

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 11. novembra 2010¹

Obsah

I — Úvod	I - 311
II — Rakúske právo	I - 312
III — Skutkové okolnosti a prejudiciálne otázky	I - 314
IV — Právne posúdenie	I - 318
A — O druhej prejudiciálnej otázke vo veci Haribo	I - 318
1. Úvodné poznámky	I - 319
2. Existencia obmedzenia	I - 320
3. Odôvodnenie	I - 321
a) Porovnateľnosť v súvislosti s nebezpečenstvom ekonomického dvojitého zdanenia	I - 321
b) Porovnateľnosť v súvislosti s uplatniteľnou metódou na zamedzenie ekonomického dvojitého zdanenia	I - 322
4. Proporcionalita	I - 325
a) Vhodnosť a potreba	I - 325
b) Predbežný záver	I - 329
c) Koherentné sledovanie cieľa	I - 329
5. Návrh	I - 331
B — O prvej prejudiciálnej otázke vo veci Haribo	I - 331

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

1. Prípustnosť otázky	I - 331
2. Odpoveď na otázku	I - 333
a) Obmedzenie	I - 333
b) Odôvodnenie	I - 334
c) Proporcionalita	I - 335
d) Návrh	I - 338
C — O tretej prejudiciálnej otázke vo veci Haribo	I - 338
1. Obmedzenie	I - 338
2. Odôvodnenie	I - 339
a) Osobitosti vo vzťahu k tretím štátom	I - 339
b) Jednotlivé odôvodnenia	I - 341
i) Rozdelenie daňových právomocí	I - 341
ii) Vzájomnosť	I - 343
iii) Daňová kontrola	I - 344
c) Návrh	I - 345
D — O prejudiciálnych otázkach 4, 4.1 a 4.2 vo veci Haribo	I - 345
E — O oboch prejudiciálnych otázkach vo veci Österreichische Salinen	I - 347
1. Prípustnosť otázok	I - 348
2. Odpoveď na prejudiciálne otázky	I - 348
V — Návrh	I - 352

I – Úvod

1. V týchto veciach ide opäť o zdanenie zahraničných dividend. Rakúske právo týkajúce sa dane z príjmov právnických osôb obsahuje ustanovenia, ktoré majú zamedziť, aby sa zisk podnikov, ktorý sa vypláca formou dividend, dvakrát zdaňoval daňou z príjmov právnických osôb, raz na úrovni vyplácajúcej spoločnosti a druhý raz na úrovni prijímajúcej spoločnosti. Pri vnútroštátnych dividendách sa takémuto ekonomickému dvojitému zdaneniu zamedzí tým, že sa dividendy na úrovni prijímajúcej spoločnosti oslobodia od dane z príjmov právnických osôb. Pri zahraničných dividendách naopak závisí od rozsahu účasti, od dane zaplatenej predtým v zahraničí a od ich pôvodu, či sa poskytnú oslobodenie, alebo sa zahraničná daň z príjmov právnických osôb iba započíta, alebo sa neuplatní ani jedna z týchto metód.

2. V prípade dividend formou portfólia z iných členských štátov EÚ, čiže dividend

z podielov nižších ako 10%, zlyháva oslobodenie, resp. započítanie zjavne spravidla na tom, že sa príjemcovi nepodarí na tento účel poskytnúť požadované údaje o zaplatenej zahraničnej dani z príjmov právnických osôb. V dôsledku toho v takýchto prípadoch predsa len dochádza k ekonomickému dvojitému zdaneniu. Ak dividenda vo forme portfólia pochádza zo štátu v rámci EHP, ktorý nie je členom Európskej únie, predpokladá sa navyše úplná úradná pomoc a pomoc pri výkone rozhodnutí. Pre dividendy formou portfólia z tretích štátov nebolo stanovené zamedzenie ekonomického dvojitého zdanenia od začiatku. Je potrebné preskúmať, v akom rozsahu je takéto osobitné zaobchádzanie so zahraničnými dividendami vo forme portfólia zlučiteľné s voľným pohybom kapitálu. Opäť pritom ide o otázku rovnocennosti metódy oslobodenia a metódy započítania², o prípadné osobitosti pohybu kapitálu do a z tretích štátov³, ako aj o otázku primeranosti obmedzení v rozsahu, v akom vychádzajú z úvah, ktoré by síce mohli byť oprávnené, ale nie sú koherentne sledované⁴.

2 — Pozri rozsudok z 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Zb. s. I-11753, body 33 až 74.

3 — Pozri rozsudky z 18. decembra 2007, *A*, C-101/05, Zb. s. I-11531, a *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 17 a nasl.

4 — Pozri rozsudky z 10. marca 2009, *Hartlauer*, C-169/07, Zb. s. I-1721, bod 55, z 8. septembra 2009, *Liga Portuguesa de Futebol Profissional a Bwin International*, C-42/07, Zb. s. I-7633, bod 61, zo 6. októbra 2009, *Komisija/Španielsko*, C-153/08, Zb. s. I-9735, bod 38, a z 8. septembra 2010, *Stoß a i.*, C-316/07, C-358/07 až C-360/07, C-409/07 až C-410/07, Zb. s. I-8069, bod 106, ako aj *Carmen Media Group*, C-46/08, Zb. s. I-8149, bod 68.

II — Rakúske právo

k Einkommensteuergesetz 1988
a ktorá nespadá pod bod 7.

3. § 10 Körperschaftsteuergesetz 1988⁵ (zákon o dani z príjmov právnických osôb) v znení zmenenom a doplnenom Budgetbegleitgesetz 2009⁶ (ďalej len „KStG“), ktorý má názov „Oslobodenie výnosov z účasti a z medzinárodnej blokačnej minority“ a podľa § 26c bodu 16 písm. b) KStG je uplatniteľný na všetky otvorené investície, znie:

„(1) Od dane z príjmov právnických osôb sú oslobodené výnosy z účasti. Výnosmi z účasti sú:

1. Podiely na zisku akéhokoľvek druhu pochádzajúce z účasti v tuzemských kapitálových spoločnostiach alebo tuzemských obchodných družstvách vo forme podielov na spoločnosti alebo družstve.

...

5. Podiely na zisku v zmysle bodov 1 až 4 z účasti na zahraničnej právnickej osobe, ktorá spĺňa požiadavky článku 2 smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 (Ú. v. ES L 225, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147) stanovené v prílohe 2

6. Podiely na zisku v zmysle bodov 1 až 4 z účasti na právnickej osobe štátu Európskeho hospodárskeho priestoru, ktorá je porovnateľná s vnútroštátnymi právnickými osobami spadajúcimi pod § 7 ods. 3, a so štátom usadenia tejto právnickej osoby existuje úplná úradná pomoc a pomoc pri výkone rozhodnutí, ak nespadá pod bod 7.

7. Podiely na zisku každého druhu na základe medzinárodnej blokačnej minority v zmysle odseku 2.

(2) O medzinárodnú blokačnú minoritu ide, keď sa zdaniteľné osoby spadajúce pod § 7 ods. 3 KStG alebo iné zahraničné právnické osoby, ktoré neobmedzené podliehajú daňovej povinnosti a ktoré sú porovnateľné s vnútroštátnou zdaniteľnou osobou spadajúcou pod § 7 ods. 3 KStG, dokázateľne zúčastnia formou kapitálových podielov neprerušene počas minimálne jedného roka vo výške minimálne jednej desatiny kapitálu

1. na zahraničných spoločnostiach, ktoré sú porovnateľné s vnútroštátnou kapitálovou spoločnosťou,

2. na iných zahraničných právnických osobách, ktoré spĺňajú požiadavky článku 2 smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 (Ú. v. ES L 225, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147) stanovené v prílohe 2 k Einkommensteuergesetz 1988, v platnom znení,

⁵ — BGBl. č. 401.

⁶ — BGBl. I č. 52.

Uvedená ročná lehota neplatí pre podiely, ktoré boli získané na základe navyšenia kapitálu, pokiaľ sa tým nezvýšila miera účasti.

zahraničnej dani, ktorá je porovnateľná s rakúskou daňou z príjmov právnických osôb.

...

- (4) Na rozdiel od odseku 1 bodu 7 nie sú podiely na zisku, ako aj zisky z predaja, straty z predaja a iné zmeny hodnoty z medzinárodnej blokačnej minority v zmysle odseku 2 podľa nasledujúcich ustanovení oslobodené od dane z príjmov právnických osôb, ak existujú dôvody, pre ktoré to nariadi spolkový minister financií formou nariadenia (§ 22 Bundesabgabenordnung, spolkový poriadok odvodov), aby zabránil daňovým únikom a zneužitiam. Existencia takýchto dôvodov sa predpokladá najmä vtedy, keď:
1. ťažisko podnikania zahraničnej právnickej osoby spočíva priamo alebo nepriamo v dosahovaní príjmov z úrokov, z prenechania hnuiteľných hmotných a nehmotných hospodárskych hodnôt a z predaja účastí a
 2. príjem zahraničnej právnickej osoby nepodlieha, pokiaľ ide o určenie vymeriavacieho základu, resp. daňových sadzieb, žiadnej
- (5) Na rozdiel od odseku 1 bodov 5 a 6 nie sú podiely na zisku oslobodené od dane z príjmov právnických osôb, ak je splnená jedna z týchto požiadaviek:
1. Zahraničná právnická osoba skutočne priamo alebo nepriamo v zahraničí nepodlieha dani porovnateľnej s rakúskou daňou z príjmov právnických osôb.
 2. Zisky zahraničnej právnickej osoby podliehajú v zahraničí dani porovnateľnej s rakúskou daňou z príjmov právnických osôb, ktorej uplatniteľná sadzba dane je o viac ako 10 percentuálnych bodov nižšia ako rakúska daň z príjmov právnických osôb podľa § 22 ods. 1.
 3. Zahraničná právnická osoba, na ktorú sa v zahraničí vzťahuje rozsiahle osobné alebo vecné oslobodenie. Oslobodenie z zmyslu ods. 1 a 3 nie je relevantné.
- (6) V prípadoch ods. 4 a 5 sa v súvislosti s podielmi na zisku odpustenie zahraničnej dane zodpovedajúcej dani z príjmov právnických osôb dosiahne takto: Zahraničná daň považovaná za daň, ktorá bola predtým zaplatená z výnosov, sa na návrh pripočíta k tej

vnútroštátnej dani z príjmov právnických osôb, ktorá pripadá na podiely na zisku každého druhu poberané z medzinárodnej blokačnej minority. Započítateľná zahraničná daň sa pri určovaní príjmov pripočíta k podielom na zisku každého druhu z medzinárodnej blokačnej minority.“

dane alebo zľávám), tak sa má uviesť skutočne uplatnená sadzba dane,

4. Podľa názoru vnútroštátneho súdu platí v rámci metódy započítania pre preukázanie zahraničného zdanenia naďalej informácia⁷ spolkového ministerstva financií vydaná k staršiemu právnemu stavu. Podľa nej musí zdaniteľná osoba na dosiahnutie započítania podať k dani z príjmov právnických osôb vyhlásenie s nasledujúcim obsahom:

— údaj o zahraničnom zaťažení daňou z príjmov právnických osôb vypočítaný na základe vyššie uvedených parametrov, ktoré pripadá na jeho podiel,

— presné označenie vyplácajúcej spoločnosti, na ktorej má účasť,

— presný údaj o skutočne vymeranej sadzbe zrážkovej dane (obmedzenej daňovou sadzbou zrážkovej dane podľa dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia),

— presný údaj o rozsahu účasti,

— výpočet započítateľnej dane.

— presný údaj o sadzbe dane z príjmov právnických osôb, ktorej podlieha vyplácajúca spoločnosť v štáte, v ktorom má sídlo. Pokiaľ nepodlieha normálnemu daňovému režimu v štáte, v ktorom má sídlo (ale napríklad zvýhodnenej sadzbe, osobnému daňovému oslobodeniu alebo rozsiahlemu vecnému oslobodeniu od

III — Skutkové okolnosti a prejudiciálne otázky

5. Österreichische Salinen AG (ďalej len „Österreichische Salinen“), kapitálová

⁷ — BMF-010216/0090-VI/6/2008.

spoločnosť založená podľa rakúskeho práva so sídlom v Rakúsku, vykázala v roku 2002 stratu z príjmov z hospodárskej činnosti podniku. V tomto zdaňovacom období dosiahla pomocou vnútroštátnych investičných fondov výnosy, ktoré sa skladali z dividend zahraničných kapitálových spoločností so sídlom v členských štátoch Európskej únie a v tretích štátoch. Podľa vtedajšieho znenia KStG príslušný daňový úrad oslobodil vnútroštátne dividendy od zdanenia, ale to isté odmietol urobiť v prípade zahraničných dividend z podielov nižších ako 25 %.

zasahuje do konceptu rakúskeho normotvorcu. Takýmto riešením je metóda započítania, lebo iba ona vedie v prípade nižšej daňovej sadzby v zahraničí k rovnako vysokému zdaneniu ako pre vnútroštátne dividendy. Normotvorca v tomto zmysle sám prijal hodnotiace rozhodnutie tým, že pre účasti na zahraničných spoločnostiach, ktoré nevykonávajú operatívnu činnosť, výslovne stanovil metódu započítania. Ani v tejto veci sporné zahraničné minoritné účasti prostredníctvom investičného fondu nepredstavujú operatívne podieľanie sa na činnosti. Namiesto metódy oslobodenia sa má preto použiť metóda započítania, ktorú Súdny dvor v zásade považuje za rovnocennú. Vec sa momentálne nachádza v štádiu prebiehajúceho konania na vnútroštátnom súde.

6. Unabhängiger Finanzsenat (nezávislý finančný senát), ktorý sa žalobou („odvolaním“) proti daňovému výmeru zaoberal, vychádzal z neodôvodneného porušenia voľného pohybu kapitálu a zahraničné dividendy považoval analogickým uplatnením ustanovení platných pre vnútroštátne dividendy za výnosy, ktoré sú oslobodené od dane, pričom nedošlo k započítaniu zrážkovej dane.

7. Finanzamt podal opravný prostriedok na Verwaltungsgerichtshof, ktorý zastával iný názor. Napriek tomu aj on vo svojom rozsudku zo 17. apríla 2008 potvrdil neodôvodnené obmedzenie voľného pohybu kapitálu. Uviedol, že z viacerých riešení v súlade s právom Spoločenstva sa má vybrať to, ktoré najmenej

8. Haribo Lakritzen Hans Riegel Betriebs-gmbH (ďalej len „Haribo“) je tiež kapitálovou spoločnosťou založenou podľa rakúskeho práva so sídlom v Rakúsku, ktorá v zdaňovacom období 2001 poberala výnosy zo zahraničných investičných fondov formou dividend z členských štátov Európskej únie a z tretích štátov. Príslušný daňový úrad opierajúc sa o vtedajšiu právnu úpravu odmietol považovať zahraničné dividendy za oslobodené od dane. Haribo proti tomu podala odvolanie na vnútroštátny súd.

9. Rozhodnutiami z 29. septembra 2008, ktoré boli Súdnemu dvoru doručené 3. októbra 2008, predložil Unabhanger Finanzsenat Súdnu dvoru návrh na začatie prejudiciálneho konania o niekoľkých otázkach, ktoré sa týkajú KStG v znení podľa BGBl. 797/1996, resp. 161/2005. Po tom, ako Súdny dvor požiadal vnútroštátny súd v súvislosti so zmenou KStG v roku 2009 o vysvetlenie podľa článku 104 ods. 5 rokovacieho poriadku, vnútroštátny súd v liste z 30. októbra 2009, ktorý bol Súdnu dvoru doručený 3. novembra 2009, nanovo naformuloval svoje prejudiciálne otázky.

10. Vo veci C-436/08 (Haribo) zneju prejudiciálne otázky teraz takto:

„1. Dochdzda k porušeniu práva Spoločenstva, ak oslobodenie zahraničných portfóliových dividend pochádzajúcich zo štátov v rámci EHP od dane bolo podmienen existenciou úplnej dohody o vzájomnej úradnej pomoci a pomoci pri výkone rozhodnutí, zatiaľ čo oslobodenie dividend z medzinárodnej blokačnej minority (vrátane prípadu dividend pochádzajúcich od spoločností so sídlom v tretích štátoch a tiež v prípade prechodu na metódu započítania) nepodlieha tejto podmienke?

2. Dochdzda k porušeniu práva Spoločenstva, ak je stanoven povinnosť uplatniť metódu započítania vo vzťahu

k zahraničným portfliovm dividendám pochádzajúcim zo štátov v rámci Eú alebo EHP v prípade, že podmienky na uplatnenie metódy oslobodenia nie sú splnen, pričom je pre majiteľa podielov veľmi obtiažne, ba priam nemožné preukázať splnenie týchto podmienok (porovnateľné zdanenie, výška zahraničnej sadzby dane, neexistencia osobných alebo materilných oslobodení zahraničnej právnickej osoby) a poskytnúť potrebn informácie?

3. Dochdzda k porušeniu práva Spoločenstva, ak zákon vylúčil oslobodenie od dane z príjmov právnických osôb, ako aj započítanie odvedenej dane z príjmov právnických osôb v prípade výnosov z castí na právnických osobách so sídlom v tretích krajinách, pokiaľ je cast' niššia ako 10% (25%), pričom výnosy z castí v právnických osobách rezidentoch sú osloboden bez ohľadu na výšku casti?

4. V prípade kladnej odpovede na otázku 3: Dochdzda k porušeniu práva Spoločenstva, ak vnútroštátny orgán na odstránenie diskriminácie kapitálovej casti v tretích štátoch uplatnil metódu započítania, pričom dôkaz o zaplatení dane (z príjmov právnických osôb) uhradenej

predtým v zahraničí sa pre nízky rozsah účasti dá predložiť veľmi obťažne, ba priam nemožne, keďže tento výsledok podľa rozhodnutia rakúskeho Verwaltungsgerichtshof (správneho súdu) najvernejšie odzrkadľuje (hypotetickú) vôľu zákonodarcu, pričom pri jednoduchom nepoužití hranice vo výške 10 % (25 %), ktorá pôsobí diskriminačne, by dochádzalo k daňovému oslobodeniu dividend z tretích štátov?

10 % (25 %), aj keď započítanie dane – nariadené v určitých prípadoch – nie je v prípade výnosov z účasti v právnických osobách so sídlom v tretích štátoch vyššej ako 10 % (25 %) viazané na existenciu úplnej dohody o vzájomnej úradnej pomoci a pomoci pri výkone rozhodnutí?“

11. Vo veci C-437/08 (Österreichische Salinen) znejú prejudiciálne otázky teraz takto:

4.1 V prípade kladnej odpovede na otázku 4: Dochádza k porušeniu práva Spoločenstva, ak sa vo vzťahu k výnosom z účasti v právnických osobách so sídlom v tretích štátoch odoprelo oslobodenie, pokiaľ je rozsah účasti nižší ako 10 % (25 %), aj keď oslobodenie výnosov pri účasti vyššej ako 10 % (25 %) nie je viazané na existenciu úplnej dohody o vzájomnej úradnej pomoci a pomoci pri výkone rozhodnutí?

„1. Dochádza k porušeniu práva Spoločenstva, ak je stanovená povinnosť uplatniť vo vzťahu k zahraničným dividendám metódu započítania v prípade zmeny metódy, aj keď prenos započítania do nasledujúcich rokov a ani daňový úver v stratovom roku nie sú v súvislosti s daňou z príjmov právnických osôb, ktorá sa má započítať, alebo so započítaním zrážkovej dane prípustné?“

4.2 V prípade zápornej odpovede na otázku 4: Dochádza k porušeniu práva Spoločenstva, ak sa vo vzťahu k výnosom z účasti v právnických osobách so sídlom v tretích štátoch odoprelo započítanie zahraničnej dane z príjmov právnických osôb, pokiaľ je rozsah účasti nižší ako

2. Dochádza k porušeniu práva Spoločenstva, ak sa musí uplatniť vo vzťahu k dividendám pochádzajúcim z tretích štátov metóda započítania z dôvodu, že by to podľa rozhodnutia Verwaltungsgerichtshof (rakúsky správny súd) najlepšie

odzrkadľovalo (hypotetickú) vôľu zákonodarcu, aj keď zároveň nie je prípustný prenos započítania do nasledujúcich rokov a ani daňový úver v stratovom roku?“

neodporovalo tomu, že portfóliové dividendy z iných štátov EÚ/EHP sú iba podmiennečne oslobodené od dane, a v ostatných prípadoch sa uplatní metóda započítania, zatiaľ čo vnútroštátne portfóliové dividendy sú v každom prípade oslobodené od dane z príjmov právnických osôb. Keďže odpoveď na túto otázku môže ovplyvniť odpovede na ďalšie prejudiciálne otázky, musí sa posúdiť ako prvá.

12. Uznesením predsedu Súdneho dvora zo 16. januára 2009 sa obidve veci spojili na spoločné písomné a ústne konanie, ako aj na spoločné rozhodnutie.

13. Haribo, rakúska, nemecká, talianska, holandská a fínska vláda, ako aj vláda Spojeného kráľovstva a Európska komisia sa zúčastnili na konaní na Súdnom dvore, pričom talianska a fínska vláda predložila iba písomné pripomienky.

A — *O druhej prejudiciálnej otázke vo veci Haribo*

IV — Právne posúdenie

14. Druhá prejudiciálna otázka vo veci Haribo sa týka zásadnej otázky rovnocennosti metódy oslobodenia a metódy započítania na zamedzenie ekonomického dvojitého zdania dividend. Ak by sa na túto rovnocennosť odpovedalo kladne – bez ohľadu na to, že nie je možné preukázať započítateľnú zahraničnú daň z príjmov právnických osôb – nič by

15. Vnútroštátny súd sa svojou druhou otázkou vo veci Haribo pýta, či sa porušuje článok 56 ods. 1 ES⁸, ak musia vnútroštátne právnické osoby pravidelne platiť daň z príjmov právnických osôb za portfóliové dividendy z iných štátov EÚ/EHP, keďže sa im nepodarí, alebo sa im podarí iba s ťažkosťami poskytnúť údaje požadované pre oslobodenie alebo prinajmenšom pre započítanie dane z príjmov právnických osôb zaplatenej predtým v zahraničí, zatiaľ čo vnútroštátne portfóliové dividendy sú v každom prípade oslobodené.

8 — Po nadobudnutí účinnosti Lisabonskej zmluvy je to článok 63 ZFEÚ. Keďže sa konanie vo veci samej týka zdaňovacieho obdobia 2001 a 2002, odkazuje sa na tomto mieste a nižšie na články ES.

1. Úvodné poznámky

v ktorom má vyplácajúca spoločnosť sídlo. Táto skutočnosť ale ešte nepredstavuje neprípustnú rozdielnosť v zaobchádzaní, pretože tento osobitný administratívny náklad súvisí s fungovaním systému daňového úveru.¹¹

16. Podľa rozsudku *Test Claimants in the FII Group Litigation*⁹ musí členský štát, ktorý zamedzuje ekonomickému dvojitému zdaneniu pri vnútroštátnych dividendách, zabezpečiť rovnosť zaobchádzania so zahraničnými dividendami.

17. Súdny dvor neuviedol zásadné námietky proti skutočnosti, že sa na vnútroštátne dividendy uplatňuje metóda oslobodenia a na zahraničné metóda započítania. Obidve tieto metódy považuje za rovnocenné, ak nie je sadzba dane uplatňovaná na zahraničné dividendy vyššia ako v prípade vnútroštátnych dividend a ak sa v zahraničí zaplatená suma započíta až do výšky vnútroštátnej dane.¹⁰

18. Súdny dvor síce uznal, že systém započítania vyžaduje v porovnaní so systémom oslobodenia od zdaniteľnej osoby dodatočné administratívne náklady, keďže sa musí preukázať skutočne zaplatená daň v štáte,

19. Z rozsudku nevyplýva, na ktorej úrovni posudzovania dospel Súdny dvor k tomuto výsledku – pri posudzovaní, či vôbec ide o obmedzenie voľného pohybu kapitálu¹², pri posudzovaní, či sú situácie porovnateľné, alebo či je rozdielnosť v zaobchádzaní odôvodnená náležitými dôvodmi všeobecného záujmu, alebo v rámci posudzovania proporcionality.

20. Úroveň posudzovania však zohráva významnú úlohu pre kvalitu prípadnej rovnocennosti metódy oslobodenia a metódy započítania. Ak by sa konštatovanie Súdneho dvora, že dodatočný administratívny náklad patrí k podstate metódy započítania, malo chápať v tom zmysle, že táto neoddeliteľná súvislosť vylučuje už existenciu obmedzenia voľného pohybu kapitálu, tak by sme zatvárali oči pred následkami, ktoré môže mať uplatnenie metódy započítania v praxi.

9 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 72.

10 — Rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, body 57 a 60 a uznesenie z 23. apríla 2008, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, C-201/05, Zb. s. I-2875, bod 43.

11 — Rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, body 53 a 60.

12 — Resp. slobody usadiť sa.

21. V týchto veciach, v ktorých Haribo a Österreichische Salinen prostredníctvom vnútroštátnych investičných fondov dostali zahraničné portfóliové dividendy, je podľa konštatovaní vnútroštátneho súdu veľmi obtiažne, ba priam nemožné preukázať zahraničné zdanenie. Účastníci konania o tomto síce kontroverzne diskutovali, ale Súdny dvor túto skutkovú otázku nemôže posúdiť sám. Napokon je vecou vnútroštátneho súdu, aby urobil potrebné zistenia. Súdny dvor je v zásade povinný poskytnúť výklad, o ktorý ho žiadajú, na základe skutočností, ktoré zistil vnútroštátny súd.¹³

patria, ako je známe, také opatrenia, ktoré sú spôsobilé zabrániť investíciám nerezidentov v členskom štáte a investíciám rezidentov v iných štátoch.¹⁴

23. Keďže aj obmedzenia malého rozsahu alebo nepatrného významu spadajú pod zákaz obmedzenia¹⁵, nevyhneme sa podľa môjho názoru na základe skutkových okolností, aké sú v tejto veci opísané vnútroštátnym súdom, predpokladu obmedzenia voľného pohybu kapitálu, ktoré článok 56 ods. 1 ES v zásade zakazuje.

2. Existencia obmedzenia

22. Na začiatok je potrebné preskúmať, či sporná právna úprava v zásade vedie k zakázanému obmedzeniu voľného pohybu kapitálu. K opatreniam, ktoré článok 56 ods. 1 ES ako obmedzenia pohybu kapitálu zakazuje,

24. Na rozdiel od vnútroštátnych portfóliových dividend je uplatnenie metódy oslobodenia na portfóliové dividendy z iných štátov EÚ/EHP spojené so splnením určitých podmienok, ktoré, pokiaľ nie sú splnené, uplatní sa metóda započítania napriek tomu, že je pre majiteľa podielov veľmi obtiažne, ba priam nemožné predložiť dôkaz o splnení týchto podmienok, ako aj poskytnúť údaje potrebné na započítanie zahraničnej dane z príjmov právnických osôb. Keďže tým

13 — Rozsudky z 13. novembra 2003, Neri, C-153/02, Zb. s. I-13555, bod 35; z 2. októbra 2008, Heinrich Bauer Verlag, C-360/06, Zb. s. I-7333, bod 15, a z 29. januára 2009, Josef Vosding Schlacht-, Kühl- und Zerlegebetrieb, C-278/07 až C-280/07, Zb. s. I-457, bod 16.

14 — Rozsudky z 23. februára 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Zb. s. I-1957, bod 44; z 25. januára 2007, Festeren, C-370/05, Zb. s. I-1129, bod 24, a A, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 40.

15 — Rozsudky z 11. marca 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Zb. s. I-2409, bod 43; zo 14. decembra 2006, Denavit International a Denavit Francúzsko, C-170/05, Zb. s. I-11949, bod 50, a z 1. júla 2010, Dijkman a Dijkman-Lavaleije, C-233/09, Zb. s. I-6649, bod 42.

napriek už uskutočnenému zdaneniu ziskov podnikov v zahraničí pravidelne dochádza k zdaneniu zahraničných dividend v tuzemsku v plnej výške, je pre investora rezidenta menej atraktívne nadobúdať a držať zahraničnú účasť vo forme portfólia než vnútroštátnu účasť vo forme portfólia.

preto zlučiteľná s ustanoveniami o voľnom pohybe kapitálu iba vtedy, ak sa rozdielnosť v zaobchádzaní buď týka situácií, ktoré sú z objektívnych dôvodov navzájom neporovnateľné, alebo ak sú odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu.¹⁶

3. Odôvodnenie

a) Porovnateľnosť v súvislosti s nebezpečenstvom ekonomického dvojitého zdanenia

25. Ďalej treba preskúmať, či je toto obmedzenie voľného pohybu kapitálu predsa len povolené podľa ustanovení článkov 57 až 60 ES, alebo je odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu, ktorý uznáva judikatúra.

28. Ďalej je potrebné preskúmať, či rozdielne zaobchádzanie s kapitálovými spoločnosťami usadenými v Rakúsku podľa toho, či poberajú vnútroštátne portfóliové dividendy alebo portfóliové dividendy zo štátov EÚ/EHP, vychádza zo situácií, ktoré nie sú vzhľadom na cieľ, ktorý sleduje § 10 ods. 1 KStG, navzájom porovnateľné¹⁷.

26. Článok 58 ods. 1 písm. a) ES umožňuje členským štátom zaobchádzať so zdaniteľnými osobami s rozličným miestom kapitálovej investície z daňového hľadiska rozdielne. Podľa článku 58 ods. 3 ES to však nemôže viesť k svojoľnej diskriminácii.

29. § 10 ods. 1 KStG má zamedziť dvojitému zdaneniu ziskov právnických osôb tým, že oslobodí dividendy na úrovni prijímacej

27. Vnútroštátna daňová právna úprava, akou je sporná úprava v tejto veci, môže byť

16 — Rozsudky zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 29; z 8. septembra 2005, Blancaert, C-512/03, Zb. s. I-7685, bod 42, a z 3. júna 2010, Komisia/Španielsko, C-487/08, Zb. s. I-4843, bod 47.

17 — Pozri v tomto zmysle rozsudky z 15. júla 2004, Lenz, C-315/02, Zb. s. I-7063, body 29 až 32; Manninen, už citovaný v poznámke pod čiarou 16, body 32 až 35, a z 19. novembra 2009, Komisia/Taliansko, C-540/07, Zb. s. I-10983, bod 58.

právnickej osoby od dane z príjmov právnických osôb.

s metódou, podľa ktorej sa má zamedziť ekonomickému dvojitému zdaneniu.¹⁹

30. Podľa ustálenej judikatúry sa akcionári, ktorí poberajú dividendy zo zahraničia, a akcionári, ktorí poberajú vnútroštátne dividendy, v súvislosti s daňovou právnou úpravou, ktorá má zamedziť alebo oslabiť dvojité zdanenie vyplatených ziskov spoločností, v zásade nachádzajú v tej istej situácii. V oboch prípadoch môže dôjsť k viacnásobnému zaťaženiu dosiahnutých ziskov.¹⁸

31. Z toho vyplýva, že ak sa pri vnútroštátnych dividendách zamedzí ekonomickému dvojitému zdaneniu, má sa zamedziť takémuto dvojitému zdaneniu aj pri zahraničných dividendách rovnakého typu.

33. Ak sa členský štát rozhodne oslobodiť vnútroštátne dividendy od dane z príjmov právnických osôb – nie z dôvodu, že sa chce všeobecne vzdať zdanenia ziskov vyplatených podnikmi, ale preto, lebo týmto spôsobom chce zamedziť ich ekonomickému dvojitému zdaneniu – je potrebné vychádzať z toho, že želaná úroveň zdanenia je zabezpečená už vybraním dane z príjmov právnických osôb u vyplácajúcej spoločnosti. Táto vnútorná súvislosť však v jednotlivých prípadoch môže čiastočne alebo úplne chýbať, a to v prípade, ak sama vyplácajúca právnická osoba požíva určité daňové úľavy. Pre posúdenie, ktoré sa má v tejto veci vykonať, nie je podľa môjho názoru rozhodujúci pohľad na jednotlivé prípady, ale celkový pohľad na systém.

b) Porovnateľnosť v súvislosti s uplatniteľnou metódou na zamedzenie ekonomického dvojitého zdanenia

32. Vzniká však otázka, či sa má kladne odpovedať na porovnateľnosť vnútroštátnych a zahraničných dividend aj v súvislosti

34. Vo veci Manninen²⁰ bola takáto vnútorná súvislosť s oslobodením na úrovni akcionárov a zdanením na úrovni spoločnosti úplne daná. V nej sa síce ekonomickému dvojitému zdaneniu vnútroštátnych dividend nezamedzilo formálne oslobodením, ale priznaním daňového úveru vo výške sadzby dane z príjmov právnických osôb platnej pre zisky spoločností. Keďže sadzba dane z príjmov uplat-

18 — Rozsudky Lenz, už citovaný v poznámke pod čiarou 17, bod 31 a nasl.; Manninen, už citovaný v poznámke pod čiarou 16, body 34 až 36, a Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 62.

19 — Pozri v tejto súvislosti návrhy, ktoré som predniesla 18. marca 2004 vo veci Manninen C-319/02, (rozsudok už citovaný v poznámke pod čiarou 16), bod 46 a nasl.

20 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 16, bod 44.

ňovaná na kapitálové príjmy bola rovnaká, zodpovedal tento systém oslobodeniu dividend. Fínske právne ustanovenia ale výslovne stanovovali doplnkovú daň pre prípad, že by daň zaplatená vyplácajúcou spoločnosťou bola nižšia ako suma daňového úveru v prospech akcionára. Tým sa zabezpečilo dosiahnutie úrovne zdanenia vyžadovanej pri vnútroštátnych dividendách.

z dôvodu zmeny základu dane v dôsledku určitých výnimočných daňových úľav.²² Z toho pre mňa vyplýva, že Súdny dvor svoje konštatovania týkajúce sa rovnocennosti metódy oslobodenia a metódy započítania²³ nechcel už viac ponechať v platnosti vtedy, keď sa v jednotlivých prípadoch mohlo stať, že vnútroštátne dividendy boli oslobodené napriek tomu, že zisky tvoriace ich základ neboli zaťažené daňou z príjmov právnických osôb v plnej výške.²⁴

35. Súdny dvor sa vo veci *Test Claimants in the FII Group Litigation* iba okrajovo zaoberal súvislosťou medzi oslobodením platným pre vnútroštátne dividendy a zdanením na úrovni vyplácajúcej spoločnosti. Žalobkyně vo veci samej tvrdili, že oslobodenie vnútroštátnych dividend platí bez ohľadu na to, či a v akej výške zaplatila vyplácajúca spoločnosť daň.²¹

37. Vnútroštátny súd v týchto veciach poukazuje na to, že skutočné daňové zaťaženie vnútroštátnych dividend v Rakúsku môže byť pomocou rôznorodých účinkov daňových úľav stanovených v KStG nielen v jednotlivých prípadoch nižšie ako nominálna sadzba dane. Ako príklad uvádza možnosť prevodu strát ako aj skupinového zdanenia.

36. Súdny dvor uložil vnútroštátnemu súdu z tohto dôvodu preskúmať, či je pre vyplácajúcu spoločnosť a prijímaciu spoločnosť daňová sadzba rovnaká a či rôzne úrovne zdaňovania existujú len v určitých prípadoch

38. Tieto všeobecne obvyklé možnosti znížiť daňové zaťaženie tým, že sa do daňového základu zahrnú straty z minulosti a skupina

21 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 54.

22 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 56.

23 — Pozri vyššie bod 16 a nasl.

24 — Keďže nebolo možné v prípade zahraničných dividend zohľadniť prípadne existujúce daňové úľavy priznané vyplácajúcej spoločnosti, vychádzal generálny advokát Geelhoed vo svojich návrhoch, ktoré predniesol 6. apríla 2006 vo veci *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04 (rozsudok už citovaný v poznámke pod čiarou 2), z porušenia slobody usadiť sa.

podnikov svoje zisky a straty môže zdaníť na konsolidovanom základe, nemôžu ale podľa môjho názoru zrušiť úzku súvislosť medzi oslobodením a zdanením, ktorá tvorí základ metódy oslobodenia. To isté platí pre osobné alebo vecné oslobodenia od dane z príjmov právnických osôb priznané vo výnimočných prípadoch. Až ak sa na základe celkového pohľadu na systém ukáže, že v skutočnosti neexistuje alebo dokonca zjavne chýba súvislosť medzi oslobodením a predtým zaplatenou daňou, muselo by sa konštatovať, že systém v skutočnosti neslúži zamedzeniu ekonomického dvojitého zdanenia.

39. Vnútroštátny súd preto musí preskúmať, či pri pohľade na rakúsky systém dane z príjmov právnických osôb ako celok existuje skutočná súvislosť medzi oslobodením vnútroštátnych dividend od dane z príjmov právnických osôb a situáciou zdanenia na úrovni vyplácajúcich spoločností. Ak nie, tak by od začiatku bolo svojvoľné a tým neprípustné, na rozdiel od vnútroštátnych dividend nepriznať pri dividendách EÚ/EHP nepodmienečné oslobodenie.

40. Pre ďalšie posúdenie vychádzam z toho, že vnútorná súvislosť medzi oslobodením a predtým zaplatenou daňou v opísanom zmysle tvorí základ systému oslobodenia platný v Rakúsku pre vnútroštátne skutkové okolnosti.

41. Pokiaľ ide o dividendy zo zahraničia, tak je z hľadiska daňových orgánov pravidelne otázne, či vôbec sú, a ak áno, v akej výške sú zaťažené daňou z príjmov právnických osôb. Preto je dosť dobre možné, že zisky v zahraničí, ktoré tvoria základ pre dividendy, nepodliehajú dani,²⁵ prípadne podliehajú úplne odlišnému alebo nižšiemu zdaneniu na úrovni vyplácajúcej spoločnosti. Pokiaľ by sa predsa len na zahraničné dividendy bezpodmienečne uplatňovala metóda oslobodenia, nebolo by zaručené jednorázové zdanenie. Uplatnenie metódy oslobodenia bez rozdielu by okrem toho malo za následok, že sa so zahraničnými dividendami zaobchádza nie len rovnako, ale dokonca možno lepšie ako s vnútroštátnymi dividendami.

42. Na tomto mieste treba pripomenúť, že ekonomické dvojité zdanenie zahraničných dividend vzniká tak, že dva štáty súbežne uplatňujú svoju daňovú suverenity na zisky podniku tým, že jeden vyrubí daň z príjmov právnických osôb vyplácajúcej spoločnosti

25 — V prípade oslobodenia členským štátom pôvodu rozhodol Súdny dvor v rozsudku Manninen (už citovaný v poznámke pod čiarou 16, bod 34), že chýba porovnateľnosť vnútroštátnych a zahraničných dividend.

a druhý prijímacej spoločnosti. Z voľného pohybu kapitálu v tomto smere nevyplýva poradie medzi daňovými právomocami rozličných členských štátov a ani tretích štátov.

4. Proporcionalita

43. Iba ak sa členský štát rozhodne v prípade vnútroštátnych dividend zamedziť alebo oslabiť ekonomické dvojité zdanenie, vyplýva z voľného pohybu kapitálu²⁶ povinnosť stanoviť pre zahraničné dividendy rovnaké zaobchádzanie²⁷. Pri tvorbe systému na zamedzenie alebo oslabenie ekonomického dvojitého zdanenia môže členský štát ale požadovať, aby aj zahraničné dividendy boli celkovo zaťažené daňou z príjmov právnických osôb prinajmenšom na vnútroštátnej úrovni.²⁸

45. Aj keby v tomto rozsahu chýbala porovnateľnosť, musí predmetné obmedzujúce opatrenia spĺňať zásadu proporcionality. Musí byť spôsobilé zabezpečiť dosiahnutie ním sledovaného cieľa a nemôže ísť nad rámec toho, čo je na jeho dosiahnutie potrebné.²⁹

a) Vhodnosť a potreba

44. Keďže nepodmienečná metóda oslobodenia pri zahraničných dividendách nie je spôsobilá zabezpečiť toto zdanenie, nie sú situácie, ktoré sú posudzované v tejto veci, vzhľadom na uplatniteľnú metódu na zamedzenie ekonomického dvojitého zdanenia porovnateľné.

46. Podmienečná metóda oslobodenia s možným prechodom na metódu započítania je spôsobilá zabezpečiť, aby sa daňová výhoda spočívajúca v zamedzení alebo oslabení ekonomického dvojitého zdanenia mohla uplatniť iba do takej miery, do akej by vnútroštátne vyrubenie dane z príjmov právnických osôb viedlo k dvojitému zdaneniu.

47. Je otázne, či to nejde nad rámec toho, čo je na jeho dosiahnutie potrebné. Rakúska právna úprava prejednávaná v tejto veci vedie v prípade zahraničných portfóliových dividend zo štátov v rámci EÚ/EHP nielen

26 — A/alebo slobody usadiť sa.

27 — Pozri rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, body 47 a 72.

28 — Rozsudky *Manninen*, už citovaný v poznámke pod čiarou 16, bod 54, a *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, body 47 až 57.

29 — Pozri rozsudky *Lenz*, už citovaný v poznámke pod čiarou 17, bod 27; *Manninen*, už citovaný v poznámke pod čiarou 16, bod 29, a *A*, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 56.

k zvýšenému administratívne nákladu, ale pravidelne aj k zdaneniu v tuzemsku, keďže podľa vnútroštátneho súdu je veľmi obtiažne, ba priam nemožné splniť podmienky uplatnenia metódy oslobodenia alebo úspešného uplatnenia metódy započítania.

48. Tým vzniká otázka, kto napokon musí niesť riziko, že sa nedajú zozbierať potrebné informácie o situácii zdanenia ziskov v zahraničí, ktoré tvoria základ dividend.

49. Podľa konštatovaní vnútroštátneho súdu nesie v Rakúsku bez ohľadu na zásadu *ex officio* dôkazné bremeno pre existenciu predpokladov na oslobodenie alebo úľavu v konečnom dôsledku zdaniteľná osoba. Aby sa mohla uplatniť metóda oslobodenia, musí byť akcionár schopný preukázať porovnateľné zahraničné zdanenie, výšku zahraničnej daňovej sadzby, ako aj neexistenciu osobných alebo vecných oslobodení od zahraničnej dane z príjmov právnických osôb. Ak to pre neho nie je možné, a preto môže použiť iba metódu započítania, musí poskytnúť údaje potrebné

na započítanie zahraničnej dane z príjmov právnických osôb. Ak sa mu nepodarí ani to, vyberie sa na zahraničné portfóliové dividendy zo štátov v rámci EÚ/EHP v Rakúsku daň z príjmov právnických osôb.

50. S odvolaním sa na judikatúru Súdneho dvora rakúska, nemecká talianska a holandská vláda, vláda Spojeného kráľovstva, ako aj Komisia v tejto súvislosti uviedli, že daňová správa musí mať právo v rámci stanovenia dane požadovať dostatočné dôkazy. Oslobodenie alebo daňová úľava založená na započítaní sa môže odmietnuť, ak sa tieto dôkazy nepredložia.

51. Súdny dvor už skutočne rozhodol, že daňovým orgánom nič nebráni v tom, aby vyžadovali od zdaniteľnej osoby všetky dôkazy, ktoré považujú za potrebné na posúdenie toho, či sú splnené podmienky oslobodenia od dane alebo daňovej úľavy a prípadne nepriznali požadované oslobodenie od dane alebo daňovú úľavu, ak tieto dôkazy nie sú predložené.³⁰

30 — Pozri rozsudky z 3. októbra 2002, Danner, C-136/00, Zb. s. I-8147, bod 50, a z 27. januára 2009, Persche, C-318/07, Zb. s. I-359, bod 54. Pozri aj moje návrhy, ktoré som predniesla vo veci Manninen, už citovanej v poznámke pod čiarou 16, bod 77 a nasl.

52. Súdny dvor k tomu konštatoval, že podľa smernice 77/799³¹ o vzájomnej pomoci môžu vnútroštátne daňové orgány síce žiadať príslušný orgán iného členského štátu o informácie, nie sú však povinné podať takúto žiadosť. Je vecou každého členského štátu, aby posúdil osobitné prípady, v ktorých sú informácie o predmetných transakciách daňovníkov usadených na jeho území nedostatočné, a rozhodol, či tieto prípady odôvodňujú podanie žiadosti o informáciu inému členskému štátu.³²

situáciu. Posúdiť to má v konečnom dôsledku vnútroštátny súd.

54. Povinnosť zdaniteľnej osoby predložiť dôkaz by sa mala hodnotiť kriticky v prípade, ak dôvod, pre ktorý ju akcionár nemôže splniť, spočíva v tom, že sa požadujú dôkazy podľa vnútroštátneho vzoru, ktoré nie sú vhodné pre zahraničné skutkové okolnosti bez toho, aby boli náležite potrebné. V odpovedi na žiadosť o vysvetlenie vnútroštátny súd uvádza, že zdaniteľná osoba si môže vybrať formu dôkazu.

53. Ako uviedla Komisia,³³ nedá sa vylúčiť, že vnútroštátny daňový orgán môže byť za mimoriadnych okolností povinný sám si zaobstarať potrebné informácie, a to vtedy, keď má k nim na rozdiel od zdaniteľnej osoby prístup bez väčších nákladov. Táto povinnosť by mohla zahŕňať aj využitie nástrojov úradnej pomoci a najmä smernice 77/799³⁴ o vzájomnej pomoci. Ako ale uviedla sama Komisia, vo veci Haribo neexistujú záchytné body na podporu toho, že ide o takúto mimoriadnu

55. V týchto veciach problém spočíva skôr v čisto skutkovej oblasti. Haribo tvrdí, že v prípade účasti vo forme portfólia na zahraničnej právnickej osobe prostredníctvom vnútroštátneho investičného fondu sa nedá ani zistiť, od ktorej právnickej osoby dividendy pochádzajú.

31 — Smernica Rady z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní, dane poisťnej prémie (Ú. v. ES L 336, s. 15; Mím. vyd. 09/001, s. 63) zmenená a doplnená smernicou Rady 2004/106/ES zo 16. novembra 2004 (Ú. v. EÚ L 359, s. 30).

32 — Rozsudky z 27. septembra 2007, Twoh International, C-184/05, Zb. s. I-7897, bod 32, a Persche, už citovaný v poznámke pod čiarou 30, bod 65.

33 — S odkazom na návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mengozzi 14. októbra 2008 vo veci Persche, C-318/07, už citovanej v poznámke pod čiarou 30, body 110 a 111.

34 — Už citovanej v poznámke pod čiarou 31.

56. Podľa môjho názoru nemôžu tieto dokazovacie ťažkosti samy o sebe urobiť neprime-
raným uplatnenie iba podmienenej metódy oslobodenia s prípadným prechodom na metódu započítania, ako to stanovuje rakúske právo pre portfóliové dividendy z iných štátov v rámci EÚ/EHP.

57. Takáto právna úprava naozaj nevyžaduje nič nemožné. Potrebné informácie skutočne niekde existujú, a to v spoločnostiach, ktoré vyplácali dividendy, prípadne vo vnútroštátnych investičných fondoch, ktoré držia podiely v spoločnostiach oprávnených na vyplatenie dividend. Ak by zaobstaranie týchto informácií malo byť spojené so značným a nákladným úsilím, musí si akcionár rozmyslieť, čo je pre neho výhodnejšie: preukázať zahraničné daňové zaťaženie, alebo zrieknuť sa oslobodenia, resp. započítania.

58. Aj keby mal takýto dôkaz napokon zlyhať, pretože majiteľ podielov možno nie je ani právne a ani skutočne schopný zaobstarať si tieto informácie, tak je to napriek tomu pripísateľné okruhu majiteľa podielov.³⁵ V záujme zahraničných spoločností, ako aj v záujme vnútroštátneho investičného fondu je vytvoriť čo možno najatraktívnejšie portfóliové investície. K tomu aj patrí poskytnutie informácií majiteľovi podielov, aby mohol profitovať z možnosti zamedzenia alebo zmiernenia ekonomického dvojitého zdanenia.³⁶ Chýbajúci tok informácií na strane akcionára nie je problémom, ktorého dôsledky by mal znášať dotknutý členský štát.

35 — Pozri aj moje návrhy, ktoré som predniesla vo veci Manninen, už citovanej v poznámke pod čiarou 16, bod 78.

36 — Pozri rozsudok Persche, už citovaný v poznámke pod čiarou 30, bod 59.

59. Na základe tohto rozdelenia rizika (objektívne dôkazné bremeno) to nejde nad rámec toho, čo je na dosiahnutie cieľa potrebné, ak členský štát v prípade portfóliových dividend zo štátov EÚ/EHP trvá na uplatnení metódy započítania – prípadne s predtým uplatnenou podmienenou metódou oslobodenia – aj vtedy, keď to vo výsledku nevedie k zamedzeniu ekonomického dvojitého zdanenia, pretože sa zdaniteľnej osobe nepodarí preukázať zahraničnú daň zaplatenú predtým v zahraničí.

60. Ak sa na takéto portfóliové dividendy uplatní metóda započítania, išlo by to nad rámec toho, čo je na dosiahnutie cieľa potrebné, ak by sa čo možno najviac nezohľadnili nerovnosti vnútroštátneho systému dane z príjmov právnických osôb, ale započítanie by sa vykonalo staticky na základe jednotnej sadzby dane.

61. Ako bolo uvedené vyššie³⁷, ani systém oslobodenia platný pre vnútroštátne dividendy nezaručuje, že dividendy budú v každom jednotlivom prípade oslobodené od dane z príjmov právnických osôb iba presne vo výške dane z príjmov právnických osôb zaplatenej predtým v zahraničí. Z tohto dôvodu musí byť aj v rámci metódy započítania možné postúpiť majiteľovi podielov určité daňové úľavy, z ktorých vyplácajúca spoločnosť

37 — Bod 33 a nasl.

profituje. Ak spoločnosť so sídlom v zahraničí tam profituje napríklad pri výskumných činnostiach zo zníženej sadzby dane z príjmov právnických osôb a v tuzemsku by sa porovnateľnej vnútroštátnej spoločnosti takisto poskytla takáto úľava, tak by táto výhoda v rámci započítania mala zostať zachovaná aj príjemcovi zahraničnej dividendy.

opätovne požadoval, že vnútroštátna právna úprava, ktorá vedie k obmedzeniu základnej slobody, musí byť spôsobilá koherentne a systematicky zaručiť dosiahnutie ňou sledovaného cieľa.³⁸ Ak to tak nie je, nepovažuje ju za spôsobilú na dosiahnutie požadovaného cieľa, alebo prinajmenšom spôsobilú, aby prispela k jeho dosiahnutiu.

b) Predbežný záver

62. Celkovo možno konštatovať, že metódy oslobodenia a započítania síce nemožno označiť za skutočne rovnocenné, ale v rámci vytýčených hraníc z hľadiska práva Únie je prípustné uplatňovať na vnútroštátne portfóliové dividendy metódu oslobodenia a na dividendy z iných štátov EÚ/EHP metódu započítania. To isté platí, ak sa namiesto metódy započítania najprv uplatní podmienená metóda oslobodenia.

64. Podľa môjho názoru v prípade tohto kritéria nejde ani tak o otázku spôsobilosti ako o otázku proporcionality v užšom zmysle. Opatrenie skutočne často prispieva k dosiahnutiu cieľa, ale samé tento cieľ dosiahnuť nemôže. To mu ale ešte neberie spôsobilosť. Naopak, treba si položiť otázku, či zo širšieho rámca právnej úpravy vyplýva, že sa uplatniteľný cieľ nesleduje koherentným a systematickým spôsobom, a opatrenie preto nie je odôvodnené.

c) Koherentné sledovanie cieľa

63. Vo svojej neskoršej judikatúre Súdny dvor v rámci posudzovania proporcionality

65. Ak by sme túto judikatúru chceli uplatniť v rámci predmetného preskúmania, mohli by vzniknúť pochybnosti o tom, či sa cieľ zabezpečiť v prípade zahraničných dividend jednorazové zdanenie na vnútroštátnej úrovni sledovaný podmienenou metódou oslobodenia, resp. metódou započítania sleduje koherentne a systematicky.

38 — Rozsudky Hartlauer, už citovaný v poznámke pod čiarou 4, bod 55; Liga Portuguesa de Futebol Profissional a Bwin International, už citovaný v poznámke pod čiarou 4, bod 61, Komisia/Španielsko, už citovaný v poznámke pod čiarou 4, bod 38; Stoß a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 4, bod 106, ako aj Carmen Media Group, už citovaný v poznámke pod čiarou 4, bod 68.

66. Podľa KStG sú dividendy z medzinárodnej blokačnej minority podstatne ľahšie prístupné oslobodeniu ako portfóliové dividendy zo štátov v rámci EÚ/EHP. Podľa § 10 ods. 1 bodu 7 KStG sú v zásade oslobodené od dane z príjmov právnických osôb bez toho, aby boli viazané na podmienky platné pre účasti vo forme portfólia. § 10 ods. 4 a ods. 6 KStG síce aj pre dividendy z medzinárodnej blokačnej minority stanovuje prechod na metódu započítania, ale len v rámci podstatne užších hraníc, a to len vtedy, keď to formou nariadenia nariadi spolkový minister financií na zabránenie daňovým únikom a zneužitiu. Môže sa to stať najmä v prípadoch, v akých zahraničná právnická osoba, u ktorej existuje blokačná minorita, nevykonáva operatívnu činnosť a jej príjem nepodlieha zahraničnej dani, ktorá by bola porovnateľná s rakúskou daňou z príjmov právnických osôb.

medzinárodných blokačných minorít sa má podporiť aktívna ekonomická činnosť rakúskych podnikov v zahraničí. Cieľ jednorazového zdanenia sa tu teda nesleduje v rovnakej miere ako v prípade portfóliových dividend zo štátov v rámci EÚ/EHP. To ale ani nemusí. Už len tým, že normotvorca v prípade medzinárodnej blokačnej minority sleduje inú daňovú politiku ako v prípade portfóliových dividend zo štátov v rámci EÚ/EHP, nestane sa podmienečná metóda oslobodenia platná pre posledné uvedené neprimeranou prípadným prechodom na metódu započítania. To platí aj v prípade, ak by to v prípade portfóliových dividend zo štátov v rámci EÚ/EHP z dôvodu ťažkostí v dokazovaní v súvislosti so zahraničnou situáciou zdanenia malo v praxi pravidelne viesť k ekonomickému dvojitému zdaneniu.

67. Takéto rozsiahle preskúmanie koherencie by však neprimerane obmedzilo rozsah voľnej úvahy vnútroštátneho normotvorcu pri otázke, aké príjmy chce zdaňovať a v akom rozsahu.

69. Tento výsledok má podporu v smernici o materských a dcérskych spoločnostiach³⁹, v súlade s ktorou rakúsky normotvorca stanovil hranicu 10%, resp. predtým platnú hranicu 25%. Smernica pre materské a dcérske spoločnosti rozličných členských štátov zaviedla spoločný daňový systém, aby uľahčila spojenia spoločností na úrovni Spoločenstva. Stanovuje, že na dividendy, ktoré poberá materská spoločnosť od svojej dcérskej spoločnosti,

68. Ako na otázku odpovedala rakúska vláda na ústnom pojednávaní, zvýhodnením

39 — Smernica 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), zmenená a doplnená smernicou Rady 2003/123/ES z 22. decembra 2003 (Ú. v. EÚ L 7, s. 41; Mim. vyd. 09/002, s. 3).

sa buď poskytnúť oslobodenie od dane, alebo započítanie zahraničnej dane. Týmto spôsobom zdôrazňuje, že z daňového hľadiska môže byť legitímne zaobchádzať s blokačnou minoritou rozdielne ako s účasťami vo forme portfólia.

k porušeniu článku 56 ods. 1 ES, ak sú portfóliové dividendy z iného štátu v rámci EÚ/EHP oslobodené od dane z príjmov právnických osôb iba v prípade existencie úplnej dohody o vzájomnej úradnej pomoci a pomoci pri výkone rozhodnutí napriek tomu, že sa to pre dividendy z medzinárodnej blokačnej minority nevyžaduje.

5. Návrh

70. Na druhú prejudiciálnu otázku vo veci Haribo sa má odpovedať v tom zmysle, že nedochádza k porušeniu článku 56 ods. 1 ES, ak vnútroštátne právnické osoby musia pravidelne platiť daň z príjmov právnických osôb za portfóliové dividendy z iných štátov EÚ/EHP, pretože je pre nich veľmi obtiažne, ba priam nemožné, aby predložili údaje o dani z príjmov právnických osôb zaplatenej predtým v zahraničí požadované pre oslobodenie alebo prinajmenšom pre započítanie, zatiaľ čo vnútroštátne portfóliové dividendy sú vždy oslobodené.

1. Prípustnosť otázky

72. Rakúska vláda prvú prejudiciálnu otázku považuje za neprípustnú, pretože zjavne nie je relevantná pre rozhodnutie vo veci samej. Opísanie skutkových okolností vnútroštátnym súdom však neobsahuje konštatovania o tom, či sa predmetná vec týka aj dividend z Nórska, Islandu alebo Lichtenštajnska, ale uvádza iba podiely v kapitálových spoločnostiach so sídlom v členských štátoch Európskej únie a v tretích štátoch.

B — O prvej prejudiciálnej otázke vo veci Haribo

71. Svojou prvou otázkou vo veci Haribo sa vnútroštátny súd pýta, či dochádza

73. V prípade, že sa položené otázky týkajú výkladu práva Únie, je Súdny dvor podľa ustálenej judikatúry v zásade povinný rozhodnúť. Súdny dvor však výnimočne môže odmietnuť rozhodovať o prejudiciálnej otázke, ktorú položil vnútroštátny súd, okrem iného vtedy, ak

je zjavné, že požadovaný výklad práva Spoločenstva nemá nijaký vzťah k realite alebo k predmetu sporu vo veci samej, resp. ide o problém hypotetickej povahy.⁴⁰

74. Návrh na začatie prejudiciálneho konania vo veci Haribo v rámci opisu skutkových okolností skutočne uvádza iba „dividendy z EÚ a z tretích štátov“. Časti spisu, ktoré sú priložené k návrhu, v tomto smere neuvádzajú ďalšie podrobnosti.

75. Rakúska vláda používa prísny výklad formulácie „z tretích štátov“ v tom zmysle, že má tým na zreteli všetky štáty okrem členských štátov Európskej únie a zmluvných štátov EHP. V prospech tohto prísneho chápania hovorí v tejto veci skúmaná rakúska právna úprava, ktorá rozlišuje medzi vnútroštátnymi dividendami, dividendami zo štátov v rámci EÚ, EHP a dividendami z tretích štátov. Preformulované prejudiciálne otázky a ich rozoberanie vnútroštátnym súdom jednoznačne odzrkadľujú toto rozlíšenie.

76. Skutkové okolnosti, z ktorých rakúska vláda vychádza, sú však opísané v pôvodnom návrhu na začatie prejudiciálneho konania. Vtedy nebol dôvod rozlišovať medzi štátmi EHP (Nórsko, Island a Lichtenštajnsko)

a inými štátmi, ktoré nie sú členmi Európskej únie. Staršie znenie KStG rozlišovalo, pokiaľ ide o účasti vo forme portfólia, medzi tuzemskými a zahraničnými účasťami. Keďže Verwaltungsgerichtshof vo svojom rozsudku zo 17. apríla 2008 a Spolkové ministerstvo financií vo svojej informácii⁴¹ vydanéj k nemu – v odlišnej miere – navyše rozlišovali medzi účasťami z EÚ a z tretích štátov, existoval pre vnútroštátny súd iba dôvod toto rozlíšenie použiť vo svojom pôvodnom rozhodnutí o predložení návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

77. Formulácia „z tretích štátov“ v pôvodnom návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa bez všetkého môže chápať tým spôsobom, že sa tým myslia všetky štáty, ktoré nie sú členmi Európskej únie, teda aj štáty EHP Nórsko, Island a Lichtenštajnsko.

78. Z toho vyplýva, že prvá prejudiciálna otázka nie je len hypotetická, a preto je prípustná.

40 — Rozsudky zo 16. decembra 2008, *Cartesio*, C-210/06, Zb. s. I-9641, bod 67; a z 22. októbra 2009, *Zurita García*, C-261/08 a C-348/08, Zb. s. I-10143, body 34 až 36.

41 — BMF-010216/0090-VI/6/2008.

2. Odpoveď na otázku

odradiť od takejto investície v zahraničí tým, že sa z daňového hľadiska so zahraničnou blokačnou minoritou v tuzemsku zaobchádza lepšie, ale tým, že sa z daňového hľadiska s vnútroštátnymi portfóliovými dividendami zaobchádza výhodnejšie. Daňové zaobchádzanie s medzinárodnou blokačnou minoritou hrá naopak úlohu, ako sa ukáže neskôr, v rámci odôvodnenia, a to pri posúdení proporcionality.

a) Obmedzenie

79. K opatreniam, ktoré článok 56 ods. 1 ES ako obmedzenia pohybu kapitálu zakazuje, patria, ako je známe, také, ktoré sú spôsobilé zabrániť investíciám nerezidentov v členskom štáte a investíciám rezidentov v iných štátoch.⁴²

80. Na začiatok je potrebné ujasniť, že bez ohľadu na formuláciu prejudiciálnej otázky pri posúdení, či v tomto zmysle ide o obmedzenie voľného pohybu kapitálu, sa nemajú porovnávať portfóliové dividendy zo štátov v rámci EHP⁴³ s dividendami z medzinárodnej blokačnej minority, ale – ako uviedla rakúska, nemecká a holandská vláda, ako aj Komisia – s vnútroštátnymi portfóliovými dividendami. Akcionári, ktorí hľadajú možnosti účasti vo forme portfólia, sa nenechajú

81. Podľa § 10 ods. 1 bodu 6 KStG sú portfóliové dividendy zo štátov v rámci EHP oslobodené od dane z príjmov právnických osôb iba vtedy, ak s dotknutým štátom v rámci EHP existuje úplná dohoda o vzájomnej úradnej pomoci a pomoci pri výkone rozhodnutí. Naopak vnútroštátne portfóliové dividendy sú vždy oslobodené od dane.

82. Takáto právna úprava bráni právnickým osobám usadeným v Rakúsku investovať svoj kapitál vo forme portfóliových účastí v právnických osobách so sídlom v štátoch EHP. To platí v každom prípade vtedy, keď neexistuje zodpovedajúca dohoda o úradnej pomoci a pomoci pri výkone rozhodnutí, ako to je, podľa Hariba, vo vzťahu k Islandu

42 — Pozri judikatúru citovanú v poznámke pod čiarou 14.

43 — Tu a ďalej sa EHP používa iba pre tri štáty v rámci EHP, ktoré nie sú členskými štátmi EÚ, čiže Nórsko, Island a Lichtenštajnsko.

a Lichtenštajnsku. Keďže sa s dividendami z týchto účasí zaobchádza z daňového hľadiska nevýhodnejšie, než s tými, ktoré vypláca tuzemská právnická osoba, pre právnické osoby so sídlom v Rakúsku sú neatraktívnejšie ako vnútroštátne portfóliové účasti.⁴⁴

83. Právna úprava, ako je v § 10 ods. 1 bode 6 KStG, teda vedie k obmedzeniu pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a štátmi EHP, ktoré v zásade zakazuje článok 56 ods. 1 ES.

b) Odôvodnenie

84. Podľa judikatúry k článku 58 ods. 1 písm. a) a ods. 3 ES sa môže vnútroštátna daňová právna úprava, o akú ide vo veci samej, považovať za zlučiteľnú s ustanoveniami Zmluvy týkajúcimi sa voľného pohybu kapitálu okrem iného v prípade, ak sa rozdielne zaobchádzanie týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné.⁴⁵

85. V rámci odpovede na druhú prejudiciálnu otázku⁴⁶ sa už konštatovalo, že vnútroštátne a zahraničné dividendy nie sú v súvislosti s metódou, podľa ktorej sa má zamedziť ekonomickému dvojitému zdaneniu, spravidla porovnateľné. V zásade je preto odôvodnené uplatniť na zahraničné dividendy metódu započítania, resp. podmieniť uplatnenie metódy oslobodenia dôkazmi týkajúcimi sa dane zaplatenej predtým v zahraničí.

86. Podľa názoru rakúskej vlády je v prípade portfóliových dividend zo štátov v rámci EHP potrebná úplná úradná pomoc a pomoc pri výkone rozhodnutí, pretože posúdenie, či sa podľa § 10 ods. 5 KStG namiesto metódy oslobodenia uplatní metóda započítania, predpokladá výmenu informácií s daňovou správou štátu, v ktorom má vyplácajúca právnická osoba sídlo. Potrebné sú napríklad informácie o tom, či je vyplácajúca spoločnosť rozsiahlo osobne alebo vecne oslobodená od dane z príjmov právnických osôb. Iba pomocou konania prostredníctvom úradnej pomoci si možno ujasniť, či je zahraničná právnická osoba oslobodená od dane z príjmov právnických osôb napríklad ako shipping company alebo ako Venture Capital Vehikel v štáte, kde

44 — Pozri v tomto zmysle rozsudok A, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 42 a tam citovanú judikatúru.

45 — Pozri judikatúru citovanú v bode 16.

46 — Pozri bod 32 a nasl. vyššie.

má sídlo. Takisto je možné, že právnická osoba z tretieho štátu a rakúska právnická osoba sú na účely zneužitia prepojené cez právnickú osobu zo štátu EHP, aby zabránili zdaneniu vyplácaných dividend daňou z príjmov právnických osôb na úrovni rakúskej materskej spoločnosti. Bez úradnej pomoci a pomoci pri výkone rozhodnutí chýbajú potrebné informácie, aby sa v prípade zneužitia mohlo odmietnuť oslobodenie od dane.

87. Požiadavka úplnej úradnej pomoci a pomoci pri výkone rozhodnutí má týmto zabezpečiť riadne uplatnenie mechanizmu, na základe ktorého sa má v prípade portfóliových dividend zo štátov EHP zamedziť ekonomickému dvojitému zdaneniu. Keďže sa vnútroštátne a portfóliové dividendy zo štátov EHP vzhľadom na metódu na zamedzenie dvojitého zdanenia nenachádzajú v tej istej situácii, platí to isté aj pre prostriedky, ktoré majú zabezpečiť riadne uplatnenie príslušnej metódy.

c) Proporcionalita

88. Aj v prípade, keď chýba porovnateľnosť, musí predmetné obmedzujúce opatrenie spĺňať zásadu proporcionality. Musí byť vhodné na zabezpečenie dosiahnutia ním sledovaného cieľa, a nesmie ísť nad rámec toho, čo

je na jeho dosiahnutie potrebné.⁴⁷ Pritom je potrebné opätovne zvážiť, či kritérium koherentného a systematického sledovania cieľa môže mať význam.⁴⁸

89. V súvislosti s požiadavkou pomoci pri výkone rozhodnutí je spolu s Haribom a Komisiou potrebné konštatovať, že nie je spôsobilá na dosiahnutie sledovaného cieľa. Nejde tu teda o to, aby sa vymáhala daňová pohľadávka v zahraničí, ale čisto o správne stanovenie dane pre vnútroštátnu právnickú osobu.

90. Argument, ktorý uviedla rakúska vláda na ústnom pojednávaní, že pomoc pri výkone rozhodnutí je potrebná pre prípad odstahovania sa zdaniteľnej osoby, nie je presvedčivý. Odstahovanie sa je príliš vzdialená hypotéza na to, aby mohla odôvodniť skutočnosť, že zamedzenie ekonomického dvojitého zdanenia portfóliových dividend zo štátov EHP závisí od dohody o pomoci pri výkone rozhodnutí.

91. Pokiaľ vnútroštátna právna úprava, akou je § 10 ods. 1 bod 6 KStG, dodatočne k úradnej pomoci vyžaduje aj pomoc pri výkone rozhodnutí, aby mohli portfóliové dividendy

47 — Pozri judikatúru citovanú v poznámke pod čiarou 29.

48 — Pozri judikatúru citovanú v poznámke pod čiarou 38.

zo štátov EHP vôbec prísť do úvahy pre uplatnenie podmiennej metódy oslobodenia, nie je z dôvodu chýbajúcej spôsobilosti dosiahnuť cieľ sledovaný obmedzujúcim opatrením zlučiteľná s článkom 56 ods. 1 ES.

únie. Z rozsudku Komisia/Taliansko⁵⁰ ale vyplýva, že v predchádzajúcom bode citované konštatovanie platí aj pre takéto štáty EHP. Ďalej možno z tohto rozsudku odvodiť, že požiadavka úradnej pomoci je odôvodnená nielen vo výnimočných prípadoch, ale že môže existovať zásadná potreba dodatočného preskúmania.

92. Požiadavka úradnej pomoci by v zásade mohla byť odôvodnená.

93. Súdny dvor v súvislosti s inými tretími štátmi, ako sú štáty EHP, v rozsudku A⁴⁹ konštatoval toto: s voľným pohybom kapitálu je zlučiteľné, keď členský štát podmieni oslobodenie zahraničných dividend od dane tým, že s dotknutým tretím štátom existuje daňový dohovor, pokiaľ toto oslobodenie podlieha podmienkam, ktorých dodržanie môžu príslušné orgány členského štátu overiť len získaním informácií od štátu, v ktorom má vyplácajúca spoločnosť sídlo.

95. V tomto zmysle zastával generálny advokát Jääskinen vo svojich návrhoch, ktoré predniesol vo veci *Établissements Rimbaud*⁵¹, názor, že na rozdiel od vzájomných vzťahov členských štátov sa z dôvodu odlišného právneho rámca vo vzťahu medzi členskými štátmi a štátmi EHP nemôžu mechanizmy spolupráce daňových orgánov nahradiť predložením dokumentov zdaniteľnou osobou. S týmto názorom súhlasím. Aby boli informácie, ktoré predložila zdaniteľná osoba, spoľahlivé, musia sa dať aj overiť.

94. V tej veci posudzovaná švédka právna úprava nedala Súdnemu dvoru dôvod zaoberať sa osobitne dividendami zo štátov EHP, ktoré nie sú členskými štátmi Európskej

96. Súdny dvor v rozsudku *Établissements Rimbaud*⁵² potvrdil, že je vo vzťahu k štátu v rámci EHP v zásade odôvodnené podmieniť priznanie daňovej úľavy existenciou dohody

49 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 67.

50 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 17, bod 57 a nasl. a bod 68 a nasl.

51 — Návrhy z 29. apríla 2010, *Établissements Rimbaud*, C-72/09 (rozsudok z 28. októbra 2010, Zb. s. I-10659), bod 53 a nasl.

52 — Rozsudok z 28. októbra 2010, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Zb. s. I-10659, bod 40 a nasl.

o úradnej pomoci, ktorá umožňuje účinne overiť údaje zdaniteľnej osoby.

ods. 1 bodu 7 KStG oslobodené od dane, pokiaľ nejde o blokačnú minoritu v právnickej osobe štátu EHP, ktorá nevykonáva operatívnu činnosť a v zahraničí podlieha zníženej sadzbe dane. Pre posledné uvedené platí podľa § 10 ods. 4 a ods. 6 KStG metóda započítania. Úradná pomoc sa nevyžaduje ani pre oslobodenie, ani pre započítanie.

97. Oslobodenie dividend zo štátov EHP od dane sa môže v zásade podmieniť tým, že so štátom, v ktorom má vyplácajúca spoločnosť sídlo, existuje dohoda o úradnej pomoci.

98. Na rozdiel od druhej prejudiciálnej otázky⁵³ považujem pri prvej otázke za prípustné a potrebné preskúmať v rámci proporcionality aj koherenciu vnútroštátnej právnej úpravy. V prípade požiadavky týkajúcej sa úradnej pomoci však nejde o rozsah voľnej úvahy vnútroštátneho normotvorcu pri otázke, aké príjmy chce zdaňovať a v akej výške, ale iba o opatrenie, ktorým sa má zabezpečiť účinnosť daňových kontrol. Na tomto mieste si možno položiť si otázku, ako vážne to normotvorca s týmto myslí.

99. V tomto zmysle je potrebné konštatovať, že požiadavka týkajúca sa úradnej pomoci platí iba pre portfóliové dividendy zo štátov EHP, ale nie pre dividendy z medzinárodnej blokačnej minority, teda aj z blokačnej minority zo štátov EHP. Tieto sú podľa § 10

100. Ako uviedla nemecká vláda a vláda Spojeného kráľovstva, je možné, že majiteľ blokačnej minority môže na základe svojho väčšieho vplyvu na osud zahraničnej spoločnosti ľahšie predložiť všetky potrebné dôkazy. Ako uvádza vnútroštátny súd, mohlo by to platiť práve v prípade, keď je pre majiteľa účasti vo forme portfólia pri účastiach prostredníctvom investičného fondu takmer nemožné predložiť zodpovedajúce dôkazy.

101. Nie je možné však rozpoznať, prečo by mal vzhľadom na riziko, že sa uvedú nesprávne údaje, existovať rozdiel na základe rozsahu účasti.⁵⁴ Skôr treba pripomenúť, že z hľadiska práva Únie by v súvislosti so zahraničnými

53 — Pozri bod 63 a nasl. vyššie.

54 — Pozri rozsudok z 11. júna 2009, Komisia/Holandsko, C-521/07, Zb. s. I-4873, bod 49.

účastami vo forme portfólia bolo neprípustné domnievať sa, že sa nadobudli alebo sa držia iba z dôvodu daňového úniku. Boj proti daňovým únikom sa môže ako odôvodnenie uviesť iba v prípade, keď je zameraný na čisto umelé konštrukcie, ktorých cieľom je obísť daňové právo.⁵⁵

napriek tomu, že sa to pri dividendách z medzinárodnej blokačnej minority nevyžaduje.

C — O tretej prejudiciálnej otázke vo veci Haribo

102. Vzhľadom na to, že požiadavkou úradnej pomoci sledovaný cieľ účinnej daňovej kontroly sa nesleduje koherentným a systematickým spôsobom, je neprimeraný.

104. Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd vo veci Haribo pýta, či dochádza k porušeniu článku 56 ods. 1 ES, ak zákon vylučuje oslobodenie od dane z príjmov právnických osôb, ako aj započítanie zaplatenej dane z príjmov právnických osôb v prípade dividend z účasti na právnických osobách z treťích štátov, pokiaľ ide o portfóliové dividendy, zatiaľ čo vnútroštátne portfóliové dividendy sú oslobodené od dane.

d) Návrh

103. Na prvú prejudiciálnu otázku vo veci Haribo treba preto odpovedať v tom zmysle, že dochádza k porušeniu článku 56 ods. 1 ES, ak sú portfóliové dividendy zo štátu EHP, ktorý nie je členom Európskej únie, oslobodené od dane z príjmov právnických osôb iba v prípade existencie dohody o vzájomnej úradnej pomoci a pomoci pri výkone rozhodnutí

1. Obmedzenie

105. K opatreniam, ktoré zakazuje článok 56 ods. 1 ES ako obmedzenia voľného pohybu kapitálu, patria opatrenia, ktoré sú spôsobilé zabrániť nerezidentom investovať v členskom štáte alebo zabrániť rezidentom investovať

⁵⁵ — Pozri rozsudky zo 16. júla 1998, ICI, C-264/96, Zb. s. I-4695, bod 26; z 11. októbra 2007, ELISA, C-451/05, Zb. s. I-8251, bod 91, a Komisia/Taliansko, už citovaný v poznámke pod čiarou 17, bod 58.

v iných štátoch.⁵⁶ Súdny dvor výslovne odmietol vykladať pojem obmedzenie voľného pohybu kapitálu vo vzťahoch medzi členskými štátmi a tretími štátmi inak ako vo vzťahoch medzi členskými štátmi.⁵⁷

Z toho vyplýva, že ide o obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré v zásade článok 56 ods. 1 ES zakazuje.

2. Odôvodnenie

106. Z posúdenia druhej prejudiciálnej otázky vyplynulo, že je odôvodnené ponechať vnútroštátnym dividendám metódu oslobodenia a pri zahraničných dividendách iba započítať v zahraničí zaplatenú daň z príjmov právnických osôb⁵⁸. Posúdenie, či ide o obmedzenie voľného pohybu kapitálu sa z tohto dôvodu musí sústreďovať na to, že sa v prípade portfóliových dividend z tretích štátov neposkytne možnosť započítania.

108. Je potrebné preskúmať, či články 57 až 60 ES toto obmedzenie voľného pohybu kapitálu predsa len nepovoľujú, alebo či nie je odôvodnené naliehavým dôvodom verejného záujmu.

a) Osobitosti vo vzťahu k tretím štátom

107. Keďže podľa rakúskeho právneho stavu pri portfóliových dividendách z tretích štátov napriek už uskutočnenému zdaneniu ziskov podnikov v zahraničí pravidelne dochádza k zdaneniu zahraničných dividend v plnej výške v tuzemsku, je pre investora rezidenta menej atraktívne nadobúdať a držať zahraničnú účasť vo forme portfólia namiesto vnútroštátnej účasti vo forme portfólia.

109. Rakúska, nemecká, talianska, holandská i fínska vláda s odkazom na judikatúru Súdneho dvora⁵⁹ zastávajú názor, že sa voči tretím štátom môžu použiť iné kritériá ako voči členským štátom.

110. Súdny dvor skutočne uznal, že liberalizácia pohybov kapitálu s tretími štátmi môže sledovať iné ciele než vnútri Európskej únie,

56 — Pozri judikatúru citovanú v poznámke pod čiarou 14.

57 — Rozsudok A, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, body 28 až 39.

58 — Pozri bod 62 vyššie.

59 — Rozsudky *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 170 a našl., a A, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 37.

ako najmä zaistovanie vierohodnosti jednotnej meny Spoločenstva na svetových finančných trhoch a udržiavanie finančných centier svetového rozmeru v členských štátoch.⁶⁰ Súdny dvor okrem toho konštatoval, že sa pohyb kapitálu s tretími štátmi odohráva v odlišnom právnom kontexte.⁶¹

111. Tieto rozdiely Súdny dvor vzhľadom na jednoznačné znenie článku 56 ods. 1 ES a tematiku článkov 56 až 60 ES však nezohľadnil pri otázke, či ide o obmedzenie podľa článku 56 ods. 1 ES, ktoré je v zásade zakázané. Prisúdil im ale význam pre posúdenie, či je obmedzujúce opatrenie prípustné podľa článkov 57 až 60 ES alebo na základe naliehavého dôvodu všeobecného záujmu. Rozsah, v akom sú členské štáty oprávnené uplatňovať určité obmedzujúce opatrenia týkajúce sa pohybu kapitálu, nemôže byť určovaný bez zohľadnenia okolností zdôraznenej niekoľkými vládami, ktoré predložili Súdnemu dvoru pripomienky, že pohyb kapitálu do alebo z tretích štátov sa odohráva v odlišnom právnom kontexte než pohyb kapitálu na úrovni Spoločenstva.⁶²

112. Súdny dvor teda konštatoval: z dôvodu stupňa právnej integrácie existujúcej medzi členskými štátmi Európskej únie a najmä existencie legislatívnych opatrení zameraných na spoluprácu medzi vnútroštátnymi daňovými orgánmi, akým je aj smernica 77/799, teda nie je zdaňovanie hospodárskych činností s cezhraničnými aspektmi nepresahujúcimi hranice Spoločenstva, ktoré vykonáva členský štát, vždy porovnateľné s hospodárskymi činnosťami v rámci vzťahov medzi členskými štátmi a tretími štátmi.⁶³

113. Súdny dvor okrem toho nevyhlásil, že členský štát môže preukázať, že obmedzenie pohybu kapitálu do alebo z tretích štátov je odôvodnené určitým dôvodom, aj keď tento dôvod nemôže predstavovať platné odôvodnenie obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi.⁶⁴

114. Formulácie „nie vždy porovnateľné“ a „nie je možné vylúčiť“ umožňujú vyvodiť záver, že Súdny dvor neudelil členským štátom výsadnú listinu pri obmedzení pohybu kapitálu do a z tretích štátov. Nebolo by ani

60 — Rozsudky A, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 31, a z 20. mája 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, Zb. s. I-3747, bod 87.

61 — Rozsudky A, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, body 32 a 60; Orange European Smallcap Fund, už citovaný v poznámke pod čiarou 60, bod 89, a Komisia/Taliansko, už citovaný v poznámke pod čiarou 17, bod 69.

62 — Rozsudok A, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 36.

63 — Rozsudky Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 170; A, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 37, a Orange European Smallcap Fund, už citovaný v poznámke pod čiarou 59, bod 89.

64 — Rozsudky Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 171, a A, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 37.

dôsledné pripísať ten istý dosah zákazu obmedzenia v článku 56 ods. 1 ES pre pohyb kapitálu do a z tretích štátov ako pre pohyb kapitálu v rámci Únie na to, aby sa tomuto zákazu potom zobral jeho význam na úrovni odôvodnenia. Pritom treba najmä pripomenúť, že členské štáty zohľadnili osobitosti pohybu kapitálu do alebo z tretích štátov už tým, že v článkoch 57, 59 a 60 ES stanovili osobitné ochranné doložky a výnimky, ktoré sa uplatnia konkrétne na pohyb kapitálu do tretích štátov a z nich.⁶⁵

115. Vzhľadom na vyššie uvedené treba teraz preskúmať jednotlivé odôvodnenia, ktoré uviedli rozličné vlády vo veciach samých.

b) Jednotlivé odôvodnenia

i) Rozdelenie daňových právomocí

116. Rakúska a fínska vláda tvrdili, že nutnosť zachovať „vyrovnané rozdelenie daňovej

právomoci medzi členskými štátmi a tretími štátmi“ môže predstavovať naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý z daňového hľadiska odôvodňuje rozdielne zaobchádzanie s dividendami z tretích štátov a s vnútroštátnymi dividendami.

117. V tejto súvislosti treba konštatovať, že Súdny dvor vo vzťahu medzi členskými štátmi uznal nutnosť zachovať vyrovnané rozdelenie daňovej právomoci ako naliehavý dôvod všeobecného záujmu, spočiatku síce iba v spojení s inými odôvodneniami, no neskôr aj ako samostatné odôvodnenie.⁶⁶ Dosah, ktorý tomuto odôvodneniu doteraz pripisovala judikatúra, je ale nižší, ako by sa mohlo z jeho pomenovania zdať.

118. Nutnosť zachovať vyvážené rozdelenie daňovej právomoci môže odôvodniť obmedzenie najmä vtedy, ak sa obmedzujúcim opatrením usiluje zabrániť konaniam, ktoré by mohli ohroziť právo niektorého členského štátu vykonávať svoju daňovú právomoc vo vzťahu k činnostiam uskutočňovaným na

65 — Rozsudok A, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 32 a nasl.

66 — Rozsudky z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Zb. s. I-10837, body 43 až 51; z 18. júla 2007, Oy AA, C-231/05, Zb. s. I-6373, bod 51; z 15. mája 2008, Lidl Belgicko, C-414/06, Zb. s. I-3601, bod 42, a z 25. februára 2010, X Holding, C-337/08, Zb. s. I-1215, bod 33.

jeho území⁶⁷. Súdny dvor týmto spôsobom v podstate členským štátom priznal právo brániť zdaniteľnej osobe v tom, že bude z jedného členského štátu do druhého členského štátu voľne prenášať zisky alebo straty bez ohľadu na miesto, kde sa dosiahli, a tým obchádzať rozdelenie daňovej právomoci.

z príjmov právnických osôb vnútroštátnych dividend, pretrváva podľa metódy započítania povinnosť zaplatiť vnútroštátnu daň z príjmov právnických osôb.

119. Po prvé treba konštatovať, že toto odôvodnenie by vo svojich doterajších obrysoch nemohlo odôvodniť skutočnosť, že sa v prípade portfóliových dividend z tretích štátov neposkytne možnosť započítania.

121. Je ale otázne, či sa tomuto odôvodneniu má vo vzťahu k tretím štátom pripísať hlbší význam. Pre rozmanitosť možných situácií na túto otázku takmer neexistuje paušálna odpoveď.

120. Jednak však v tejto veci nejde o daňovú právomoc vzťahujúcu sa na hospodárske činnosti vykonávané v tuzemsku, ale o zdanenie zahraničných príjmov, a jednak by nebola ohrozená daňová právomoc Rakúska ako taká, ak by v prípade portfóliových dividend z tretích štátov povolilo započítať daň z príjmov právnických osôb vybratú v treťom štáte na zisky použité na tento účel. V rozsahu, v akom daň zaplatená predtým v zahraničí nedosahuje úroveň zaťaženia daňou

122. V tejto súvislosti, v ktorej ide o to, či voľný pohyb kapitálu v prípade portfóliových dividend z tretích štátov prinajmenšom poskytuje možnosť započítania už zaplateného zahraničného zaťaženia daňou z príjmov právnických osôb, by viedlo veľkorysejšie zaobchádzanie napokon späť k otázke, či zníženie príjmov z daní môže odôvodniť odmietnutie započítania. V rozsahu, v akom sa z hľadiska vyváženého rozdelenia daňovej právomoci uplatňuje aj požiadavka vzájomnosti, sa k nej vyjadrim až v rámci preskúmania toho odôvodnenia.

123. Započítanie dane z príjmov právnických osôb splatnej v treťom štáte bez pochybností môže viesť k tomu, že sa znížia vnútroštátne daňové príjmy.

67 — Rozsudky Oy AA, už citovaný v poznámke pod čiarou 66, bod 54; zo 17. septembra 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Zb. s I-8591, bod 82, a z 21. januára 2010, SGI, C-311/08, Zb. s I-487, bod 60.

124. Z ustálenej judikatúry však vyplýva, že zníženie daňových príjmov samo o sebe nemožno považovať za naliehavý dôvod všeobecného záujmu, na ktorý sa možno odvolávať s cieľom odôvodniť opatrenie, ktoré je v zásade v rozpore so základnou slobodou.⁶⁸ Súdny dvor doteraz nechal otvorené, či to platí aj v súvislosti s tretími štátmi.⁶⁹

aj systematicky, a to vynechaním osobitných ustanovení článkov 57 ES a nasledujúcich, obmedziť tento pohyb kapitálu tým, že by sa účastiam z tretích štátov mohli odmietnuť najmä všetky daňové výhody, ktoré sa poskytujú vnútroštátnym účastiam napriek tomu, že sa situácia majiteľov neodlišuje vzhľadom na cieľ právnej úpravy, ktorá je jej základom.

125. Aj keď sa zdá oprávnené spochybňovať účel a zmysel voľného pohybu kapitálu do a z tretích štátov jednostranne zaručeného Európskou úniou, predsa ostane pri tom, že sa členské štáty v článku 56 ods. 1 ES jednoznačne k nemu zaviazali. S týmto jasným prihlásením sa k voľnému pohybu kapitálu do a z tretích štátov by takmer nebolo zlučiteľné, ak by sa pripustili obmedzenia tohto pohybu kapitálu, ktoré vyplývajú z vnútroštátneho daňového práva už len z toho dôvodu, že by sa v opačnom prípade mohli znížiť daňové príjmy. Takéto pochopenie by vo svojom dôsledku znamenalo, že daňové právo bude naopak vyňaté z pôsobnosti ustanovení týkajúcich sa voľného pohybu kapitálu. Umožnilo by sa nielen vo výnimočných prípadoch, ale

126. Odmietnutie uplatniť v prípade portfóliových dividend z tretích štátov metódu započítania nemožno odôvodniť ani znížením daňových príjmov, ani nutnosťou zachovať vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi a tretími štátmi.

ii) Vzájomnosť

127. Rakúska, nemecká holandská a fínska vláda ďalej tvrdia, že povinnosť členských štátov zaobchádzať so spoločnosťami z iného štátu v súvislosti s daňovými výhodami ako s vnútroštátnymi spoločnosťami, spočíva vo vzájomnosti. Vo vzťahu s tretími štátmi naopak táto vzájomnosť chýba. Ak by takáto povinnosť zaobchádzať s dividendami z tretích štátov ako s vnútroštátnymi existovala, obmedzila by sa pozícia členských štátov voči

68 — Rozsudky Manninen, už citovaný v poznámke pod čiarou 16, bod 49; zo 14. septembra 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Zb. s. I-8203, bod 59, a Glaxo Wellcome, už citovaný v poznámke pod čiarou 67, bod 82.

69 — Rozsudok Orange European Smallcap Fund, už citovaný v poznámke pod čiarou 60, bod 95.

tretím štátom na vyjednávaniach o uzavretí dohovoroch o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré majú nielen zabezpečiť vyvážené rozdelenie daňovej právomoci, ale aj slúžiť boju proti čiernej ekonomike a kriminalite.

liberalizáciou by bolo len ťažko zlučiteľné, ak by sa na úrovni odôvodnenia predsa len uznala požiadavka vzájomnosti. Z tohto dôvodu je potrebné zamietnuť aj ďalšie argumenty, ktoré uplatnila rakúska vláda. Pokiaľ ide o neexistenciu nástroja na aproximáciu práva vo vzťahu k tretím štátom, je potrebné poukázať na to, že takýto nástroj síce na úrovni Únie existuje, ale v súvislosti so zdaňovaním účastí vo forme portfólia sa zatiaľ nepoužil.

128. Rakúska vláda okrem toho tvrdí, že pri ochrane daňových príjmov nejde iba o hospodárske motívy, ale skôr o zabezpečenie medzinárodnej daňovej neutrality na vnútornom trhu. Na rozdiel od členských štátov tretie štáty nie sú povinné tolerovať porovnateľnú stratu daňového základu. Okrem toho vo vzťahu k tretím štátom chýbajú mechanizmy na zachovanie finančno-politickej vyváženosti, ako ju stanovuje Zmluva o založení ES, napríklad prostredníctvom možnosti aproximácie práva.

iii) Daňová kontrola

129. Uznanie požiadavky vzájomnosti vo vzťahu k tretím štátom môže byť síce lákavé, ale je v rozpore so znením a systematickou článkov 56 ES a nasl. Členské štáty sa totiž výslovne rozhodli jednostranne liberalizovať pohyb kapitálu z a do tretích štátov a tým sa zriekli vzájomnosti. S jednostrannou

130. Napokon, pokiaľ ide o judikatúrou uznanú nutnosť zabezpečiť účinnosť daňovej kontroly, tak sa v rámci prvej prejudiciálnej otázky⁷⁰ ujasnilo, že vo vzťahu s tretími štátmi sa metóda započítania môže spojiť s požiadavkou dohody o úradnej pomoci s dotknutým tretím štátom, ktorá umožňuje daňovým orgánom členského štátu preskúmať, či boli skutočne splnené podmienky na priznanie daňovej úľavy spočívajúcej v započítaní. V tomto smere ostáva pozícia dotknutého členského štátu pri vyjednávaní nezmenená tým, že podľa článku 56 ods. 1 ES štát môže

⁷⁰ — Pozri bod 92 a nasl. vyššie.

byť povinný v zásade umožniť započítanie zahraničnej dane z príjmov právnických osôb.

právnických osôb zaplatenej v zahraničí v prípade dividend z úcastí na právnických osobách tretích štátov, pokiaľ ide o portfóliové dividendy, zatiaľ čo vnútroštátne portfóliové dividendy sú oslobodené od dane.

131. Nutnosť zabezpečiť účinnosť daňovej kontroly, nemôže v tejto veci slúžiť ako odôvodnenie už z toho dôvodu, že sa podľa KStG portfóliovým dividendám z tretích štátov odmietne započítanie dane z príjmov právnických osôb zaplatenej predtým v zahraničí bez ohľadu na existenciu dohody o úradnej pomoci.

D — O prejudiciálnych otázkach 4, 4.1 a 4.2 vo veci Haribo

c) Návrh

132. Keďže nijaký z uplatniteľných dôvodov nedokáže odôvodniť to, že pre portfóliové dividendy z tretích štátov nie je stanovená možnosť započítania dane z príjmov právnických osôb zaplatenej predtým v zahraničí, dochádza k porušeniu článku 56 ods. 1 ES.

134. V otázkach 4, 4.1 a 4.2 vo veci Haribo sa vnútroštátny súd pýta, či príslušné vnútroštátne orgány alebo súdy majú zamedziť ekonomickému dvojitému zdaneniu portfóliových dividend z tretích štátov, ktoré porušuje článok 56 ods. 1 ES, uplatnením oslobodenia stanoveného pre iné dividendy alebo či v tomto smere postačuje započítanie dane z príjmov právnických osôb zaplatenej predtým v zahraničí. Ďalej sa pýta, či sa príslušná metóda, ktorá sa má zvoliť správnym spôsobom – keďže vnútroštátne právo to nevyžaduje ani v prípade blokačnej minority z tretích štátov – má uplatniť aj vtedy, keď neexistuje úplná úradná pomoc a pomoc pri výkone rozhodnutí.

133. Na tretiu prejudiciálnu otázku vo veci Haribo treba preto odpovedať v tom zmysle, že dochádza k porušeniu článku 56 ods. 1 ES, ak zákon vylučuje započítanie dane z príjmov

135. Odpoveď na tieto otázky vo veľkej miere vyplýva z odpovedí na prvé tri prejudiciálne otázky vo veci Haribo.

136. Z preskúmania druhej prejudiciálnej otázky vysvitlo, že je odôvodnené ponechať metódu oslobodenia pre vnútroštátne dividendy a v prípade zahraničných dividend iba stanoviť možnosť započítať v zahraničí zaplatenú daň z príjmov právnických osôb. To platí dokonca aj v prípade, keď túto daň zaplatenú predtým v zahraničí je možné preukázať len veľmi obtiažne, alebo to vôbec nie je možné preukázať. Z preskúmania tretej prejudiciálnej otázky vysvitlo, že nie je odôvodnené pre dividendy z účasti v tretích štátoch nestanoviť započítanie v zahraničí zaplatenej dane z príjmov právnických osôb, pokiaľ ide o účasti vo forme portfólia, zatiaľ čo vnútroštátne účasti vo forme portfólia sú oslobodené od dane.

137. Z toho vyplýva, že ekonomické dvojité zdanenie portfóliových dividend z tretích štátov, ktoré porušuje článok 56 ods. 1 ES, možno v zásade odstrániť tým, že sa ich majiteľom poskytne možnosť započítať daň z príjmov právnických osôb zaplatenú predtým v zahraničí.

138. Aj tu je potrebné zohľadniť novšiu judikatúru, podľa ktorej je vnútroštátna právna úprava obmedzujúca základné slobody primeraná iba v prípade, že spĺňa požiadavku dosiahnuť ňou sledovaný cieľ koherentným

a systematickým spôsobom.⁷¹ To musí platiť aj pre riešenie, ktoré uplatňujú príslušné vnútroštátne orgány a súdy na odstránenie ekonomického dvojitého zdanenia portfóliových dividend z tretích štátov porušujúceho právo Únie.

139. Ak vnútroštátne právo, ako je v týchto veciach, pre rovnaké portfóliové dividendy z iných štátov v rámci EÚ/EHP stanovuje nielen započítanie dane z príjmov právnických osôb zaplatenej predtým v zahraničí, ale aj uplatnenie podmienenej metódy oslobodenia s prípadným prechodom na metódu započítania, bolo by neprimerané, keďže je to nekoherentné, pre portfóliové dividendy z tretích štátov uplatňovať výlučne metódu započítania.

140. Pokiaľ ide o požiadavku úplnej úradnej pomoci a pomoci pri výkone rozhodnutí, tak sa v rámci odpovede na prvú⁷² prejudiciálnu otázku vo veci Haribo v súvislosti s portfóliovými dividendami zo štátov EHP konštatovalo, že takáto požiadavka je neprimeraná: pomoc pri výkone rozhodnutí nie je potrebná,

71 — Pozri bod 63 a nasl. vyššie.

72 — Pozri bod 89 a nasl. vyššie.

lebo ide o zdanenie právnických osôb so sídlom v tuzemsku, a požiadavka úradnej pomoci nie je koherentná, keďže sa nevyžaduje v prípade medzinárodnej blokačnej minority.

141. Tieto konštatovania možno bez všetkého previesť na portfóliové dividendy z tretích štátov. Pomoc pri výkone rozhodnutí je v tomto prípade takisto nepotrebná ako v prípade portfóliových dividend zo štátov EHP. Naopak je síce odôvodnené podmieniť daňovú úľavu formou podmieneného oslobodenia a/alebo započítania tým, že so štátom, v ktorom má vyplácajúca spoločnosť sídlo, existuje dohoda o úradnej pomoci. Keďže však rakúska právna úprava nestanovuje pre dividendy z blokačnej minority pochádzajúce z tretích štátov takúto požiadavku, bolo by nekoherentné, a tým aj neprimerané, požadovať ju v prípade portfóliových dividend z tretích štátov.

právo pre rovnaké portfóliové dividendy z iných štátov EÚ/EHP stanovuje podmienenú metódu oslobodenia s prípadným prechodom na metódu započítania, bolo by neprimerané, v prípade portfóliových dividend z tretích štátov uplatniť výlučne metódu započítania. Započítanie, resp. podmienené oslobodenie, sa v zásade môže podmieniť tým, že s dotknutým tretím štátom existuje úplná dohoda o úradnej pomoci. Ak ale pre dividendy z blokačnej minority pochádzajúce z tretích štátov, pokiaľ sa im aj prizná iba započítanie alebo podmienené oslobodenie, neplatí požiadavka úradnej pomoci, bolo by neprimerané požadovať ju v prípade portfóliových dividend z tretích štátov.

E — O oboch prejudiciálnych otázkach vo veci Österreichische Salinen

142. Na prejudiciálne otázky 4, 4.1 a 4.2 vo veci Haribo treba preto odpovedať tak, že vnútroštátne orgány alebo súdy môžu odstrániť systematické ekonomické dvojité zdanenie portfóliových dividend z tretích štátov porušujúce článok 56 ods. 1 ES v zásade tým, že ich majiteľom poskytnú možnosť započítať daň z príjmov právnických osôb zaplatenú predtým v zahraničí. Ak však vnútroštátne

143. Svojimi dvomi prejudiciálnymi otázkami vo veci Österreichische Salinen sa vnútroštátny súd pýta, či dochádza k porušeniu článku 56 ods. 1 ES, keď zahraničné portfóliové dividendy v rámci metódy započítania v stratovom roku predsa len napokon

podliehajú dvojitému zdaneniu, keďže redukujú možný prenos strát na nasledujúce roky a započítateľná daň z príjmov právnických osôb a zrážková daň sa tiež nemôže previesť alebo inak zohľadniť, zatiaľ čo sú vnútroštátne portfóliové dividendy vždy oslobodené od dane z príjmov právnických osôb.

dividendy uplatnením metódy započítania bez prenosu započítania v stratovej situácii napokon preda len podliehajú dvojitému zdaneniu. Z tohto pohľadu prejudiciálnym otázkam zjavne nechýba relevantnosť pre rozhodnutie vo veci samej.

146. Obidve prejudiciálne otázky sú preto prípustné.

1. Prípustnosť otázok

144. Rakúska vláda tieto dve prejudiciálne otázky považuje za neprípustné, pretože zjavne nie sú relevantné pre rozhodnutie vo veci samej. Skutočnosť, či sa pre nasledujúci rok má priznať prenos započítania, nie je relevantná pre platobný výmer, ktorým sa vymerala daň z príjmov právnických osôb za rok 2002, ktorý je predmetom konania vo veci samej.

145. Vnútroštátny súd však nechce vedieť iba to, či sa pre roky, ktoré nasledujú po stratom roku 2002, má priznať prenos započítania. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania naopak vyplýva, že spochybňuje rovnocennosť metódy oslobodenia a metódy započítania aj z toho dôvodu, že zahraničné

2. Odpoveď na prejudiciálne otázky

147. Pokiaľ ide o zrážkovú daň uvedenú v prejudiciálnych otázkach, treba pripomenúť, že jej vyberanie nemôže viesť k ekonomickému, ale k právnemu dvojitému zdaneniu. To vzniká tým, že rozličné štáty vykonávajú svoju daňovú právomoc vo vzťahu k majiteľovi podielov – štát, v ktorom má vyplácajúca spoločnosť sídlo formou zrážkovej dane, ktorú zrazí spoločnosť vyplácajúca zisk, a štát, v ktorom má sídlo majiteľ podielov, vo forme dane z príjmov alebo dane z príjmov právnických osôb.

148. Právo Únie vo svojom súčasnom stave neobsahuje všeobecný zákaz právneho

dvojitého zdanenia.⁷³ Z toho vyplýva, že právo Únie nestanovuje ani všeobecnú povinnosť členského štátu, v ktorom je majiteľ podielov usadený, odstrániť takéto právne dvojité zdanenie formou započítania zahraničnej zrážkovej dane⁷⁴. Pokiaľ však právo Únie nevyžaduje započítanie zrážkovej dane, nemôže z toho vyplývať povinnosť odstrániť účinky tohto zdanenia tým, že namiesto započítania v určitom daňovom období – v ktorom z dôvodu stratovej situácie nie je možné predísť dvojitému zdaneniu formou započítania – sa povolí prenos započítania do nasledujúceho roka alebo sa predíde dvojitému zdaneniu iným spôsobom.

149. Prejudiciálne otázky sa preto musia preskúmať iba v súvislosti so započítateľnou daňou z príjmov právnických osôb.

150. Pokiaľ pri vnútroštátnej právnickej osobe v určitom zdaňovacom období dôjde k stratovej situácii a zahraničné dividendy sa v rámci metódy započítania zahrnú do vymeriavacieho základu, znížia sa straty o sumu dividend. Ak vnútroštátne právo, tak ako je

v tejto veci, stanovuje možnosť prenosu strát do nasledujúcich rokov, zníži sa následne aj možný prenos strát v zodpovedajúcom rozsahu. Keďže v nasledujúcom roku, ktorý sa vyznačuje ziskovou situáciou, je možné od zdaniteľných ziskov odpočítať iba straty stratového roku znížené o zahraničné dividendy, objavuje sa opätovne suma týchto dividend vo vymeriavacom základe ziskového roku a dividendy vedú k zodpovedajúco vyššej dani z príjmov právnických osôb.

151. Ak by sa v tomto nasledujúcom roku už nemohla započítať alebo iným spôsobom zohľadniť daň z príjmov právnických osôb zaplatená predtým v zahraničí, ktorá zaťažuje zahraničné dividendy, došlo by predsa len k dvojitému zdaneniu, ktorému sa, ako uvádza vnútroštátny súd, metódou započítania malo práve zamedziť.

152. V prípade vnútroštátnych dividend sa naopak definitívne zamedzí ekonomickému dvojitému zdaneniu. Keďže pre ne platí oslobodenie od dane z príjmov právnických osôb, nezapočítajú sa do vymeriavacieho základu, a v stratových rokoch následne nemôžu viesť k zníženiu straty. Straty tak možno v plnej výške preniesť do nasledujúcich rokov.

73 — Rozsudky zo 14. novembra 2006, Kerckhaert a Morres, C-513/04, Zb. s. I-10967, body 20 až 24, zo 16. júla 2009, Damseaux, C-128/08, Zb. s. I-6823, bod 25 a nasl., a Komisia/Španielsko, už citovaný v poznámke pod čiarou 16, bod 56. V súvislosti s vyberaním zrážkovej dane pri blokačnej minorite ale pozri článok 5 ods. 1 smernice 90/435, už citovaný v poznámke pod čiarou 39.

74 — Pozri rozsudok Damseaux, už citovaný v poznámke pod čiarou 73, bod 32 a nasl.

153. Súhlasím s názorom Hariba, holandskej vlády a Komisie, že takéto znevýhodnenie zahraničných portfóliových dividend nie je zlučiteľné s článkom 56 ods. 1 ES. Uplatnenie metódy započítania na tieto dividendy v stratových rokoch vedie k neprimeranému obmedzeniu voľného pohybu kapitálu, ak súbežne s možnosťou prenosu strát neexistuje aj možnosť zohľadniť zahraničnú daň z príjmov právnických osôb zaplatenú predtým v zahraničí formou prenosu započítania alebo iným spôsobom s cieľom znížiť daň v požadovanej miere.

154. Na podporu svojho názoru, že nie je potrebný prenos započítania resp. daňový úver, sa rakúska vláda opiera o bod 52 rozsudku *Test Claimants in the FII Group Litigation*⁷⁵, podľa ktorého sa daňový úver musí poskytnúť iba do výšky dane z príjmov právnických osôb zaplatenej prijímajúcou spoločnosťou. Ak sa z dôvodu stratovej situácie neplatí vnútroštátna daň, nemusí sa ani započítať zahraničné daňové zaťaženie, resp. poskytnúť daňový úver.

155. Toto tvrdenie ale nezohľadňuje, že Súdny dvor v časti, na ktorú sa odkazuje, iba uviedol, že zamedzenie ekonomickému dvojitému

zdaneniu nemusí ísť tak ďaleko, že členský štát, v ktorom má prijímajúca spoločnosť sídlo, vyplatí príjemcovi nad rámec započítania v zahraničí vybratú vyššiu daň. Tento členský štát nie je povinný znížiť celkové zaťaženie dividendy daňou z príjmov právnických osôb na vnútroštátnu úroveň. Ekonomické dvojité zdanenie sa musí zamedziť iba do výšky vnútroštátnej daňovej úrovne.

156. To sa však nestane v prípade, keď sa v stratovom roku vnútroštátnej prijímajúcej spoločnosti zamietne započítanie, keďže neexistuje vnútroštátne daňové zaťaženie, proti ktorému by sa mohlo započítať, prenos strát sa ale skrúti vo výške zahraničných dividend, a tieto dividendy tak v nasledujúcich rokoch nepriamo podliehajú vnútroštátnej dani z príjmov právnických osôb.

157. V súvislosti so smernicou o materských a dcérskych spoločnostiach⁷⁶ sa Súdny dvor podobnou otázkou už zaoberal. V rozsudku *Cobelfret*⁷⁷, ako aj v uznesení *KBC-Bank*⁷⁸ išlo o belgickú právnu úpravu, ktorá mala za následok zníženie strát materskej spoločnosti vo výške vyplatených dividend, pokiaľ materská spoločnosť v dotknutom zdaňovacom období nedosiahla ďalšie zdaniteľné

⁷⁶ — Už citovaný v poznámke pod čiarou 72.

⁷⁷ — Rozsudok z 12. februára 2009, C-138/07, Zb. s. I-731, body 37 až 45.

⁷⁸ — Uznesenie zo 4. júna 2009, C-439/07 a C-499/07, Zb. s. I-4409, bod 39 a nasl.

⁷⁵ — Už citovaný v poznámke pod čiarou 2.

príjmy. Keďže podľa belgických daňových právnych predpisov bol prenos strát možný, nemohlo mať zníženie prenosných strát materskej spoločnosti, – aj keď ňou poberané dividendy v zdaniteľnom období, počas ktorého sa vyplatili, nepodliehali dani z príjmov právnických osôb – za následok, že sa tieto dividendy nepriamo zdania v neskorších zdaňovacích obdobiach pri materskej spoločnosti, keď bude jej hospodársky výsledok kladný. Súdny dvor konštatoval, že sa v prípade takejto konštelácie nedosiahne cieľ zamedziť ekonomické dvojité zdanenie.

158. Argument rakúskej vlády sa preto musí odmietnuť.

159. Talianska vláda zastáva názor, že nie je možné od začiatku vylúčiť, že sa v rámci skupiny podnikov, ku ktorej patrí spoločnosť prijímajúca dividendy, a spoločnosť, ktorá je nerezidentom a dividendy vypláca, uplatnia praktiky, ktorými sa dividendy prenesú na stratovú spoločnosť s cieľom vyhnúť sa zdaneniu tejto spoločnosti z dôvodu týchto strát a zachovať oslobodenie dividend od dane aj v nasledujúcich rokoch (formou prenosu

započítania). Z rozsudku Glaxo Wellcome⁷⁹ možno analogicky vyvodiť záver, že právna úprava, ktorá, ako je to v tejto veci, nestanovuje prenos započítania, nejde nad rámec toho, čo je potrebné na zachovanie vyváženej rozdeľovania daňových právomocí medzi členskými štátmi a na predchádzanie čisto fiktívnym operáciám bez ekonomickej reality, ktorých jediným cieľom je získanie neoprávnených daňových výhod. V konečnom dôsledku to musí posúdiť vnútroštátny súd.

160. Tento argument nemôže byť v tejto súvislosti správny už len preto, lebo nejde o vyplatenie dividend v rámci skupiny podnikov, ale o dividendy z účasti vo forme portfólia, ktoré drží vnútroštátny investičný fond prostredníctvom spoluvlastníctva s ďalšími akcionármi. Čisto fiktívne operácie v rámci skupiny podnikov, ktoré uviedla talianska vláda, sa v tejto veci zdajú vylúčené.

161. Na záver by som pre ujasnenie rada poukázala na skutočnosť, že uvedené úvahy platia bez rozdielu tak pre portfóliové dividendy zo štátov EÚ/EHP, ako aj pre portfóliové dividendy z tretích štátov. Ako vyplýva z odpovede na tretiu prejudiciálnu otázku vo veci Haribo, v prípade portfóliových dividend z tretích štátov sa musí prinajmenšom poskytnúť možnosť započítania, ak sa v prípade vnútroštátnych portfóliových dividend

79 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 67.

zamedzí ekonomickému dvojitému zdaneniu prostredníctvom oslobodenia. V stratových situáciách prijímajúcej spoločnosti existuje teda problematika, ktorá je v tejto veci prejednávaná, nezávisle od presného pôvodu zahraničnej portfóliovej dividendy.

162. Na obidve prejudiciálne otázky vo veci Österreichische Salinen treba

preto odpovedať v tom zmysle, že článok 56 ods. 1 ES je porušený vtedy, keď zahraničné portfóliové dividendy v rámci metódy započítania v stratovom roku predať len podliehajú dvojitému zdaneniu, keďže redukujú možný prenos strát do nasledujúcich rokov a započítateľná daň z príjmov právnických osôb a zrážková daň sa tiež nemôže previesť alebo inak zohľadniť, zatiaľ čo vnútroštátne portfóliové dividendy sú vždy oslobodené od dane z príjmov právnických osôb.

V — Návrh

163. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, vo veci C-436/08 (Haribo) takto:

- „1. K porušeniu článku 56 ods. 1 ES nedochádza vtedy, ak vnútroštátne právnické osoby musia pravidelne platiť daň z príjmov právnických osôb za portfóliové dividendy z iných štátov EÚ/EHP, pretože je pre nich veľmi obtiažne, ba priam nemožné predložiť údaje o dani z príjmov právnických osôb zaplatenej predtým

v zahraničí požadované pre oslobodenie alebo prinajmenšom pre započítanie, zatiaľ čo vnútroštátne portfóliové dividendy sú vždy oslobodené.

2. K porušeniu článku 56 ods. 1 ES dochádza vtedy, ak sú portfóliové dividendy zo štátu EHP, ktorý nie je členom Európskej únie, oslobodené od dane z príjmov právnických osôb iba v prípade existencie dohody o vzájomnej úradnej pomoci a pomoci pri výkone rozhodnutí napriek tomu, že sa to pri dividendách z medzinárodnej blokačnej minority nevyžaduje.

3. K porušeniu článku 56 ods. 1 ES dochádza vtedy, ak zákon vylučuje započítanie dane z príjmov právnických osôb zaplatenej v zahraničí v prípade dividend z účasti na právnických osobách tretích štátov, pokiaľ ide o portfóliové dividendy, zatiaľ čo vnútroštátne portfóliové dividendy sú oslobodené od dane.

4. Vnútroštátne orgány alebo sudy môžu odstrániť systematické ekonomické dvojité zdanenie portfóliových dividend z tretích štátov porušujúce článok 56 ods. 1 ES v zásade tým, že ich majiteľom poskytnú možnosť započítať daň z príjmov právnických osôb zaplatenú predtým v zahraničí. Ak však vnútroštátne právo pre rovnaké portfóliové dividendy z iných štátov EÚ/EHP stanovuje podmienenú metódu oslobodenia s prípadným prechodom na metódu započítania, bolo by neprimerané, aby sa v prípade portfóliových dividend z tretích štátov uplatnila výlučne metóda započítania. Započítanie, resp. podmienené oslobodenie, sa v zásade môže podmieniť tým, že s dotknutým tretím štátom existuje úplná dohoda o úradnej pomoci. Ak ale pre dividendy z blokačnej minority pochádzajúce z tretích štátov – pokiaľ sa im aj prizná iba započítanie alebo podmienené

oslobodenie – neplatí požiadavka úradnej pomoci, bolo by neprimerané, požadovať ju v prípade portfóliových dividend z tretích štátov.“

164. Ďalej navrhujem na prejudiciálne otázky, ktoré podal Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, vo veci C-437/08 (Österreichische Salinen) odpovedať takto:

K porušeniu článku 56 ods. 1 ES dochádza vtedy, keď zahraničné portfóliové dividendy v rámci metódy započítania v stratovom roku predsa len napokon podliehajú dvojitému zdaneniu, keďže redukujú možný prenos strát do nasledujúcich rokov a započítateľná daň z príjmov právnických osôb a zrážková daň sa tiež nemôže previesť alebo inak zohľadniť, zatiaľ čo vnútroštátne portfóliové dividendy sú vždy oslobodené od dane z príjmov právnických osôb.