej únie určovaná Európskou centrálnou bankou, predpokladá úplnú jednotu z hľadiska pohybu peňazí a kapitálu. Tento kontext neexistuje v prípade pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a tretími štátmi, hoci pohyb kapitálu bol do značnej miery liberalizovaný v celosvetovom meradle.[73] V dôsledku toho nevylúčim, že členský štát môže byť schopný preukázať, že obmedzenie pohybov kapitálu voči tretím štátom je daným dôvodom opodstatnené za okolností, ak by tento dôvod nepredstavoval riadne odôvodnenie obmedzenia pohybov kapitálu čisto vnútri Spoločenstva.

122. V tejto veci však, ako som poznamenal vyššie, vláda Spojeného kráľovstva nepredložila žiadne vecné tvrdenia o tom, prečo sa uplatňujú osobitné úvahy na odôvodnenie obmedzení obsiahnutých v režime FID v prípade tretích štátov. Jej tvrdenia týkajúce sa odôvodnenia režimu sú predovšetkým založené na daňovej koherentnosti a tvrdí, že „únik výnosov" mimo Spoločenstva v prípade pohybov zahŕňajúcich tretie štáty vyvoláva väčšie obavy, ako je to v situáciách vnútri Spoločenstva. Tento abstraktný argument však podľa môjho názoru nie je dostatočný na preukázanie toho, že obmedzenia obsiahnuté v režime FID, čo sa týka dividend s pôvodom z tretieho štátu, boli v uvedenom konkrétnom prípade odôvodnené.

123. V každom prípade vzhľadom na moju odpoveď o rozsahu pôsobnosti článku 57 ods. 1 ES v tejto veci nie je podľa môjho názoru nevyhnutné poskytovať na tento problém konečnú odpoveď.

124. Odpoveď na piatu otázku by preto podľa môjho názoru mala byť taká, že ak pred 31. decembrom 1993 členský štát prijal opatrenia opísané v podstate v otázkach č. 1 a 2 a po tomto dátume prijal ďalšie opatrenia opísané v podstate v otázke č. 4 a ak neskôr uvedené opatrenia predstavujú obmedzenie zakázané článkom 56 ES, uvedené obmedzenie tvorí súčasť ustanovení, ktoré už existovali 31. decembra 1993 v zmysle článku 57 ods. 1 ES.

72 — Pozri rozsudok Ospelt, už citovaný v poznámke pod čiarou 68, body 35 až 40.

73 — Rozsudok Ospelt, už citovaný v poznámke pod čiarou 68, body 41 a 42.

F — *Otázky č. 6 až 9*

125. Otázky č. 6 až 9 uznesenia vnútroštátneho súdu nastoľujú otázky vzťahujúce sa na povahu opatrení nápravy, ktoré by mali byť dostupné postihnutým spoločnostiam rezidentom Spojeného kráľovstva alebo iným spoločnostiam tej istej skupiny v prípade, že akékoľvek z opatrení uvedených v otázkach č. 1 až 5 je v rozpore s akýmkoľvek ustanovením práva Spoločenstva, na ktoré tieto otázky poukazujú.

126. V tomto ohľade Súdny dvor opakovane rozhodol, že uvedené právo získať vrátenie daní vybratých v členskom štáte v rozpore s pravidlami práva Spoločenstva je následkom a súčasťou práv, ktoré vyplývajú jednotlivcom z ustanovení práva Spoločenstva, ako ich vyložil Súdny dvor. [74] Členský štát je teda v zásade povinný vrátiť dane vybrané v rozpore s právom Spoločenstva. [75]

127. V prípade neexistencie právnej úpravy Spoločenstva týkajúcej sa vrátenia neprávom vybraných peňažných prostriedkov 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 účinnosti). [76]

128. Otázka nastolená v tejto veci je, či by mali byť nároky žalobcov charakterizované ako žaloby o vrátenie, žaloby o náhradu škody alebo žaloby o zaplatenie sumy zodpovedajúcej výhode, ktorej odmietnutie bolo neprávom odmietnuté.

129. V tomto ohľade je tiež relevantný rozsudok Súdneho dvora vo veci Metallgesellschaft. V uvedenej veci sa druhá otázka položená vnútroštátnym súdom týkala primeraného právneho prostriedku nápravy,

74 — Rozsudok Metallgesellschaft, už citovaný v poznámke pod čiarou 12, bod 84. Pozri tiež rozsudky z 9. novembra 1983, San Giorgio, 199/82, Zb. s. 3585, bod 12; z 2. februára 1988, Barra, 309/85, Zb. s. 355; zo 6. júla 1995, BP Supergas, 62/93, Zb. s. I-1883, bod 40; z 9. februára 1999, Dilexport, C-343/96, Zb. s. I-579, bod 23, a z 21. septembra 2000, Michailidis, C-441/98 a C-442/98, Zb. s. I-7145, bod 30.

75 — Rozsudok Metallgesellschaft, už citovaný v poznámke pod čiarou 12, bod 84. Pozri tiež rozsudky zo 14. januára 1997, Comateb a i., C-192/95 až C-218/95, Zb. s. I-165, bod 20; Dilexport, už citovaný v poznámke pod čiarou 73, bod 23; Michailidis, už citovaný v poznámke pod čiarou 73, bod 30; z 11. júla 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Zb. s. I-6325, bod 24, a z 9. decembra 2003, Komisia/Taliansko, C-129/00, Zb. s. I-14637, bod 25.

76 — Rozsudok Metallgesellschaft, bod 85. Pozri tiež rozsudky z 15. septembra 1998, Edis, C-231/96, Zb. s. I-4951, body 19 a 34, rovnako ako aj Spac, C-231/96, Zb. s. I-4997, bod 18; zo 17. novembra 1998, Aprile, C-228/96, Zb. s. I-7141, bod 18; Dilexport, už citovaný v poznámke pod čiarou 73, bod 25. Pozri tiež rozsudok z 20. septembra 2001, Courage et Crehan, C-453/99, Zb. s. I-6297, a Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 74, bod 39.

ktorý by mal byť dostupný v prípade, keď bola dcérskej spoločnosti zo Spojeného kráľovstva a materskej spoločnosti mimo Spojeného kráľovstva odopretá výhoda režimu oslobodenia skupiny v rozpore s článkom 43 ES. Konkrétne, otázkou bolo, či článok 43 ES oprávňoval uvedenú dcérsku spoločnosť a/alebo jej materskú spoločnosť na získanie sumy rovnajúcej sa úrokom z preddavkov zaplatených dcérskou spoločnosťou odo dňa týchto platieb až do dňa, keď sa stala daň splatnou, dokonca aj vtedy, keď vnútroštátne právo zakazovalo platenie úrokov zo sumy istiny, ktorá nebola splatná. Súdny dvor zdôraznil, že mu neprináleží, aby právne kvalifikoval (podľa anglického práva) žaloby podané žalobkyňami na vnútroštátny súd, ale dotknutým spoločnostiam prináležalo, aby spresnili povahu a právny základ svojich žalôb — či už o vrátenie, alebo o náhradu škody — pod dohľadom vnútroštátneho súdu. [77]

130. Na tomto základe Súdny dvor pokračoval posudzovaním otázok vyplývajúcich z oboch hypotéz predložených vnútroštátnym súdom: po prvé hypotéza, že žaloby bolo treba považovať za žaloby o vrátenie, a po druhé hypotéza, že žaloby bolo treba považovať za žaloby o náhradu škody. [78] Dospel k záveru, že v každom prípade článok 43 ES vyžadoval, aby mali žalobcovia k dispozícii účinný právny prostriedok nápravy na vrátenie alebo odškodnenie finančnej straty, ktorú utrpeli a z ktorej mali orgány dotknutého členského štátu prospech v dôsledku zaplatenia preddavku na daň. [79] Samotná skutočnosť, že jediným cieľom takej žaloby by bolo zaplatenie úrokov, nepredstavovala dôvod na zamietnutie takej žaloby. [80]

131. Poznamenávam, že v uvedenom prípade neboli vnútroštátnym súdom položené žiadne prejudiciálne otázky týkajúce sa výkladu všeobecných podmienok zodpovednosti štátu za porušenie práva Spoločenstva uvedených v rozsudku vo veci Brasserie du Pêcheur a Súdny dvor neposudzoval, či tieto podmienky existovali. [81] Generálny advokát Fennelly problém v krátkosti posudzoval, hoci iba subsidiárne, keďže jeho názor bol taký, že bolo „správnejšie a logickejšie posudzovať žalobu žalobcov ako žalobu o vrátenie a nie ako žalobu o náhradu škody". [82]

77 — Rozsudok Metallgesellschaft, už citovaný v poznámke pod čiarou 12, bod 81.

78 — Tamže, body 82 až 95.

79 — Tamže, bod 96.

80 — Tamže, bod 96.

81 — Vec Brasserie du Pêcheur/Nemecko, C-46/93, a vec The Queen/Secretary of State for Transport, ex parte: Factortame Ltd a i., C-48/93,

82 — Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Fennelly vo veci Metallgesellschaft, už citované v poznámke pod čiarou 12, bod 52.

132. V tejto veci sa mi zdá, že s jednou výnimkou by žaloby opísané v šiestej otázke vnútroštátneho súdu mali byť považované za rovnocenné žalobám na vrátenie nezákonne zaplatených súm, teda žalobám na vrátenie nezákonne vybraných platieb v zmysle judikatúry Súdneho dvora, ktoré sa Spojené kráľovstvo v zásade zaviazalo vrátiť. Východisková zásada by mala byť taká, že Spojené kráľovstvo by nemalo mať prospech a spoločnosti (alebo skupiny spoločností), od ktorých sa požadovalo zaplatenie nezákonnej platby, nesmú utrpieť stratu v dôsledku uloženia platby. [83] Na to, aby prostriedok nápravy poskytnutý v prospech Test Claimants bol účinný pri dosiahnutí vrátenia alebo odškodnenia finančnej straty, ktorú utrpeli a z ktorej mali orgány dotknutého členského štátu prospech, toto riešenie by podľa môjho názoru malo pokrývať všetky priame dôsledky nezákonného vyberania dane. To podľa mojej mienky zahŕňa:

(1) vrátenie nezákonne vybranej dane z príjmov právnických osôb [otázky č. 6 bod i), bod iii) a bod vii)];

(2) obnovenie akejkoľvek úľavy uplatnenej na takúto nezákonne vybranú daň z príjmov právnických osôb [otázka č. 6 bod ii)];

(3) obnovenie úľav, ktorých sa daňovník vzdal na účely započítania na nezákonne vybranú daň z príjmov právnických osôb [otázka č. 6 bod v)];

(4) náhradu za zamedzenie užívania predmetných súm v rozsahu, v akom bola daň z príjmov právnických osôb kvôli porušeniu práva Spoločenstva zaplatená skôr, ako by inak bola zaplatená [otázky č. 6 bod iv), vi), a viii)]. [84] V každom prípade by bolo úlohou vnútroštátneho súdu uistiť sa, že požadovaný prostriedok nápravy bol priamym následkom nezákonne vybranej dane.

133. V tomto ohľade nie som presvedčený o tom, že žalobný dôvod opísaný v podstate v otázke č. 6 bode ix) by mal byť kvalifikovaný ako obdobný nároku na vrátenie nezákonne vybraných platieb. Test Claimants v podstate tvrdia, že diskriminačné konanie Spojeného kráľovstva, ktorým neposkytlo rovnocenný daňový úver akcionárom spoločností zo Spojeného kráľovstva prijímajúcich FID, malo za následok to, že uvedené spoločnosti na účely kompenzácie za takéto neposkytnutie posilnili svoje dividendy. Nezdá sa mi však, že také zvýšenie sumy rozdeľovaného zisku zo strany spoločnosti rozdeľujúcej zisk by malo byť považované za priamy dôsledok neposkytnutia rovnocenného daňového úveru jej akcionárom zo strany Spojeného kráľovstva. Skôr je priamym následkom tohto neposkytnutia jednoducho vyššia daň vybraná od uvedených

83 — Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Fennelly vo veci Metallgesellschaft, už citovaný v poznámke pod čiarou 12, bod 45.

84 — Pozri v tomto ohľade odpoveď Súdneho dvora na druhú otázku vo veci Metallgesellschaft, už citovaná v poznámke pod čiarou 12.

akcionárov, ako by to bolo v prípade, keby si Spojené kráľovstvo splnilo svoje povinnosti vyplývajúce mu z práva Spoločenstva — túto stratu utrpeli akcionári a nie spoločnosti rozdeľujúce zisk. Naopak, nezdá sa mi, že by akékoľvek zvýšenie sumy dividend rozdeľovaných ich akcionárom týmito spoločnosťami nevyhnutne vyplývalo z odopretia daňového úveru, rovnako ako nie je možné bez ďalšieho vyvodiť záver, že rozdelenie zvýšenej dividendy je nevyhnutne kvalifikované ako strata utrpená spoločnosťou rozdeľujúcou dividendy.

134. V zásade je úlohou vnútroštátneho súdu rozhodnúť, ako by mali byť rozličné podané žaloby charakterizované podľa vnútroštátneho práva. Ako som však poznamenal vyššie, to podlieha podmienke, že charakterizácia by mala umožniť Test Claimants účinný prostriedok nápravy na získanie vrátenia alebo odškodnenia finančnej straty, ktorú utrpeli a z ktorej mali orgány dotknutého členského štátu prospech v dôsledku zaplatenia preddavku na daň. [85] Táto povinnosť od vnútroštátneho súdu vyžaduje, aby pri charakterizovaní nárokov podľa vnútroštátneho práva zohľadnil skutočnosť, že podmienky náhrady škody, ako sú uvedené v rozsudku vo veci Brasserie du Pêcheur, nemusia v danej veci existovať, a táto povinnosť vyžaduje, aby v takej situácii napriek tomu zabezpečil poskytnutie účinného prostriedku nápravy.

135. V tejto veci napríklad nie som presvedčený o tom, že by boli splnené podmienky uvedené v rozsudku vo veci Brasserie du Pêcheur vo všetkých aspektoch systému Spojeného kráľovstva uvedených v tomto návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktoré podľa môjho názoru porušujú právo Spoločenstva. Je jasné, že prvá podmienka (porušenie právneho pravidla smerujúceho k priznaniu práv jednotlivcom) je splnená, keďže všetky uvedené ustanovenia práva Spoločenstva majú priamy účinok. To isté sa zdá byť vcelku pravdou pre tretiu podmienku (existencia priamej príčinnej súvislosti medzi porušením povinnosti štátu a škodou, ktorú utrpeli poškodené osoby) s možnou výnimkou žaloby opísanej v podstate v otázke č. 6 bode ix) z dôvodov, ktoré som uviedol vyššie.

136. Mám však značné pochybnosti, či druhá podmienka — existencia „dostatočne závažného" porušenia práva Spoločenstva — je splnená vo všetkých aspektoch systému, ktorý podľa môjho názoru porušuje právo

85 — Rozsudok Metallgesellschaft, už citovaný v poznámke pod čiarou 12, bod 96.

Spoločenstva. Ako poznamenal Súdny dvor v rozsudku vo veci Brasserie du Pêcheur,

„... rozhodujúcim kritériom na zistenie, že porušenie práva Spoločenstva je dostatočne závažné, je to, či dotknutý členský štát alebo inštitúcia Spoločenstva zjavne a závažne prekročili hranice svojho oprávnenia voľnej úvahy.

Faktory, ktoré môže vnútroštátny súd zohľadniť, zahŕňajú stupeň jasnosti a presnosti porušeného pravidla, mieru oprávnenia voľnej úvahy ponechanú uvedeným pravidlom vnútroštátnym orgánom alebo orgánom Spoločenstva, úmyselnú alebo nezavinenú povahu nesplnenia povinnosti alebo spôsobenej škody, ospravedlniteľnosť alebo neospravedlniteľnosť právneho pochybenia, okolnosť, že stanoviská inštitúcie Spoločenstva mohli prispieť k opomenutiu a prijatiu alebo zachovaniu opatrení alebo vnútroštátnej praxe, ktoré sú v rozpore s právom Spoločenstva.

V každom prípade je porušenie práva Spoločenstva zjavne závažné, ak pretrvávalo napriek vydaniu rozsudku konštatujúceho vytýkané nesplnenie povinnosti alebo prejudiciálneho rozsudku alebo napriek ustálenej judikatúre Súdneho dvora v danej oblasti, z ktorých vyplýva protiprávnosť predmetného konania.“ [86]

137. V rozsudku vo veci Metallgesellschaft Súdny dvor, ako som poznamenal vyššie, túto veci neposudzoval a v uvedenej veci nebola ani vnútroštátnym súdom otázka položená. Generálny advokát Fennelly, ktorý, ako som poznamenal, bol názoru, že prostriedok nápravy porušenia práva žalobcov bol v uvedenom prípade reštitučnej povahy, napriek tomu podal určité subsidiárne vyjadrenia na otázku, či boli podmienky uvedené v rozsudku vo veci Brasserie du Pêcheur splnené. Poznamenal: „Otázkou je, či bol stupeň jasnosti a presnosti článku [43] ES taký, že porušenie možno považovať za dostatočne závažné. To treba posudzovať vo svetle rozšíreného použitia miesta bydliska ako kritéria na účely priameho zdanenia spoločne so stavom vývoja príslušnej judikatúry v rozhodnom čase. To sa bude týkať hraníc, ktoré ovplyvňujú použitie uvedeného kritéria členskými štátmi vtedy, keď je to na ujmu záujmom rezidentov iných členských štátov. Skrátka, bolo zamietnutie povoliť skupinové zdanenie príjmov z objektívneho pohľadu ospravedlniteľné alebo neospravedlniteľné?“ [87] Pokračoval vyjadrením názoru, že keďže išlo o nepriamu diskrimináciu, toto

86 — Rozsudok Brasserie du Pêcheur, už citovaný v poznámke pod čiarou 81, body 55 až 58.

87 — Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Fennelly vo veci Metallgesellschaft, už citované v poznámke pod čiarou 12, bod 55.

„by vo všeobecnosti malo byť považované za dostatočne závažné... Na to, aby kvalifikoval také porušenie článku 52 Zmluvy, o aké ide v tomto prípade ako ospravedlniteľné, vnútroštátny súd musí byť presvedčený nie len o tom, že orgány Spojeného kráľovstva skutočne verili, že odmietnutie rozšírenia výhody predmetného skupinového oslobodenia na skupiny, ktorých materskou spoločnosťou bol nerezident, bolo úplne nevyhnutné, ale tiež z objektívneho hľadiska vo svetle rozsudku vo veci Bachmann [88] a zásady doslovného výkladu výnimiek zo základných pravidiel Zmluvy, ako je napríklad sloboda usadiť sa, že toto presvedčenie bolo rozumné.“ [89]

138. Súhlasím s generálnym advokátom Fennelly v tom, že kľúčovou otázkou pri rozhodovaní o tom, či také porušenie, ako je napríklad porušenie zo strany Spojeného kráľovstva v uvedenej veci, je dostatočne závažné, je otázka, či bolo nesprávne právne posúdenie z objektívneho hľadiska ospravedlniteľné alebo neospravedlniteľné. Súhlasil by som tiež, že vo väčšine oblastí práva Spoločenstva by nepriama diskriminácia pravdepodobne toto kritérium splnila. Ako som však poznamenal vo svojich návrhoch vo veci Test Claimants in the ACT Group Litigation, [90] určitá časť judikatúry Súdneho dvora stanovujúca hranice uplatnenia ustanovení Zmluvy týkajúcich sa voľného pohybu v oblasti priamych daní je mimoriadne zložitá a sčasti vo vývoji. Napríklad podľa môjho názoru nebolo až do nedávnych rozsudkov vo veci Verkooijen [91] a Manninen [92] celkom jasné, že členské štáty konajúce v postavení štátu bydliska alebo sídla sú na základe článkov 43 ES a 56 ES povinné poskytnúť úľavu od dvojitého hospodárskeho zdanenia akcionárom rezidentom prijímajúcim príjem zahraničného pôvodu rovnocennú úľave, ktorú poskytujú akcionárom rezidentom prijímajúcim príjem vnútroštátneho pôvodu. Také oblasti kontrastujú s povinnosťami, ktoré jasne vyplývajú z takých sekundárnych právnych predpisov, ako je smernica o materských a dcérskych spoločnostiach, alebo ktoré jasne vyplývajú z judikatúry Súdneho dvora, ktorá existovala v čase, keď boli účinné príslušné opatrenia. Skrátka z toho podľa môjho názoru vyplýva, že porušenia objavujúce sa na, v tom čase, hraniciach vývoja judikatúry Súdneho dvora v tejto oblasti by nemali byť považované za zjavné a závažné prekročenie hraníc alebo oprávnenia voľnej úvahy členského štátu v zmysle judikatúry Súdneho dvora. Je úlohou vnútroštátneho súdu uskutočniť konečné posúdenie tejto záležitosti z hľadiska skutkových okolností tejto veci. [93]

139. Odpoveď na otázky č. 6 až 9 by preto podľa môjho názoru mala byť taká, že pri

88 — Rozsudok z 28. januára 1992, Bachmann, C-204/90, Zb. s. I-249.

89 — Tamže, bod 56.

90 — Pozri poznámku pod čiarou 2.

91 — Pozri poznámku pod čiarou 33.

92 — Pozri poznámku pod čiarou 33.

93 — Pozri napríklad rozsudok Brasserie du Pêcheur, už citovaný v poznámke pod čiarou 81, bod 58.

neexistencii pravidiel Spoločenstva v prípade vrátenia nezákonne zaplatených daní je úlohou vnútroštátneho právneho systému každého členského štátu určiť súdy s príslušnou právomocou a upraviť podrobné procesné podmienky žalôb určených na zabezpečenie ochrany práv, ktoré jednotlivcom vyplývajú z práva Spoločenstva, vrátane charakterizácie žalôb podaných žalobcami na vnútroštátnom súde. Pri výkone takej právomoci sú však vnútroštátne súdy povinné zabezpečiť, aby mali žalobcovia k dispozícii účinný právny prostriedok nápravy na získanie vrátenia alebo odškodnenia finančnej straty, ktorú utrpeli ako priamy dôsledok dane vybranej v rozpore s právom Spoločenstva.

## V — Časové obmedzenie

140. Vo svojich ústnych vyjadreniach vláda Spojeného kráľovstva navrhovala, aby v prípade, že Súdny dvor rozhodne, že v tejto veci porušila právo Spoločenstva, Súdny dvor zvážil obmedzenie časovej účinnosti svojho rozsudku. Navrhla Súdnemu dvoru, ak by došlo k odpovedaniu na túto otázku, aby opätovne otvoril konanie po vydaní rozsudku vo veci Banco Popolare di Cremona. [94] Vláda Spojeného kráľovstva poznamenáva, že právna úprava, o ktorú ide v tejto veci, nebola,pred vyhlásením rozsudku Súdneho dvora vo veci Metallgesellschaft [95], ktorý sa týkal aspektu právnej úpravy, ktorý bol odlišný od toho, ktorý bol predmetom tejto veci, nikdy na Súdnom dvore napadnutá. Ďalej právna úprava zostala v podstate rovnaká medzi rokmi 1973 a jej zrušením v roku 1999, keď boli systémy zápočtu metódami uprednostňovanými Komisiou pri zamedzení dvojitého zdanenia. Napokon vláda Spojeného kráľovstva uvádza, že potenciálna hodnota predmetných žalôb by mohla dosiahnuť 7 miliárd libier, pričom tieto náklady by boli zvýšené zložitosťou vyplývajúcou z toho, že by bolo potrebné uspokojovať nároky siahajúce až do roku 1974.

141. Vyvracajúc uvedené tvrdenie Test Claimants tvrdia, že potenciálne finančné dôsledky tejto veci sú oveľa menšie ako odhad vlády Spojeného kráľovstva — tvrdia, že suma, o ktorú ide, je skôr v rozmedzí 100 miliónov až 2 miliárd libier v závislosti od výsledku žalôb prejednávaných anglickými vnútroštátnymi súdmi týkajúcimi sa obmedzenia. Navyše tvrdia, že ak aj boli pravidlá Spojeného kráľovstva výslovne napadnuté žalobami podľa článkov 43 ES a 56 ES na vnútroštátnych súdoch v Spojenom kráľovstve až pomerne nedávno, opatrenia — a najmä ich cezhraničné uplatňovanie — boli napriek tomu napadnuté predtým. Napokon Test Claimants navrhujú, aby v prípade, že Súdny dvor bude naklonený tomu, aby časovo obmedzil účinky svojho

94 — Vec Banca Popolare di Cremona, C-475/03, v konaní pred Súdnym dvorom, návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs 17. marca 2005.

95 — Pozri poznámku pod čiarou 12.

rozsudku, bola opätovne otvorená ústna časť konania tak, aby sa umožnilo predkladanie ďalších vyjadrení týkajúcich sa tejto záležitosti.

142. Aby som začal pripomenutím uplatniteľných zásad na návrh na obmedzenie časovej účinnosti, Súdny dvor opakovane rozhodol, že výklad určitého ustanovenia práva Spoločenstva objasňuje a definuje význam a rozsah pôsobnosti uvedeného ustanovenia, ako malo byť chápané a uplatňované od času, keď nadobudlo účinnosť. Veľmi výnimočne, zohľadniac potrebu právnej istoty, sa Súdny dvor, uplatňujúc všeobecnú zásadu právnej istoty, ktorá je vlastná právnemu poriadku Spoločenstva, rozhodol obmedziť možnosť, aby sa ktorákoľvek dotknutá osoba mohla oprieť o Súdnym dvorom vyložené ustanovenie s cieľom spochybniť dobromyseľne založené právne vzťahy. Súdny dvor uvedený krok podnikol iba za dosť osobitných okolností, kde existovalo (1) riziko závažných hospodárskych následkov najmä kvôli veľkému množstvu právnych vzťahov, do ktorých účastníci vstúpili v dobrej viere na základe pravidiel, ktoré sa oprávnene považovali za platné, a (2) vtedy, keď sa zdalo, že tak jednotlivci, ako aj vnútroštátne orgány boli vedené k prijatiu praxe, ktorá nebola v súlade s právnou úpravou Spoločenstva z dôvodu objektívnej, značnej neistoty pri dôsledkoch ustanovení práva Spoločenstva, k čomu mohlo dokonca prispieť správanie ostatných členských štátov. [96]

143. Aby som sa teraz dostal k odpovedi na tvrdenie vlády Spojeného kráľovstva v tejto veci, moja prvá pripomienka by bola taká, že vtedy, keď účastník podá v konaní pred Súdnym dvorom procesný návrh, je jeho úlohou zabezpečiť, aby boli jeho tvrdenia dostatočne jasne vyjadrené a aby mal Súdny dvor k dispozícii dostatočné informácie, ktoré mu umožnia dospieť v prípade záležitosti k rozsudku. Toto je základná zásada konania pred Súdnym dvorom a je nevyhnutná na to, aby sa vyhlo vydaniu rozsudku Súdnym dvorom pri čisto hypotetických otázkach alebo iba na základe predpokladov, ktoré by sa mohli ukázať ako nesprávne. Ďalej v zásade by mali písomné vyjadrenia účastníkov konania pokrývať všetky dôvody návrhu, o ktoré sa opierajú. [97] Toto nie je len v záujme toho, aby sa iným účastníkom konania umožnil dostatok príležitostí na vyjadrenie, ale tiež v záujme toho, aby sa Súdnemu dvoru pomohlo v prijatí rozhodnutí na úvod konania, ako je napríklad

96 — Pozri rozsudok z 15. marca 2005, Bidar, C-209/03, Zb. s. I-2119, body 66, 67 a 69; body 74 a 75 návrhov, ktoré predniesla generálna advokátka Štix-Hackl vo veci Banco popolare di Cremona, už citované v poznámke pod čiarou 92, rovnako ako aj návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Tizzano 10. novembra 2005 vo veci Meilicke a i. (C-292/04).

97 — Pozri v prípade priamych žalôb články 38 a 42 ods. 2 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora. Článok 38 vyžaduje, aby návrhy (žaloby) obsahovali „zhrnutie dôvodov, na ktorých je návrh založený". Článok 42 ods. 2 uvádza, že, „uvádzanie nových dôvodov je prípustné počas konania len vtedy, ak sú tieto dôvody založené na nových právnych a skutkových okolnostiach, ktoré vyšli najavo v priebehu konania. Ak v priebehu konania niektorý z účastníkov uvedie nové dôvody podľa predchádzajúceho pododseku, môže predseda po uplynutí obvyklých procesných lehôt a na základe správy sudcu spravodajcu a po vypočutí generálneho advokáta určiť druhému účastníkovi konania lehotu na vyjadrenie k takémuto dôvodu. O prípustnosti tohto dôvodu rozhodne Súdny dvor v konečnom rozsudku".

pridelenie vecí konkrétnym rozhodovacím zloženiam alebo prípravné vyšetrovania, ktoré by mohli byť nevyhnutné.

144. V tejto veci nebol návrh na obmedzenie časovej účinnosti predložený vládou Spojeného kráľovstva v jej písomných pripomienkach. Tento návrh namiesto toho predložila na ústnom pojednávaní bez poskytnutia podrobných vecných tvrdení alebo dôkazov ku ktorémukoľvek z dvoch prvkov, o ktorých musí byť na základe ustálenej judikatúry, ktorú som uviedol vyššie, Súdny dvor presvedčený, aby obmedzil časovú účinnosť rozsudku. Čo sa týka prvého prvku — rizika závažných finančných dôsledkov kvôli veľkému množstvu právnych vzťahov, do ktorých účastníci konania vstúpili v dobrej viere na základe pravidiel, ktoré sa oprávnene považovali za platné —, zatiaľ čo Spojené kráľovstvo odhadovalo možnú sumu, o ktorú ide na 7 miliárd libier, neposkytlo žiaden náznak toho, ako k tomuto číslu dospelo, alebo náznak množstva dotknutých právnych vzťahov, na ktorom bolo založené. Vláda Spojeného kráľovstva neponúkla k veci žiadne ďalšie objasnenie ako odpoveď na protiargument Test Claimants, že skutočná suma, o ktorú ide, by bola medzi 100 miliónmi a 2 miliardami libier. Čo sa týka druhého prvku — požiadavky, aby jednotlivci a vnútroštátne orgány boli „vedené k prijatiu praxe, ktorá nebola v súlade s právnou úpravou Spoločenstva z dôvodu objektívnej, značnej neistoty pri dôsledkoch ustanovení práva Spoločenstva", vláda Spojeného kráľovstva sa obmedzila na tvrdenie, že jej systém ACT nebol nikdy pred rozsudkom vo veci Metallgesellschaft na základe práva EÚ napadnutý a že systémy zápočtu boli v danom čase Komisiou uprednostňovaniu metódou zamedzenia dvojitého hospodárskeho zdanenia. Neuviedla žiadne tvrdenie týkajúce sa toho, ktoré rozhodnutia Súdneho dvora k článkom 43 ES a/alebo 56 ES boli relevantné k tejto veci alebo k bodu „zlomu", o ktorom sa domnievala, že by ho mal Súdny dvor prijať, ak sa rozhodne obmedziť účinky svojho rozsudku. [98]

145. Z týchto dôvodov som názoru, že Súdny dvor by mal návrh vlády Spojeného kráľovstva na obmedzenie časovej účinnosti bez ďalšieho zamietnuť, z dôvodu nedostatočného odôvodnenia. Poznamenávam, že vláda Spojeného kráľovstva sa nepokúsila poskytnúť žiadne odôvodnenie nepodania návrhu na obmedzenie časovej účinnosti vo svojich písomných pripomienkach ani neposkytnutia vecného tvrdenia k záležitosti počas konania pred Súdny dvorom ako takým. Je pravdou, že vláda Spojeného kráľovstva navrhla, aby Súdny dvor obnovil konanie po vyhlásení rozsudku vo veci Banco Populare di Cremona. Základné rysy judikatúry Súdneho dvora stanovujúcej dve základné podmienky na obmedzenie časovej účinnosti jeho rozsudkov, ktoré som načrtol vyššie, však už boli dlhodobo ustálené. Ďalší aspekt tejto línie judikatúry, o ktorú ide v opätovne otvorenom konaní vo veci Banco

98 — Naopak, napríklad vo veciach Banco Populare di Cremona, už citovaná v poznámke pod čiarou 94, a Meilicke, už citovaná v poznámke pod čiarou 96, talianska a nemecká vláda uviedli vecné tvrdenie k otázke obmedzenia časovej účinnosti vo svojich pôvodných písomných vyjadreniach.

Populare di Cremona po návrhoch, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs v uvedenej veci — teda možnosť určenia zlomového bodu pre účinky rozsudku, ktorý leží v budúcnosti, — nebol v tejto veci uvedený.

146. Ak by bol Súdny dvor názoru, že neodôvodnenie návrhu Spojeným kráľovstvom nestačí samotné na zamietnutie návrhu na obmedzenie časovej účinnosti, hoci sa z uvedených dôvodov zdráham vyjadriť názor na podstatu veci bez toho, aby som počul vecné tvrdenie, uviedol by som tieto pripomienky. Hoci, ako som poznamenal vyššie, hranice rozsahu pôsobnosti ustanovení Zmluvy týkajúcich sa voľného pohybu v oblasti priamych daní neboli vždy zrejmé, zdá sa mi, že Spojené kráľovstvo si malo byť vedomé toho, že existuje riziko, že systém, ktorý zaobchádzal s príjmom zahraničného pôvodu menej priaznivo ako s príjmom vnútroštátneho pôvodu, by mohol byť považovaný za diskriminujúci a v rozpore s právom Spoločenstva. Možné uplatnenie základného zákazu diskriminácie na opatrenia týkajúce sa priamych daní malo byť Spojenému kráľovstvu jasné prinajmenšom od rozsudku Súdneho dvora vo veci Avoir Fiscal, ak nie skôr, hoci uvedená vec sa týkala odlišného typu diskriminácie prostredníctvom takých opatrení.[99] Ďalej nemôžem súhlasiť s náznakmi vyjadrenými Spojeným kráľovstvom, že údajné uprednostňovanie metód zápočtu na zamedzenie dvojitého hospodárskeho zdanenia v predmetnom čase Komisiou ho viedlo k tomu, že verilo, že jeho systém bol v súlade s právom Spoločenstva: ak by aj Komisia vo všeobecnosti schvaľovala metódy zápočtu, neschvaľovala osobitné diskriminačné črty systému zápočtu Spojeného kráľovstva, o ktoré ide v tejto veci. Neexistuje teda žiaden dôvod veriť, že Spojené kráľovstvo bolo „vedené k tomu, aby" udržiavalo v platnosti svoj systém z dôvodu objektívnej, značnej neistoty pri následkoch práva Spoločenstva alebo že Komisia k akejkoľvek takejto neistote prispela v zmysle druhého prvku kritéria uvedeného v judikatúre Súdneho dvora opísanej vyššie.

147. Z uvedených dôvodov som názoru, že Súdny dvor by mal zamietnuť návrh vlády Spojeného kráľovstva na obmedzenie časovej účinnosti svojho rozsudku.

99 — Rozsudok z 28. januára 1986, Komisia/Francúzsko, nazývaný „Avoir fiscal", C-270/83, Zb. s. 273.

## VI — Návrh

148. Vzhľadom na uvedené dôvody zastávam názor, že Súdny dvor by mal na prejudiciálne otázky položené High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division, odpovedať takto:

— Článkom 43 ES a 56 ES odporuje, ak členský štát prijme a uplatňuje opatrenia, ako sú napríklad tie, o ktoré ide v tejto veci, ktoré oslobodzujú dividendy prijaté spoločnosťou rezidentom tohto členského štátu od iných spoločností rezidentov od dane z príjmov právnických osôb a ktoré podrobujú dividendy prijaté spoločnosťou rezidentom od spoločností rezidentov iných členských štátov 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 štáte, v ktorom sú rezidenti.

— V rozsahu, v akom systém Spojeného kráľovstva opísaný v otázkach č. 2 a 3 uznesenia vnútroštátneho súdu o návrhu na začatie prejudiciálneho konania zabezpečoval úplné zamedzenie dvojitého hospodárskeho zdanenia na úrovni obchodnej spoločnosti dividend vnútroštátneho pôvodu rozdeľovaných akcionárom — obchodným spoločnostiam zo Spojeného kráľovstva, ale nezabezpečil úplné zamedzenie dvojitého hospodárskeho zdanenia dividend rozdeľovaných spoločnosťami rezidentmi iných členských štátov, uvedený systém je diskriminujúci a je v rozpore s článkami 43 ES a 56 ES a v prípade rozdeľovaných ziskov patriacich do jeho rozsahu pôsobnosti je v rozpore s článkom 4 ods. 1 smernice Rady 90/435/EHS. Systém však nie je v rozpore s článkom 6 tejto smernice.

— Vtedy, keď opatrenia Spojeného kráľovstva stanovujú, že za určitých okolností, ak sa tak spoločnosti rezidenti rozhodnú, im bude vrátený ACT zaplatený za sumy rozdelené ich akcionárom v rozsahu, v ktorom boli spoločnostiam rezidentom tieto sumy vyplatené spoločnosťami nerezidentmi (na tieto účely vrátane spoločností rezidentov tretích štátov) (1) článkom 43 ES a 56 ES, rovnako ako aj článku 4 ods. 1 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach odporuje, ak tieto opatrenia zaväzujú spoločnosti rezidentov zaplatiť ACT a následne požiadať o jeho vrátenie v rozsahu, v akom to nezabezpečuje úplné zamedzenie dvojitého hospodárskeho zdanenia rovnocenné tomu, ktoré je poskytované pre dividendy vnútroštátneho pôvodu, a (2) článkom 43 ES a 56 ES odporuje, ak neupravujú, že akcionári spoločností rezidentov dostanú úľavu od dvojitého hospodárskeho zdanenia rovnocennú úľave, ktorú by dostali na dividendu od spoločnosti rezidenta, ktorá sama neprijala dividendy od spoločností nerezidentov.

— Ak pred 31. decembrom 1993 členský štát prijal opatrenia opísané v podstate v otázkach č. 1 a 2 uznesenia vnútroštátneho súdu o návrhu na začatie prejudiciálneho konania a po tomto dátume prijal ďalšie opatrenia opísané v podstate v otázke č. 4 uznesenia vnútroštátneho súdu o návrhu na začatie prejudiciálneho konania a ak neskôr uvedené opatrenia predstavujú obmedzenie zakázané článkom 56 ES, uvedené obmedzenie tvorí súčasť ustanovení, ktoré už existovali 31. decembra 1993 v zmysle článku 57 ods. 1 ES.

— Pri neexistencii pravidiel Spoločenstva týkajúcich sa vrátenia nezákonne zaplatených daní je úlohou vnútroštátneho právneho systému každého členského štátu určiť súdy s príslušnou právomocou a upraviť podrobné procesné podmienky žalôb určených na zabezpečenie ochrany práv, ktoré jednotlivcom vyplývajú z práva Spoločenstva, vrátane charakterizácie žalôb podaných žalobcami na vnútroštátnom súde. Pri výkone takej právomoci sú však vnútroštátne súdy povinné zabezpečiť, aby mali žalobcovia k dispozícii účinný právny prostriedok nápravy na získanie vrátenia alebo odškodnenia finančnej straty, ktorú utrpeli ako priamy dôsledok dane vybranej v rozpore s právom Spoločenstva.