



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
NILO JÄÄSKINEN
prednesené 16. januára 2014¹

Spojené veci C-24/12 a C-27/12

X BV a TBG Limited

[návrhy na začatie prejudiciálneho konania, ktoré podal Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko)]

„Článok 63 ZFEÚ — Územný rozsah voľného pohybu kapitálu — Pohyb kapitálu z členského štátu do zámorskej krajiny a na zámorské územie (ZKÚ) tohto členského štátu — Pojem tretia krajina podľa článku 63 ZFEÚ — Článok 64 ods. 1 ZFEÚ — Klausula ‚standstill‘ — Obmedzenia existujúce k 31. decembru 1993“

I – Úvod

1. Podľa článku 56 ods. 1 ES, z ktorého sa stal článok 63 ods. 1 ZFEÚ, má voľný pohyb kapitálu v práve EÚ účinky nielen medzi členskými štátmi, ale aj vo vzťahu k tretím krajinám. Žiadna zo základných slobôd podľa Zmlúv sa však nevzťahuje na situácie, ktoré majú výlučne vnútorný charakter pre konkrétny členský štát. Vzniká preto zaujímavá otázka, či údajné diskriminačné zdaňovanie dividend vyplatených spoločnosťou sídliacou v členskom štáte akcionárovi sídliacomu na území toho istého členského štátu, ktoré však nie je súčasťou Európskej únie, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu do tretej krajiny v zmysle článku 56 ods. 1 ES, alebo má transakcia takéhoto druhu výlučne vnútorný charakter pre dotknutý členský štát. Ak pôjde o druhý prípad, článok 56 ods. 1 ES sa neuplatní.

2. Spojené veci X BV (C-24/12) a TBG Limited (C-27/12) sa týkajú údajne diskriminačných predpisov o zrážaní dane vzťahujúcich sa na vyplácanie podielových dividend v Holandsku s tým, že dividendy vyplácané spoločnostiam so sídlom na Holandských Antilách podliehajú odlišnému zaobchádzaniu ako tie, ktoré boli prijaté spoločnosťami so sídlom v Holandsku.

3. Hoge Raad der Nederlanden (holandský Najvyšší súd) položil Súdnemu dvoru tri prejudiciálne otázky týkajúce sa právneho postavenia Holandských Antíl vo vzťahu k Holandsku na účely voľného pohybu kapitálu medzi Európskou úniou a tretími krajinami.

4. Konkrétnejšie, Hoge Raad chce zistiť, či pohyby kapitálu z Holandska na Holandské Antily patria do vecnej pôsobnosti článku 56 ods. 1 ES, alebo má táto vec výlučne vnútorný charakter. Ak sa článok 56 ods. 1 uplatní, Hoge Raad by uvítal usmernenie v prístupe, ktorý sa má zvoliť vo vzťahu ku klauzule „standstill“ stanovenej v článku 57 ES (článok 64 ZFEÚ).

¹ — Jazyk prednesu: angličtina.

5. Problém tu spočíva v identifikácii príslušného právneho rámca. Malo by sa pri rozhodovaní o tom, či došlo k nárastu obmedzenia, ktoré existovalo k 31. decembru 1993, zohľadniť len zvýšenie zrážkovej dane v Holandsku, alebo by mal vnútroštátny súd tiež zväziť súčasné oslobodenie od dane priznávanej Holandskými Antilami? Ak platí druhý predpoklad, mali by sa brať do úvahy aj skoršie vykonávacie opatrenia Holandských Antíl („rozhodovacia prax Holandských Antíl“), ktoré znižujú skutočnú daňovú sadzbu na individuálnom základe?

6. Predmetné veci teda Súdnemu dvoru poskytujú príležitosť vychádzať z rozsudku *Prunus a Polonium*², pokiaľ ide o uplatniteľnosť článku 63 ods. 1 ZFEÚ na pohyby kapitálu medzi členskými štátmi a zámorskými krajinami a územiami (ďalej len „ZKÚ“) podľa štvrtej časti ZFEÚ. Zahŕňa tiež posúdenie rozhodnutia Rady 2001/822/ES z 27. novembra 2001 o pridružení zámorských krajín a území k Európskemu spoločenstvu³ a toho, či je, alebo nie je podstatné pre rozhodovanie o sporoch tohto charakteru. Prejednávané veci sa však od vecí *Prunus* odlišujú v tom, že Holandské Antily patria Holandsku („jeho vlastná ZKÚ“), zatiaľ čo vec *Prunus* sa týkala pohybu kapitálu medzi Francúzskom a Britskými Panenskými ostrovmi.

II – Vnútroštátny ústavný a právny rámec, skutkové okolnosti, konanie a prejudiciálne otázky

A – Ústavnoprávny rámec

7. V rokoch 2005 a 2006, v čase relevantnom pre konanie vo veci samej, Holandské kráľovstvo tvorili tri subjekty, z ktorých každý mal svoju ústavu a zriaďoval vlastné inštitúcie. Boli to Holandsko (predtým Holandsko a Nová Guinea), Holandské Antily a Aruba.⁴

8. Ústavnoprávny vzťah medzi týmito troma subjektmi bol stanovený v Statuut voor het koninkrijk der Nederlanden (Charta Holandského kráľovstva v znení neskorších predpisov) z roku 1954⁵. Rozhodnutia vo záležitostiach kráľovstva prijímala Rada ministrov kráľovstva (De raad van ministers van het Koninkrijk), ktorá sa do 10. októbra 2010 skladala z členov Rady ministrov Holandska a zároveň zo splnomocnených ministrov z Holandských Antíl a Aruby.⁶

9. Okrem otázok, ktoré sú v Charte Holandského kráľovstva vyhradené ako záležitosti kráľovstva, sa konsenzuálna právna úprava môže prijímať v súlade s článkom 38 charty, pokiaľ ide o iné veci.

B – Právny rámec

10. Daňové vzťahy medzi týmito troma subjektmi upravoval *Belastingregeling voor het Koninkrijk* (Daňový poriadok pre Holandské kráľovstvo, ďalej len „BRK“), konsenzuálny právny predpis schválený Radou ministrov kráľovstva a následne prijatý v rámci bežného legislatívneho procesu Holandského kráľovstva. Každý z troch štátnych subjektov Holandského kráľovstva vykonával vlastnú daňovú právomoc v medziach stanovených BRK.

2 — Rozsudok z 5. mája 2011, C-384/09, Zb. s. I-3319.

3 — Ú. v. ES L 314, s. 1; Mím. vyd. 11/038, s. 319 (ďalej len „rozhodnutie o ZKÚ“). Treba upozorniť na to, že rozhodnutie o ZKÚ bolo zrušené článkom 98 rozhodnutia Rady 2013/755/EÚ z 25. novembra 2013 o pridružení zámorských krajín a území k Európskej únii („rozhodnutie o pridružení zámoria“), Ú. v. EÚ L 344, s. 1. Rozhodnutie Rady 2013/755/EÚ nadobudlo účinnosť 1. januára 2014. Prejednávanú vec preto *ratione temporis* upravuje rozhodnutie 2001/822/ES.

4 — Pozri bod 26 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Tizzano v spoločných návrhoch vo veciach Španielsko/Spojené kráľovstvo (C-145/04) a *Eman a Sevinger* (C-300/04), Zb. s. I-7917, a jeho stanovisko nazvané „Ústavné zriadenie Holandského kráľovstva“.

5 — *Zbierka zákonov a iných právnych predpisov*, 1954, č. 503, v znení kráľovského zákona zo 7. septembra 1998 (*Zbierka zákonov a iných právnych predpisov*, 1998, č. 579). [Rijkswet van 28 oktober 1954 (Stb. 503; PB 121) houdende aanvaarding van een Statuut voor het Koninkrijk der Nederlanden, zoals gewijzigd bij de rijkswet van 7 september 1998 (Stb. 579; PB 1999, 22)].

6 — Holandské Antily boli rozdelené 10. októbra 2010 na dve nové krajiny, Curaçao a St Maarten, zatiaľ čo ostrovy Bonaire, Saba a Sint Eustatius sa dostali pod priamu vládu Holandska.

11. Až do 1. januára 2002, vrátane obdobia plynúceho od roku 1993, sa na dividendy vyplácané spoločnosti so sídlom na Holandských Antilách spoločnosťou so sídlom v Holandsku uplatňovala podľa článku 11 ods. 3 BRK sadzba zrážkovej dane vo výške 7,5 alebo 5 %. Naproti tomu na Holandských Antilách sa podľa článkov 8 A, 8 B, 14 a 14 A (pôvodného) Landsverordening op de winstbelasting (krajinské nariadenie o dani z príjmu) vyberala daň z príjmu vo výške minimálne 2,4 až 3 % alebo v maximálnej sadzbe vo výške 5,5 %. Ak sa nebrala do úvahy rozhodovacia prax Holandských Antíl týkajúca sa vyberania dane z príjmu na Holandských Antilách, výsledné celkové daňové zaťaženie z podielových dividend bolo približne 10%.⁷ Treba dodať, že dividendy vyplácané spoločnostiam so sídlom v Holandsku sú oslobodené od dane podľa Wet op de dividendbelasting 1965 (zákon z roku 1965 o dani z dividend).

12. Článok 11 ods. 3 BRK bol však zmenený od 1. januára 2002. Odvtedy podliehali dividendy vyplácané z Holandska spoločnosti so sídlom na Holandských Antilách novej sadzbe zrážkovej dane vo výške 8,3 %. Takisto od roku 2002 boli dividendy vyplácané z podielov (25 % vydaných akcií) v dcérskych spoločnostiach so sídlom v Holandsku úplne oslobodené od dane z príjmu na Holandských Antilách. Výsledkom bolo, že skutočná daňová záťaž z podielových dividend bola odvtedy rovnaká ako zrážková daň vo výške 8,3 %.

C – Skutkové okolnosti a konanie vo veci samej

13. Spoločnosť X BV je založená podľa holandského práva a má sídlo v Holandsku. Zaoberá sa medzinárodnou námornou prepravou tovaru. Majiteľkou všetkých akcií spoločnosti X BV je Stichting A. Majiteľkou vydaných listinných akcií je spoločnosť B NV, ktorej sídlo je na Holandských Antilách. Dňa 27. júna 2005 spoločnosť X BV vyplatila dividendu, ale v súlade s článkom 11 ods. 3 BRK z nej bolo zrazených 8,3 % ako daň z dividend.

14. Hollandsch-Amerikaansche Beleggingsmaatschappij Holland-American Investment Corporation NV (ďalej len „HAIC“)⁸ bola verejnou akciovou spoločnosťou založenou podľa holandského práva, ktorej jedinou akcionárkou bola spoločnosť TBG Holding NV založená podľa práva Holandských Antíl. Dňa 1. septembra 2006 spoločnosť HAIC vyplatila dividendu spoločnosti TBG, ale v súlade s článkom 11 ods. 3 BRK z nej bolo zrazených 8,3 % ako daň z dividend.

15. TBG Limited aj X BV podali námietky proti plateniu tejto dane z dividend a žiadali jej vrátenie. Príslušný holandský daňový úrad ich námietky zamietol. Na Rechtbank te Haarlem (Okresný súd v Haarleme) boli podané odvolania, ale boli vyhlásené za nedôvodné.

16. V dôsledku toho bolo podané odvolanie na Gerechtshof te Amsterdam (Odvolací súd v Amsterdame), ale ten rozhodnutia Rechtbank potvrdil. Gerechtshof zastával názor, že článok 56 ES sa neuplatňuje vo všeobecnom zmysle na ZKÚ. Okrem toho vzhľadom na rozhodnutie o ZKÚ sa mal vzťah medzi Holandskom a Holandskými Antilami považovať z hľadiska Európskeho spoločenstva za „vnútorný vzťah“. Na základe toho sa spor riadil výhradne holandským právom.

17. Následne boli podané odvolania na Hoge Raad, ktorý rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Možno na účely článku 56 ES (teraz článok 63 ZFEÚ) považovať vlastnú ZKÚ za tretí štát, aby sa v rámci pohybu kapitálu medzi členským štátom a vlastnou ZKÚ bolo možné odvolať na článok 56 ES?

⁷ – V dôsledku týchto jednotlivých opatrení sa mohlo stať, že pred 1. januárom 2002 – vrátane roka 1993 – bola skutočná daňová povinnosť v prípade dividend prijatých holandskoantilskou spoločnosťou od dcérskej spoločnosti so sídlom v Holandsku podstatne nižšia než 8,3 %.

⁸ – Podľa súdneho spisu sa TBG Holding NV v roku 2009 premiestnila z Curaçaa na Maltu a zmenila sa na TBG Limited, spoločnosť s ručením obmedzeným spravujúcu sa maltským právom. Spoločnosť HAIC sa s ňou potom zlúčila a prestala právne existovať. Následne spoločnosť TBG Limited prevzala nároky tak spoločnosti TBG BV, ako aj spoločnosti HAIC, pokiaľ ide o zrážkovú daň, ktorá bola zaplatená.

2. a) V prípade kladnej odpovede na prvú otázku: Je pri odpovedi na otázku, či na účely článku 57 ods. 1 ES (teraz článku 64 ods. 1 ZFEÚ) ide o zvýšenie, v predmetnom prípade – v ktorom sa zrážková daň z podielových dividend, ktorú dcérska spoločnosť so sídlom v Holandsku vypláca svojej holdingovej spoločnosti so sídlom na Holandských Antilách, zvýšila od 1. januára 2002 v porovnaní s rokom 1993 zo 7,5, resp. 5 % na 8,3 % –, relevantné výlučne zvýšenie holandskej zrážkovej dane, alebo treba vziať do úvahy aj to, že daňové úrady Holandských Antíl – v súvislosti so zvýšením holandskej zrážkovej dane – od 1. januára 2002 oslobodili od dane podielové dividendy, ktoré vypláca dcérska spoločnosť so sídlom v Holandsku, zatiaľ čo predtým boli tieto dividendy pripočítané k zdaniteľnému zisku s daňovou sadzbou 2,4 až 3 %, resp. 5 %?
- b) Treba v prípade, ak je relevantné aj zníženie dane z dividend na Holandských Antilách, ktoré bolo spôsobené zavedením oslobodenia od dane uvedeným v druhej otázke písm. a), zohľadniť aj vykonávacie predpisy Holandských Antíl, v predmetnom prípade rozhodovaciu prax Holandských Antíl, ktorá možno viedla k tomu, že skutočne splatná daň z dividend vyplácaných dcérskou spoločnosťou so sídlom v Holandsku bola pred 1. januárom 2002 – vrátane roka 1993 – oveľa nižšia než 8,3 %?“

18. Dňa 27. februára 2012 boli veci C-24/12 a C-27/12 spojené uznesením predsedu Súdneho dvora. Písomné pripomienky predložili TBG Limited, holandská vláda, vláda Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska a Komisia. Všetky sa zúčastnili na pojednávaní, ktoré sa konalo 23. októbra 2013.

III – Úvodné poznámky

19. Na začiatku je dôležité si uvedomiť, že relevantné skutkové okolnosti veci samej nastali predtým, ako nadobudla účinnosť Lisabonská zmluva. Kľúčové dátumy, keď bola daň z dividend zrazená, boli pre spoločnosť XBV 27. júna 2005 a pre spoločnosť TBG Limited 1. septembra 2006, zatiaľ čo Lisabonská zmluva nadobudla účinnosť 1. decembra 2009. Preto sú príslušnými zmluvnými ustanoveniami ustanovenia Zmluvy o ES, a nie Zmluvy o FEÚ.

20. Aj keď sa nezdá, že by to malo podstatný význam, pokiaľ ide o ustanovenia týkajúce sa voľného pohybu kapitálu, Lisabonská zmluva do istej miery zmenila ustanovenia o rozsahu pôsobnosti Zmlúv.

21. Členské štáty, na ktoré „sa Zmluvy vzťahujú“, sú teraz stanovené v článku 52 ods. 1 ZEÚ, zatiaľ čo v minulosti boli uvedené v článku 299 ods. 1 ES⁹. Pred článkom 52 ods. 1 Zmluva o EÚ neobsahovala ustanovenia o svojej územnej pôsobnosti. Z tohto dôvodu nebolo jasné, či boli ustanovenia o spoločnej zahraničnej a bezpečnostnej politike a policajnej a súdnej spolupráci v trestných veciach v súlade s článkom 29 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve¹⁰ uplatniteľné na celom území členských štátov, alebo či sa Zmluva o EÚ vzťahovala len na územie, na ktoré sa vzťahovala Zmluva o ES v súlade s článkom 299 ES.¹¹

22. Článok 52 ods. 1 EÚ, samozrejme, zahŕňa „Holandské kráľovstvo“. Podrobné pravidlá, ktorými sa riadi územná pôsobnosť Zmlúv, sú uvedené v článku 355 ZFEÚ, zodpovedajúcim pôvodnému článku 299 ods. 2 prvému pododseku a článku 299 ods. 3 až 6 ES. Holandské Antily, hoci sú súčasťou Holandského kráľovstva, sú z územnej pôsobnosti Zmlúv vyňaté.

9 – Teraz zrušený.

10 – Vypracovaný vo Viedni 23. mája 1969. Tento dohovor vstúpil do platnosti 27. januára 1980. *Zbierka zmlúv Organizácie Spojených národov*, zv. 1155, s. 331.

11 – Prvý výklad obhajovala fínska vláda v priebehu prístupových rokovaní, zatiaľ čo napríklad Stapper (porov. STAPPER, V.: *Europäische Mikrostaaten und Autonome Territorien in der EG*. Baden-Baden: Nomos Verlag, 1999, s. 17 – 18) obhajuje druhú alternatívu.

23. Uvedené vyplýva z článku 299 ods. 3 ES, teraz článku 355 ods. 2 ZFEÚ, a z prílohy II týchto dvoch zmlúv. Príloha II Zmluvy o ES s názvom „Zámorské krajiny a územia, na ktoré sa vzťahujú ustanovenia štvrtej časti tejto zmluvy“ zahŕňa Holandské Antily. Vláda Holandského kráľovstva prostredníctvom Protokolu o uplatňovaní Zmluvy o založení Európskeho hospodárskeho spoločenstva na neeurópske časti Holandského kráľovstva z 25. marca 1957 ratifikovala Zmluvu v mene kráľovstva iba v Európe a Holandskej Novej Guinei.¹²

24. Podľa článku 182 ES (teraz článok 198 ZFEÚ) je cieľom pridruženia podporovať hospodársky a sociálny rozvoj ZKÚ a nadviazať úzke hospodárske vzťahy medzi nimi a Spoločenstvom ako celkom. Článok 183 ods. 1 ES (teraz článok 199 ZFEÚ) stanovuje, že členské štáty uplatňujú pri obchodných stykoch s týmito krajinami a územiai rovnaké zaobchádzanie ako to, na ktorom sa v zmysle tejto zmluvy vzájomne dohodli.

25. V súlade s článkom 187 ES (teraz článok 203 ZFEÚ) prijala Rada viaceré rozhodnutia, ktorými sa určili podrobné ustanovenia a postupy týkajúce sa pridruženia ZKÚ k Spoločenstvu. Rozhodnutie o ZKÚ, ako sa spomína v bode 6 týchto návrhov, je jedným z tohto radu rozhodnutí, ktoré je na spor vo veci samej uplatniteľné *ratione temporis*.

26. Z uvedeného dôvodu Holandské Antily bez ohľadu na ich postavenie či už v rámci holandského ústavného práva, alebo medzinárodného práva verejného, pokiaľ ide o právo EÚ, neboli súčasťou Európskeho hospodárskeho spoločenstva na začiatku a nie sú súčasťou Európskej únie v súčasnosti.

27. S výnimkou výslovného odkazu sa všeobecné ustanovenia Zmluvy o EÚ a Zmluvy o ZFEÚ nevzťahujú na ZKÚ,¹³ ktoré zjavne zahŕňajú Holandské Antily. Súdny dvor uviedol, že na ZKÚ „sa teda vzťahujú ustanovenia práva Únie analogicky ako na členské štáty, len ak je takéto stotožnenie ZKÚ s členskými štátmi *výslovne* stanovené v práve Únie“¹⁴. Toto je východiskový bod, na základe ktorého možno posúdiť, či sa Holandské Antily považujú za tretiu krajinu podľa článku 56 ES.

28. Ďalej, hoci Súdny dvor ešte nerozhodol o tom, či sa na pohyb kapitálu z členského štátu do jednej z jeho vlastných ZKÚ vzťahuje článok 56 ods. 1 ES, už rozhodol o výklade rozhodnutia o ZKÚ v kontexte iných vzťahov medzi Holandskom a Holandskými Antilami.¹⁵ *A priori* teda neexistuje žiadny dôvod, prečo by mal byť spor zahŕňajúci vlastnú ZKÚ členského štátu odlišný od sporu medzi členským štátom a ktoroukoľvek ZKÚ.

29. Tento názor ilustrujú dva príklady. V jednej veci Súdny dvor rozhodol, že loď, ktorá bola premiestnená z Holandských Antíl do Holandska, sa musela považovať za vstupujúcu do Spoločenstva na účely článku 7 ods. 1 šiestej smernice o DPH.¹⁶ V ďalšej veci sa rozhodlo, že ustanovenia kapitoly III smernice Rady 92/46/EHS zo 16. júna 1992, ktorou sa stanovujú hygienické predpisy pre výrobu surového mlieka, tepelne ošetrovaného mlieka a mliečnych výrobkov a ich uvádzanie na trh¹⁷ a ktorá stanovila hygienické predpisy pre dovoz mliečnych výrobkov z tretích krajín, sa majú vykladať tak, že sa uplatňujú na uvádzanie výrobkov z takých ZKÚ, ako sú Holandské Antily, na trh Spoločenstva.¹⁸

12 — Rozsudok z 28. januára 1999, van der Kooy (C-181/97, Zb. s. I-483, bod 4).

13 — Rozsudky z 20. júna 1991, Leplat (C-260/90, Zb. s. I-643, bod 10), a van der Kooy (už citovaný, bod 37).

14 — Rozsudok Prunus (už citovaný, bod 29). Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

15 — Pozri napr. rozsudky z 21. septembra 1999, DADI a Douane-Agenten (C-106/97, Zb. s. I-5983), van der Kooy (už citovaný).

16 — Rozsudok van der Kooy (už citovaný, bod 42).

17 — Ú. v. ES L 268, s. 1; Mim. vyd. 03/013, s. 103.

18 — Rozsudok DADI a Douane-Agenten (už citovaný, bod 46).

30. Vzťahy medzi Holandskom a Holandskými Antilami sa teda riadia v prvom rade osobitnými dojednaniaми pre pridruženie stanovenými vo štvrtej časti ZFEÚ, ako sa uvádza v článku 299 ods. 3 ES, keďže Holandské Antily sú uvedené v prílohe II.¹⁹ To znamená, že rozhodnutie o ZKÚ a akékoľvek ustanovenia Zmlúv, ktoré sú relevantné pre jeho výklad, upravujú vzťah medzi Holandskými Antilami a Európskou úniou ako celkom,²⁰ aj keď vznikne spor týkajúci sa vzťahov medzi ňou a Holandskom.

31. Ako som však už spomínal, s výnimkou výslovného odkazu sa všeobecné ustanovenia Zmlúv na ZKÚ nevzťahujú,²¹ ale to nebráni uplatneniu predpisov o voľnom pohybe kapitálu na Holandské Antily. Je to tak preto, lebo podľa článku 56 ES sú obmedzenia pohybu kapitálu zakázané nielen medzi členskými štátmi, ale aj medzi „členskými štátmi a tretími krajinami“.

IV – Analýza

A – Odpoveď na prvú otázku

32. Prvá otázka sa týka pohybu kapitálu medzi členským štátom a jeho vlastnou ZKÚ. Odpoveď sa musí hľadať v prvom rade na základe výkladu rozhodnutia o ZKÚ, ktoré implementuje osobitný režim Únie vyžadovaný Zmluvou o ES a Zmluvou o FEÚ uplatniteľný na všetky ZKÚ. Rozhodnutie o ZKÚ je teda *lex specialis*, ktorý má mať prednosť pred predpismi Únie, ktoré sú s ním v potenciálnom rozpore. Ako však uviedol generálny advokát Cruz Villalón vo veci Prunus, to neznamená, že ide o výhradný prameň práva, z ktorého je Súdny dvor oprávnený čerpať, akoby rozhodnutie o ZKÚ a štvrtá časť Zmluvy o ES existovali v akomsi právnom vákuu. Do úvahy sa musia vziať aj ustanovenia Zmlúv, ktoré sú relevantné pre oba z nich a všeobecnejšie na vyriešenie sporu.²²

33. Na druhom mieste je potrebné si uvedomiť, ako na to poukázal generálny advokát Cruz Villalón vo veci Prunus, že Súdny dvor zaobchádzal so ZKÚ v určitých situáciách ako s tretími krajinami a v iných zase ako s bežnými územiami členských štátov, ako sa stanovuje v článku 299 ods. 1 ES.²³ Hoci teda Súdny dvor vo dvoch stanoviskách týkajúcich sa medzinárodných dohôd uviedol, že ZKÚ nepatria do pôsobnosti práva EÚ, a preto „sa nachádzajú voči Spoločenstvu v rovnakej situácii ako tretie krajiny“²⁴, je potrebné uvažovať o tom, ktorý z týchto dvoch prístupov je vhodnejší na účely výkladu ustanovenia o „tretej krajine“ v článku 56 ods. 1 ES.

19 — Holandské Antily pôvodne neboli na zozname mimoeurópskych krajín a území, na ktorých pridružení sa členské štáty dohodli. Boli tam zaradené až Dohovorom 64/533/EHS z 13. novembra 1962, ktorým sa mení Zmluva o založení Európskeho hospodárskeho spoločenstva [neoficiálny preklad] (Ú. v. ES 1964, 150, s. 2414), aby sa vzťah stanovený vo štvrtej časti Zmluvy uplatňoval na Holandské Antily. Pozri rozsudok DADI a Douane-Agenten (už citovaný, bod 13).

20 — Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Cruz Villalón v už citovanej veci Prunus, body 33 až 35.

21 — Rozsudky van der Kooy (už citovaný, bod 37) a Leplat (už citovaný, bod 10).

22 — Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Cruz Villalón v už citovanej veci Prunus, body 33 až 35.

23 — V bodoch 36 až 38. V bodoch 37 a 38 generálny advokát poukazuje na to, že v rozsudkoch z 12. decembra 1990, Kaefer a Procacci (C-100/89 a C-101/89, Zb. s. I-4647), z 12. septembra 2006, Eman a Sevinger (C-300/04, Zb. s. I-8055), a zo 7. septembra 2006, N (C-470/04, Zb. s. I-7409), Súdny dvor zaujal postoj, v zmysle ktorého sa s dotknutými ZKÚ zaobchádzalo ako s územím patriacim do Európskej únie, zatiaľ čo v rozsudkoch van der Kooy a DADI a Douane-Agenten (už citovaných) a v stanoviskách 1/78 zo 4. októbra 1979 (Zb. s. 2871) a 1/94 z 15. novembra 1994 (Zb. s. I-5267) Súdny dvor rozhodol, že ZKÚ vyžadujú zaobchádzanie ekvivalentné tomu, aké sa uplatňuje voči tretej krajine.

24 — Už citované stanoviská 1/78, bod 61, a 1/94, bod 17.

34. V tejto súvislosti je, samozrejme, potrebné mať na pamäti, že klasifikácia vlastnej ZKÚ členského štátu ako tretej krajiny povedie k *uplatniteľnosti* článku 56 ods. 1 ES a *nie*, ako je to v prípade ďalších základných slobôd, k jeho *vylúčeniu* z rozsahu pôsobnosti slobody. Ak by však Súdny dvor dospel k záveru, že vzťahy medzi Holandskom a Holandskými Antilami predstavujú, pokiaľ ide o právo EÚ, výlučne vnútorný vzťah, potom by predmetná vec nepatrla do pôsobnosti Zmluvy, a teda ani základných slobôd.²⁵

35. Podotýkam tiež, že posledná časť bodu 6 preambuly rozhodnutia o ZKÚ uvádza, že ZKÚ „musia vyhovovať povinnostiam ukladaným tretím krajinám pokiaľ ide o obchod, najmä pravidlám pôvodu, zdravia a normám týkajúcim sa zdravia rastlín a bezpečnostným opatreniam“²⁶. To zodpovedá záveru, ktorý prijal generálny advokát Cruz Villalón vo veci Prunus, že „ak nič nie je stanovené“ v tom zmysle, že neexistuje žiadne osobitné pravidlo v rozhodnutí o ZKÚ upravujúce príslušnú situáciu, „všeobecná sloboda stanovená v Zmluve, ktorá veľmi špecificky dopadá na všetky tretie krajiny bez výnimky, sa musí tiež uplatňovať na ZKÚ“.²⁷

36. Odpoveď na prvú otázku je preto potrebné hľadať v prvom rade na základe rozhodnutia o ZKÚ ako *lex specialis*. Podľa môjho názoru je však nesprávne tvrdenie Spojeného kráľovstva, že predmetná vec sa riadi článkom 47 ods. 1 písm. b) rozhodnutia o ZKÚ, a preto sa uplatní ustanovenie o financovaní prevodom výnosov z budúcich daní v článku 55 rozhodnutia o ZKÚ.²⁸

37. Podľa môjho názoru sa článok 47 ods. 1 písm. b) rozhodnutia o ZKÚ predovšetkým, hoci nie výlučne, týka ochrany a podpory prílevu investícií do ZKÚ z členských štátov, a nie naopak. Toto je jediný výklad, ktorý je v súlade s cieľmi politiky uvedenými v článkoch 182 ES a 183 ES, a najmä s podporou hospodárskeho a sociálneho rozvoja ZKÚ. Tento výklad podporuje aj legislatívna história samotného článku 47 ods. 1 písm. b) rozhodnutia o ZKÚ.²⁹ Popri podpore investícií z Európskej únie do ZKÚ článok 47 rozhodnutia o ZKÚ chráni aj návrat výnosov, ktoré z nich plynú.

25 — Existujú však okolnosti, za ktorých sú spory týkajúce sa výlučne vnútorných vzťahov pred Súdnym dvorom prípustné. Pozri napr. rozsudok z 8. mája 2013, Libert a i. (C-197/11 a C-203/11, body 32 až 36).

26 — Pozri tiež rozsudok DADI a Douane-Agenten (už citovaný).

27 — V bode 57 už citovaných návrhov vo veci Prunus.

28 — Článok 47 ods. 1 rozhodnutia o ZKÚ uvádza pod nadpisom „Bežné platby a pohyby kapitálu“ toto:

„1. Bez dopadu na odsek 2:

- a) Členské štáty a orgány ZKÚ neuložia obmedzenia na žiadne platby vo voľne prevoditeľnej mene na bežný účet platobnej bilancie medzi rezidentmi spoločenstva a ZKÚ;
 - b) Pokiaľ ide o transakcie na kapitálový účet platobnej bilancie, členské štáty a orgány ZKÚ neuložia obmedzenia na voľný pohyb kapitálu pre priame investície v spoločnostiach vytvorených v súlade so zákonmi hostiteľského členského štátu, krajiny alebo územia a na zabezpečenie toho aby aktíva vytvorené takouto investíciou a akýkoľvek z toho pochádzajúci zisk môže byť vytvorený a vrátený do vlastní.
2. Spoločenstvo, členské štáty a ZKÚ budú oprávnené aby urobili opatrenia spomenuté *mutatis mutandis* (s nutnými zmenami v podrobnostiach) v článkoch 57, 58, 59, 60 a 301 zmluvy v súlade s podmienkami v nej stanovenými. Rovnako, tam kde jeden alebo viac ZKÚ alebo jeden alebo viac členských štátov má vážne ťažkosti v súvislosti s platobnej bilancie, alebo sú pod ich hrozbou, orgány ZKÚ, členský štát alebo spoločenstvo môže, v súlade s podmienkami stanovenými v súlade s GATT, GATS a článkom VIII a XIV stanov Dohody Medzinárodného menového fondu, prijať obmedzenia na bežné transakcie ktoré budú mať obmedzené trvanie a nesmú ísť za rámec toho čo je potrebné na nápravu situácie v súvislosti s platobnou bilanciou. Keď sa robia takéto opatrenia, orgány ZKÚ, členský štát alebo spoločenstvo sa bez meškania budú navzájom informovať a predložia si navzájom tak rýchlo ako je to možné harmonogram na odstránenie opatrení ktorých sa to týka.“

Článok 55 rozhodnutia o ZKÚ pod nadpisom „Klauzula financovania prevodom výnosov z budúcich daní“ uvádza:

- „1. Bez dopadu na ustanovenia článku 56, udeľovanie doložky najvyšších výhod poskytnutej v súlade s ustanoveniami tohto rozhodnutia sa nebude uplatňovať na daňové výhody ktoré členské štáty alebo o orgány ZKÚ poskytujú alebo môžu poskytovať v budúcnosti na základe dohód s cieľom zabrániť dvojitému zdaneniu alebo iným daňovými dojednaniami, alebo účinnej domácej fiskálnej legislatíve.
2. Nič v tomto rozhodnutí sa nesmie vykladať tak, aby to bránilo prijatiu alebo vykonávaniu akéhokoľvek opatrenia zameraného na predchádzanie zamedzenia alebo daňový únik v súlade s daňovými ustanoveniami zmlúv o zabránení dvojitého zdanenia alebo iných daňových dojednaní, alebo účinnej domácej fiskálnej legislatívy.
3. Nič v tomto rozhodnutí sa nebude vykladať tak aby to bránilo príslušným právomocným orgánom rozlišovať, pri uplatňovaní príslušných ustanovení svojej fiskálnej legislatívy, medzi daňovníkmi ktorí nie sú v rovnakej situácii, najmä pokiaľ ide o ich miesto pobytu, alebo pokiaľ ide o miesto kde je investovaný ich kapitál.“

29 — Pozri najmä bod 50 už citovaných návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Cruz Villalón vo veci Prunus.

38. Vzhľadom na to, že účelom rozhodnutia o ZKÚ je podľa jeho článku 1 ods. 1 nadviazať úzke hospodárske vzťahy medzi ZKÚ a Spoločenstvom ako celkom a že Európska únia jednostranne liberalizovala pohyb kapitálu z a do tretích krajín, bolo by nemysliteľné, aby si Európska únia pre seba vyhradila právo uplatňovať voči ZKÚ v tejto súvislosti *menej priaznivé* zaobchádzanie, než uplatňuje voči tretím krajinám, ktoré nemajú žiadne zvláštne väzby s Európskou úniou. Z tohto dôvodu, a to napriek skutočnosti, že znenie článku 47 rozhodnutia o ZKÚ nerozlišuje medzi záväzkami Spoločenstva, členských štátov a ZKÚ, jediným rozumným výkladom rozsahu pôsobnosti tohto ustanovenia je, že definuje *úroveň liberalizácie*, ktorú sú ZKÚ povinné uplatňovať vo vzťahu k Európskej únii a jej členským štátom.

39. To znamená, že štátne orgány Holandských Antíl sú viazané článkom 47 rozhodnutia o ZKÚ, pokiaľ ide o prílev investícií z členských štátov. Článok 47 rozhodnutia o ZKÚ musia uplatňovať aj na odchádzajúce pohyby kapitálu, ako je vyplácanie dividend voči členským štátom Únie, pričom toto predstavuje ďalší, hoci menej dôležitý aspekt nadväzovania užších hospodárskych väzieb.

40. Podobná logika sa musí použiť na ustanovenie o financovaní prevodom výnosov z budúcich daní v článku 55 rozhodnutia o ZKÚ. Aj tu sa musí výklad zakladať na predpoklade, že Európska únia nemá v úmysle uplatňovať voči ZKÚ *menej priaznivé* zaobchádzanie, než vo všeobecnosti uplatňuje voči tretím krajinám.³⁰ Z uvedeného dôvodu je pri správnom výklade účelom článku 55 odsekov 2 a 3 rozhodnutia o ZKÚ stanoviť úroveň liberalizácie, ktorú sú ZKÚ povinné poskytovať investorom, pokiaľ ide o zdaňovanie prichádzajúcich a odchádzajúcich platieb a pohybov kapitálu z a do členských štátov Európskej únie.

41. Ak sa teda potvrdí, že osobitné ustanovenia rozhodnutia o ZKÚ sa nevzťahujú na konkrétny prípad, bude potrebné vzhľadom na ciele štvrtej časti Zmluvy o ES ustáliť či je vhodné opierať sa o ustanovenie Zmluvy, ktoré sa týka tretích krajín,³¹ aj keď sa sporná otázka týka vlastných ZKÚ jej členských štátov. Podľa môjho názoru musí byť odpoveď kladná. Z dôvodu osobitej povahy vzťahu pridruženia medzi Európskou úniou a ZKÚ sa ustanovenia Zmluvy, ktoré sú relevantné pre tento vzťah, musia vykladať v prospech ZKÚ, a nie inak.

42. Navyše, ako na to poukázala Komisia na pojednávaní, ak by sa vytvorilo výnimočné pravidlo pre záležitosti medzi členským štátom a jeho vlastnou ZKÚ, došlo by k deformácii na vnútornom trhu EÚ, pretože členské štáty by nemuseli dodržiavať rovnaké pravidlá, pokiaľ ide o ich vlastné ZKÚ, ako ostatné členské štáty.

43. Dodávam, že tento argument podporuje rozsudok Súdneho dvora vo veci Prunus, v ktorom Súdny dvor pristupoval k sporu tak, že poznamenal: „Treba najskôr určiť, či k ZKÚ treba na účely uplatnenia ustanovení Zmluvy týkajúcich sa voľného pohybu kapitálu pristupovať ako k členským štátom alebo ako k tretím štátom.“³² Inými slovami, skutočnosť, že sporná otázka vo veci Prunus sa týkala pohybu kapitálu medzi Francúzskom a ZKÚ Spojeného kráľovstva, konkrétne Britskými Panenskými ostrovmi, na veci nič nemení.

44. Navyše územná pôsobnosť práva EÚ vo všeobecnosti je podľa môjho názoru samostatnou právnou otázkou o pôsobnosti jednotlivých predpisov Únie, najmä ak tieto predpisy obsahujú konkrétne ustanovenia, s ktorými súvisia činnosti spojené s tretími krajinami.

30 — Bez ohľadu na možnosť odchyliť sa od princípu najvyšších výhod v daňovej oblasti v kontexte dvojstranných daňových dohôd, ako je stanovené v prvom odseku uvedeného článku 55 rozhodnutia o ZKÚ.

31 — Pozri bod 54 už citovaných návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Cruz Villalón vo veci Prunus.

32 — Rozsudok Prunus (už citovaný, bod 28).

45. Ako som už spomenul, územia, na ktorých je právo EÚ „platným“ právom, sú uvedené v článku 299 ods. 1 a 2 ES. To však neznamená, že každý jednotlivý právny predpis EÚ, ktorý vzhľadom na svoju povahu môže mať určité extrateritoriálne účinky, nie je uplatniteľný na ZKÚ. Klasický príklad nastal pri posudzovaní protisúťažného správania, ktoré sa vyskytovalo mimo Európskej únie, v rozsudku *Ahlström Osakeyhtiö a i./Komisia*³³, ale môže k tomu dôjsť vždy, keď predmet upravený predpismi EÚ nevyhnutne zahŕňa správanie alebo právne vzťahy vznikajúce za hranicami Európskej únie³⁴.

46. Z uvedeného dôvodu v súvislosti so základnými slobodami výlučne vnútorné vzťahy vznikajú, keď neexistuje žiadne relevantné geografické rozdelenie jedného členského štátu na dve časti v rámci práva Únie, ktoré upravuje túto záležitosť. Tak je to napríklad pri pohybe kapitálu medzi Anglickom a Škótskom.³⁵ Naproti tomu – a s poukazom na iný príklad – pohyby tovaru medzi členským štátom a jeho územím mimo colného alebo daňového územia Únie z hľadiska voľného pohybu tovaru nie sú výlučne vnútornými vzťahmi, pretože tam existuje geografické rozdelenie zakotvené predpismi Únie.

47. Na záver by som chcel poukázať na to, že situácia posudzovaná Súdny dvorom v rozsudku *Eman a Sevinger* sa odlišuje od prejednávanych vecí. Rozsudok *Eman a Sevinger* sa týkal rozsahu práv občanov EÚ, ktoré sú súčasťou *acquis communautaire*, ale ich územná pôsobnosť nie je vymedzená, a to ani v Zmluvách EÚ, ani nikde inde.³⁶ Napríklad neexistuje žiadny výslovný predpis zaväzujúci členské štáty, aby svojim štátnym príslušníkom, ktorí majú bydlisko v ZKÚ, bránili v prístupe k právnym predpisom EÚ o občianstve a právam a povinnostiam, ktoré zahŕňajú. Súdny dvor rozhodol, že „osoby, ktoré sú štátnymi príslušníkmi členského štátu a ktoré majú bydlisko alebo trvalý pobyt na území patriacom medzi ZKÚ, uvedeným v článku 299 ods. 3 ES, sa môžu dovoliavať práv, ktoré sú občanom Únie priznané v druhej časti Zmluvy“³⁷.

48. Pohyb kapitálu medzi Holandskom a Holandskými Antilami, inými slovami medzi dvoma územiami, ktoré majú iné postavenie, pokiaľ ide o uplatniteľnosť práva EÚ, teda nepredstavuje výlučne vnútornú situáciu. Preto je článok 56 ods. 1 ES uplatniteľný a Holandské Antily sa musia posudzovať tak, ako keby mali vo vzťahu k Holandsku rovnaké postavenie ako tretie krajiny.

B – Odpoveď na druhú otázku

– Úvodné poznámky

49. Druhá otázka písm. a) a b) sa týka faktorov, ktoré je vnútroštátny súd povinný brať do úvahy pri určovaní, či sa klauzula „standstill“ uvedená v článku 57 ES uplatní na účely nápravy domnelo neoprávneného obmedzenia voľného pohybu kapitálu. Mal by vnútroštátny súd pri určovaní, či obmedzenie existovalo k 31. decembru 1993, brať do úvahy iba holandský právny predpis ukladajúci predmetnú zrážkovú daň, alebo by mal tiež zohľadniť súčasné oslobodenie od dane poskytované Holandskými Antilami [druhá otázka písm. a)]? Ak je odpoveď na túto otázku kladná, mali by sa brať do úvahy aj vykonávacie opatrenia Holandských Antíl, ako sa odrážajú v rozhodovacej praxi Holandských Antíl [druhá otázka písm. b)]?

33 — Rozsudok z 27. septembra 1988 (89/85, 104/85, 114/85, 116/85, 117/85 a 125/85 až 129/85, Zb. s. I-5193).

34 — Pozri napríklad otázky posudzované v mojich návrhoch z 25. júna 2013 vo veci *Google Spain a Google* (C-131/12).

35 — V rozsudku z 1. apríla 2008, *Gouvernement de la Communauté française a Gouvernement wallon* (C-212/06, Zb. s. I-1683, body 37 a 38), Súdny dvor rozhodol, že vylúčenie belgických štátnych príslušníkov vykonávajúcich pracovnú činnosť na území holandského jazykového regiónu alebo na území dvojazyčného regiónu Brusel-hlavné mesto, ktorí však majú bydlisko vo francúzskom alebo v nemeckom jazykovom regióne a nikdy nevyužili svoje právo na voľný pohyb vnútri Európskeho spoločenstva, zo systému poistenia sociálnej starostlivosti bolo výlučne vnútroštátnou situáciou, ktorá nepatrí do pôsobnosti práva EÚ.

36 — ZILLER, J.: *The European Union and the Territorial Scope of European Territories*. In: *Victoria University of Wellington Law Review*, 2007, roč. 38, s. 51, 56 a 57.

37 — Rozsudok *Eman a Sevinger* (už citovaný, bod 29).

50. Na úvod poukazujem na to, že podľa vnútroštátneho súdu je z legislatívnej histórie BRK zrejmé, že cieľom novely z roku 2002 bolo zbaviť Holandské Antily obrazu „daňového raja“ a že existujúce skutočné daňové zaťaženie podielových dividend vyplácaných z Holandska na Holandské Antily sa malo zachovať.

51. Ďalej podotýkam, že nebola položená žiadna otázka o tom, či ustanovenie „standstill“ obsiahnuté v článku 57 ES v skutočnosti chráni holandskú zrážkovú daň, ktorá je predmetom veci samej. Druhá otázka písm. a) a b) sa obmedzuje na identifikáciu príslušných prameňov práva, na ktoré by sa mal vnútroštátny súd obrátiť pri vykonávaní takeého posudzovania.

– Relevancia právnej úpravy Holandských Antíl

52. Ako je zjavné z uznesenia vnútroštátneho súdu, BRK koordinuje využívanie daňovej právomoci medzi dvoma autonómnymi daňovými oblasťami, konkrétne Holandskom a Holandskými Antilami, a nastavuje úroveň skutočných daňových sadzieb na cezhraničné dividendy z prvého územia do druhého. Z tohto pohľadu má BRK funkciu, ktorá je analogická dvojstrannému daňovému dohovoru, aj keď je to konsenzuálny nástroj prijatý členským štátom v spolupráci s jeho vlastnou ZKÚ.

53. Z tohto dôvodu sa judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa dvojstranných daňových dohovorov zdá relevantná na vyriešenie sporu. V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že „je vecou členských štátov, aby určili, či a v akom rozsahu sa musí zamedziť dvojitému hospodárskemu zdaneniu rozdelených ziskov, a na tieto účely jednostranne alebo prostredníctvom dohôd uzavretých s inými členskými štátmi zaviedli mechanizmy na zamedzenie alebo obmedzenie tohto dvojitého hospodárskeho zdanenia. Táto skutočnosť im však sama osebe neumožňuje aplikovať opatrenia, ktoré sú v rozpore so slobodami pohybu“³⁸.

54. Z tejto judikatúry by sa mohlo zdať, že vnútroštátny súd by mohol vziať do úvahy tak BRK, ako aj príslušné opatrenia Holandských Antíl pri posudzovaní jednak otázky, či obmedzenie existuje, a jednak otázky, či boli požiadavky na použitie ustanovenia „standstill“ splnené. Je to tak preto, že BRK a zodpovedajúce daňové úľavy Holandských Antíl tvoria vzájomne dohodnutý a právne záväzný rámec.

– Relevancia rozhodnutí Holandských Antíl

55. Pokiaľ ide o druhú otázku písm. b) a relevanciu rozhodovacej praxe Holandských Antíl na posúdenie článku 57 ES, pripomínam, že Súdny dvor rozhodol: „Na ustanovenie, ktoré je v zásade rovnaké ako skoršia právna úprava alebo ktoré sa obmedzuje na zmiernenie alebo odstránenie prekážky výkonu práv a slobôd Spoločenstva obsiahnuté v skoršej právnej úprave, sa vzťahuje výnimka [obsiahnutá v článku 57 ES]. Naopak, právnu úpravu, ktorá vychádza z odlišnej logiky ako skoršie právo a zavádza nové postupy, nemožno zrovnávať s právnu úpravou existujúcou k dátumu uvedenému v predmetnom právnom akte Spoločenstva.“³⁹

56. Ďalej, vhodnú analógiu by bolo možné vidieť v kontexte zákona o DPH a presnejšie v oprávnených výdavkoch na odpočet DPH, kde Súdny dvor rozhodol, že „treba prihliadnúť nielen na vlastné legislatívne akty, ale tiež na správne akty, ako aj správnu prax orgánov verejnej moci dotknutého členského štátu.“⁴⁰

38 — Rozsudok z 8. novembra 2007, Amurta (C-379/05, Zb. s. I-9569, bod 24). Pozri tiež body 49 až 51 rozsudku z 19. januára 2006, Bouanich (C-265/04, Zb. s. I-923).

39 — Rozsudok z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Zb. s. I-11753, bod 192 a citovaná judikatúra).

40 — Rozsudok z 11. decembra 2008, Danfoss a AstraZeneca (C-371/07, Zb. s. I-9549, bod 42).

57. Vzhľadom na to, že podľa judikatúry Súdneho dvora je pri posudzovaní, či sa na obmedzenie týkajúce sa kapitálu vzťahuje ochrana podľa klauzuly „standstill“, rozhodujúca analýza „prístupu“ a „postupov“, treba podľa môjho názoru pri vykonávaní tejto úlohy nutne vziať do úvahy rozhodovacie prax Holandských Antíl. Domnievam sa, že meradlom musí byť skutočná daňová sadzba zaťažujúca platby akcionárom Holandských Antíl v roku 1993.⁴¹ Tu je vhodné pripomenúť, že táto prax bola založená na individuálnych správnych rozhodnutiach oslobodzujúcich daňovníkov od niektorých daní z príjmu právnických osôb a tým znižujúcich skutočnú daňovú sadzbu.⁴²

– Doplňujúce poznámky

58. Ako som už uviedol vyššie, vnútroštátny súd požaduje usmernenie týkajúce sa faktorov, ktoré majú význam pre uplatňovanie článku 57 ES, a nie zhodnotenie, či sú predpisy členského štátu chránené týmto ustanovením. Ak však Súdny dvor rozhodne, že s cieľom poskytnúť vnútroštátnemu súdu vhodnú odpoveď by sa o tejto otázke malo ďalej uvažovať, chcel by som uviesť nasledujúce poznámky.

59. Nový právny rámec prijatý v roku 2002 je založený na inom koncepčnom prístupe než predchádzajúci. Pôvodná schéma zahŕňala kombináciu holandskej zrážkovej dane a dane z príjmu právnických osôb Holandských Antíl, zmiernenú jednotlivými rozhodnutiami. Po roku 2002 bola holandská zrážková daň sprevádzaná výnimkou pôsobiacou na Holandských Antilách. Vnútroštátny súd uznal, že tento nový prístup vedie k vyšším skutočným daňovým sadzbám pre príjmy podobného charakteru, aj keď cieľom holandského zákonodarcu bolo zachovať rovnakú skutočnú úroveň zdanenia.

60. Z toho zrejme vyplýva, že nový systém nie je chránený klauzulou „standstill“ v článku 57 ES.

61. Na záver by som chcel vyzdvihnúť skutočnosť, že výnosy získané z holandskej zrážkovej dane holandská vláda odvádza vláde Holandských Antíl. Holandská vláda na pojednávaní uviedla, že neuzavrie takýto druh usporiadania s ľubovoľnou treťou krajinou, v zmysle ktorého jeden zmluvný štát vyberá daň, ale odvádza všetky daňové výnosy druhému zmluvnému štátu.

62. Z tejto argumentácie zrejme vyplýva, že zo strany Holandska neexistuje žiadne obmedzenie, pretože z ekonomického hľadiska členský štát nezdaňuje odchádzajúce dividendy vyplácané akcionárom Holandských Antíl, ale iba vyberá daň v mene svojej ZKÚ a potom ju odvádza do štátnej pokladnice Holandských Antíl. Inými slovami, holandská zrážková daň by sa z ekonomického hľadiska mala považovať za zrážkovú daň Holandských Antíl. V dôsledku toho by nemal byť žiadny rozdiel v zaobchádzaní s tuzemskými a odchádzajúcimi dividendami, pretože v prospech holandskej pokladnice sa nevyberá žiadny poplatok.

63. Podľa môjho názoru nie je nutné ani sa neodporúča uvažovať o tejto otázke, keďže nebola položená vnútroštátnym súdom.

V – Návrh

64. Z vyššie uvedených dôvodov navrhujem, aby Súdny dvor na otázky Hoge Raad odpovedal takto:

1. Na účely článku 56 ES (teraz článok 63 ZFEÚ) treba vlastnú zámorskú krajinu alebo vlastné zámorské územie členského štátu považovať vo vzťahu k tomuto členskému štátu za tretiu krajinu.

41 — Rozsudok z 13. novembra 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11).

42 — Tu by som poznamenal, že skutkové okolnosti v prejednávanej veci sa dajú odlišiť od tých, ktoré Súdny dvor posudzoval v rozsudku z 10. mája 2012, Santander Asset Management SGIIC (C-338/11 až C-347/11), a najmä od jeho zistenia v bode 38, že miernejšia správna prax nemôže odôvodniť inak diskriminačnú daňovú právnu úpravu.

2.

- a) Na účely článku 57 ods. 1 ES (teraz článok 64 ods. 1 ZFEÚ) sa pri zrážaní dane z podielových dividend, ktoré vypláca dcérska spoločnosť so sídlom v členskom štáte svojej holdingovej spoločnosti so sídlom vo vlastnej zámorskej krajine alebo na vlastnom zámorskom území členského štátu, ktoré sú však súčasťou autonómneho daňového územia, musí otázka, či došlo k nárastu obmedzení platných k 31. decembru 1993, posudzovať s prihliadnutím na príslušné daňové opatrenia tak v členskom štáte, ako aj na príslušnom zámorskom území, ak sa celková úroveň zdanenia určuje právnym nástrojom vzájomne záväzným pre obe z nich.
- b) Pri uplatňovaní článku 57 ES (teraz článok 61 ZFEÚ) sa musí tiež vziať do úvahy zníženie dane vyplývajúce z vykonávacích opatrení pre zámorské územia, pokiaľ tieto opatrenia mali za následok, že v roku 1993 bola skutočná daňová povinnosť, pokiaľ ide o dividendy prijaté od dcérskej spoločnosti v členskom štáte, podstatne nižšia než celková daňová sadzba vyplývajúca z opatrení zavedených po 31. decembri 1993.