

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

zo 6. decembra 2007^{*}

Vo veci C-298/05,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Finanzgericht Münster (Nemecko) z 5. júla 2005 a doručený Súdnemu dvoru 26. júla 2005, ktorý súvisí s konaním:

Columbus Container Services BVBA & Co.

proti

Finanzamt Bielefeld-Innenstadt,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: P. Jann, predseda prvej komory, K. Lenaerts, J. N. Cunha Rodrigues, M. Ilešič a E. Levits (spravodajca), sudcovia,

^{*} Jazyk konania: nemčina.

generálny advokát: P. Mengozzi,
tajomník: B. Fülöp, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 28. septembra 2006,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Columbus Container Services BVBA & Co., v zastúpení: A. Cordewener
a J. Schönfeld, Rechtsanwälte a T. Rödder, Steuerberater,

— nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a U. Forsthoff, splnomocnení zástupcovia, a W. Schön, profesor práva,

— belgická vláda, v zastúpení: M. Wimmer, splnomocnený zástupca,

— holandská vláda, v zastúpení: H. G. Sevenster, C. ten Dam a D. J. M. de Grave, splnomocnení zástupcovia,

— portugalská vláda, v zastúpení: L. Fernandes a J. P. Santos, splnomocnení zástupcovia,

- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: C. White a V. Jackson, splnomocnené zástupkyne, za právnej pomoci P. Baker, QC, a T. Ward, barrister,

- Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal a W. Mölls, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 29. marca 2007,

vyhlásil tento

Rozsudok

- ¹ Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 43 ES a 56 ES.

- ² Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Columbus Container Services BVBA & Co. (ďalej len „Columbus“) a Finanzamt Bielefeld-Innenstadt (ďalej len „Finanzamt“) týkajúceho sa zdanenia zisku dosiahnutého zo strany spoločnosti Columbus v priebehu roku 1996.

Právny rámec

Nemecká právna úprava

- ³ Podľa § 1 ods. 1 zákona o dani z príjmu (Einkommensteuergesetz, BGBl. I, 1990, s. 1902, ďalej len „EStG“), každý nemecký rezident podlieha v plnom rozsahu dani z príjmu v Nemecku a podlieha zásade „celosvetového príjmu“. Podľa tejto zásady platnej pre všetky druhy príjmov, vrátane výsledkov podnikania (§ 2 ods. 1 bod 2 EStG) a kapitálových príjmov (§ 2 ods. 1 bod 5 EStG), sú príjmy jednotne vypočítavané a zdaňované bez ohľadu na to, či boli dosiahnuté v Nemecku alebo v zahraničí.
- ⁴ Podľa toho istého § 1 EStG, ako aj podľa § 1 zákona o dani z príjmu právnických osôb (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. I, 1991 s. 637), spoločnosť, ktorá je nemeckým právom kvalifikovaná ako personálna spoločnosť, nepodlieha dani ako takej. Zisk dosiahnutý takouto spoločnosťou, či už v Nemecku, alebo v zahraničí, sa pomerne započíta spoločníkom, ktorí majú pobyt v Nemecku, a v zmysle zásady daňovej transparentnosti personálnych spoločností sa zdaní u týchto spoločníkov (§ 15 ods. 1 bod 2 prvá veta EStG).
- ⁵ Toto započítanie zisku personálnej spoločnosti jej spoločníkom platí rovnako, ak táto spoločnosť ako taká podlieha dani právnických osôb v zahraničí, v štáte kde má svoje sídlo.

- 6 S cieľom predchádzať dvojitému zdaneniu príjmov získaných v zahraničí nemeckými rezidentmi uzavrela Spolková republika Nemecko dvojstranné dohody, medzi ktorými figuruje dohoda na účely predchádzania dvojitého zdanenia a úpravy určitých iných otázok v oblasti daní z príjmu a majetku podpísaná v Bruseli 11. apríla 1967 medzi Belgickým kráľovstvom a Spolkovou republikou Nemecko (BGBl. II, 1969, s. 18, ďalej len „dvojstranná daňová dohoda“).
- 7 Podľa článku 7 ods. 1 dvojstrannej daňovej dohody zisky nemeckej spoločnosti, ktorá vykonáva svoju činnosť prostredníctvom stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa na území Belgického kráľovstva, ako je komanditná spoločnosť, sú zdaňované v uvedenom členskom štáte, pretože sú započítané predmetnej stálej prevádzkarni. Podľa návrhu na začatie prejudiciálneho konania, keďže belgická daňová právna úprava podriaďuje komanditnú spoločnosť dani právnických osôb, dvojstranná daňová dohoda stotožňuje rozdelenie zisku s dividendami v zmysle článku 10 tejto dohody.
- 8 Podľa článku 23 ods. 1 bodu 1 predmetnej dohody príjmy osoby, ktorá má pobyt v Nemecku, pochádzajúce z Belgicka a ktoré v zmysle tejto dohody podliehajú dani v uvedenom členskom štáte, sú v Nemecku oslobodené od dane. Je nesporné, že príjmy pochádzajúce z kapitálových vkladov do belgickej komanditnej spoločnosti patria do režimu oslobodenia uvedeného v bode 1 predmetného článku 23 ods. 1.
- 9 V rozpore s tým, čo je uvedené v dvojstrannej daňovej dohode, daňový zákon týkajúci sa vzťahov s cudzinou [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)], v znení vyplývajúcom zo zákona o daňovej harmonizácii a boji proti podvodom (Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz)

z 21. decembra 1993 (BGBl I, 1993, s. 2310, ďalej len „AStG“), účinný v čase vzniku skutkových okolností, vo svojom § 20 ods. 2 a 3 stanovuje:

„2. Ak príjmy, ktoré majú vlastnosti kapitálového vkladu v zmysle § 10 ods. 6 druhej vety, získa zahraničný podnik daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou v Nemecku a ak by mali podliehať dani ako sprostredkované príjmy, pokiaľ by tento podnik bol zahraničnou spoločnosťou, dvojitému zdaneniu je potrebné predchádzať nie cestou oslobodenia, ale cestou započítania daní vyrubených z týchto príjmov v zahraničí.

3. Pokiaľ ide o majetok, z ktorého vznikajú príjmy, ktoré majú vlastnosti kapitálového vkladu v zmysle § 10 ods. 6 druhej vety, s výnimkou príjmov, ktoré majú vlastnosti kapitálového vkladu v zmysle § 10 ods. 6 tretej vety, v prípade uvedenom v odseku 2, je dvojitému zdaneniu potrebné predchádzať nie cestou oslobodenia, ale cestou započítania daní vyrubených z týchto príjmov v zahraničí...“

10 § 10 ods. 6 druhá veta AStG stanovuje:

„Sprostredkované príjmy, ktoré majú vlastnosti kapitálového vkladu, sú príjmami zahraničnej sprostredkujúcej spoločnosti, pochádzajúce z držby, správy, udržiavania alebo zvýšenia hodnoty platobných prostriedkov, pohľadávok, cenných papierov, obchodných podielov alebo podobných spoluvlastníckych podielov...“

11 § 8 ods. 1 a 3 AStG znie takto:

„1. Zahraničná spoločnosť je sprostredkujúcou spoločnosťou pre príjmy, ktoré podliehajú nízkej sadzbe dane...

...

3. Sadzba dane je v zmysle odseku 1 nízka, ak príjmy nie sú zdaňované daňou z príjmu v sadzbe 30 % alebo viac v štáte, odkiaľ je obchodovanie riadené, ani v štáte sídla zahraničnej spoločnosti bez toho, aby to nevyplynulo z vyrovnania medzi príjmami z iných zdrojov, alebo ak daň, ktorá má byť následne braná do úvahy, sa podľa právneho poriadku predmetného štátu znížila o dane, ktoré musí znášať spoločnosť, od ktorej plynú príjmy...”

Belgická právna úprava

12 Podľa belgického práva patria podniky kvalifikované ako „koordinačné centrá“ do daňového režimu zavedeného kráľovským nariadením č. 187 z 30. decembra 1982 (*Moniteur belge* z 13. januára 1983). Podľa tohto kráľovského nariadenia sa daňový základ príjmov získaných v Belgicku koordinačným centrom určuje paušálne podľa metódy nazývanej „cost plus“.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

- ¹³ Columbus je komanditnou spoločnosťou založenou podľa belgického práva, ktorá v čase vzniku skutkových okolností mala svoje sídlo v Antverpách (Belgicko). Predstavuje koordinačné centrum v zmysle kráľovského nariadenia č. 187.
- ¹⁴ Obchodné podiely má v držbe na jednej strane osem členov tej istej rodiny s pobytom v Nemecku, pričom každý člen rodiny má podiel 10 %, a na druhej strane, pokiaľ ide o zostávajúcich 20 %, nemecká personálna spoločnosť, ktorej obchodné podiely sú rovnako majetkom členov uvedenej rodiny. Pri valných zhromaždeniach spoločnosti Columbus sú všetci držiteľia obchodných podielov zastúpení tou istou osobou.
- ¹⁵ Spoločnosť Columbus je súčasťou významnej ekonomickej skupiny na medzinárodnej úrovni. Jej predmet činnosti spočíva v koordinácii činností tejto skupiny. Zahŕňa najmä centralizáciu finančných transakcií a účtovníctva, financovanie pokladníctva filiálok alebo prevádzkarní, elektronickú správu údajov, ako aj činnosti reklamy a marketingu.
- ¹⁶ Činnosť spoločnosti Columbus je zameraná najmä na správu kapitálových vkladov v zmysle § 10 ods. 6 druhej vety AStG. Táto správa umožnila, aby spoločnosť Columbus v priebehu roka 1996 dosiahla „výsledky podnikania“ vo výške 8 044 619 DEM (4 113 148 eur) a „rôzne príjmy“ vo výške 53 477 DEM (27 342 eur).

- 17 Za rok 1996 bola spoločnosť Columbus zdanená belgickými daňovými orgánmi, so sadzbou uplatniteľnou na koordinačné centrá, pričom toto zdanenie dosahovalo v danom prípade menej než 30 % skutočne dosiahnutého zisku.
- 18 Podľa nemeckého práva je Columbus personálnou spoločnosťou.
- 19 Pri uplatnení nemeckého daňového práva a najmä § 20 ods. 2 AStG vylúčil Finanzamt platobným výmerom z 8. júna 1998 na strane spoločníkov rôzne príjmy spoločnosti Columbus, pričom ich zahrnul do výhrady progresívnosti. Naopak spoločníkom bol zdanený zisk pochádzajúci z „výsledkov podnikania“ spoločnosti Columbus, pričom však Finanzamt započítal daň, ktorá bola na ten istý zisk vyrubená v Belgicku.
- 20 Výmerom zo 16. júna 1998 Finanzamt okrem iného podľa § 20 ods. 3 AStG určil referenčnú hodnotu majetku spoločnosti Columbus k 1. januáru 1996, na účely výpočtu dane z majetku spoločníkov.
- 21 Spoločnosť Columbus podala proti uvedenému výmeru pred Finanzamt odvolanie, s výnimkou výroku týkajúceho sa rôznych príjmov, a v nadväznosti na zamietnutie tohto odvolania podala žalobu pred Finanzgericht Münster.
- 22 Pred týmto súdom sa Columbus dovoľáva najmä nezlučiteľnosti § 20 ods. 2 a 3 AStG s ustanoveniami článku 43 ES. Podľa tejto spoločnosti zámena metódy oslobodenia uvedenej v článku 23 ods. 1 bode 1 dvojstrannej daňovej dohody metódou započítania, uvedenou v § 20 ods. 2 a 3 AStG, robí zahraničné podniky menej atraktívnymi.

Takéto potlačenie daňovej výhody, ktorú požívajú zahraničné podniky, nedôvodne porušuje slobodu usadiť sa zaručenú Zmluvou ES.

23 Columbus okrem iného uvádza, že pokiaľ ide o dvojstrannú daňovú dohodu, akékoľvek odôvodnenie nerešpektovania jej ustanovení je mylné.

24 Finanzgericht Münster nevylučuje, že pravidlá uvedené v § 20 ods. 2 a 3 AStG porušujú slobodu usadiť sa. Navyše má pochybnosti o zlučiteľnosti predmetných pravidiel s voľným pohybom kapitálu. V konečnom dôsledku dodatočné zdanenie, ktorému tieto ustanovenia podriaďujú príjmy zo zahraničia, môže odrádzať nemeckých rezidentov od investovania v inom členskom štáte, než je Spolková republika Nemecko bez toho, aby toto obmedzenie pohybu kapitálu mohlo byť odôvodnené.

25 Za týchto podmienok Finanzgericht Münster rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Odporujú ustanoveniam článku 52 Zmluvy ES, teraz článku 43 ES, a článkov 73 B až 73 D Zmluvy ES, teraz článkov 56 ES až 58 ES, pravidiel § 20 ods. 2 a ods. 3 [AStG], ktoré oslobodzujú od dvojitého zdanenia príjmy s vlastnosťami kapitálového vkladu do zahraničnej prevádzkarne platiteľa dane s neobmedzenou daňovou povinnosťou v Nemecku, ktoré by podliehali dani ako sprostredkované príjmy, ak by prevádzkareň bola zahraničnou spoločnosťou, v rozpore s [dvojstrannou daňovou] dohodou, nie oslobodením príjmov od dane v Nemecku, ale započítaním dane vyrubenej z príjmov v zahraničí?“

O prejudiciálnej otázke

- ²⁶ Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 43 ES a 56 ES majú vykladať tak, že im odporuje vnútroštátna právna úprava členského štátu, akou je právna úprava v konaní vo veci samej, v zmysle ktorej príjmy rezidenta s pobytom na štátnom území, pochádzajúce z kapitálových vkladov do podniku so sídlom v inom členskom štáte, nie sú napriek existencii dohody smerujúcej k zamedzeniu dvojitého zdanenia uzavretej s členským štátom sídla tohto podniku oslobodené od vnútroštátnej dane z príjmu, ale podliehajú vnútroštátnej dani, od ktorej sa odpočíta daň vyrubená v inom členskom štáte.
- ²⁷ Predovšetkým treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry v prípade, že neboli prijaté opatrenia na zjednotenie alebo harmonizáciu na úrovni Spoločenstva, je naďalej v právomoci členských štátov, aby stanovili kritériá pre zdanenie príjmov a majetku, aby tak prípadne zmluvnou cestou zamedzili dvojitému zdaneniu (pozri najmä rozsudky z 21. septembra 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Zb. s. I-6161, bod 57; z 3. októbra 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Zb. s. I-9461, bod 54, a z 12. decembra 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Zb. s. I-11673, bod 52).
- ²⁸ Predsa však, aj keď priame dane patria do právomoci členských štátov, tieto štáty musia túto právomoc vykonávať v súlade s právom Spoločenstva (pozri rozsudky z 19. januára 2006, Bouanich, C-265/04, Zb. s. I-923, bod 28, a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citovaný, bod 36).

O existencii obmedzenia slobody usadiť sa

- 29 V súlade s ustálenou judikatúrou sa vecná pôsobnosť ustanovení Zmluvy týkajúcich sa slobody usadiť sa vzťahuje na vnútroštátne ustanovenia, ktoré sa uplatňujú na vlastníctvo majetkovej účasti štátneho príslušníka dotknutého členského štátu na základnom imaní spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte, ktoré mu umožňuje vykonávať určitý vplyv na rozhodnutia tejto spoločnosti a rozhodovať o jej činnosti (pozri v tomto zmysle rozsudky z 18. júla 2007, Oy AA, C-231/05, Zb. s. I-6373, bod 20, a z 23. októbra 2007, Komisia/Nemecko, C-112/05, Zb. s. I-8995, bod 13).
- 30 Podľa tejto judikatúry nadobudnutie všetkých obchodných podielov spoločnosti, ktorá má svoje sídlo v inom členskom štáte, jednou alebo viacerými fyzickými osobami s pobytom v inom členskom štáte, ktoré týmto osobám udeľuje určitý vplyv na rozhodnutia tejto spoločnosti a umožňuje im rozhodovať o jej činnosti, patrí do rámca ustanovení Zmluvy týkajúcich sa slobody usadiť sa (pozri rozsudky z 13. apríla 2000, Baars, C-251/98, Zb. s. I-2787, body 21 a 22, ako aj z 5. novembra 2002, Überseering, C-208/00, Zb. s. I-9919, bod 77).
- 31 V prejednávanej veci z bodu 14 tohto rozsudku vyplýva, že všetky obchodné podiely spoločnosti Columbus majú, priamo alebo nepriamo, vo vlastníctve členovia tej istej rodiny. Títo členovia sledujú rovnaké záujmy, prijímajú spoločne, prostredníctvom toho istého zástupcu na valnom zhromaždení tejto spoločnosti, rozhodnutia týkajúce sa danej spoločnosti a rozhodujú o jej činnosti.
- 32 Z vyššie uvedeného vyplýva, že ustanovenia Zmluvy týkajúce sa slobody usadiť sa sú uplatniteľné na situáciu, akou je situácia v konaní vo veci samej.

- 33 Článok 43 ES ukladá zákaz obmedzení slobody usadiť sa. Preto, hoci cieľom ustanovení Zmluvy týkajúcich sa slobody usadiť sa je podľa ich znenia zabezpečiť zaobchádzanie v hostiteľskom členskom štáte podľa podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov, rovnako bránia aj tomu, aby domovský členský štát 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 z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Zb. I-7995, bod 42).
- 34 V judikatúre je tiež ustálené, že za takéto obmedzenia je nutné považovať všetky opatrenia, ktoré výkon tejto slobody zakazujú, prekážajú mu alebo ho robia menej príťažlivým (pozri rozsudok z 30. novembra 1995, Gebhard, C-55/94, Zb. s. I-4165, bod 37, a z 5. októbra 2004, CaixaBank France, C-442/02, Zb. s. I-8961, bod 11).
- 35 Ako bolo uvedené v bode 7 tohto rozsudku, príjmy pochádzajúce zo zisku nemeckej spoločnosti sú podľa znenia dvojstrannej daňovej dohody prostredníctvom belgickej komanditnej spoločnosti oslobodené na strane platiteľov dane s pobytom v Nemecku. Ak však ako v konaní vo veci samej takáto spoločnosť podlieha podľa belgickej právnej úpravy dani vo výške nižšej než 30 % ako dani z príjmov dosiahnutých v Belgicku, ustanovenia AStG relevantné v konaní vo veci samej stanovujú, že napriek existencii tejto dohody, nie sú tieto príjmy už viac oslobodené od dane z príjmu u platiteľov dane s pobytom v Nemecku, ale podliehajú nemeckému režimu zdanenia, pričom daň vyrubená v Belgicku sa započíta do sumy dane dlžnej v Nemecku.
- 36 Podľa § 20 ods. 2 a 3 AStG príjmy pochádzajúce zo spoločnosti, ktorá v zahraničí podlieha sadzbe dane, ktorú § 8 ods. 1 a 3 AStG kvalifikuje ako „nízku“, nepoživajú výhodu oslobodenia uvedenú v dvojstrannej daňovej dohode, ale patria do pôsobnosti metódy započítania, uvedenej v § 20 ods. 2 a 3 AStG.

- 37 Podľa informácií poskytnutých zo strany spoločnosti Columbus na pojednávaní nahradenie metódy oslobodenia metódou započítania v účtovnom roku 1996 zvýšilo daňové zaťaženie spoločníkov tejto spoločnosti o 53 %.
- 38 Je však potrebné poznamenať, že hoci uplatnenie metódy započítania stanovenej v § 20 ods. 2 a 3 AStG v rámci zdanenia spoločníkov spoločnosti Columbus v konaní vo veci samej malo za účinok to, že výkon činností tejto spoločnosti sa stal nákladnejším, než ako by toto zdanenie bolo vykonané podľa metódy oslobodenia uvádzanej dvojstrannou daňovou dohodou, takéto konštatovanie nevyhnutne neznamená, že predmetné ustanovenia predstavujú obmedzenie slobody usadiť sa v zmysle ustanovení článku 43 ES.
- 39 Keďže sloboda usadiť sa zakazuje akúkoľvek diskrimináciu založenú na mieste sídla spoločností (pozri v tomto zmysle rozsudky Saint-Gobain ZN, už citovaný, bod 35, a z 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Zb. s. I-11753, bod 40), je nepochybné, že nemecká daňová právna úprava sporná v konaní vo veci samej, porovnateľná v tejto súvislosti s belgickou daňovou právnou úpravou, uplatniteľnou vo veci, ktorej sa týkal rozsudok zo 14. novembra 2006, *Kerckhaert a Morres* (C-513/04, Zb. s. I-10967, bod 17), nijako nerozlišuje, pokiaľ ide o zdanenie príjmov pochádzajúcich zo ziskov personálnych spoločností so sídlom v Nemecku a zdanenie príjmov pochádzajúcich zo ziskov personálnych spoločností so sídlom v inom členskom štáte, ktorému podriaďuje zisky dosiahnuté týmito spoločnosťami v tomto štáte, zdanené menej než 30 %. Uplatnením metódy započítania na tieto zahraničné spoločnosti táto právna úprava v Nemecku iba podriaďuje zisky dosiahnuté takýmito spoločnosťami rovnakej sadzbe dane, akou je sadzba pri ziskoch dosiahnutých personálnymi spoločnosťami so sídlom v Nemecku.
- 40 Keďže spoločnosti, akou je Columbus, nie sú predmetom daňového znevýhodnenia v porovnaní s personálnymi spoločnosťami so sídlom v Nemecku, nie je možné prijať záver o diskriminácii vyplývajúcej z rozdielu v zaobchádzaní medzi týmito dvomi kategóriami spoločností.

- 41 Je pravda, že podľa ustálenej judikatúry môže diskriminácia spočívať tiež v uplatnení rovnakého pravidla na odlišné situácie (pozri rozsudky zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, Zb. s. I-225, bod 30, a z 29. apríla 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Zb. s. I-2651, bod 26).
- 42 Postavenie spoločníka prijímajúceho zisk však z hľadiska daňovej právnej úpravy štátu, ktorého je rezident, nemusí byť v zmysle tejto judikatúry nevyhnutne odlišné len z toho dôvodu, že ho prijíma od spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte, ktorý v rámci výkonu svojej daňovej právomoci zdaňuje tento zisk daňou nižšou než 30 % zo skutočne dosiahnutého zisku (pozri v tomto zmysle rozsudok Kerckhaert a Morres, už citovaný, bod 19).
- 43 Za okolností, akými sú okolnosti tejto veci, vyplývajú nepriaznivé následky, ku ktorým by mohlo viesť uplatnenie systému zdaňovania ziskov, akým je systém zavedený AStG, z paralelného výkonu daňových právomocí dvoma členskými štátmi (pozri rozsudok Kerckhaert a Morres, už citovaný, bod 20).
- 44 V tejto súvislosti je vhodné pripomenúť, že dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, aké uvádza článok 293 ES, slúžia na odstránenie alebo zmiernenie negatívnych účinkov na fungovanie vnútorného trhu, ktoré vyplývajú z koexistencie vnútroštátnych daňových systémov spomenutej v predchádzajúcom bode (rozsudok Kerckhaert a Morres, už citovaný, bod 21).
- 45 Právo Spoločenstva však za jeho súčasného stavu a v situácii, akou je situácia vo veci samej, nestanovuje všeobecné kritériá na rozdelenie právomocí medzi členskými štátmi, pokiaľ ide o odstránenie dvojitého zdanenia vnútri Európskeho spoločenstva.

Odhliadnuc od smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147), dohovoru z 23. júla 1990 o zamedzení dvojitého zdanenia v prípade opravy ziskov združených podnikov [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 225, s. 10) a smernice Rady 2003/48/ES z 3. júna 2003 o zdaňovaní príjmu z úspor v podobe výplaty úrokov (Ú. v. ES L 157, s. 38; Mim. vyd. 09/001, s. 369), totiž v rámci práva Spoločenstva doposiaľ nebolo prijaté žiadne opatrenie na zjednotenie alebo harmonizáciu smerujúce k zamedzeniu situácií dvojitého zdanenia (pozri rozsudok Kerckhaert a Morres, už citovaný, bod 22).

⁴⁶ Hoci v rámci svojich právomocí uvedených v bode 27 tohto rozsudku členské štáty uzavreli viaceré dvojstranné dohody slúžiace na odstránenie alebo zmiernenie predmetných negatívnych účinkov, skutočnosťou zostáva, že Súdny dvor nemá v rámci článku 234 ES právomoc vyslovovať sa o prípadnom porušení ustanovení takýchto dohôd zmluvným členským štátom.

⁴⁷ Ako poznamenal generálny advokát v bode 46 svojich návrhov, Súdny dvor nemôže skúmať vzťah medzi vnútroštátnym opatrením, akým je opatrenie v konaní vo veci samej, a ustanoveniami zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, akou je dvojstranná daňová dohoda, keďže táto otázka nespadá do výkladu práva Spoločenstva (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. decembra 2000, AMID, C-141/99, Zb. s. I-11619, bod 18).

⁴⁸ V rozpore s tým, čo uvádza žalobca v konaní vo veci samej, ani z bodov 43 a 44 rozsudku z 26. októbra 1999, Eurowings Luftverkehr (C-294/97, Zb. s. I-7447), nevyplýva, že slobody voľného pohybu zaručené Zmluvou by bránili uplatneniu vnútroštátnej právnej úpravy, akou je právna úprava v konaní vo veci samej.

- 49 Hoci Súdny dvor v už citovanom rozsudku Eurowings Luftverkehr konštatoval, že členský štát nemôže odôvodňovať uplatňovanie zrážky dane u príjemcov služieb dôvodmi nízkeho daňového zaťaženia, ktorému podliehajú poskytovatelia služieb v inom členskom štáte, v konaní, ktorého výsledkom bol tento rozsudok, išlo o vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá podriaďovala poskytovateľov služieb so sídlom v dotknutom členskom štáte menej priaznivému daňovému zaobchádzaniu, než poskytovateľov služieb so sídlom v iných členských štátoch. V konaní vo veci samej však spoločnosti, akou je Columbus a personálne spoločnosti so sídlom v Nemecku, podliehajú na strane svojich spoločníkov daňovému zaobchádzaniu, ktoré sa nekladá na takomto rozdiel v zaobchádzaní.
- 50 Columbus okrem iného poznamenáva, že ustanovenia AStG relevantné v konaní vo veci samej so sebou prinášajú obmedzenie vo výbere týkajúcom sa založenia spoločností v rozličných členských štátoch.
- 51 Ako sa konštatovalo v bode 44 tohto rozsudku, členské štáty požívajú za súčasného stavu harmonizácie daňového práva určitú autonómiu. Z tejto daňovej právomoci vyplýva, že sloboda spoločností vybrať si medzi rozličnými členskými štátmi sídla vôbec neznamená, že tieto členské štáty sú povinné prispôbiť svoj vlastný daňový systém rozličným daňovým systémom iných členských štátov s cieľom zaručiť, aby spoločnosť, ktorá sa rozhodla usadiť v danom členskom štáte, bola na vnútroštátnej úrovni zdaňovaná rovnako ako spoločnosť, ktorá sa rozhodla usadiť v inom členskom štáte.
- 52 Columbus okrem iného poznamenáva, že ustanovenia AStG relevantné v konaní vo veci samej so sebou prinášajú obmedzenie vo výbere medzi rozličnými formami založených spoločností. Spoločnosť Columbus by sa vyhla uplatneniu predmetných ustanovení, ak by sa rozhodla vykonávať svoje činnosti v Belgicku prostredníctvom dcérskej kapitálovej spoločnosti a nie prostredníctvom podniku, o aký išlo v konaní vo veci samej.

53 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že daňová autonómia, na ktorú sa odkazuje v bodoch 44 a 51 tohto rozsudku, rovnako predpokladá, že členské štáty môžu určiť podmienky a úroveň zdanenia rozličných foriem prevádzkarní vnútroštátnych spoločností podnikajúcich v zahraničí s výhradou, že s nimi nebudú zaobchádzať diskriminujúco oproti porovnateľným vnútroštátnym prevádzkarniam.

54 Vzhľadom na súhrn týchto úvah a vzhľadom na zásadu rovnosti daňového zaobchádzania medzi spoločnosťami, akými je Columbus na jednej strane a personálne spoločnosti so sídlom v Nemecku na strane druhej, ktorá bola pripomenutá v bode 40 tohto rozsudku, je potrebné prijať záver, že ustanovenia AStG nemôžu byť kvalifikované ako obmedzenie slobody usadiť sa v zmysle článku 43 ES.

O existencii obmedzenia voľného pohybu kapitálu

55 Vo svojej prejudiciálnej otázke sa vnútroštátny súd tiež pýta, či sa článok 56 ES má vykladať tak, že mu odporuje vnútroštátna právna úprava, akou je právna úprava v konaní vo veci samej.

56 V tejto súvislosti postačuje pripomenúť, že ako vyplýva z vyššie uvedených úvah, právna úprava, akou je právna úprava v konaní vo veci samej, so sebou neprináša diskrimináciu platiteľov dane, ktorým sú v jednom členskom štáte zdaňované zisky dosiahnuté personálnymi spoločnosťami so sídlom v inom členskom štáte. Preto záver uvádzaný v bode 54 tohto rozsudku platí rovnako, pokiaľ ide o diskrimináciu týkajúcu sa voľného pohybu kapitálu (pozri v tomto zmysle rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 60).

57 V dôsledku toho je na položenú otázku potrebné odpovedať, že články 43 ES a 56 ES sa majú vykladať tak, že im neodporuje daňová právna úprava členského štátu, v zmysle ktorej príjmy rezidenta s pobytom na štátnom území, pochádzajúce z kapitálových vkladov do podniku so sídlom v inom členskom štáte, nie sú napriek existencii dohody smerujúcej k zamedzeniu dvojitého zdanenia uzavretej s členským štátom sídla tohto podniku oslobodené od vnútroštátnej dane z príjmu, ale podliehajú vnútroštátnej dani, od ktorej sa odpočíta daň vyrubená v inom členskom štáte.

O trovách

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

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

Články 43 ES a 56 ES sa majú vykladať tak, že im neodporuje daňová právna úprava členského štátu, v zmysle ktorej príjmy rezidenta s pobytom na štátnom

území, pochádzajúce z kapitálových vkladov do podniku so sídlom v inom členskom štáte, nie sú napriek existencii zmluvy smerujúcej k zamedzeniu dvojitého zdanenia uzavretej s členským štátom sídla tohto podniku oslobodené od vnútroštátnej dane z príjmu, ale podliehajú vnútroštátnej dani, od ktorej sa odpočíta daň vyrubená v inom členskom štáte.

Podpisy