

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 15. septembra 2011\*

Vo veci C-310/09,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Conseil d'État (Francúzsko) z 3. júla 2009 a doručený Súdnemu dvoru 4. augusta 2009, ktorý súvisí s konaním:

**Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique**

proti

**Accor SA,**

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia M. Ilešič, E. Levits (spravodajca), M. Safjan a M. Berger,

\* Jazyk konania: francúzština.

generálny advokát: P. Mengozzi,  
tajomník: M.-A. Gaudissart, vedúci sekcie,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 27. októbra 2010,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Accor SA, v zastúpení: J.-P. Hordies, B. Boutemy a C. Smits, avocats,

— francúzska vláda, v zastúpení: E. Belliard, G. de Bergues, J.-S. Pilczer  
a B. Beaupère-Manokha, splnomocnení zástupcovia,

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: S. Hathaway, splnomocnený zástupca, za  
právnej pomoci K. Bacon, barrister,

— Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a J.-P. Keppenne, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 22. decembra 2010,

vyhlásil tento

### **Rozsudok**

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 43 ES a 56 ES.
- 2 Tento návrh, ktorý bol podaný v rámci sporu medzi ministerstvom pre rozpočet, verejné účty a verejnú službu (Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique) a spoločnosťou Accor SA (ďalej len „Accor“), sa týka žiadosti danej spoločnosti o vrátenie zrážkovej dane z hnutelného majetku za roky 1999 až 2001.

### **Právny rámec**

- 3 V Code général des impôts (Všeobecný daňový zákonník, ďalej len „CGI“) v znení zákona o štátnom rozpočte na rok 1989 č. 88-1149 z 23. decembra 1988 (loi de finances pour 1989, č. 88-1149) (JORF z 28. decembra 1988, s. 16320), účinného do 31. decembra 2000, bolo v článku 145 spresnené:

„1. Daňový systém materských spoločností, ako je definovaný v článkoch 146 a 216, je uplatniteľný na spoločnosti a iné subjekty podliehajúce dani z príjmov právnických osôb v bežnej sadzbe, ktoré majú podiely na základnom imaní spĺňajúce tieto podmienky:

...

- b) Pokiaľ nadobúdacia cena podielu vo vydávajúcej spoločnosti je nižšia ako 150 miliónov frankov, obchodné podiely musia predstavovať aspoň 10% kapitálu vydávajúcej spoločnosti; táto nadobúdacia cena a tento percentuálny podiel sa posudzujú v okamihu vyplácania výnosov z podielu...

...“

- 4 Zákon o rozpočte na rok 2001 č. 2000-1352 z 30. decembra 2000 (loi de finances pour 2001, č. 2000-1352) (JORF z 31. decembra 2000, s. 21119) zaviedol zmeny prahovej hodnoty definovanej v článku 145 ods. 1 písm. b) CGI, ktorý v znení účinnom od 1. januára 2001 do 31. decembra 2005 spresňoval, že obchodné podiely musia predstavovať aspoň 5% základného imania vydávajúcej spoločnosti.
- 5 Článok 146 ods. 2 CGI v znení účinnom počas zdaňovacích období, o ktoré ide vo veci samej, stanovoval:

„Ak vyplatenie dividend vykonané materskou spoločnosťou vedie k uplatneniu zrážkovej dane stanovenej v článku 223e, táto zrážková daň sa prípadne zníži o sumu daňových úverov spojených s výnosmi z podielov... prijatými za ukončené účtovné obdobia za posledných päť rokov.“

- 6 Článok 158a bod I CGI v znení účinnom počas zdaňovacích období, o ktoré ide vo veci samej, stanovoval:

„Osoby, ktorým sú vyplácané dividendy francúzskymi spoločnosťami, majú z tohto dôvodu príjem pozostávajúci zo:

- a) súm, ktoré dostávajú od spoločnosti;

b) zápočtu dane v podobe daňového úveru na účte štátnej pokladnice.

Tento daňový úver zodpovedá polovici súm, ktoré spoločnosť skutočne zaplatila.

Možno ho použiť len vtedy, ak je príjem zahrnutý do základu dane z príjmov, ktorú je príjemca povinný zaplatiť.

Vyberie sa pri platbe tejto dane.

Vráti sa fyzickým osobám, pokiaľ jeho výška presahuje výšku dane, ktorú majú tieto osoby zaplatiť.“

7 Podľa článku 216 bodu I toho istého zákonníka:

„Z celkového čistého zisku materskej spoločnosti možno odrátať čisté výnosy z podielov, pri ktorých vzniká nárok na uplatnenie systému materských spoločností..., ktoré táto materská spoločnosť dosiahla v priebehu hospodárskeho roka...“

8 Článok 223e ods. 1 prvý pododsek CGI v znení uplatniteľnom od 1. januára 1999, týkajúci sa vyplácania dividend, stanovoval:

„... ak výnosy vyplácané spoločnosťou pochádzajú zo súm, s ohľadom na ktoré nepodlieha dani z príjmov právnických osôb v bežnej sadzbe..., táto spoločnosť je povinná zaplatiť zrážkovú daň vo výške daňového úveru vypočítaného podľa podmienok stanovených v článku 158a. Zrážková daň sa platí z vyplateného zisku, v ktorého

prípade vznikol nárok na daňový úver stanovený v článku 158a, bez ohľadu na jeho príjemcov.“

### **Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky**

- 9 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že spoločnosti Accor boli v rokoch 1998 až 2000 vyplatené dividendy jej dcérskymi spoločnosťami so sídlom v iných členských štátoch a že pri vyplatení týchto dividend zaplatila uvedená spoločnosť na základe článku 146 ods. 2 CGI v spojení s článkom 158a a s článkom 223e toho istého zákonníka zrážkovú daň z hnutelného majetku za rok 1999 vo výške 323 279 053 frankov, za rok 2000 vo výške 359 183 404 frankov a za rok 2001 vo výške 341 261 380 frankov.
- 10 Na základe sťažnosti z 21. decembra 2001 spoločnosť Accor požiadala o vrátenie tejto zrážkovej dane, pričom tvrdila nezlučiteľnosť uvedených ustanovení CGI s právom Spoločenstva. Keďže táto žiadosť bola zamietnutá, spoločnosť Accor podala žalobu na Tribunal administratif de Versailles, ktorý rozsudkom z 21. decembra 2006 jej žalobe v celom rozsahu vyhovel.
- 11 Keďže Cour administrative d'appel de Versailles svojím rozsudkom z 20. mája 2008 zamietol odvolanie, ktoré proti tomuto rozsudku podalo ministerstvo pre rozpočet, verejné účty a verejnú službu, podalo toto ministerstvo proti danému rozsudku kasačný opravný prostriedok na Conseil d'État.
- 12 Podľa Conseil d'État z ustanovení článku 216 CGI vyplýva, že okrem časti výdavkov a nákladov francúzska materská spoločnosť nepodlieha dani z príjmu právnických osôb, pokiaľ ide o dividendy, ktoré dostáva od svojich dcérskych spoločností, bez ohľadu na to, kde majú uvedené dcérske spoločnosti sídlo. Navyše podľa ustanovení

článku 223e toho istého zákonníka, pokiaľ daná spoločnosť vypláca uvedené dividendy svojim vlastným akcionárom, je povinná z tohto dôvodu zaplatiť zrážkovú daň bez ohľadu na pôvod dividend, ktoré jej boli vyplatené a ktoré ona následne prerozdělila. Podľa Conseil d'État teda mechanizmus zrážkovej dane sám osebe nezasahuje do slobody usadiť sa ani do voľného pohybu kapitálu.

13 O sumu zápočtu dane, na ktorú má materská spoločnosť v súlade s článkom 158a CGI nárok, sa v prípade dividend vyplatených jednou z jej dcérskych spoločností so sídlom vo Francúzsku zníži na základe článku 146 ods. 2 CGI suma zrážkovej dane splatnej pri vyplácaní uvedených dividend akcionárom. Ustanovenia článku 158a CGI však bránia tomu, aby sa materskej spoločnosti priznal zápočet dane v prípade dividend pochádzajúcich od dcérskych spoločností so sídlom v inom členskom štáte a následne akémukoľvek započítaniu na sumu splatnej zrážkovej dane, keď uvedená materská spoločnosť prerozděljuje tieto dividendy. Vzhľadom na to, že na základe dividendy vyplatené dcérskou spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte nevznikol nárok na zápočet dane, o ktorý by bolo možné znížiť sumu splatnej zrážkovej dane, však zaplatenie tejto zrážkovej dane materskou spoločnosťou, ktorá sa započítala na súhrn vyplácaných súm, malo za následok zníženie sumy vyplatenéj z tejto dividendy o uvedenú zrážkovú daň.

14 Conseil d'État v tejto súvislosti rozhodla prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. a) Majú sa články 56 [ES] a 43 [ES] vykladať v tom zmysle, že bránia daňovému systému, ktorého cieľom je zamedziť dvojité hospodárske zdanenie dividend a ktorý:

- umožňuje materskej spoločnosti uplatniť v prípade zrážky dane, ktorú je povinná zaplatiť, keď svojim akcionárom prerozděljuje dividendy, ktoré jej vyplátili jej dcérske spoločnosti, zápočet dane spojený s vyplácaním týchto dividend, ak pochádzajú od dcérskej spoločnosti so sídlom vo Francúzsku,

- ale neposkytuje túto možnosť, ak tieto dividendy pochádzajú od dcérskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte..., keďže na základe tohto systému nevzniká v danom prípade právo na priznanie zápočtu dane spojeného s výplatou týchto dividend uvedenou dcérskou spoločnosťou, a to z toho dôvodu, že tento systém porušuje v prípade materskej spoločnosti zásady voľného pohybu kapitálu alebo slobody usadiť sa?

- b) Majú sa v prípade zápornej odpovede na [túto otázku písm. a)] uvedené články vykladať v tom zmysle, že aj tak bránia takému systému, keďže je potrebné vziať do úvahy aj situáciu akcionárov, lebo vzhľadom na platenie zrážkovej dane sa suma dividend vyplatených dcérskymi spoločnosťami materskej spoločnosti a následne prerozdelených touto materskou spoločnosťou jej akcionárom líši v závislosti od toho, či majú tieto dcérske spoločnosti sídlo vo Francúzsku, alebo v inom členskom štáte..., takže tento systém môže mať na akcionárov odradzujúci účinok pri investovaní do tejto materskej spoločnosti a následne môže ovplyvniť získavanie kapitálu danou spoločnosťou a môže odrádzať uvedenú spoločnosť od pridelovania kapitálu dcérskymi spoločnosťami so sídlom v iných členských štátoch ako vo Francúzsku alebo od zakladania takých dcérskych spoločností v daných štátoch?

- 2. V prípade kladnej odpovede na [prvú otázku písm. a) a b)] a pokiaľ by sa články 56 [ES] a 43 [ES] vykladali v tom zmysle, že bránia uvedenému daňovému systému zrážkovej dane a že v dôsledku toho je správny orgán v zásade povinný vrátiť sumy vybraté na jeho základe v rozsahu, v akom boli vybraté v rozpore s právom Spoločenstva, bráni právo Spoločenstva v prípade takého systému, ktorý sám osebe nemá za následok prenesenie daňového zaťaženia z daňovníka na tretiu osobu:

- a) tomu, aby správny orgán mohol odmietnuť vrátenie súm zaplatených materskou spoločnosťou z dôvodu, že toto vrátenie by v jej prípade znamenalo bezdôvodné obohatenie;



- b) a v prípade zápornej odpovede tomu, aby bolo možné odmietnuť vrátenie tejto sumy spoločnosti na základe toho, že suma zaplatená materskou spoločnosťou pre ňu nepredstavuje účtovný alebo daňový náklad, ale započítava sa výlučne na súhrn súm, ktoré môžu byť následne vyplatené jej akcionárom?
3. Vzhľadom na odpoveď poskytnutú na [prvú a druhú otázku] bráni zásada ekvivalencie a zásada efektivity, ktoré platia v práve Spoločenstva, tomu, aby dané vrátenie súm, ktoré má zabezpečiť uplatnenie toho istého daňového systému na dividendy, ktoré sú následne vyplácané materskou spoločnosťou, bez ohľadu na to, či uvedené dividendy pochádzajú zo súm vyplácaných jej dcérskymi spoločnosťami so sídlom vo Francúzsku, alebo v inom členskom štáte..., bolo podmienené – s výhradou prípadných ustanovení dvojstranného dohovoru uplatniteľného vo vzťahoch medzi [Francúzskou republikou] a členským štátom, v ktorom má sídlo dcérska spoločnosť, týkajúceho sa výmeny informácií – tým, že daňovník predloží údaje, ktoré má len on sám a ktoré sa v prípade každej spornej dividendy týkajú najmä skutočne uplatnenej sadzby dane a skutočne zaplatenej sumy dane zo zisku dosiahnutého jeho dcérskymi spoločnosťami so sídlom v iných členských štátoch..., ako je Francúzsko, zatiaľ čo v prípade dcérskych spoločností so sídlom vo Francúzsku sa tieto dôkazy, ktoré sú správnym orgánom známe, nevyžadujú?“

### **O návrhoch na opätovné otvorenie ústnej časti konania**

- 15 Podaniami doručenými 7. januára spoločnosťou Accor a 2. februára 2011 francúzskou vládou títo účastníci navrhovali opätovné otvorenie ústnej časti konania.
- 16 Spoločnosť Accor tvrdila, že generálny advokát v bode 73 a nasl. svojich návrhov vychádzal z tvrdení vyplývajúcich z rozsudku z 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, Zb. s. I-11753), ku ktorým sa účastníci konania nevyjadřili.

- 17 Francúzska vláda vyjadrila želanie, aby sa na druhom pojednávaní mohla vrátiť k tvrdeniu, že kombinovaný mechanizmus zápočtu dane a zrážkovej dane, o ktorý ide vo veci samej, mohol obmedziť voľný pohyb kapitálu len v prípade akcionárov, t. j. k tvrdeniu uvedenému v bode 82 jej písomných pripomienok, ktoré bolo preskúmané v návrhoch generálneho advokáta.
- 18 Táto vláda navyše tvrdila, že návrhy generálneho advokáta obsahujú skutočnosť, ktorá nezohľadňuje francúzske vnútroštátne právo úplne. Aj keď v rámci odpovede na druhú položenú otázku generálny advokát najmä usudzuje, že z vrátenia zrážkovej dane priznaného spoločnosti majú nepriamo prospech jej akcionári, francúzska vláda tvrdí, že majetok spoločnosti je odlišný od majetku jej akcionárov. Francúzska vláda ďalej nesúhlasí s tvrdením, že akcionári nemajú podľa francúzskeho procesného práva k dispozícii žalobu o vrátenie, pričom uvádza, že v súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora existencia takejto žaloby popri žalobe o náhradu škody vyplýva z povinnosti členských štátov vrátiť dane, ktoré boli vybraté v rozpore s právom Únie.
- 19 V tejto súvislosti z judikatúry vyplýva, že Súdny dvor môže v súlade s článkom 61 svojho rokovacieho poriadku bez návrhu, na návrh generálneho advokáta, ako aj na návrh účastníkov konania nariadiť opätovné otvorenie ústnej časti konania, ak usúdi, že nemá dostatok informácií alebo že vec má byť rozhodnutá na základe tvrdenia, ku ktorému sa účastníci konania nevyjadrili (pozri rozsudky z 26. júna 2008, Burda, C-284/06, Zb. s. I-4571, bod 37 a tam citovanú judikatúru, ako aj zo 16. decembra 2010, Stichting Natuur en Milieu a i., C-266/09, Zb. s. I-13119, bod 27).
- 20 Štatút Súdneho dvora Európskej únie ani jeho rokovací poriadok naproti tomu neupravujú možnosť účastníkov konania podať pripomienky v reakcii na návrhy prednesené generálnym advokátom (pozri rozsudok Stichting Natuur en Milieu a i., už citovaný, bod 28).

- 21 V prejednávanej veci Súdny dvor usudzuje, že má k dispozícii všetky informácie na zodpovedanie predložených otázok a že pripomienky, ktoré mu boli predložené, sa týkali týchto informácií.
- 22 Návrhy na opätovné otvorenie ústnej časti konania preto treba zamietnuť.

## O prejudiciálnych otázkach

### *O prvej otázke*

- 23 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či články 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ bránia takej vnútroštátnej právnej úprave členského štátu, o akú ide vo veci samej, ktorej cieľom je zamedziť dvojité hospodárske zdanenie dividend a ktorá umožňuje materskej spoločnosti uplatniť v prípade zrážky dane, ktorú je povinná zaplatiť, keď svojim akcionárom prerozdeľuje dividendy, ktoré jej vyplatili jej dcérske spoločnosti, zápočet dane spojený s vyplácaním týchto dividend, ak pochádzajú od dcérskej spoločnosti so sídlom v tomto členskom štáte, ale neposkytuje uvedenú možnosť, ak dané dividendy pochádzajú od dcérskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte, pretože na základe tejto právnej úpravy nevzniká v tomto poslednom uvedenom prípade právo na priznanie zápočtu dane spojeného s výplatom uvedených dividend danou dcérskou spoločnosťou.
- 24 Svojou prvou otázkou písm. a) sa vnútroštátny súd Súdneho dvora pýta, či takáto právna úprava môže predstavovať obmedzenie niektorých slobôd pohybu materskej spoločnosti.

- 25 Svojou prvou otázkou písm. b) sa vnútroštátny súd pre prípad zápornej odpovede na otázku písm. a) pýta, či články 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ bránia takejto právnej úprave, pretože treba zohľadniť aj situáciu akcionárov.
- 26 Hoci prvá otázka písm. b) je položená len v prípade zápornej odpovede na otázku písm. a), treba konštatovať, že otázka týkajúca sa možnosti zohľadnenia situácie akcionárov je položená s cieľom preskúmať existenciu obmedzenia na strane samotnej materskej spoločnosti.
- 27 Vnútroštátny súd sa totiž pýta, či články 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ bránia takej právnej úprave členského štátu, akou je právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, z dôvodu, že môže akcionárov odradiť od investovania do tejto materskej spoločnosti a následne ovplyvniť získavanie kapitálu danou spoločnosťou a môže odrádzať uvedenú spoločnosť od pridelovania kapitálu dcérskym spoločnostiam so sídlom v iných členských štátoch alebo od zakladania takých dcérskych spoločností v daných štátoch.
- 28 Preto treba na obe časti prvej otázky odpovedať spoločne.

### O uplatniteľnej slobode

- 29 Keďže vnútroštátny súd položil svoju prvú otázku s ohľadom na článok 49 ZFEÚ, ako aj článok 63 ZFEÚ, treba najskôr určiť, či a v akom rozsahu môžu byť slobody zaručené týmito článkami dotknuté takou vnútroštátnou právnou úpravou, ako je predmetná právna úprava vo veci samej.

- 30 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že na daňové zaobchádzanie s dividendami možno uplatňovať článok 49 ZFEÚ týkajúci sa slobody usadiť sa a článok 63 ZFEÚ týkajúci sa voľného pohybu kapitálu (rozsudok z 10. februára 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, Zb. s. I-305, bod 33, ako aj citovaná judikatúra).
- 31 Pokiaľ ide o otázku, či sa na vnútroštátnu právnu úpravu vzťahuje prvá alebo druhá z týchto slobôd, z judikatúry, ktorá je už v súčasnosti ustálená, vyplýva, že treba zohľadniť predmet danej právnej úpravy (rozsudok Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, už citovaný, bod 34, ako aj citovaná judikatúra).
- 32 V tejto súvislosti už bolo rozhodnuté, že na vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá sa má vzťahovať len na podiely umožňujúce vykonávať určitý vplyv na rozhodnutia spoločnosti a určovať jej činnosti, sa vzťahujú ustanovenia Zmluvy týkajúce sa slobody usadiť sa (pozri rozsudky *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 37, a z 21. októbra 2010, *Idryma Typou*, C-81/09, Zb. s. I-10161, bod 47). Naopak, vnútroštátna právna úprava, ktorá sa má uplatňovať len na podiely nadobudnuté so zámerom uskutočniť finančné investície bez úmyslu ovplyvniť riadenie a kontrolu podniku, treba preskúmať výlučne s ohľadom na voľný pohyb kapitálu (rozsudok Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, už citovaný, bod 35, ako aj citovaná judikatúra).
- 33 V prejednávanej veci sa daňový systém materských spoločnosti, o ktorý ide vo veci samej, v súlade s článkom 145 CGI uplatňoval v rokoch 1999 až 2000 na spoločnosti, ktorých podiel na základnom imaní ich dcérskych spoločností bol prinajmenšom 10%. V roku 2001 bola táto prahová hodnota účasti na základnom imaní dcérskej spoločnosti znížená na 5%.

- 34 Z toho vyplýva, že vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, sa mohla uplatniť nielen na spoločnosti prijímajúce dividendy na základe podielu, ktorý im priznáva určitý vplyv na rozhodnutia dcérskej spoločnosti vyplácajúcej dividendy a umožňuje určovať jej činnosti, ale aj na spoločnosti, ktoré prijímajú dividendy na základe menšinového podielu, ktorý im takýto vplyv nepriznáva.
- 35 Pokiaľ ide o skutkové okolnosti vo veci samej, treba uviesť, že rozhodnutie vnútroštátneho súdu neobsahuje informácie o povahe podielov spoločnosti Accor na základnom imaní jej dcérskych spoločností vyplácajúcich dividendy.
- 36 Accor vo svojich pripomienkach predložených Súdnemu dvoru ďalej tvrdí, že spor vo veci samej sa týka dividend prijatých od dcérskych spoločností so sídlom v iných členských štátoch než vo Francúzskej republike, nad ktorými vykonáva svoju kontrolu, pričom francúzska vláda poukazuje aj na podiely, ktoré spoločnosti Accor nepriznávajú určitý vplyv na rozhodnutia dcérskych spoločností vyplácajúcich dividendy a neumožňujú jej určovať ich činnosti.
- 37 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že v rámci spolupráce upravenej v článku 267 ZFEÚ neprináleží Súdnemu dvoru, ale vnútroštátnemu súdu zisťovať skutočnosti, ktoré boli predmetom sporu, a vyvodiť z toho dôsledky na rozhodnutie, ktoré má vydať (pozri najmä rozsudky zo 16. septembra 1999, WWF a i., C-435/97, Zb. s. I-5613, bod 32; z 23. októbra 2001, Tridon, C-510/99, Zb. s. I-7777, bod 28, ako aj z 11. decembra 2007, Eind, C-291/05, Zb. s. I-10719, bod 18).
- 38 Za týchto podmienok treba vzhľadom na predmet právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, na prvú položenú otázku odpovedať s prihliadnutím na článok 49 ZFEÚ, ako aj článok 63 ZFEÚ.

## O slobode usadiť sa

- 39 Sloboda usadiť sa, ktorú článok 49 ZFEÚ priznáva štátnym príslušníkom Únie a ktorá zahŕňa ich právo začať vykonávať samostatnú zárobkovú činnosť, ako aj právo založiť a viesť podniky za rovnakých podmienok, ako sú podmienky stanovené pre vlastných štátnych príslušníkov právom štátu, v ktorom dochádza k usadeniu sa, zahŕňa v súlade s článkom 54 ZFEÚ aj právo spoločností, ktoré sú založené podľa zákonov členského štátu a ktoré majú svoje sídlo, ústredie alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti v Európskej únii, vykonávať svoju činnosť v dotknutom členskom štáte prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia (pozri najmä rozsudky z 21. septembra 1999, *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Zb. s. I-6161, bod 35; z 23. februára 2006, *Keller Holding*, C-471/04, Zb. s. I-2107, bod 29, ako aj z 12. septembra 2006, *Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Zb. s. I-7995, bod 41).
- 40 Hoci ustanovenia týkajúce sa slobody usadiť sa majú podľa svojho znenia za cieľ zabezpečiť v hostiteľskom členskom štáte zaobchádzanie podľa podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov, rovnako bránia tomu, aby členský štát pôvodu zasahoval do usadenia niektorého z jeho štátnych príslušníkov alebo spoločnosti založenej v súlade s jeho právnou úpravou v inom členskom štáte (pozri najmä rozsudky zo 16. júla 1998, *ICI*, C-264/96, Zb. s. I-4695, bod 21, ako aj *Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas*, už citovaný, bod 42).
- 41 Vo veci samej je nesporné, že predmetná právna úprava zavádza rozdielne zaobchádzanie s dividendami vyplatenými dcérskou spoločnosťou rezidentom a s dividendami vyplatenými dcérskou spoločnosťou nerezidentom.
- 42 Materská spoločnosť, ktorá prijíma dividendy od dcérskej spoločnosti rezidenta, má v prípade týchto dividend nárok na zápočet dane rovnajúci sa polovici súm, ktoré táto dcérska spoločnosť rezident vyplatila ako dividendy, pričom takýto zápočet dane sa neprizná v prípade dividend vyplatených dcérskou spoločnosťou nerezidentom.

- 43 V tejto súvislosti treba uviesť, že z judikatúry vyplýva, že členské štáty musia pri úprave svojho daňového systému a najmä pri zavádzaní mechanizmu na zamedzenie alebo obmedzenie reťazového alebo dvojitého hospodárskeho zdanenia rešpektovať požiadavky vyplývajúce z práva Únie, a to najmä tie, ktoré ukladajú priamo ustanovenia Zmluvy o slobodách pohybu (pozri rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 45).
- 44 Z judikatúry teda vyplýva, že bez ohľadu na mechanizmus prijatý na zamedzenie alebo obmedzenie reťazového alebo dvojitého hospodárskeho zdanenia slobodám pohybu zaručeným Zmluvou odporuje, ak členský štát zaobchádza s dividendami zahraničného pôvodu menej výhodne ako s dividendami vnútroštátneho pôvodu, ibaže by sa toto rozdielne zaobchádzanie týkalo situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo by bolo odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu (pozri v tomto zmysle rozsudky z 15. júla 2004, *Lenz*, C-315/02, Zb. s. I-7063, body 20 až 49; zo 7. septembra 2004, *Manninen*, C-319/02, Zb. s. I-7477, body 20 až 55, ako aj rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 46).
- 45 Z hľadiska daňového pravidla na zamedzenie alebo obmedzenie zdaňovania rozdeľovaných ziskov je však situácia materskej spoločnosti prijímajúcej dividendy zahraničného pôvodu porovnateľná so situáciou materskej spoločnosti prijímajúcej dividendy vnútroštátneho pôvodu, keďže v zásade môžu byť v oboch prípadoch dosiahnuté zisky predmetom reťazového zdanenia (pozri rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 62).
- 46 Isteže, ako uviedla francúzska vláda, materská spoločnosť bola oslobodená od dane z príjmov právnických osôb tak v prípade dividend prijatých od jej dcérskych spoločností rezidentov, ako aj v prípade dividend pochádzajúcich od jej dcérskych spoločností nerezidentov, a táto spoločnosť si tiež nemohla znížiť výšku dane z príjmov právnických osôb, ktorú bola okrem iného povinná zaplatiť, o zápočty dane spojené s dividendami vyplatenými jej dcérskymi spoločnosťami rezidentmi.



- 47 Táto vláda pritom takisto pripúšťa, že zápočty dane sa uplatňovali pri prerozdeľovaní prijatých dividend. Materská spoločnosť tak mohla o tieto zápočty dane znížiť zrážkovú daň, ktorú bola povinná zaplatiť, keď prerozdeľovala dividendy.
- 48 Uvedený členský štát teda tým, že oslobodil dividendy prijaté od dcérskych spoločností nerezidentov od dane na strane materskej spoločnosti, im priznal menej výhodné zaobchádzanie ako dividendám pochádzajúcim od dcérskych spoločností rezidentov.
- 49 Na rozdiel od dividend pochádzajúcich od dcérskych spoločností rezidentov právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, totiž neumožňuje zamedziť zdanenie, ku ktorému dochádza na úrovni dcérskej spoločnosti vyplácajúcej dividendy, pričom dividendy prijaté tak od dcérskych spoločností rezidentov, ako aj od dcérskych spoločností nerezidentov podliehali pri ich vyplácaní zrážkovej dani. Preto pokiaľ ide o dividendy získané od dcérskych spoločností rezidentov, zápočet dane sa pri ich vyplácaní uplatňuje na splatnú zrážkovú daň bez toho, aby touto zrážkovou daňou došlo k zníženiu objemu vyplácaných dividend. Naopak, pokiaľ ide o dividendy získané od dcérskych spoločností nerezidentov, keďže materská spoločnosť nemala nárok na zápočet dane pri týchto dividendách, uplatnením zrážkovej dane došlo k zníženiu objemu vyplácaných dividend.
- 50 Za týchto podmienok materská spoločnosť prijímajúca dividendy od dcérskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte mala buď vyplatiť dividendy znížené o sumu zrážkovej dane, ktorých výška bola teda nižšia ako výška dividend prijatých od dcérskych spoločností so sídlom vo Francúzsku, alebo, ako uvádza generálny advokát v bode 48 svojich návrhov, siahnuť na svoje rezervy do výšky zodpovedajúcej sume, ktorú mala zaplatiť na zrážkovú daň z hnutelného majetku, a zvýšiť tak sumu vyplácaných dividend.

- 51 Vzhľadom na znevýhodňujúce zaobchádzanie s dividendami prijatými od dcérskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte v porovnaní so zaobchádzaním, ktorému podliehajú dividendy prijaté od dcérskej spoločnosti rezidenta, materská spoločnosť mohla byť odradená od vykonávania svojich činností prostredníctvom dcérskych spoločností so sídlom v iných členských štátoch (pozri v tomto zmysle rozsudky z 18. septembra 2003, Bosal, C-168/01, Zb. s. I-9409, bod 27, a Keller Holding, už citovaný, bod 35).
- 52 Francúzska vláda síce pripustila rozdielne zaobchádzanie s dividendami vyplácanými dcérskou spoločnosťou so sídlom vo Francúzsku a s dividendami vyplácanými dcérskou spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte, pokiaľ ide o možnosť materskej spoločnosti príjemcu uplatniť zápočet dane na zrážkovú daň, ktorú má povinnosť materská spoločnosť zaplatiť pri vyplácaní týchto dividend svojim akcionárom, tvrdí však, že to nepredstavuje obmedzenie na strane materskej spoločnosti.
- 53 Táto vláda uvádza, že uplatnenie zápočtu dane vyplývalo z vlastného rozhodnutia príslušných orgánov materskej spoločnosti, a nie z právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, pretože na základe rozhodnutia tejto materskej spoločnosti prerozdeliť dividendy, ktoré vyplatila francúzska dcérska spoločnosť, došlo k uplatneniu zápočtu dane spojeného s predmetnými dividendami na zrážkovú daň. Francúzska republika poukazuje na rozsudok z 27. januára 2000, Graf (C-190/98, Zb. s. I-493, body 24 a 25), pričom tvrdí, že prípadný negatívny účinok ustanovení, o ktoré ide vo veci samej, závisí od rozhodnutia príslušných orgánov materskej spoločnosti, ktoré je natoľko hypotetické, že tieto ustanovenia nemožno považovať za ustanovenia predstavujúce prekážku niektorej zo slobôd pohybu.
- 54 Ďalej podľa francúzskej vlády by bez ohľadu na pôvod dividend bola finančná ujma na strane materskej spoločnosti rovnaká, pretože zrážková daň sa započítava na výslednú sumu vyplácanú akcionárom.

- 55 Akcionári nerezidenti však môžu na základe dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré Francúzska republika uzavrela so všetkými členskými štátmi Únie, dosiahnuť vrátenie zrážkovej dane vybratej materskou spoločnosťou vyplácajúcou dividendy, takže právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, nemusí mať vplyv na ich situáciu.
- 56 Pokiaľ ide o akcionárov rezidentov materskej spoločnosti vyplácajúcej dividendy, francúzska vláda tvrdí, že aj keby sa skutočnosť, že nevznikne nárok na zápočet dane na zrážkovú daň, ktorú má povinnosť táto materská spoločnosť zaplatiť, keď prerozdelenie dividendy, ktoré boli vyplatené jej dcérskymi spoločnosťami nerezidentmi, mala považovať za prekážku získavania kapitálu od francúzskych akcionárov, toto obmedzenie by sa v každom prípade týkalo čisto vnútroštátneho pohybu kapitálu medzi francúzskou materskou spoločnosťou a jej francúzskymi akcionármi, ktoré tým, že neobsahuje cezhraničný prvok, nespadá do práva Únie.
- 57 S týmito tvrdeniami nemožno súhlasiť.
- 58 Po prvé, hoci je pravda, že zápočet dane spojený s dividendami vyplatenými dcérskymi spoločnosťami rezidentmi sa môže uplatniť len vtedy, ak materská spoločnosť rozhodla o prerozdelení týchto dividend, je nesporné, že tak rozdielne zaobchádzanie v závislosti od miesta sídla dcérskej spoločnosti vyplácajúcej dividendy, ako aj možnosť uplatniť prípadný zápočet dane na zrážkovú daň, ktorá je splatná pri prerozdeľovaní týchto dividend, vyplývajú priamo z francúzskej právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej.
- 59 Možnosť mať nárok na zápočet dane, ktorý možno uplatniť na zrážkovú daň pri prerozdeľovaní dividend, teda vo svojej podstate nezávisela od udalosti, ktorá je pre materskú spoločnosť budúca a hypotetická, ale od okolnosti spojenej svojou definíciou s výkonom slobody usadiť sa, a síce s miestom sídla jej dcérskej spoločnosti.

- 60 Po druhé, ako tvrdí francúzska vláda, napriek tomu, že právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, nemala vplyv na situáciu akcionárov nerezidentov, okolnosť, že táto právna úprava mohla vytvárať prekážku získavania kapitálu materskou spoločnosťou od akcionárov rezidentov, je postačujúca na to, aby potvrdila obmedzujúcu povahu ustanovení uvedenej právnej úpravy.
- 61 Okolnosť, že akcionári rezidenti mohli byť odradení od nadobúdania podielov v materskej spoločnosti z toho dôvodu, že dividendy pochádzajúce od dcérskych spoločností so sídlom v inom členskom štáte než vo Francúzskej republike sú nižšie než dividendy pochádzajúce od dcérskych spoločností rezidentov, zase mohla túto materskú spoločnosť odradiť od toho, aby vykonávala svoje činnosti prostredníctvom dcérskych spoločností nerezidentov.
- 62 Treba konštatovať, že keďže táto situácia súvisí s obchodovaním v rámci Spoločenstva, môžu sa na ňu vzťahovať ustanovenia Zmluvy týkajúce sa základných slobôd (rozsudok Keller Holding, už citovaný, bod 24), a keďže predmetné ustanovenia znevýhodňujú z daňového hľadiska situácie týkajúce sa Spoločenstva oproti čisto vnútroštátnym situáciám, predstavujú obmedzenie, ktoré v zásade zakazujú ustanovenia Zmluvy o slobode usadiť sa (pozri rozsudok z 27. novembra 2008, Papillon, C-418/07, Zb. s. I-8947, bod 32).
- 63 Z judikatúry Súdneho dvoru vyplýva, že obmedzenie slobody usadiť môže byť prípustné iba vtedy, ak je odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu (pozri najmä rozsudok z 18. júna 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Zb. s. I-5145). Vnútroštátny súd ani účastníci konania, ktorí predložili svoje pripomienky, však neuviedli skutočnosti, ktoré by mohli odôvodniť uvedené obmedzenie. Treba preto konštatovať, že článok 49 ZFEÚ bráni takým právnym predpisom, o aké ide vo veci samej.

## O voľnom pohybe kapitálu

- 64 Úvahy formulované v predchádzajúcich bodoch sa rovnakým spôsobom uplatnia aj na prípad, že materská spoločnosť prijala dividendy na základe podielu na základom imaní, ktorý jej nepriznáva určitý vplyv na rozhodnutia jej dcérskej spoločnosti vyplácajúcej dividendy a neumožňuje jej tak určovať jej činnosti.
- 65 Rozdielne zaobchádzanie spochybnené v bode 41 tohto rozsudku totiž mohlo mať za následok odradenie materských spoločností so sídlom vo Francúzsku od investovania svojho kapitálu do spoločností so sídlom v inom členskom štáte, ako aj mať obmedzujúci účinok vo vzťahu k spoločnostiam so sídlom v iných členských štátoch, keďže pre ne predstavuje prekážku získavania kapitálu vo Francúzsku.
- 66 Keďže s príjmami z kapitálového majetku zahraničného pôvodu sa z daňového hľadiska zaobchádza menej výhodne ako s dividendami vyplácanými dcérskymi spoločnosťami so sídlom vo Francúzku, akcie spoločností so sídlom v iných členských štátoch sú pre materské spoločnosti so sídlom vo Francúzsku menej atraktívne ako akcie spoločností so sídlom v tomto členskom štáte (pozri rozsudky zo 6. júna 2000, Verkooijen, C-35/98, Zb. s. I-4071, bod 35; Manninen, už citovaný, body 22 a 23, ako aj Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 64).
- 67 Z toho vyplýva, že rozdielne zaobchádzanie, ktoré stanovuje právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré v zásade zakazuje článok 63 ZFEÚ.
- 68 Vnútroštátny súd ani účastníci konania, ktorí predložili pripomienky, však neodkazujú na dôvody uvedené v článku 65 ZFEÚ ani na naliehavé dôvody všeobecného záujmu, ktoré môžu takéto obmedzenie odôvodniť.

- 69 Vzhľadom na uvedené treba na prvú otázku odpovedať tak, že články 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ bránia takej právnej úprave členského štátu, o akú ide vo veci samej, ktorej cieľom je zamedziť dvojité hospodárske zdanenie dividend a ktorá umožňuje materskej spoločnosti uplatniť v prípade zrážky dane, ktorú je povinná zaplatiť, keď svojim akcionárom prerozdeľuje dividendy, ktoré jej vyplatili jej dcérske spoločnosti, zápočet dane spojený s vyplácaním týchto dividend, ak pochádzajú od dcérskej spoločnosti so sídlom v tomto členskom štáte, ale uvedenú možnosť neposkytuje, ak dané dividendy pochádzajú od dcérskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte, pretože na základe tejto právnej úpravy nevzniká v prípade dividend pochádzajúcich od dcérskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte právo na priznanie zápočtu dane spojeného s výplatom uvedených dividend danou dcérskou spoločnosťou.

### *O druhej otázke*

- 70 Svojou druhou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či v prípade, že taký daňový systém, o ktorý ide vo veci samej, sám osebe nevedie k preneseniu daňového zaťaženia z daňovníka na tretiu osobu, bráni právo Únie tomu, aby správny orgán odmietol vrátiť sumy zaplatené materskou spoločnosťou z dôvodu, že toto vrátenie by v jej prípade znamenalo bezdôvodné obohatenie alebo z dôvodu, že suma zaplatená materskou spoločnosťou pre ňu nepredstavuje účtovný alebo daňový náklad, ale započítava sa výlučne na súhrn súm, ktoré môžu byť následne vyplatené jej akcionárom.
- 71 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že právo na vrátenie daní vybraných v členskom štáte v rozpore s pravidlami práva Únie je následkom a súčasťou práv, ktoré vyplývajú osobám podliehajúcim súdnej právomoci z ustanovení práva Únie, ako ich vyložil Súdny dvor (pozri najmä rozsudky z 9. novembra 1983, *San Giorgio*, 199/82, Zb. s. 3595, bod 12, ako aj z 8. marca 2001, *Metallgesellschaft a i.*, C-397/98 a C-410/98, Zb. s. I-1727, bod 84). Členský štát je teda povinný v zásade vrátiť dane vybrané v rozpore

s právom Únie (rozsudky zo 14. januára 1997, Comateb a i., C-192/95 až C-218/95, Zb. s. I-165, bod 20; Metallgesellschaft a i., už citovaný, bod 84; z 2. októbra 2003, Weber's Wine World a i., C-147/01, Zb. s. I-11365, bod 93, ako aj Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 202).

72 V súlade s ustálenou judikatúrou však právu Únie neodporuje skutočnosť, aby vnútroštátny právny poriadok zamietol vrátenie daní, ktoré boli nesprávne zaplatené, za podmienok, ktoré by viedli k bezdôvodnému obohateniu oprávnených osôb (rozsudky z 24. marca 1988, Komisia/Taliansko, 104/86, Zb. s. 1799, bod 6; z 9. februára 1999, Dilexport, C-343/96, Zb. s. I-579, bod 47; z 21. septembra 2000, Michaïlidis, C-441/98 a C-442/98, Zb. s. I-7145, bod 31, ako aj z 10. apríla 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Zb. s. I-2283, bod 41). Ochrana práv zaručených v tejto oblasti právnym poriadkom Únie teda nevyžaduje vrátenie daní, ciel a poplatkov vybraných v rozpore s právom Únie, ak sa preukáže, že osoba povinná zaplatiť tieto poplatky ich účinne preniesla na ďalšie subjekty (pozri rozsudok Comateb a i., už citovaný, bod 21, ako aj z 6. septembra 2011, Lady & Kid a i., C-398/09, uverejnený v tejto Zbierke, bod 18).

73 Ako však vyplýva z judikatúry, keďže takéto zamietnutie vrátenia je obmedzením subjektívneho práva založeného na právnom poriadku Únie, treba ho vykladať reštriktívne (rozsudky Weber's Wine World a i., už citovaný, bod 95, ako aj Lady & Kid a i., už citovaný, bod 20).

74 Ako teda vyplýva z bodov 20 a 25 už citovaného rozsudku Lady & Kid a i., jediná výnimka z práva na vrátenie daní vybraných v rozpore s právom Únie sa týka prípadu, keď zdaniteľná osoba priamo preniesla nesplattnú daň na kupujúceho.

- 75 V prejednávanej veci samotný vnútroštátny súd uvádza, že systém, o ktorý ide vo veci samej, ktorý sa navyše týka zrážkovej dane zaplatenej materskou spoločnosťou pri vyplácaní dividend, a nie dane pri predaji tovaru, nevedie k preneseniu uvedenej zrážkovej dane na tretiu osobu, akou je kupujúci v zmysle vyššie citovanej judikatúry.
- 76 Za týchto podmienok treba teda na druhú otázku odpovedať tak, že ak taký vnútroštátny daňový systém, o aký ide vo veci samej, sám osebe nevedie k preneseniu neoprávneného daňového zaťaženia z daňovníka na tretiu osobu, právo Únie bráni tomu, aby členský štát odmietol vrátiť sumy zaplatené materskou spoločnosťou z dôvodu, že toto vrátenie by v jej prípade znamenalo bezdôvodné obohatenie, alebo z dôvodu, že suma zaplatená materskou spoločnosťou pre ňu nepredstavuje účtovný alebo daňový náklad, ale započítava sa na súhrn súm, ktoré môžu byť následne vyplatené jej akcionárom.

### *O tretej otázke*

- 77 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či zásady ekvivalencie a efektivity bránia tomu, aby také vrátenie súm, ktoré má zabezpečiť uplatnenie toho istého daňového systému na dividendy vyplácané dcérskou spoločnosťou so sídlom vo Francúzsku a na dividendy vyplácané dcérskou spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte, ktoré majú byť prerozdelené touto materskou spoločnosťou, bolo podmienené tým, že daňovník predloží údaje, ktoré má len on sám a ktoré sa v prípade každej spornej dividendy týkajú najmä skutočne uplatnenej sadzby dane a skutočne zaplatenej dane zo zisku dosiahnutého jeho dcérskymi spoločnosťami so sídlom v iných členských štátoch, zatiaľ čo v prípade dcérskych spoločností so sídlom vo Francúzsku sa tieto dôkazy, ktoré sú správnym orgánom známe, nevyžadujú.



- 78 V súlade s ustálenou judikatúrou súdom členských štátov v tejto súvislosti prináleží, aby na základe uplatnenia zásady lojálnej spolupráce podľa článku 4 ZEÚ zabezpečili súdnu ochranu práv, ktoré osobám podliehajúcim súdnej právomoci vyplývajú z práva Únie (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 16. decembra 1976, *Rewe-Zentralfinanz a Rewe-Zentral*, 33/76, Zb. s. 1989, bod 5; *Comet*, 45/76, Zb. s. 2043, bod 12; z 19. júna 1990, *Factortame a i.*, C-213/89, Zb. s. I-2433, bod 19, a z 13. marca 2007, *Unibet*, C-432/05, Zb. s. I-2271, bod 38).
- 79 Ak v danej oblasti neexistuje právna úprava Únie, prináleží vnútroštátnemu právne-mu poriadku každého členského štátu, aby určil príslušné súdy a upravil procesné podmienky súdnych konaní zameraných na zabezpečenie ochrany práv, ktoré osobám podliehajúcim súdnej právomoci vyplývajú z práva Únie, za predpokladu, že takéto podmienky jednak nie sú menej výhodné ako podmienky vzťahujúce sa na obdobné žaloby vnútroštátnej povahy (zásada ekvivalencie) a jednak nevedú k praktickej nemožnosti alebo nadmernému sťaženiu výkonu práv priznaných právnym poriadkom Únie (zásada efektivity) (rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 203, ako aj citovaná judikatúra).
- 80 Vnútroštátnemu súdu rovnako prislúcha určiť, akým spôsobom treba v praxi napraviť porušenie zákazu obmedzení slobody usadiť sa a voľného pohybu kapitálu.
- 81 Z tretej položenej otázky vyplýva, že podľa vnútroštátneho súdu je v prípade konštatovania obmedzení slobody usadiť sa a voľného pohybu kapitálu potrebné na zabezpečenie rovnakého zaobchádzania s príjemcami dividend prijatých od dcérskych spoločností so sídlom vo Francúzsku a s príjemcami dividend získaných od dcérskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte, aby obe tieto kategórie príjemcov mali nárok na rovnaký zápočet dane.

- 82 Treba pripomenúť, že daňové orgány členského štátu sú oprávnené vyžadovať od daňovníka dôkazy, ktoré považujú za potrebné na posúdenie toho, či sú splnené podmienky daňovej výhody stanovené predmetnou právnou úpravou a či v dôsledku toho treba, alebo netreba priznať uvedenú daňovú výhodu (pozri v tomto zmysle rozsudky z 3. októbra 2002, Danner, C-136/00, Zb. s. I-8147, bod 50; z 26. júna 2003, Skandia a Ramstedt, C-422/01, Zb. s. I-6817, bod 43; z 27. januára 2009, Persche, C-318/07, Zb. s. I-359, bod 54; Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, už citovaný, bod 95, ako aj z 30. júna 2011, Meilicke a i., C-262/09, Zb. s. I-5669, bod 45).
- 83 Spoločnosť Accor v tejto súvislosti tvrdila, že systém zápočtu dane by sa zakladal iba na zdanení dcérskej spoločnosti vyplácajúcej dividendy daňou z príjmov právnických osôb, pokiaľ by zápočet dane naďalej zodpovedal 50% vyplatených dividend. V dôsledku toho Accor usudzuje, že je postačujúce predložiť dôkaz, že dcérska spoločnosť vyplácajúca dividendy bola zdanená daňou z príjmov právnických osôb v členskom štáte svojho sídla.
- 84 Komisia, ktorá sa domnieva, že je legitímne zohľadniť dane, ktoré dcérska spoločnosť zaplatila v členskom štáte svojho sídla, pritom usudzuje, že v rámci systému, o ktorý ide v tejto veci, neexistuje striktná zhoda medzi sumou zaplatenej dane a sumou zápočtu dane a že stačí odkázať na zákonnú sadzbu dane v štáte sídla dcérskej spoločnosti.
- 85 Francúzska vláda a vláda Spojeného kráľovstva sa domnievajú, že na to, aby sa odstránil údajný diskriminačný dopad systému, o ktorý ide vo veci samej, treba uplatniť zápočet dane, ktorého výšku bude možné započítať na daň platenú v členskom štáte sídla dcérskej spoločnosti a ktorý sa vypočíta v závislosti od sumy dane, ktorou bol v tomto štáte zdanený zisk, ktorý je základom na vyplatenie dividend dcérskou spoločnosťou. Francúzska vláda uvádza, že systém zápočtu dane a zrážkovej dane spočíval v zmiernení dvojitého hospodárskeho zdanenia vyplácaných dividend pri rešpektovaní požiadavky daňovej neutrality a že zmiernenie dvojitého hospodárskeho zdanenia zohľadnilo úroveň dane z príjmu právnických osôb, ktorej francúzske dcérske spoločnosti skutočne podliehajú na vstupe. Podľa tejto vlády teda zápočet

dane nemohol presiahnuť sumu dane z príjmu právnických osôb vybratú na základe bežnej sadzby zo zisku, ktorý je základom na vyplatenie dividend, a v prípade, ak sa na východiskový zisk vzťahovala natoľko znížená sadzba dane, že zápočet dane prekročil daň z príjmov právnických osôb platenú na vstupe, zrážková daň sa stala splatnou vo výške nadmerného odpočtu zápočtu dane na dani z príjmov právnických osôb.

<sup>86</sup> Vnútroštátny súd má ako jediný právomoc vykladať vnútroštátne právo a rozhodnúť o tom, v akej miere sa systém, o ktorý ide vo veci samej, zakladal na striktnnej zhode medzi sumou dane zaplatenej zo zisku, ktorý je základom na vyplatenie dividend, a sumou zápočtu dane.

<sup>87</sup> Treba však spresniť, že hoci z judikatúry vyplýva, že právo Únie ukladá členskému štátu, ktorý uplatňuje systém zamedzenia dvojitého hospodárskeho zdanenia v prípade dividend, ktoré rezidentom vyplácajú spoločnosti rezidenti, povinnosť zabezpečiť rovnosť zaobchádzania s dividendami, ktoré rezidentom vyplácajú spoločnosti nerezidenti (pozri rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 72), toto právo členským štátom neukladá povinnosť zvyhodňovať daňovníkov, ktorí investovali do zahraničných spoločností, v porovnaní s tými, ktorí investovali do vnútroštátnych spoločností (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. decembra 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, Zb. s. I-10451, body 39 a 40, ako aj *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, už citovaný, bod 89).

<sup>88</sup> Taktiež už bolo rozhodnuté, že právo Únie nezakazuje členskému štátu, aby zamedzil reťazové zdanenie dividend prijatých spoločnosťou rezidentom tým, že bude uplatňovať pravidlá, ktoré tieto dividendy oslobodzujú od zdanenia, ak ich vypláca spoločnosť rezident, a zároveň zamedzil reťazové zdanenie uvedených dividend systémom zápočtu, ak tieto dividendy vypláca spoločnosť nerezident, pokiaľ daňová sadzba na

dividendy zahraničného pôvodu nie je vyššia ako daňová sadzba uplatniteľná na dividendy vnútroštátneho pôvodu a daňový úver je aspoň taký vysoký ako suma zaplatená v štáte vyplácajúcej spoločnosti až do výšky dane uplatnenej v členskom štáte spoločnosti, ktorá je príjemcom (pozri rozsudky *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, body 48 a 57, ako aj *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, už citovaný, bod 86, a uznesenie z 23. apríla 2008, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, C-201/05, Zb. s. I-2875, bod 39).

- 89 Súdny dvor rozhodol, že ak východiskové zisky, z ktorých sa vyplácajú dividendy zahraničného pôvodu, podliehajú v štáte vyplácajúcej spoločnosti nižšej dani, ako je daň vybratá členským štátom prijímajúcej spoločnosti, tento posledný uvedený členský štát musí poskytnúť úplný daňový úver zodpovedajúci dani zaplatenej vyplácajúcou spoločnosťou v štáte, ktorého je rezidentom (rozsudky *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 51, ako aj *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, už citovaný, bod 87).
- 90 Naopak, ak tieto zisky podliehajú v štáte vyplácajúcej spoločnosti vyššej dani, ako je daň vybratá členským štátom prijímajúcej spoločnosti, musí tento posledný uvedený členský štát poskytnúť daňový úver len vo výške sumy dane z príjmov právnických osôb dlhovanej prijímajúcou spoločnosťou. Nie je povinný vrátiť rozdiel, to znamená sumu zaplatenú v štáte vyplácajúcej spoločnosti, ktorá prevyšuje sumu dane splatnej v členskom štáte prijímajúcej spoločnosti (pozri rozsudky *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 52, ako aj *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, už citovaný, bod 88).
- 91 Pokiaľ ide o systém dotknutý vo veci samej, ak členský štát musel priznať príjemcom dividend pochádzajúcich od spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte zápočet dane, ktorý by vždy zodpovedal polovici sumy týchto dividend, ako to požaduje spoločnosť Accor, znamenalo by to, že sa týmto dividendám priznáva priaznivejšie zaobchádzanie ako dividendám pochádzajúcim z prvého členského štátu, ak je sadzba

dane, ktorej spoločnosť vyplácajúca tieto dividendy podliehala v štáte, v ktorom má sídlo, nižšia ako sadzba dane, ktorá sa uplatňuje v prvom členskom štáte.

- 92 V dôsledku toho musí mať členský štát možnosť určiť výšku dane z príjmov právnických osôb zaplatenú v členskom štáte, v ktorom má spoločnosť vyplácajúca dividendy sídlo, na ktorú sa musí uplatniť zápočet dane priznaný materskej spoločnosti prijímajúcej dividendy. V rozpore s tvrdením spoločnosti Accor teda nepostačuje predložiť dôkaz, že spoločnosti vyplácajúcej dividendy bola v členskom štáte, v ktorom má sídlo, uložená daň zo ziskov, z ktorých pochádzajú vyplatené dividendy, bez poskytnutia informácií týkajúcich sa povahy a sadzby dane, ktorou boli uvedené zisky skutočne zdanené.
- 93 Za týchto podmienok nemožno administratívnu záťaž a najmä skutočnosť, že vnútroštátny daňový orgán požaduje informácie týkajúce sa dane, ktorou boli skutočne zdanené príjmy spoločnosti vyplácajúcej dividendy v štáte, v ktorom má sídlo, považovať za neprimerané ani za porušujúce zásady ekvivalencie a efektivity.
- 94 Pokiaľ ide o zásadu ekvivalencie, jednak samotný vnútroštátny súd v tretej otázke uvádza, že pokiaľ ide o dividendy vyplácané dcérskymi spoločnosťami so sídlom vo Francúzsku, informácie týkajúce sa skutočne uplatnenej sadzby dane a skutočne zaplatenej sumy dane sú správneho orgánu známe.
- 95 Jednak ako uvádza generálny advokát v bode 102 svojich návrhov, z judikatúry pripomenutej v bode 82 tohto rozsudku vyplýva, že právo Únie nebráni tomu, aby predloženie relevantných dôkazov prislúchalo v prvom rade dotknutej materskej spoločnosti.

- 96 Hoci samotná materská spoločnosť prijímajúca dividendy nemá k dispozícii všetky informácie týkajúce sa dane z príjmov právnických osôb, ktorá bola vyrubená na dividendy vyplatené jej dcérskou spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte, tieto informácie danej dcérskej spoločnosti sú v zásade známe. Za týchto podmienok každý problém materskej spoločnosti súvisiaci s poskytnutím požadovaných informácií týkajúcich sa dane zaplatenej jej dcérskou spoločnosťou vypláčajúcou dividendy nesúvisí s vnútornou komplexnosťou týchto informácií, ale s nedostatkom prípadnej spolupráce zo strany dcérskej spoločnosti, ktorá ich má. V dôsledku toho skutočnosť, že materskej spoločnosti nie sú poskytované informácie, nie je problém, za ktorý by mal niesť zodpovednosť dotknutý členský štát (pozri v tomto zmysle rozsudok Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, už citovaný, bod 98).
- 97 Navyše na rozdiel od toho, čo tvrdí spoločnosť Accor, okolnosť, že daňový orgán môže využiť mechanizmus vzájomnej pomoci stanovený smernicou Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní (Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 (Ú. v. ES L 76, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179, ďalej len „smernica 77/779“), neznamená, že zbavuje materskú spoločnosť prijímajúcu dividendy povinnosti predložiť mu dôkaz o dani zaplatenej vypláčajúcou spoločnosťou v inom členskom štáte (pozri rozsudky Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, už citovaný, bod 100, ako aj Meilicke a i., už citovaný, bod 50).
- 98 Smernica 77/799 upravuje možnosť vnútroštátnych daňových orgánov žiadať o informácie, ktoré nemôžu získať samy, pričom Súdny dvor už uviedol, že použitie výrazu „môže“ v článku 2 ods. 1 smernice 77/799 nasvedčuje tomu, že hoci tieto orgány môžu žiadať príslušný orgán iného členského štátu o informácie, podanie takej žiadosti v nijakom prípade nepredstavuje povinnosť. Je v právomoci každého členského štátu posúdiť osobitné prípady, v ktorých sú informácie o predmetných transakciách

zdaniteľných osôb so sídlom na jeho území nedostatočné, a rozhodnúť, či takýto prípad odôvodňuje podanie žiadosti o informáciu inému členskému štátu (rozsudky z 27. septembra 2007, *Twoh International*, C-184/05, Zb. s. I-7897, bod 32; ako aj rozsudky *Persche*, už citovaný, bod 65; *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, už citovaný, bod 101, a *Meilicke a i.*, už citovaný, bod 51).

<sup>99</sup> Pokiaľ ide o zásadu efektivity, v prvom rade treba uviesť, že požadované dôkazy by mali daňovým orgánom členského štátu, v ktorom dochádza k zdaneniu, umožniť jasne a presne overiť, či sú splnené podmienky na priznanie daňovej výhody, avšak nesmú mať osobitnú formu, keďže posúdenie sa nesmie vykonať príliš formalistickým spôsobom (pozri v tomto zmysle rozsudok *Meilicke a i.*, už citovaný, bod 46).

<sup>100</sup> Ďalej vnútroštátnemu súdu prislúcha overiť, či údaje týkajúce sa skutočne uplatnenej sadzby dane a skutočne zaplatenej sumy dane zo zisku, z ktorých pochádzajú vyplatené dividendy, nie je prakticky nemožné alebo neprimerane zložité získať, a to najmä vzhľadom na právnu úpravu členského štátu sídla spoločnosti vyplácajúcej dividendy, ktorá sa týka zamedzenia dvojitého zdanenia a oznamovania splatnej dane z príjmov právnických osôb, ako aj archivácie administratívnych a účtovných dokladov.

<sup>101</sup> O predloženie uvedených údajov sa musí navyše požiadať v priebehu obdobia zákonnej archivácie administratívnych a účtovných dokladov stanovenej právom členského štátu, v ktorom má dcérska spoločnosť sídlo. Ako uviedla spoločnosť *Accor*, na účely vzniku nároku na zápočet dane nie je možné od nej požadovať, aby poskytla dokumenty, ktoré sa vzťahujú na obdobie značne presahujúce dĺžku zákonnej povinnosti archivácie administratívnych a účtovných dokladov.

- 102 Vzhľadom na vyššie uvedené treba na tretiu otázku odpovedať tak, že zásady ekvivalencie a efektivity nebránia tomu, aby také vrátenie súm, ktoré má zabezpečiť uplatnenie toho istého daňového systému na dividendy vyplácané dcérskou spoločnosťou so sídlom vo Francúzsku a na dividendy vyplácané dcérskou spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte, ktoré majú byť prerozdelené touto materskou spoločnosťou, bolo podmienené tým, že daňovník predloží údaje, ktoré má len on sám a ktoré sa v prípade každej spornej dividendy týkajú najmä skutočne uplatnenej sadzby dane a skutočne zaplatenej dane zo zisku dosiahnutého jeho dcérskymi spoločnosťami so sídlom v iných členských štátoch, zatiaľ čo v prípade dcérskych spoločností so sídlom vo Francúzsku sa tieto dôkazy, ktoré sú správnym orgánom známe, nevyžadujú. Predloženie týchto údajov však možno požadovať len za predpokladu, že nie je prakticky nemožné alebo neprimerane zložité predložiť dôkaz o zaplatení dane dcérskymi spoločnosťami so sídlom v iných členských štátoch, a to najmä vzhľadom na právnu úpravu uvedených členských štátov, ktorá sa týka zamedzenia dvojitého zdanenia a oznamovania splatnej dane z príjmov právnických osôb, ako aj archivácie administratívnych dokladov. Vnútroštátnemu súdu prináleží overiť, či sú v konaní vo veci samej tieto podmienky splnené.

## O trovách

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



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

1. Články 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ bránia takej právnej úprave členského štátu, o akú ide vo veci samej, ktorej cieľom je zamedziť dvojité hospodárske zdanenie dividend a ktorá umožňuje materskej spoločnosti uplatniť v prípade zrážky dane, ktorú je povinná zaplatiť, keď svojim akcionárom prerozdeľuje dividendy, ktoré jej vyplatili jej dcérskej spoločnosti, zápočet dane spojený s vyplácaním týchto dividend, ak pochádzajú od dcérskej spoločnosti so sídlom v tomto členskom štáte, ale uvedenú možnosť neposkytuje, ak dané dividendy pochádzajú od dcérskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte, pretože na základe tejto právnej úpravy nevzniká v prípade dividend pochádzajúcich od dcérskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte právo na priznanie zápočtu dane spojeného s výplatom uvedených dividend danou dcérskou spoločnosťou.
2. Ak taký vnútroštátny daňový systém, o aký ide vo veci samej, sám osebe nevedie k preneseniu neoprávneného daňového zaťaženia z daňovníka na tretiu osobu, právo Únie bráni tomu, aby členský štát odmietol vrátiť sumy zaplatené materskou spoločnosťou z dôvodu, že toto vrátenie by v jej prípade znamenalo bezdôvodné obohatenie, alebo z dôvodu, že suma zaplatená materskou spoločnosťou pre ňu nepredstavuje účtovný alebo daňový náklad, ale započítava sa na súhrn súm, ktoré môžu byť následne vyplatené jej akcionárom.
3. Zásady ekvivalencie a efektivity nebránia tomu, aby také vrátenie súm, ktoré má zabezpečiť uplatnenie toho istého daňového systému na dividendy vyplácané dcérskou spoločnosťou so sídlom vo Francúzsku a na dividendy vyplácané dcérskou spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte, ktoré majú byť prerozdelené touto materskou spoločnosťou, bolo podmienené tým, že daňovník predloží údaje, ktoré má len on sám a ktoré sa v prípade každej spornej dividendy týkajú najmä skutočne uplatnenej sadzby dane a skutočne zaplatenej dane zo zisku dosiahnutého jeho dcérskými spoločnosťami so sídlom v iných členských štátoch, zatiaľ čo v prípade dcérskejších spoločností

**so sídlom vo Francúzsku sa tieto dôkazy, ktoré sú správnym orgánom známe, nevyžadujú. Predloženie týchto údajov však možno požadovať len za predpokladu, že nie je prakticky nemožné alebo neprimerane zložité predložiť dôkaz o zaplatení dane dcérskymi spoločnosťami so sídlom v iných členských štátoch, a to najmä vzhľadom na právnu úpravu uvedených členských štátov, ktorá sa týka zamedzenia dvojitého zdanenia a oznamovania splatnej dane z príjmov právnických osôb, ako aj archivácie administratívnych dokladov. Vnútroštátnemu súdu prináleží overiť, či sú v konaní vo veci samej tieto podmienky splnené.**

Podpisy