

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 10. februára 2011 *

V spojených veciach C-436/08 a C-437/08,

ktorých predmetom sú návrhy na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podané rozhodnutiami Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Rakúsko) z 29. septembra 2008, doručené Súdnemu dvoru 3. októbra 2008 a preformulované uvedeným súdom 30. októbra 2009, ktoré súvisia s konaniami:

Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsmbH (C-436/08),

Österreichische Salinen AG (C-437/08)

proti

Finanzamt Linz,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory K. Lenaerts (spravodajca), sudcovia D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský a T. von Danwitz,

* Jazyk konania: nemčina.

generálna advokátka: J. Kokott,
tajomník: K. Malacek, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 15. septembra 2010,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH, v zastúpení: R. Leitner, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, G. Gahleitner, Steuerberater, ako aj B. Prechtl,
- rakúska vláda, v zastúpení: J. Bauer a C. Pesendorfer, splnomocnení zástupcovia,
- nemecká vláda, v zastúpení: J. Möller a C. Blaschke, splnomocnení zástupcovia,
- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci P. Gentili, avvocato dello Stato,
- holandská vláda, v zastúpení: J. Langer, C. Wissels, M. Noort a B. Koopman, splnomocnení zástupcovia,
- fínska vláda, v zastúpení: J. Heliskoski, splnomocnený zástupca,

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: pôvodne V. Jackson, neskôr S. Hathaway a L. Seeboruth, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci R. Hill, barrister,

— Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a W. Mölls, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 11. novembra 2010,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrhy na začatie konania o prejudiciálnej otázke sa týkajú výkladu práva Únie.
- 2 Tieto návrhy boli predložené v rámci sporov medzi Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH (ďalej len „Haribo“), spoločnosťou s ručením obmedzeným založenou podľa rakúskeho práva, ako aj Österreichische Salinen AG (ďalej len „Salinen“), akciovou spoločnosťou založenou podľa rakúskeho práva, na jednej strane a Finanzamt Linz (daňový úrad v Linci), na druhej strane, z dôvodu zdanenia dividend prijatých od spoločností so sídlom v iných členských štátoch, ako aj v tretích štátoch v Rakúsku.

I — Vnútroštátny právny rámec

- 3 S cieľom zamedziť dvojitému hospodárskemu zdaneniu dividend vyplácaných spoločnosťou rezidentom alebo nerezidentom v prospech spoločnosti, ktorá je rezidentom, rakúska daňová úprava za určitých okolností stanovuje, že na tieto dividendy sa vzťahuje buď „metóda oslobodenia“, čo znamená, že dividendy prijaté spoločnosťou, ktorá je príjemcom, sú oslobodené od dane z príjmov právnických osôb, alebo „metóda započítania“, čo znamená, že daň z príjmov právnických osôb zaplatená za východiskové zisky, z ktorých sa vyplácajú rozdeľované dividendy, sa započíta do dane z príjmu právnických osôb, ktorú má zaplatiť v Rakúsku spoločnosť, ktorá je príjemcom.
- 4 § 10 zákona z roku 1988 o dani z príjmov právnických osôb (Körperschaftsteuergesetz 1988 BGBl. 401/1988) v znení zmenenom a doplnenom zákonom o rozpočte na rok 2009 (BGBl. I, 52/2009, ďalej len „KStG“), ktorý sa podľa § 26c bodu 16 písm. b) KStG uplatňuje na všetky prebiehajúce daňové konania, 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 obchodných podielov.

...

- (5) Podiely na zisku... pochádzajúce z účasti na spoločnosti nerezidentovi, ktorá spĺňa požiadavky článku 2 smernice [Rady] 90/435/EHS z 23. júla 1990 [o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147)] stanovené v prílohe 2 zákona z roku 1988 o dani z príjmov právnických osôb a ktorá nespadá pod bod 7.

- (6) Podiely na zisku... pochádzajúce z účasti na spoločnosti [tretieho] štátu, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o Európskom hospodárskom priestore [z 2. mája 1992 (Ú. v. ES L 1, 1994, s. 1; Mim. vyd. 11/053, s. 3, ďalej len „Dohoda EHP“)]... a so štátom usadenia ktorej existuje úplná dohoda o vzájomnej pomoci v správnych veciach a pri výkone rozhodnutí, ak nespadá pod bod 7.

- (7) Podiely na zisku každého druhu pochádzajúce z medzinárodnej kvalifikovanej účasti (ďalej len „medzinárodná účasť“) v zmysle odseku 2 [nižšie].

2. O medzinárodnú účasť ide, keď daňovníci... majú formou obchodných podielov neprerušene počas minimálne jedného roka účasť vo výške minimálne jednej desatiny kapitálu [spoločnosti nerezidenta].

...

4. Na rozdiel od odseku 1 bodu 7 nie sú podiely na zisku... pochádzajúce z medzinárodnej účasti v zmysle odseku 2 oslobodené od dane z príjmov právnických osôb podľa nasledujúcich ustanovení, ak existujú dôvody, pre ktoré to stanoví spolkový mi-

nister financií formou nariadenia, aby zabránil daňovým únikom a zneužitiam (článok 22 spolkového zákona o daniach). Takéto dôvody existujú, najmä ak:

- (1) ťažisko podnikania spoločnosti nerezidenta spočíva priamo alebo nepriamo v dosahovaní príjmov z úrokov, z predaja hmotného a nehmotného hnutelného majetku a z predaja účastí a
- (2) príjem spoločnosti nerezidenta nepodlieha, pokiaľ ide o určenie vymeriavacieho základu, resp. daňových sadzieb, žiadnej zahraničnej dani, ktorá je porovnateľná s rakúskou daňou z príjmov právnických osôb.

5. Na rozdiel od odseku 1 bodov 5 a 6 nie sú podiely na zisku oslobodené od dane z príjmov právnických osôb, ak:

- (1) spoločnosť nerezident v zahraničí skutočne nepodlieha, či už priamo alebo nepriamo, dani porovnateľnej s rakúskou daňou z príjmov právnických osôb alebo
- (2) zisky spoločnosti nerezidenta 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... alebo

(3) na spoločnosť nerezidenta sa v zahraničí vzťahuje úplné osobné alebo vecné daňové oslobodenie. ...

6. V prípadoch uvedených v ods. 4 a 5 sa v súvislosti s podielmi na zisku odpustenie zahraničnej dane zodpovedajúcej [rakúskej] dani z príjmov právnických osôb dosiahne takto: zahraničná daň považovaná za daň, ktorá bola zaplatená na vstupe z rozdeľovania [ziskov], sa na návrh pripočíta k vnútroštátnej dani z príjmov právnických osôb, ktorá pripadá na podiely na zisku akéhokoľvek druhu pochádzajúce z medzinárodnej účasti. Pri výpočte zisku sa započítateľná zahraničná daň pripočíta k podielom na zisku akéhokoľvek druhu z medzinárodnej účasti.“

5 Dňa 13. júna 2008 Bundesministerium für Finanzen (spolkové ministerstvo financií) uverejnilo v nadväznosti na rozhodnutie Verwaltungsgerichtshof zo 17. apríla 2008, uvedené v bode 13 tohto rozsudku, oznámenie týkajúce sa článku 10 ods. 2 KStG v znení pred nadobudnutím účinnosti rozpočtového zákona na rok 2009 (BMF-010216/0090-VI/6/2008). Tento predpis stanovuje, že výnosy z účasti držanej v spoločnosti, ktorá je rezidentom, sú oslobodené od dane z príjmov právnických osôb, zatiaľ čo výnosy z účasti držanej v spoločnosti, ktorá nie je rezidentom, sú oslobodené, len ak je účasť príjemcu týchto výnosov na základoch imaní rozdeľujúcej spoločnosti aspoň 25 %.

6 Pokiaľ ide o dividendy pochádzajúce z účasti v kapitálových spoločnostiach nerezidentoch, ktorá nedosahovala prah 25 %, oznámenie z 13. júna 2008 stanovuje, že v súlade s príslušnou dohodou o zamedzení dvojitého zdanenia sa do dane z príjmov vnútroštátnych právnických osôb má započítať tak daň z príjmov právnických osôb, ktorú má zaplatiť vyplácajúca spoločnosť v štáte, kde má sídlo, ako aj skutočne vybraná zrážková daň v tomto štáte.

7 V tomto rámci uvedené oznámenie uvádza, že na to, aby mohol daňovník dosiahnuť započítanie zahraničnej dane na daň odvádzanú v Rakúsku, musí predložiť tieto údaje:

- presné označenie rozdeľujúcej spoločnosti, v ktorej má účasť,
- presný údaj o percentuálnom vyjadrení držanej účasti,
- presný údaj o sadzbe dane z príjmov právnických osôb, ktorej podlieha rozdeľujúca 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 dane alebo zľavám na dani), má sa uviesť skutočne uplatňovaná daňová sadzba,
- údaj o zaťažení daňou z príjmov právnických osôb pripadajúcej na jeho podiel, ktorý sa vypočíta na základe vyššie uvedených parametrov,
- presný údaj o skutočne vymeranej sadzbe zrážkovej dane obmedzenej daňovou sadzbou zrážkovej dane podľa dohody o zamedzení dvojitého zdanenia,
- výpočet započítateľnej dane.

- 8 Vnútroštátny súd sa domnieva, že oznámenie z 13. júna 2008 sa uplatňuje aj napriek legislatívnym zmenám, ku ktorým došlo počas roka 2009.

II — Spory vo veciach samých a prejudiciálne otázky

- 9 Spoločnosť Haribo mala v zdaňovacom období 2001 príjmy pochádzajúce z účasti v investičnom fonde, ktoré zahŕňali dividendy vyplácané kapitálovými spoločnosťami so sídlom v iných členských štátoch ako Rakúska republika, ako aj v tretích štátoch. Spoločnosť Salinen mala v zdaňovacom období 2002 podobné príjmy. V priebehu rovnakého zdaňovacieho obdobia vykázala spoločnosť Salinen stratu z príjmov z hospodárskej činnosti podniku.
- 10 Keďže Finanzamt Linz zamietol žiadosti spoločností Haribo a Salinen smerujúce k tomu, aby boli dividendy pochádzajúce z kapitálových spoločností nerezidentov oslobodené od dane, obe spoločnosti podali žaloby na vnútroštátny súd.
- 11 Vnútroštátny súd vo svojich rozhodnutiach z 13. januára 2005 dospel k záveru, že § 10 ods. 2 KStG v znení pred nadobudnutím účinnosti rozpočtového zákona na rok 2009 bol v rozpore so zásadou voľného pohybu kapitálu v rozsahu, v akom uplatňoval na dividendy vyplácané spoločnosťami nerezidentmi, vrátane spoločností usadených v tretích štátoch, menej priaznivé zdanenie než na dividendy vyplácané spoločnosťami rezidentmi bez toho, aby bolo toto rozdielne zaobchádzanie odôvodnené. Vnútroštátny súd tým, že analogicky uplatnil režim zdanenia stanovený v § 10 ods. 1 KStG na dividendy vyplácané vnútroštátnymi kapitálovými spoločnosťami, považoval

dividendy vyplatené kapitálovými spoločnosťami usadenými v iných členských štátoch alebo v tretích štátoch za výnosy, ktoré sú oslobodené od dane.

- 12 Finanzamt Linz podal proti týmto rozhodnutiam odvolanie na Verwaltungsgerichtshof (správny súd), pričom predovšetkým tvrdil že na podiely na vnútroštátnych investičných fondoch sa nevzťahuje článok 63 ZFEÚ.
- 13 Uvedený vnútroštátny súd vo svojom rozhodnutí zo 17. apríla 2008 v prvom rade rozhodol, že nadobudnutie a držba účasti v spoločnostiach nerezidentoch, ktorá neumožňuje vykonávať významný vplyv na tieto spoločnosti, vrátane prípadov, keď je táto účasť držaná prostredníctvom investičného fondu, spadá pod článok 63 ZFEÚ.
- 14 Podľa vzoru vnútroštátneho súdu sa Verwaltungsgerichtshof ďalej domnieval, že ustanovenia § 10 ods. 2 KStG v znení pred nadobudnutím účinnosti zákona o rozpočte na rok 2009 porušovali zásadu voľného pohybu kapitálu, a preto sa nemohli uplatniť spôsobom, ktorý by bol v súlade s právom Únie. Domnieval sa, že pokiaľ existuje viacero prístupov, ktoré sú v súlade s právom Únie, treba uplatniť ten, ktorý v čo najväčšej možnej miere umožňuje zachovať vôľu vnútroštátneho zákonodarcu.
- 15 V tejto súvislosti sa Verwaltungsgerichtshof domnieval, že menej priaznivé zaobchádzanie, ktorému sú vystavené dividendy vyplácané spoločnosťami nerezidentmi, v ktorých má akcionár účasť menšiu než 25 % základného imania, v porovnaní so zaobchádzaním, ktoré sa vzťahuje na dividendy vyplácané spoločnosťami rezidentmi, možno napraviť tak, že na túto prvú kategóriu dividend sa neuplatní metóda

oslobodenia, ale metóda, ktorá spočíva v započítaní dane odvedenej z dividend v štáte sídla rozdeľujúcej spoločnosti na daň odvádzanú v Rakúsku.

- 16 Napokon prístupu zvolenému rakúskym zákonodarcom podľa Verwaltungsgerichtshof viac zodpovedá metóda započítania než metóda oslobodenia. Keď štát, ktorého je rozdeľujúca spoločnosť rezidentom, zdaní dividendy daňou, ktorá sa rovná alebo je vyššia ako daň uplatňovaná v štáte akcionára, vedie metóda započítania k rovnakému výsledku ako metóda oslobodenia. Pokiaľ je však úroveň zdanenia uplatňovaná v tomto prvom štáte nižšia než v štáte akcionára, len metóda započítania vedie v tomto štáte uvedenom ako poslednom k rovnako vysokému zdaneniu, ako je zdanenie uplatňované na dividendy vnútroštátneho pôvodu.
- 17 Keďže Verwaltungsgerichtshof sa domnieval, že analogické uplatnenie metódy oslobodenia stanovené v § 10 ods. 2 KStG v znení pred nadobudnutím účinnosti zákona o rozpočte na rok 2009 spôsobilo neplatnosť rozhodnutí prijatých vnútroštátnym súdom, zrušil tieto rozhodnutia a vrátil vec tomuto vnútroštátnemu súdu.
- 18 Rozhodnutiami doručenými Súdny dvor 3. októbra 2008 vnútroštátny súd žiada, aby Súdny dvor posúdil, či metódy oslobodenia a započítania možno z pohľadu práva Únie považovať za rovnocenné.
- 19 § 10 KStG vo svojom pôvodnom znení bol so spätnou účinnosťou zmenený zákonom o rozpočte na rok 2009. Keďže toto nové ustanovenie stanovuje za určitých podmienok uplatnenie metódy oslobodenia od dane tiež na dividendy, ktoré sú vyplatené spoločnosti rezidentovi spoločnosťami nerezidentmi, požiadal Súdny dvor 8. októbra

2009 vnútroštátny súd o vysvetlenie podľa článku 104 ods. 5 svojho rokovacieho poriadku. Vnútroštátny súd bol vyzvaný, aby spresnil vplyv legislatívnych zmien na znenie prejudiciálnych otázok.

- 20 Vo svojej odpovedi na túto žiadosť o vysvetlenie z 30. októbra 2009 vnútroštátny súd nanovo sformuloval prejudiciálne otázky položené v každej veci.
- 21 Vo veci C-436/08 v prvom rade vysvetľuje, že podľa KStG je daňové oslobodenie dividend pochádzajúcich z účasti nižšej ako 10 % základného imania rozdeľujúcej spoločnosti, teda portfóliových dividend prijatých od spoločnosti usadenej v treťom štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody EHP, podmienené existenciou úplnej dohody o vzájomnej pomoci v správnych veciach a pri výkone rozhodnutí medzi Rakúskou republikou a dotknutým tretím štátom. Takáto podmienka nie je stanovená, pokiaľ ide o medzinárodné účasti v zmysle § 10 ods. 2 KStG.
- 22 Ďalej zdôrazňuje, že daňové oslobodenie portfóliových dividend prijatých od spoločností nerezidentov, ktoré sú usadené v iných členských štátoch ako Rakúsko alebo v treťom štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody EHP, sa v každom prípade neuplatňuje vo väčšine prípadov z dôvodu informácií, ktoré musí daňovník poskytnúť daňovému úradu, aby mohol túto daňovú výhodu získať. Daňovník má povinnosť dokázať, že podmienky stanovené v § 10 ods. 5 KStG nie sú splnené. Daňovník tak musí vykonať porovnanie daní (§ 10 ods. 5 bod 1 KStG), určiť uplatniteľnú daňovú sadzbu (§ 10 ods. 5 bod 2 KStG), ako aj osobné alebo vecné daňové oslobodenia právnickej osoby nerezidenta (§ 10 ods. 5 bod 3 KStG), obstarat si príslušné dôkazy a predložiť

ich daňovému orgánu pri prípadnej kontrole. Najmä pokiaľ ide o účasť v investičných fondoch, je takmer nemožné dokázať, že podmienky stanovené v § 10 ods. 5 KStG nie sú splnené.

23 Vnútroštátny súd nesúhlasí s názorom Verwaltungsgerichtshof vyjadreným v jeho rozhodnutiach zo 17. apríla 2008, podľa ktorého sa metódy oslobodenia a započítania majú vždy považovať za rovnocenné.

24 Vnútroštátny súd napokon uvádza, že zákonodarca v § 10 KStG nestanovil daňovú výhodu, pokiaľ ide o dividendy pochádzajúce z účastí nižších ako 10 % základného imania právnických osôb so sídlom v tretích štátoch, pričom hranica, pod ktorú sa táto výhoda nepriznáva, bola predtým stanovená na 25 %. Ak by táto právna úprava porušovala právo Únie, musel by vnútroštátny súd obvykle uplatniť metódu započítania v súlade s rozsudkom Verwaltungsgerichtshof zo 17. apríla 2008.

25 Za týchto okolností Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru vo veci C-436/08 prejudiciálne otázky v tomto preformulovanom znení:

„1. Dochádza k porušeniu práva [Únie], ak oslobodenie zahraničných portfóliových dividend pochádzajúcich zo štátov, ktoré sú zmluvnou stranou Dohody EHP, od dane bolo podmienené existenciou dohody o vzájomnej pomoci v správnych veciach a pri výkone rozhodnutí, zatiaľ čo oslobodenie dividend z medzinárodných účastí (vrátane prípadu dividend pochádzajúcich od spoločností so sídlom

v tretích štátoch a tiež v prípade prechodu na metódu započítania) nepodlieha tejto podmienke?

2. Dochádza k porušeniu práva [Únie], ak je stanovená povinnosť uplatniť metódu započítania vo vzťahu k zahraničným portfóliovým dividendám pochádzajúcim zo štátov [Európskej] únie alebo zmluvných štátov Dohody EHP v prípade, že podmienky na uplatnenie metódy oslobodenia nie sú splnené, pričom je pre akcionára veľmi ťažké, ba priam nemožné, buď preukázať splnenie týchto podmienok (porovnateľné zdanenie, výška zahraničnej sadzby dane, neexistencia osobných alebo materiálnych oslobodení právnickej osoby nerezidenta), alebo poskytnúť potrebné informácie na započítanie zahraničnej dane z príjmov právnickej osoby?

3. Dochádza k porušeniu práva [Únie], ak zákon vylúčil oslobodenie od dane z príjmov právnických osôb, ako aj započítanie odvedenej dane z príjmov právnických osôb v prípade výnosov z účasti na právnických osobách so sídlom v tretích krajinách, pokiaľ je účasť nižšia ako 10 % (25 %), zatiaľ čo výnosy z účasti v právnických osobách rezidentoch sú oslobodené bez ohľadu na výšku účasti?

4. a) V prípade kladnej odpovede na tretiu otázku, dochádza k porušeniu práva [Únie], ak vnútroštátny orgán na odstránenie diskriminácie kapitálovej účasti v tretích štátoch uplatnil metódu započítania, pričom dôkaz o zaplatení dane (z príjmov právnických osôb) uhradenej predtým v zahraničí sa pre nízky rozsah účasti nedá predložiť, alebo sa dá predložiť len veľmi ťažko, keďže podľa rozhodnutia rakúskeho Verwaltungsgerichtshof tento výsledok najvernejšie

odzrkadľuje (hypotetickú) vôľu zákonodarcu, zatiaľ čo pri jednoduchom nepoužití hranice vo výške 10 % (25 %), ktorá pôsobí diskriminačne, by dochádzalo k daňovému oslobodeniu účasti v právnických osobách so sídlom v tretích štátoch?

- b) V prípade kladnej odpovede na štvrtú otázku písm. a), dochádza k porušeniu práva [Únie], 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 pomoci v správnych veciach a pri výkone rozhodnutí?

- c) V prípade zápornej odpovede na štvrtú otázku písm. a), dochádza k porušeniu práva [Únie], 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 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 pomoci v správnych veciach a pri výkone rozhodnutí?“

²⁶ Vo veci C-437/08 vnútroštátny súd uvádza, že rozhodnutie Verwaltungsgerichtshof zo 17. apríla 2008 ponecháva otvorenú otázku, či daň, ktorá sa má započítať, zahŕňa len daň z príjmov právnických osôb odvodenú v štáte sídla rozdeľujúcej spoločnosti, alebo tiež zrážkovú daň, ktorá v tomto štáte bola odvodená podľa príslušnej dvojstrannej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

27 Okrem toho, pokiaľ ide o zdaňovacie obdobie, počas ktorého spoločnosť rezident, ktorá bola príjemcom dividend, zaznamenala straty, vyvstáva otázka, či na účely za-
medzenia diskriminácie súvisiacej s rozdielnym zaobchádzaním s dividendami po-
chádzajúcimi od spoločností nerezidentov v porovnaní s dividendami od spoločností
rezidentov nemal daňový orgán preniesť započítanie dane odvedenej v zahraničí do
nasledujúcich zdaňovacích období.

28 Za týchto okolností Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz rozhodol prerušiť
konanie a položiť Súdnemu dvoru vo veci C-437/08 nasledujúce prejudiciálne otázky
v tomto preformulovanom znení:

„1. Dochádza k porušeniu práva [Únie], 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 v súvislosti so započítaním zrážkovej dane prípustné?

2. Dochádza k porušeniu práva [Únie], ak sa musí uplatniť vo vzťahu k dividendám
pochádzajúcim z tretích štátov metóda započítania z dôvodu, že by to podľa roz-
hodnutia Verwaltungsgerichtshof najlepšie odzrkadľovalo (hypotetickú) vôľu zá-
konodarcu, aj keď prenos započítania do nasledujúcich rokov ani daňový úver
v stratovom roku nie sú zároveň prípustné?“

29 Uznesením predsedu Súdneho dvora zo 16. januára 2009 boli veci C-436/08
a C-437/08 spojené na účely písomnej a ústnej časti konania, ako aj na účely vyhláse-
nia rozsudku.

- ³⁰ Okrem toho vzhľadom na novú formuláciu prejudiciálnych otázok v odpovedi vnútroštátneho súdu z 30. októbra 2009 na žiadosť o vysvetlenie, ktorá mu bola adresovaná, Súdny dvor 18. novembra 2009 rozhodol opätovne otvoriť písomnú časť konania v týchto veciach.

III — O prejudiciálnych otázkach

A — O slobode dotknutej vo veciach samých

- ³¹ Treba konštatovať, že otázky položené v každej z vecí neuvádzajú nijaké konkrétne ustanovenie Zmluvy FEÚ, ktorého výklad je potrebný na to, aby vnútroštátny súd mohol vydať svoj rozsudok v sporoch vo veciach samých. Uvedené otázky len všeobecne odkazujú na právo Únie.
- ³² Podľa ustálenej judikatúry v prípade nepresne formulovaných otázok prináleží Súdnemu dvoru získať zo všetkých informácií, ktoré poskytol vnútroštátny súd, a zo spisu vo veci samej prvky práva Únie, ktoré si vyžadujú výklad so zreteľom na predmet sporu (rozsudky z 18. novembra 1999, Teckal, C-107/98, Zb. s. I-8121, bod 34, a z 23. januára 2003, Makedoniko Metro a Michaniki, C-57/01, Zb. s. I-1091, bod 56).

- ³³ V tejto súvislosti treba pripomenúť, že na daňové zaobchádzanie s dividendami možno uplatňovať článok 49 ZFEÚ týkajúci sa slobody usadiť sa a článok 63 ZFEÚ týkajúci sa voľného pohybu kapitálu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Zb. s. I-11753, bod 36).
- ³⁴ Pokiaľ ide o otázku, či sa na vnútroštátnu právnu úpravu vzťahuje jedna alebo druhá sloboda pohybu, z už ustálenej judikatúry vyplýva, že treba zohľadniť predmet danej právnej úpravy (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. septembra 2006, *Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Zb. s. I-7995, body 31 až 33; z 3. októbra 2006, *Fidium Finanz*, C-452/04, Zb. s. I-9521, body 34 a 44 až 49; z 12. decembra 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Zb. s. I-11673, body 37 a 38; *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 36, ako aj z 13. marca 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Zb. s. I-2107, body 26 až 34).
- ³⁵ V tejto súvislosti už bolo rozhodnuté, že na vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá sa použije len na účasti umožňujúce vykonávať určitý vplyv na rozhodnutia spoločnosti a určovať jej činnosti, sa vzťahujú ustanovenia Zmluvy týkajúce sa slobody usadiť sa (pozri rozsudky *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 37, a z 21. októbra 2010, *Idryma Typou*, C-81/09, Zb. s. I-10161, bod 47). Naopak vnútroštátna právna úprava, ktorá sa má uplatňovať len na účasti uskutočnené so zámerom uskutočniť finančné investície bez úmyslu získať vplyv a kontrolu na riadenie podniku, treba preskúmať výlučne s ohľadom na voľný pohyb kapitálu (pozri v tomto zmysle rozsudky *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 38, ako aj zo 17. septembra 2009, *Glaxo Wellcome*, C-182/08, Zb. s. I-8591, body 40 a 45 až 52).

36 V predmetnej veci treba konštatovať, že oba spory vo veci samej sa týkajú zdanenia dividend vyplatených spoločnostiam rezidentom pochádzajúcich z účastí, ktoré majú v spoločnostiach nerezidentoch a ktoré sú nižšie ako 10 % základného imania týchto spoločností, v Rakúsku. Účasti takéhoto rozsahu však neumožňujú vykonávať určitý vplyv na rozhodnutia dotknutých spoločností a určovať ich činnosti.

37 Na druhej strane treba konštatovať, že vnútroštátna daňová právna úprava, ktorá je dotknutá vo veci samej, rozlišuje medzi vnútroštátnym alebo zahraničným pôvodom dividend, pokiaľ pochádzajú z účastí nižších než 10 % základného imania rozdeľujúcej spoločnosti. Portfóliové dividendy sú vždy oslobodené od dane z príjmov právnických osôb, ak sú príslušné účasti držané v spoločnostiach rezidentoch podľa § 10 ods. 1 bodu 1 KStG. Naopak portfóliové dividendy nie sú ani oslobodené od dane, ani im nie je priznaný nárok na započítanie dane odvedenej z východiskových ziskov, z ktorých sa vyplácajú rozdeľované dividendy, ak sú príslušné účasti držané v spoločnostiach tretieho štátu, ktorý je zmluvnou stranou Dohody EHP a s ktorým neexistuje žiadna dohoda o vzájomnej pomoci v správnych veciach a pri výkone rozhodnutí podľa § 10 ods. 1 bodu 6 KStG, alebo v spoločnostiach usadených v inom treťom štáte. Pokiaľ ide o portfóliové dividendy z ostatných členských štátov alebo zo štátov, ktoré sú zmluvnou stranou Dohody EHP, s ktorými bola uzavretá dohoda o vzájomnej pomoci v správnych veciach a pri výkone rozhodnutí, vzťahuje sa na ne metóda započítania, a nie metóda oslobodenia, ak sa v zásade zisky rozdeľujúcej spoločnosti v štáte, v ktorom má táto spoločnosť sídlo, skutočne nezdanili daňou porovnateľnou s rakúskou daňou z príjmov právnických osôb v súlade s § 10 ods. 5 KStG.

38 Za týchto podmienok sa treba domnievať, že právna úprava, akou je právna úprava vo veci samej, patrí len pod ustanovenia Zmluvy týkajúce sa voľného pohybu kapitálu.

B — *O otázkach vo veci C-436/08*

1. O prvej otázke

- ³⁹ Touto otázkou chce vnútroštátny súd v podstate zistiť, či článok 63 ZFEÚ bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá podmieňuje oslobodenie portfóliových dividend pochádzajúcich od spoločností so sídlom v zmluvných štátoch Dohody EHP od dane existenciou úplnej dohody o vzájomnej pomoci v správnych veciach a pri výkone rozhodnutí, zatiaľ čo pre „medzinárodné účasti“ žiadna podobná podmienka stanovená nie je.

a) O prípustnosti

- ⁴⁰ Rakúska vláda sa domnieva, že otázka je neprípustná. Zdôrazňuje, že podľa opisu skutkových okolností v návrhu na začatie prejudiciálneho konania má žalobkyňa vo veci samej účasti v investičných fondoch, ktorých aktíva sa neskladali z podielov v spoločnostiach so sídlom v treťom štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody EHP. Otázka teda nijako nesúvisí s predmetom sporu vo veci samej.
- ⁴¹ V tejto súvislosti je vhodné pripomenúť, že v rámci konania podľa článku 267 ZFEÚ, ktoré je založené na jasnom rozdelení úloh medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdny dvorom, patrí akékoľvek posúdenie skutkového stavu veci do právomoci vnútroštátneho súdu. Rovnako prislúcha výlučne vnútroštátnemu súdu, ktorému bol spor

predložený a ktorý musí prevziať zodpovednosť za vydávané súdne rozhodnutie, aby s prihliadnutím na osobitosti veci posúdil tak nevyhnutnosť prejudiciálneho rozhodnutia pre vydanie svojho rozsudku, ako aj relevantnosť otázok, ktoré kladie Súdny dvor. Preto pokiaľ sa položené otázky týkajú výkladu práva Spoločenstva, Súdny dvor je v zásade povinný rozhodnúť (pozri najmä rozsudok z 22. októbra 2009, Zurita García a Choque Cabrera, C-261/08 a C-348/08, Zb. s. I-10143, bod 34, ako aj citovanú judikatúru).

- 42 Odmietnuť rozhodovať o prejudiciálnej otázke, ktorú položil vnútroštátny súd, možno len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá nijaký vzťah k realite alebo k predmetu sporu vo veci samej, ak ide o problém hypotetickej povahy, alebo tiež vtedy, ak Súdny dvor nemá k dispozícii skutkové alebo právne podklady nevyhnutné na užitočné zodpovedanie otázok, ktoré sú mu položené (pozri najmä rozsudky z 13. marca 2001, PreussenElektra, C-379/98, Zb. s. I-2099, bod 39; z 22. januára 2002, Canal Satélite Digital, C-390/99, Zb. s. I-607, bod 19, ako aj Zurita García a Choque Cabrera, už citovaný, bod 35).

- 43 V návrhu na začatie prejudiciálneho konania je vysvetlené, že žalobkyňa vo veci samej získala počas príslušného zdaňovacieho obdobia portfóliové dividendy od kapitálových spoločností so sídlom v iných členských štátoch než Rakúska republika a v tretích štátoch. Možno sa teda domnievať, že keď vnútroštátny súd odkazoval na účasti v spoločnostiach so sídlom v „tretích štátoch“, použil tento pojem ako protiklad pojmu „členské štáty“. Za týchto podmienok môže odkaz na tretie štáty zahŕňať tiež štáty, ktoré sú zmluvnou stranou Dohody EHP.

- 44 Keďže má vnútroštátny súd pochybnosti o súlade vnútroštátnej právnej úpravy uplatniteľnej na portfóliové dividendy z účasti v spoločnostiach so sídlom v štátoch, ktoré sú zmluvnou stranou Dohody EHP, a návrh na začatie prejudiciálneho konania neobsahuje žiadnu zmienku o tom, že žalobkyňa vo veci samej nemá účasti v takýchto

spoločnostiach, nie je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nie je relevantný z hľadiska rozhodnutia, ktoré má prijať vnútroštátny súd.

⁴⁵ Prvá prejudiciálna otázka preto musí byť vyhlásená za prípustnú.

b) O veci samej

i) Úvodné pripomienky

⁴⁶ Treba pripomenúť, že článok 63 ods. 1 ZFEÚ zaviedol liberalizáciu kapitálu medzi členských štátmi, ako aj medzi členskými štátmi a tretími krajinami. Na tento účel stanovuje, že v rámci kapitoly Zmluvy FEÚ nazvanej „Kapitál a platby“ sú všetky obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi, ako aj medzi členskými štátmi a tretími krajinami zakázané.

⁴⁷ Svojou otázkou žiada vnútroštátny súd o výklad článku 63 ZFEÚ na účely posúdenia, či je s týmto ustanovením zlučiteľná vnútroštátna právna úprava dotknutá vo veci samej, na základe ktorej sa s dividendami z „medzinárodných účastí“, čiže z účastí aspoň 10 %-ného základného imania spoločností nerezidentov, zaobchádza daňovo priaznivejšie než s portfóliovými dividendami prijatými od spoločností usadených v tretích štátoch, ktoré sú zmluvnou stranou Dohody EHP.

48 Ako však uvádzajú rakúska, nemecká a holandská vláda, ako aj Európska komisia, v takom prípade, akým je prípad vo veci samej, treba vykonať porovnanie na jednak medzi daňovým zaobchádzaním s portfóliovými dividendami prijatými od spoločností rezidentov a jednak daňovým zaobchádzaním s portfóliovými dividendami prijatými od spoločností usadených v tretích štátoch, ktoré sú zmluvnou stranou Dohody EHP. Článok 63 ZFEÚ v zásade bráni tomu, aby sa v členskom štáte rozdielne zaobchádzalo s dividendami pochádzajúcimi od spoločností so sídlom v treťom štáte v porovnaní s dividendami pochádzajúcimi od spoločností so sídlom v uvedenom členskom štáte (pozri uznesenie zo 4. júna 2009, KBC Bank a Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 a C-499/07, Zb. s. I-4409, bod 71). Naopak, uvedené ustanovenie sa netýka samotného rozdielného zaobchádzania medzi príjmami pochádzajúcimi z tretieho štátu a príjmami pochádzajúcimi z iného tretieho štátu.

49 V rámci tejto otázky teda treba preskúmať, či sa článok 63 ZFEÚ má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá stanovuje, že portfóliové dividendy z účasti v spoločnostiach rezidentoch sú vždy oslobodené od dane z príjmu právnických osôb podľa § 10 ods. 1 bodu 1 KStG, zatiaľ čo podľa § 10 ods. 1 bodu 6 KStG sú portfóliové dividendy od spoločnosti usadenej v treťom štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody EHP, oslobodené, len ak Rakúska republika a dotknutý tretí štát uzavreli úplnú dohodu o vzájomnej pomoci v správnych veciach a pri výkone rozhodnutí.

ii) O existencii obmedzenia pohybu kapitálu

50 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že opatrenia zakázané článkom 63 ods. 1 ZFEÚ ako obmedzenia pohybu kapitálu zahŕňajú opatrenia, ktoré sú spôsobilé odradiť osoby bez bydliska v členskom štáte od investovania v ňom alebo odradiť osoby s bydliskom

v predmetnom členskom štáte od investovania v iných štátoch (rozsudky z 25. januára 2007, Festersen, C-370/05, Zb. s. I-1129, bod 24, a z 18. decembra 2007, A, C-101/05, Zb. s. I-11531, bod 40).

- 51 Pokiaľ ide o otázku, či vnútroštátna právna úprava, akou je predmetná právna úprava vo veci samej, predstavuje prekážku voľného pohybu kapitálu, treba konštatovať, že aby spoločnosti rezidenti, ktorým vyplátí portfóliové dividendy spoločnosť usadená v treťom štáte, ktorý je zmluvou stranou Dohody EHP, mohli získať oslobodenie od dane z príjmov právnických osôb, musia na rozdiel od spoločností rezidentov, ktorým vyplátí dividendy spoločnosť rezident, splniť dodatočnú podmienku, a to podmienku spočívajúcu v existencii úplnej dohody o vzájomnej pomoci v správnych veciach a pri výkone rozhodnutí medzi Rakúskou republikou a dotknutým tretím štátom. Ale vzhľadom na skutočnosť, že iba dotknuté štáty rozhodujú, či sa zaviazu zmluvou, sa ukazuje, že podmienka spočívajúca v existencii dohody o vzájomnej pomoci v správnych veciach a pri výkone rozhodnutí je *de facto* spôsobilá viesť pre portfóliové dividendy pochádzajúce od spoločnosti usadenej v treťom štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody EHP, k trvalému režimu neoslobodenia od dane z príjmov právnických osôb (pozri analogicky rozsudok z 28. októbra 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, Zb. s. I-10659, bod 25).

- 52 Z toho vyplýva, že vzhľadom na podmienky stanovené predmetnou právnou úpravou vo veci samej na to, aby portfóliové dividendy pochádzajúce od spoločností usadených v tretích štátoch, ktoré sú zmluvnou stranou Dohody EHP a vyplatených spoločnostiam usadeným v Rakúsku, mohli byť oslobodené od dane v Rakúsku, je investovanie do spoločností uvedených ako prvé pre spoločnosti usadené v Rakúsku menej atraktívne než investovanie do spoločnosti usadenej v Rakúsku alebo v inom členskom štáte. Takéto rozdielne zaobchádzanie môže odrádzať spoločnosti usadené v Rakúsku od nadobúdania akcií v spoločnostiach usadených v tretích štátoch, ktoré sú zmluvnou stranou Dohody EHP.

53 Uvedená právní úprava preto predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu medzi členským štátom a niektorými tretími krajinami, ktoré článok 63 ZFEÚ v zásade zakazuje.

54 Treba však preskúmať, či takéto obmedzenie voľného pohybu kapitálu môže byť odôvodnené z hľadiska ustanovení Zmluvy týkajúcich sa voľného pohybu kapitálu.

iii) O prípadných odôvodneniach opatrenia

55 Podľa článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ „článkom 63 [ZFEÚ] nie sú dotknuté práva členských štátov... uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa miesta bydliska alebo podľa miesta, kde investovali kapitál“.

56 Toto ustanovenie predstavuje výnimku zo základnej zásady voľného pohybu kapitálu a musí sa vykladať striktné. Preto ho nemožno vykladať v tom zmysle, že akákoľvek daňová právná úprava rozlišujúca medzi daňovníkmi v závislosti od miesta, kde majú bydlisko, alebo od členského štátu, v ktorom investujú svoj kapitál, je automaticky zlučiteľná so Zmluvou (pozri rozsudky z 11. septembra 2008, Eckelkamp a i., C-11/07, Zb. s. I-6845, bod 57, ako aj z 22. apríla 2010, Mattner, C-510/08, Zb. s. I-3553, bod 32).

- 57 Výnimka stanovená v uvedenom článku je totiž sama obmedzená článkom 65 ods. 3 ZFEÚ, ktorý stanovuje, že vnútroštátne ustanovenia uvedené v odseku 1 tohto článku „nesmú byť prostriedkom na svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 63“.
- 58 Rozdielne zaobchádzanie povolené článkom 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ treba teda odlíšiť od diskriminácie, ktorú zakazuje odsek 3 tohto článku. Z judikatúry pritom vyplýva, že na to, aby sa mohla vnútroštátna daňová právna úprava, o akú ide vo veci samej, považovať za zlučiteľnú s ustanoveniami Zmluvy týkajúcimi sa voľného pohybu kapitálu, je potrebné, aby sa rozdiel v zaobchádzaní, ktorý stanovuje medzi portfóliovými dividendami od spoločností rezidentov a spoločností usadených v treťom štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody EHP, týkal situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo aby bol odôvodnený naliehavým dôvodom všeobecného záujmu (pozri rozsudky zo 6. júna 2000, Verkooyen, C-35/98, Zb. s. I-4071, bod 43; zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 29; z 8. septembra 2005, Blanckaert, C-512/03, Zb. s. I-7685, bod 42, a z 19. novembra 2009, Komisia/Taliansko, C-540/07, Zb. s. I-10983, bod 49).
- 59 Treba pripomenúť, že vzhľadom na daňové pravidlo, akým je pravidlo vo veci samej, ktorého cieľom je zamedziť dvojité hospodárske zdanenie rozdeľovaných ziskov, je situácia spoločnosti, ktorá je akcionárom prijímajúcim dividendy zahraničného pôvodu, porovnateľná so situáciou spoločnosti akcionára prijímajúceho dividendy vnútroštátneho pôvodu, pretože v zásade môžu byť v oboch prípadoch dosiahnuté zisky predmetom reťazového zdanenia (pozri rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 62).
- 60 Za týchto podmienok článok 63 ZFEÚ ukladá členskému štátu, ktorý uplatňuje systém zamedzenia dvojitého hospodárskeho zdanenia v prípade dividend, ktoré spoločnostiam rezidentom vyplácajú spoločnosti rezidenti, poskytnutie rovnakého

zaobchádzania s dividendami, ktoré spoločnostiam rezidentom vyplácajú spoločnosti so sídlom v tretích štátoch, ktoré sú stranou Dohody EHP (pozri v tomto zmysle rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 72).

- ⁶¹ Vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, však takúto rovnosť zaobchádzania nestanovuje. Zatiaľ čo táto právna úprava systematicky zamedzuje dvojité hospodárske zdanenie vnútroštátnych portfóliových dividend vyplatených spoločnosti rezidentovi, neodstraňuje ani nezmiernuje takéto dvojité zdanenie v prípade, že spoločnosť rezident prijíma portfóliové dividendy pochádzajúce od spoločnosti usadenej v treťom štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody EHP, s ktorým Rakúska republika neuzavrela úplnú dohodu o vzájomnej pomoci v správnych veciach a pri výkone rozhodnutí. Za predpokladu, ktorý je uvedený ako posledný, táto vnútroštátna právna úprava nestanovuje ani daňové oslobodenie prijatých dividend, ani započítanie dane odvedenej v dotknutom treťom štáte z takto rozdelených ziskov, zatiaľ čo potreba zamedziť dvojitému hospodárskemu zdaneniu je v prípade spoločností rezidentov rovnaká, a to bez ohľadu na to, či prijímajú dividendy od spoločností rezidentov alebo od spoločností so sídlom v treťom štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody EHP.
- ⁶² Z toho vyplýva, že rozdielne zaobchádzanie v súvislosti s daňou z príjmu právnických osôb medzi vnútroštátnymi dividendami a dividendami od spoločnosti so sídlom v treťom štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody EHP, nemôže byť odôvodnené rozdielnosťou situácie v súvislosti s miestom, kde bol kapitál investovaný.
- ⁶³ Ďalej treba preskúmať, či obmedzenie vyplývajúce z vnútroštátnej právnej úpravy, o akú ide vo veci samej, je odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu (pozri rozsudok z 11. októbra 2007, *ELISA*, C-451/05, Zb. s. I-8251, bod 79).

- ⁶⁴ Rakúska, nemecká, talianska, holandská vláda a vláda Spojeného kráľovstva v tejto súvislosti vysvetľujú, že pokiaľ chýba rámec spolupráce medzi dotknutými príslušnými orgánmi, akým je rámec vyplývajúci zo smernice Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní (Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 (Ú. v. ES L 76, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179), má členský štát právo podmieniť oslobodenie od dane portfóliových dividend prijatých od spoločností usadených v treťom štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody EHP, existenciou dohody o vzájomnej pomoci s dotknutým tretím štátom. Kontrola dane odvedenej spoločnosťou vyplácajúcou dividendy predpokladá výmenu informácií s daňovými orgánmi štátu, v ktorom má sídlo uvedená spoločnosť.
- ⁶⁵ Treba pritom pripomenúť, že judikatúra týkajúca sa obmedzení výkonu slobôd voľného pohybu v rámci Únie nemôže byť úplne prenesená na pohyb kapitálu medzi členskými štátmi a tretími štátmi, keďže takýto pohyb sa odohráva v odlišnom právnom kontexte (pozri rozsudky A, už citovaný, bod 60, a Komisia/Taliansko, už citovaný, bod 69).
- ⁶⁶ V tejto súvislosti treba uviesť, že rámec spolupráce medzi príslušnými orgánmi členských štátov zavedený smernicou 77/799 medzi týmito orgánmi a príslušnými orgánmi tretieho štátu neexistuje, pokiaľ tretí štát neprevzal žiaden záväzok vzájomnej pomoci (pozri rozsudky Komisia/Taliansko, už citovaný, bod 70, a Établissements Rimbaud, už citovaný, bod 41).
- ⁶⁷ Z toho vyplýva, že pokiaľ podľa právnej úpravy členského štátu závisí poskytnutie daňovej výhody od splnenia podmienok, ktorých dodržanie možno overiť len získaním údajov od príslušných orgánov tretieho štátu, ktorý je zmluvnou stranou Dohody EHP, je v zásade legitímne, že tento členský štát odmietne poskytnúť toto zvýhodnenie, pokiaľ sa ukáže ako nemožné tieto informácie od neho získať, najmä z dôvodu

neexistencie zmluvnej povinnosti tohto tretieho štátu poskytnúť informácie (rozsudok *Établissements Rimbaud*, už citovaný, bod 44).

⁶⁸ Z právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, vyplýva, že § 10 ods. 5 KStG vylúčil z oslobodenia od dane portfóliové dividendy pochádzajúce od spoločností so sídlom v tretích štátoch, ktoré sú zmluvnou stranou Dohody EHP, keď zo ziskov rozdeľujúcej spoločnosti nebola v dotknutom treťom štáte skutočne odvedená daň z príjmu právnických osôb porovnateľná s daňou odvádzanou v Rakúsku. Možno sa teda domnievať, že podmienky uplatnenia daňového oslobodenia nemôže príslušný členský štát overiť z dôvodu neexistencie zmluvnej povinnosti tretieho štátu poskytnúť určité informácie daňovým orgánom uvedeného členského štátu.

⁶⁹ Z toho vyplýva, že právnú úpravu členského štátu, akou je právna úprava vo veci samej, ktorá podmieňuje oslobodenie dividend prijatých od spoločností so sídlom v tretích štátoch, ktoré sú zmluvnou stranou Dohody EHP, od dane existenciou zmluvy o vzájomnej pomoci s dotknutým tretím štátom, možno odôvodniť naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu súvisiacimi s účinnosťou daňových kontrol a bojom proti daňovým podvodom.

⁷⁰ Obmedzenie voľného pohybu, hoci je primerané sledovanému cieľu, však nemôže ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie tohto cieľa (pozri rozsudok *ELISA*, už citovaný, bod 82 a citovanú judikatúru). Treba teda preskúmať, či obmedzenie vyplývajúce z takej právnej úpravy, o akú ide vo veci samej, dodržiava zásadu proporcionality.

⁷¹ V tejto súvislosti treba vzhľadom na vyššie uvedené úvahy konštatovať, po prvé, že členský štát má právo podmieniť oslobodenie dividend pochádzajúcich od spoločností

so sídlom v treťom štáte, ktorý je stranou Dohody EHP, od dane, existenciou dohody o vzájomnej pomoci uzavretej s týmto štátom. Proporcionalitu takejto právnej úpravy tak nespochybňuje samotná okolnosť, že členský štát nestanovuje takúto podmienku pre daňové oslobodenie dividend pochádzajúcich z účastí nižších ako 10 % na základnom imaní rozdeľujúcej spoločnosti.

⁷² Po druhé treba konštatovať, že právna úprava vo veci samej podmieňuje daňové oslobodenie portfóliových dividend pochádzajúcich od spoločností so sídlom v tretích štátoch, ktoré sú zmluvnou stranou Dohody EHP, existenciou zmluvy s týmto štátom týkajúcej sa vzájomnej pomoci nielen na správnej úrovni, ale aj v oblasti výkonu rozhodnutí.

⁷³ Na účely overenia úrovne skutočného zdanenia spoločnosti nerezidenta vyplácajúcej dividendy príslušným členským štátom však možno považovať za nevyhnutnú len samotnú existenciu dohody o vzájomnej pomoci v správnych veciach. Predmetné vnútroštátne pravidlo sa v skutočnosti týka zdanenia príjmov dosiahnutých spoločnosťami rezidentmi v Rakúsku daňou z príjmov právnických osôb. Rakúske orgány teda nemôžu vyžadovať pomoc orgánov tretieho štátu pri vymáhaní takýchto daní.

⁷⁴ Tvrdenie, ktoré uviedla rakúska vláda na pojednávaní, že pomoc pri výkone rozhodnutí je potrebná v prípade, ak daňovník sa odsťahuje, treba zamietnuť. Ako uviedla generálna advokátka v bode 90 svojich návrhov, odsťahovanie sa je príliš vzdialená hypotéza na to, aby mohla odôvodniť skutočnosť, že zamedzenie dvojitého hospodárskeho zdanenia portfóliových dividend pochádzajúcich z tretích štátov, ktoré sú zmluvnou stranou Dohody EHP, závisí od dohody o pomoci pri výkone rozhodnutí.

⁷⁵ Z tohto dôvodu treba na prvú položenú otázku odpovedať, že článok 63 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, ktorá pre portfóliové dividendy pochádzajúce z účasti v spoločnostiach rezidentoch stanovuje oslobodenie od dane z príjmu právnických osôb a ktorá pre portfóliové dividendy pochádzajúce od spoločností so sídlom v tretích štátoch, ktoré sú zmluvnou stranou Dohody EHP, takéto oslobodenie od dane podmieňuje existenciou úplnej dohody o vzájomnej pomoci v správnych veciach a pri výkone rozhodnutí medzi dotknutým členským štátom a tretím štátom, pretože na účely dosiahnutia cieľov predmetnej právnej úpravy je potrebná len dohoda o vzájomnej pomoci v správnych veciach.

2. O druhej otázke

a) Úvodné pripomienky

⁷⁶ Vnútroštátny súd pripomína, že podľa § 10 KStG za predpokladu, že existuje úplná dohoda o vzájomnej pomoci, sú portfóliové dividendy od spoločností rezidentov, od spoločností so sídlom v iných členských štátoch a od spoločností so sídlom v tretích štátoch, ktoré sú zmluvnou stranou Dohody EHP, oslobodené od dane. Podľa vnútroštátneho súdu sa však v prípade dividend od spoločností nerezidentov oslobodenie od dane vo väčšine prípadov neuplatňuje z dôvodu informácií, ktoré musí prijímajúca spoločnosť poskytnúť daňovému orgánu, aby mohla takúto výhodu získať. Pre dividendy pochádzajúce od spoločností nerezidentov sa teda vo všeobecnosti uplatňuje metóda započítania. Podľa vnútroštátneho súdu však daňovník môže len veľmi ťažko predložiť dôkazy týkajúce sa započítateľnej zahraničnej dane.

77 Svojou druhou otázkou sa teda vnútroštátny súd v podstate pýta, či článok 63 ZFEÚ bráni vnútroštátnej právnej úprave, akou je právna úprava vo veci samej, ktorá uplatňuje metódu započítania vo vzťahu k portfóliovým dividendám vyplácaným spoločnosťami pochádzajúcimi z iných členských štátov alebo zmluvných štátov Dohody EHP v prípade, že nie je preukázané, že podmienky na uplatnenie metódy oslobodenia od dane sú splnené, pričom je pre akcionára veľmi ťažké, ak nie priam nemožné, preukázať splnenie týchto podmienok, teda porovnateľné zdanenie, výška zahraničnej sadzby dane a neexistencia osobných alebo vecných oslobodení právnickej osoby nerezidenta, alebo poskytnúť potrebné informácie na započítanie zahraničnej dane z príjmov právnickej osoby.

78 Odpoveď, ktorú má Súdny dvor poskytnúť, by mala umožniť vnútroštátnemu súdu posúdiť zlučiteľnosť s článkom 63 ZFEÚ, po prvé, „prechodu“ z metódy oslobodenia na metódu započítania stanovený vnútroštátnou právnou úpravou, ak príjemca dividend pochádzajúcich od spoločností nerezidentov nedisponuje dôkazmi a, po druhé, uplatnenia metódy započítania, ktorá kladie na uvedenú oprávnenú osobu významnú, ba priam neprimeranú administratívnu záťaž.

b) O existencii obmedzenia pohybu kapitálu

79 Je potrebné pripomenúť, že § 10 ods. 1 bod 1 KStG oslobodzuje od dane z príjmov právnických osôb portfóliové dividendy prijaté od spoločností so sídlom v Rakúsku. Podľa § 10 ods. 1 bodov 5 a 6 a ods. 5 KStG dochádza k zamedzeniu dvojitého hospodárskeho zdanenia dividend prijatých od spoločností so sídlom v iných členských štátoch než Rakúska republika alebo v tretích štátoch, ktoré sú zmluvnou stranou Dohody EHP, vďaka oslobodeniu od dane alebo prostredníctvom metódy započítania, len ak príjemca uvedených dividend disponuje dôkazmi týkajúcimi sa úrovne

dane, ktorej podliehajú spoločnosti vyplácajúce takéto dividendy v štáte, v ktorom majú sídlo.

⁸⁰ Rozdiel v zaobchádzaní, ktorý sa týka portfóliových dividend, odrádza spoločnosti so sídlom v Rakúsku od investovania kapitálu do spoločností usadených v iných členských štátoch alebo v tretích štátoch, ktoré sú zmluvnou stranou Dohody EHP. Keďže sa v Rakúsku s dividendami, ktoré sú prijaté od spoločností so sídlom v iných členských štátoch a v tretích štátoch, ktoré sú zmluvnou stranou Dohody EHP, zaobchádza daňovo menej priaznivo ako s dividendami vyplácanými spoločnosťou usadenou v Rakúsku, sú akcie spoločností uvedených ako prvé pre investorov usadených v Rakúsku menej atraktívne ako akcie spoločností usadených v Rakúsku.

⁸¹ Takáto právna úprava, o akú ide vo veci samej, teda obsahuje obmedzenie pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a medzi členskými štátmi a tretími krajinami, ktoré v zásade zakazuje článok 63 ods. 1 ZFEÚ.

⁸² Treba však preskúmať, či takéto obmedzenie voľného pohybu kapitálu môže byť odôvodnené z hľadiska ustanovení Zmluvy týkajúcich sa voľného pohybu kapitálu.

c) O možných odôvodneniach opatrenia

⁸³ Z judikatúry citovanej v bode 58 tohto rozsudku vyplýva, že na to, aby sa mohla vnútroštátna daňová právna úprava, o akú ide vo veci samej, považovať za zlučiteľnú s ustanoveniami Zmluvy týkajúcimi sa voľného pohybu kapitálu, je potrebné, aby sa

rozdiel v zaobchádzaní týkal situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo aby bol odôvodnený naliehavým dôvodom všeobecného záujmu.

- ⁸⁴ V tejto súvislosti treba najskôr pripomenúť, že z hľadiska daňového pravidla, akým je pravidlo vo veci samej, na zamedzenie dvojitého hospodárskeho zdanenia rozdeľovaných ziskov, je situácia akcionára prijímajúceho dividendy zahraničného pôvodu, ktorý je spoločnosťou, porovnateľná so situáciou akcionára, ktorý je spoločnosťou, prijímajúceho dividendy vnútroštátneho pôvodu, keďže v zásade môžu byť v oboch prípadoch dosiahnuté zisky predmetom reťazového zdanenia (pozri rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 62).
- ⁸⁵ Za týchto podmienok článok 63 ZFEÚ ukladá členskému štátu, ktorý uplatňuje systém zamedzenia dvojitému hospodárskemu zdaneniu v prípade dividend, ktoré rezidentom vyplácajú spoločnosti rezidenti, povinnosť zabezpečiť rovnaké zaobchádzanie s dividendami, ktoré rezidentom vyplácajú spoločnosti nerezidenti (pozri v tomto zmysle rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 72).
- ⁸⁶ Bolo rozhodnuté, že právo Únie členskému štátu nezakazuje, aby zamedzil reťazovému zdaneniu dividend prijatých spoločnosťou rezidentom tým, že bude uplatňovať pravidlá, ktoré tieto dividendy oslobodzujú od zdanenia, ak ich vypláca spoločnosť rezident, a zároveň zamedzil reťazovému zdaneniu uvedených dividend systémom zápočtu, ak tieto dividendy vypláca spoločnosť nerezident, pokiaľ daňová sadzba na dividendy zahraničného pôvodu nie je vyššia ako daňová sadzba uplatniteľná na dividendy vnútroštátneho pôvodu a daňový úver je aspoň tak vysoký ako suma zaplatená v štáte rozdeľujúcej spoločnosti až do výšky dane uplatnenej v členskom štáte prijímajúcej spoločnosti (pozri rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, body 48 a 57, ako aj uznesenie z 23. apríla 2008, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, C-201/05, Zb. s. I-2875, bod 39).

- 87 Ak východiskové zisky, z ktorých sa vyplácajú dividendy zahraničného pôvodu, podliehajú v štáte rozdeľujúcej spoločnosti nižšej dani, ako je daň vybraná členským štátom prijímajúcej spoločnosti, tento posledný uvedený členský štát musí poskytnúť úplný daňový úver zodpovedajúci dani zaplatenej rozdeľujúcou spoločnosťou v štáte, ktorého je rezidentom (rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 51).
- 88 Ak naopak tieto zisky podliehajú v štáte rozdeľujúcej spoločnosti vyššej dani, ako je daň vybraná členským štátom prijímajúcej spoločnosti, musí tento posledný uvedený členský štát poskytnúť daňový úver len vo výške sumy dane z príjmov právnických osôb dlhovanej spoločnosti spoločnosťou. Nie je povinný vrátiť rozdiel, to znamená sumu zaplatenú v štáte rozdeľujúcej spoločnosti, ktorá prevyšuje sumu dane splatnej v členskom štáte prijímajúcej spoločnosti (pozri rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 52).
- 89 Metóda započítania za týchto podmienok umožňuje priznať dividendám pochádzajúcim od spoločností nerezidentov rovnaké zaobchádzanie, aké je priznané prostredníctvom metódy oslobodenia dividendám vyplácaným spoločnosťami rezidentmi. Uplatnenie metódy započítania na dividendy pochádzajúce od spoločností nerezidentov v podstate umožňuje, aby portfóliové dividendy zahraničného pôvodu a portfóliové dividendy vnútroštátneho pôvodu zaťažovalo rovnaké daňové bremeno, najmä keď štát, z ktorého pochádzajú dividendy, uplatňuje v rámci dane z príjmov právnických osôb nižšiu daňovú sadzbu, než je daňová sadzba uplatňovaná v členskom štáte, v ktorom je usadená spoločnosť prijímajúca dividendy. V takom prípade by oslobodenie dividend pochádzajúcich od spoločností nerezidentov zvýhodňovalo daňovníkov, ktorí investovali do zahraničných účastí, v porovnaní s tými, ktorí investovali do vnútroštátnych účastí.
- 90 Vzhľadom na rovnocennosť medzi metódami oslobodenia a započítania nemajú ťažkosti, s ktorými sa môže daňovník stretávať v súvislosti s preukázaním, že podmienky na daňové oslobodenie dividend prijatých od spoločností nerezidentov sú splnené, v zásade vplyv na posúdenie, či článok 63 ods. 1 ZFEÚ bráni takej právnej úprave,

o akú ide vo veci samej. Tieto ťažkosti, ba priam nemožnosť, aby daňovník predložil požadované dôkazy, budú mať za následok len to, že na dividendy, ktoré prijíma od spoločností nerezidentov, sa bude uplatňovať metóda započítania, ktorá je rovnocenná s metódou oslobodenia.

- ⁹¹ V súvislosti s administratívnou záťažou uloženou daňovníkovi, aby mohol využiť metódu zápočtu, už bolo rozhodnuté, že samotnú skutočnosť, že systém zápočtu v porovnaní so systémom oslobodenia ukladá daňovníkom dodatočné administratívne povinnosti, nemožno považovať za rozdielne zaobchádzanie v rozpore s voľným pohybom kapitálu (pozri v tomto zmysle rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 53).
- ⁹² Podľa vnútroštátneho súdu sa však administratívna záťaž, ktorú ukladá vnútroštátna právna úprava vo veci samej spoločnosti prijímajúcej portfóliové dividendy, môže ukázať ako neprimeraná.
- ⁹³ Spoločnosť Haribo v tejto súvislosti vysvetľuje, že na rozdiel od portfóliových dividend vyplatených spoločnosťami rezidentmi, ktoré sú oslobodené, sú portfóliové dividendy vyplatené v Rakúsku spoločnosťami usadenými v inom členskom štáte alebo v treťom štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody EHP, a prijaté prostredníctvom investičného fondu, normálne v Rakúsku zdanené daňou z príjmov právnických osôb vo výške 25 % z dôvodu nadmernej administratívnej záťaže uloženej daňovníkovi. Podľa spoločnosti Haribo sú metódy oslobodenia a započítania rovnocenné, len ak možno skutočne predložiť dôkaz o dani z príjmu právnických osôb odvedenej v zahraničí alebo možno predložiť tento dôkaz bez neprimeranej námahy.

- ⁹⁴ Rakúska, nemecká, talianska, holandská vláda a vláda Spojeného kráľovstva, ako aj Komisia naproti tomu tvrdia, že administratívna záťaž uložená spoločnosti prijímajúcej portfóliové dividendy nie je neprimeraná. Rakúska vláda v tejto súvislosti trvá na tom, že oznámenie z 13. júna 2008 podstatne zjednodušilo dôkazy, ktoré sú potrebné na získanie započítania zahraničnej dane.
- ⁹⁵ V tejto súvislosti treba pripomenúť, že daňovým orgánom členského štátu nič nebráni v tom, aby vyžadovali od daňovníka dôkazy, ktoré považujú za potrebné na posúdenie toho, či sú splnené podmienky daňovej výhody stanovenej predmetnou právnou úpravou, a či v dôsledku toho treba priznať uvedenú výhodu alebo nie (pozri v tomto zmysle rozsudky z 3. októbra 2002, Danner, C-136/00, Zb. s. I-8147, bod 50; z 26. júna 2003, Skandia a Ramstedt, C-422/01, Zb. s. I-6817, bod 43, ako aj z 27. januára 2009, Persche, C-318/07, Zb. s. I-359, bod 54).
- ⁹⁶ Je pravda, že ak by sa malo ukázať, že pre spoločnosti, ktoré sú príjemcami portfóliových dividend pochádzajúcich od spoločností usadených v iných členských štátoch než Rakúska republika a v tretích štátoch, ktoré sú zmluvnou stranou Dohody EHP, je z dôvodu nadmernej administratívnej záťaže v skutočnosti nemožné využiť metódu započítania, takáto právna úprava neumožňuje zamedziť ani zmierniť dvojitému hospodárskemu zdaneniu takýchto dividend. Za týchto okolností sa nemožno domnievať, že metóda započítania a metóda oslobodenia, ktorá umožňuje vyhnúť sa reťazovému zdaneniu rozdeľovaných dividend, vedú k rovnocennému výsledku.
- ⁹⁷ Keďže však členský štát môže zamedziť reťazovému zdaneniu portfóliových dividend prijatých spoločnosťou rezidentom tým, že bude uplatňovať metódu, ktorá tieto dividendy oslobodzuje od zdanenia, ak ich vypláca spoločnosť rezident, a metódu zápočtu, ak tieto dividendy vypláca spoločnosť nerezident usadená v inom členskom štáte alebo treťom štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody EHP, dodatočná administratívna záťaž, ktorá je uložená spoločnosti rezidentovi, najmä skutočnosť, že

vnútroštátny daňový orgán požaduje informácie tkajúce sa dane, ktorá bola skutočne odvedená zo zisku rozdeľujúcej spoločnosti v štáte, v ktorom má sídlo, je spätá so samotným fungovaním metódy zápočtu, a nemožno ju teda považovať za neprimeranú (pozri v tomto zmysle rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, body 48 a 53). V prípade neexistencie týchto informácií daňové orgány členského štátu, kde je usadená spoločnosť prijímajúca zahraničné dividendy, v zásade ani nemôžu určiť výšku dane z príjmov právnických osôb odvedenú v štáte rozdeľujúcej spoločnosti, ktorá sa má odpočítavať od dane, ktorú má zaplatiť prijímajúca spoločnosť.

- 98 Hoci je pravda, že samotné spoločnosti prijímajúce dividendy nemajú k dispozícii všetky informácie týkajúce sa dane z príjmov právnických osôb, ktorá bola vyrubená na dividendy vyplatené spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte alebo treťom štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody EHP, v každom prípade sú takéto informácie známe spoločnosti uvedenej ako posledná. Za týchto podmienok každý problém spoločnosti prijímajúcej dividendy súvisiaci s poskytnutím požadovaných informácií týkajúcich sa dane odvedenej spoločnosťou rozdeľujúcou dividendy nesúvisí s vnútornou komplexnosťou týchto informácií, ale s nedostatkom prípadnej spolupráce zo strany spoločnosti, ktorá ich má k dispozícii. Ako zdôraznila generálna advokátka v bode 58 svojich návrhov, chýbajúci tok informácií, s ktorým je investor konfrontovaný, nie je problémom, za ktorý by mal niesť zodpovednosť dotknutý členský štát.

- 99 Okrem toho treba konštatovať, ako uvádza rakúska vláda, že oznámenie z 13. júna 2008 zjednodušilo dôkazy, ktoré sú potrebné na dosiahnutie započítania zahraničnej dane v tom zmysle, že na účely vypočítania dane zaplatenej v zahraničí sa prihliada k nasledujúcemu vzorcu. Zisk spoločnosti rozdeľujúcej dividendy sa má vynásobiť nominálnou sadzbou dane z príjmov právnických osôb, ktorá sa uplatňuje v štáte, kde má sídlo táto spoločnosť, a podielom, ktorý má spoločnosť prijímajúca dividendy na základnom imaní rozdeľujúcej spoločnosti. Takýto výpočet vyžaduje len obmedzenú spoluprácu zo strany spoločnosti vyplácajúcej dividendy alebo investičného fondu, ak je príslušný podiel držaný prostredníctvom takéhoto fondu.

- 100 Napokon, ako zdôrazňujú rakúska, nemecká, holandská vláda a vláda Spojeného kráľovstva, ako aj Komisia, skutočnosť, že v prípade dividend vyplatených spoločnosťami so sídlom v iných členských štátoch než Rakúska republika môže daňový orgán tohto členského štátu využiť mechanizmus vzájomnej pomoci stanovený smernicou 77/799, neznamená, že má povinnosť zbaviť spoločnosť prijímajúcu dividendy povinnosti predložiť jej dôkaz o dani odvedenej vyplácajúcou spoločnosťou v inom členskom štáte.
- 101 Keďže smernica 77/799 upravuje možnosť vnútroštátnych daňových orgánov požadovať informácie, ktoré samy nemôžu získať, Súdny dvor uviedol, že odkaz v článku 2 ods. 1 smernice 77/799 na pojem „môže“ poukazuje na to, že, ak tieto orgány môžu požiadať o informácie príslušný orgán iného členského štátu, takáto žiadosť nepredstavuje v žiadnom prípade povinnosť. Je v právomoci každého členského štátu posúdiť osobitné prípady, v ktorých sú informácie o predmetných transakciách zdaniteľných osôb so sídlom na jeho území nedostatočné, a rozhodnúť, či takýto prípad odôvodňuje predloženie žiadosti o informáciu od iného členského štátu (rozsudky z 27. septembra 2007, Twoh International, C-184/05, Zb. s. I-7897, bod 32, a Persche, už citovaný, bod 65).
- 102 Preto smernica 77/799 od členského štátu, kde je usadená spoločnosť prijímajúca dividendy, nevyžaduje, aby využil mechanizmus vzájomnej pomoci, ktorý táto smernica stanovuje, zakaždým, keď informácie, ktoré táto spoločnosť poskytla, nepostačujú na overenie toho, či táto spoločnosť spĺňa podmienky stanovené vnútroštátnou právnou úpravou na uplatnenie metódy započítania.
- 103 Z rovnakých dôvodov prípadná existencia dohody o vzájomnej pomoci medzi Rakúskou republikou a tretím štátom, ktorý je zmluvnou stranou Dohody EHP, ktorá by umožňovala tomuto členskému štátu požiadať orgány dotknutého tretieho štátu

o relevantné informácie na účely uplatnenia metódy započítania, neznamená, že by administratívna záťaž uložená spoločnosti prijímajúcej dividendy týkajúca sa dôkazu o dani odvedenej v predmetnom treťom štáte bola neprimeraná.

- 104 Z tohto dôvodu vzhľadom na vyššie uvedené treba na druhú položenú otázku odpovedať, že článok 63 ZFEÚ sa má vykladať tak, že nebráni právnej úprave členského štátu, ktorá oslobodzuje od dane z príjmov právnických osôb portfóliové dividendy, ktoré prijíma spoločnosť rezident od inej spoločnosti rezidenta, zatiaľ čo podrobuje tejto dani portfóliové dividendy, ktoré prijíma spoločnosť rezident od spoločnosti usadenej v inom členskom štáte alebo treťom štáte, ktorý je stranou Dohody EHP, za predpokladu, že daň odvedená v štáte, kde je táto spoločnosť uvedená ako posledná usadená, sa pripočíta ku dani, ktorú má zaplatiť prijímajúca spoločnosť vo svojom členskom štáte a administratívna záťaž uložená prijímajúcej spoločnosti na to, aby mohla takéto započítanie využiť, nie je neprimeraná. Informácie požadované od spoločnosti prijímajúcej dividendy vnútroštátnym daňovým orgánom o dani, ktorou boli skutočne zdanené zisky spoločnosti rozdeľujúcej dividendy v štáte, v ktorom je táto rozdeľujúca spoločnosť usadená, súvisia so samotným fungovaním metódy započítania a nemožno ich považovať za neprimeranú administratívnu záťaž.

3. O tretej otázke

a) Úvodné pripomienky

- 105 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či článok 63 ZFEÚ bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, akou je právna úprava vo veci samej, ktorá vylúčila oslobodenie od dane z príjmov právnických osôb, ako aj započítanie v zahraničí odvedenej

dane z príjmov právnických osôb v prípade výnosov z účastí na spoločnostiach so sídlom v tretích štátoch, pokiaľ je účasť prijímajúcej spoločnosti nižšia ako 10 %, predtým 25 %, na základnom imaní rozdeľujúcej spoločnosti, pričom výnosy z účastí v spoločnostiach rezidentoch sú oslobodené bez ohľadu na výšku účasti.

¹⁰⁶ V tejto súvislosti treba uviesť, že hranica 25 %, na ktorú odkazuje vnútroštátny súd vo svojej otázke, sa týka § 10 KStG v znení pred novelizáciou, ku ktorej došlo v roku 2009. Zo spisu predloženého Súdnemu dvoru však vyplýva, že § 10 ods. 1 bod 7, ako aj ods. 2 a ods. 4 KStG, ktorý sa retroaktívne uplatňuje na spory vo veci samej, stanovuje, že dividendy pochádzajúce z účasti v spoločnosti usadenej v treťom štáte sú buď oslobodené od dane z príjmov právnických osôb v Rakúsku, alebo majú nárok na započítanie dane zaplatenej v zahraničí, ak predmetná účasť predstavuje aspoň 10 % základného imania spoločnosti usadenej v treťom štáte.

¹⁰⁷ Pokiaľ ide o účasti, ktoré nedosahujú túto hranicu, predmetná vnútroštátna právna úprava rozlišuje v prípade portfóliových dividend pochádzajúcich od spoločností usadených v tretích štátoch medzi štátmi, ktoré sú zmluvnou stranou Dohody EHP, a ostatnými tretími štátmi. Zatiaľ čo portfóliové dividendy pochádzajúce od spoločností usadených v tretích štátoch, ktoré sú zmluvnou stranou Dohody EHP, s ktorým Rakúska republika uzavrela úplnú dohodu o vzájomnej pomoci v správnych veciach a pri výkone rozhodnutí, sú oslobodené od dane z príjmov právnických osôb alebo majú nárok na započítanie dane odvedenej v príslušnom treťom štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody EHP, v ktorom je usadená spoločnosť rozdeľujúca dividendy, v prípade portfóliových dividend pochádzajúcich od spoločností usadených v ostatných tretích štátoch to neplatí.

¹⁰⁸ Vzhľadom na to, že predmetom prvej položenej otázky je daňové zaobchádzanie s dividendami pochádzajúcimi od spoločností usadených v štátoch, ktoré sú zmluvnou stranou EHP, treba vyvodiť, že svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či

článok 63 ZFEÚ bráni právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá stanovuje, že portfóliové dividendy pochádzajúce z účasti v spoločnostiach usadených v iných tretích štátoch než v zmluvných štátoch Dohody EHP nie sú ani oslobodené od dane, ani sa na ne nevzťahuje režim započítania zaplatenej zahraničnej dane, zatiaľ čo dividendy pochádzajúce z podobných účastí držaných v spoločnostiach rezidentoch sú vždy oslobodené.

b) O existencii obmedzenia pohybu kapitálu

¹⁰⁹ Treba konštatovať, že účinkom takej právnej vnútroštátnej právnej úpravy, o akú ide vo veci samej, je odradenie spoločností so sídlom v Rakúsku od investovania ich kapitálu do spoločností usadených v tretích štátoch, ktoré nie sú zmluvnými štátmi Dohody EHP. Keďže sa totiž s dividendami, ktoré takéto spoločnosti vyplácajú spoločnostiam usadeným v Rakúsku, zaobchádza daňovo menej priaznivo ako s dividendami vyplácanými spoločnosťami usadenými v tomto členskom štáte, sú akcie spoločností z tretích štátov pre investorov usadených v Rakúsku menej atraktívne ako akcie spoločností usadených v Rakúsku (pozri v tomto zmysle rozsudky *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 166, a A, už citovaný, bod 42).

¹¹⁰ Právna úprava, o akú ide vo veci samej, teda obsahuje obmedzenie pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a tretími krajinami, ktoré je v zásade zakázané článkom 63 ods. 1 ZFEÚ.

¹¹¹ Treba však preskúmať, či toto obmedzenie voľného pohybu kapitálu môže byť odôvodnené z pohľadu ustanovení Zmluvy týkajúcich sa voľného pohybu kapitálu.

c) O prípadných odôvodneniach opatrenia

- 112 Ako bolo pripomenuté v bodoch 58 a 83 tohto rozsudku, na to, aby sa mohla vnútroštátna daňová právna úprava, o akú ide vo veci samej, považovať za zlučiteľnú s ustanoveniami Zmluvy týkajúcimi sa voľného pohybu kapitálu, je potrebné, aby sa rozdiel v zaobchádzaní týkal situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo aby bol odôvodnený naliehavým dôvodom všeobecného záujmu.
- 113 Vzhľadom na daňové pravidlo, akým je predmetné pravidlo vo veci samej, ktoré má za cieľ zamedziť dvojité hospodárske zdanenie rozdeľovaných ziskov, je situácia spoločnosti akcionára prijímajúceho dividendy z tretích štátov, porovnateľná so situáciou spoločnosti akcionára prijímajúceho dividendy vnútroštátneho pôvodu, keďže v zásade môžu byť v oboch prípadoch dosiahnuté zisky predmetom reťazového zdanenia (rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 62).
- 114 Za týchto podmienok článok 63 ZFEÚ ukladá členskému štátu, ktorý uplatňuje systém zamedzenia dvojitého hospodárskeho zdanenia v prípade dividend, ktoré spoločnostiam rezidentom vyplácajú iné spoločnosti rezidenti, aby zabezpečil rovnosť zaobchádzania s dividendami, ktoré spoločnostiam rezidentom vyplácajú spoločnosti usadené v treťom štáte, ktorý nie je zmluvným štátom Dohody EHP (pozri v tomto zmysle rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 72).
- 115 Vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, nestanovuje takúto rovnosť zaobchádzania. Zatiaľ čo táto právna úprava systematicky zamedzuje dvojitému hospodárskemu zdaneniu vnútroštátnych portfóliových dividend vyplatených spoločnosti rezidentovi, neodstraňuje ani nezmiernuje takéto dvojité zdanenie v prípade, že spoločnosť rezident prijíma portfóliové dividendy pochádzajúce od spoločnosti usadenej v treťom štáte, ktorý nie je zmluvnou stranou Dohody EHP.

- 116 Z toho vyplýva, že rozdielne zaobchádzanie, pokiaľ ide o daň z príjmu právnických osôb, s dividendami prijatými spoločnosťou rezidentom podľa pôvodu týchto dividend nemôže byť odôvodnené rozdielnosťou situácie v súvislosti s miestom, kde bol kapitál investovaný.
- 117 Ďalej treba preskúmať, či obmedzenie vyplývajúce z právnej úpravy, o akú ide vo veci samej, je odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu (pozri rozsudok ELISA, už citovaný, bod 79).
- 118 Podľa rakúskej, nemeckej, talianskej, fínskej a holandskej vlády, aj keď môže byť obmedzenie pohybu kapitálu z tretích krajín odôvodnené, neplatí to, ak sa toto obmedzenie týka pohybov kapitálu medzi členskými štátmi (pozri rozsudky *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 171, a A, už citovaný, bod 37). Tieto vlády sa domnievajú, že potreba zachovať rovnomerné rozdelenie daňovej právomoci vo vzťahoch medzi členskými štátmi a tretími štátmi, ktoré nie sú zmluvnou stranou Dohody EHP, môže predstavovať naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý zbavuje členské štáty povinnosti uplatňovať na dividendy pochádzajúce z uvedených tretích štátov rovnaké daňové zaobchádzanie ako na dividendy pochádzajúce od spoločností rezidentov. Vysvetľujú, že zatiaľ čo členské štáty majú povinnosť priznať spoločnosti usadenej v inom členskom štáte rovnaké daňové výhody aké priznávajú spoločnostiam usadeným na ich území, takáto povinnosť neexistuje medzi členskými štátmi Únie a tretími štátmi pokiaľ ide o spoločnosti usadené na ich územiach. Pokiaľ by sa dospelo k záveru, že článok 63 ZFEÚ ukladá členskému štátu povinnosť pristupovať k dividendám pochádzajúcim z tretích štátov, ktoré nie sú zmluvnou stranou Dohody EHP, rovnako ako k dividendám vyplácaným spoločnosťami usadenými na ich území, voľná úvaha členských štátov pri uzatváraní daňových dohôd s cieľom zaistiť týmto spôsobom rovnomerné rozdelenie daňovej právomoci vo vzťahoch s tretími štátmi by prakticky neexistovala.

- 119 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že judikatúra týkajúca sa obmedzení výkonu slobôd voľného pohybu v rámci Únie nemôže byť úplne prenesená na pohyb kapitálu medzi členskými štátmi a tretími štátmi, keďže takýto pohyb sa odohráva v odlišnom právnom kontexte (rozsudok *Établissements Rimbaud*, už citovaný, bod 40 a citovaná judikatúra).
- 120 Za týchto podmienok nemožno vylúčiť, že členský štát môže preukázať, že obmedzenie pohybu kapitálu do tretích krajín alebo z tretích krajín je odôvodnené dôvodom daným za okolností, za akých by tento dôvod nemohol predstavovať platné odôvodnenie obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi (rozsudok A, už citovaný, body 36 a 37, ako aj uznesenia *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, už citované, bod 93, a *KBC, Bank a Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, už citované, bod 73).
- 121 Bolo už rozhodnuté, že obmedzenie výkonu slobody pohybu v rámci Únie možno odôvodniť cieľom zachovať rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi (pozri v tomto zmysle rozsudky z 13. decembra 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, Zb. s. I-10837, bod 45; z 18. júla 2007, *Oy AA*, C-231/05, Zb. s. I-6373, bod 51, ako aj z 15. mája 2008, *Lidl Belgium*, C-414/06, Zb. s. I-3601, bod 42). Takéto odôvodnenie, ktoré predstavuje naliehavý dôvod všeobecného záujmu, teda môže byť *a fortiori* uznané vo vzťahoch medzi členskými štátmi a tretími štátmi.
- 122 Na to, aby takéto rozdielne zaobchádzanie medzi dividendami vnútroštátneho pôvodu a dividendami pochádzajúcimi od tretieho štátu, ktorý nie je zmluvnou stranou Dohody EHP, bolo odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu, musí byť takýto rozdiel vhodný na zabezpečenie dosiahnutia sledovaného cieľa a nesmie ísť nad rámec toho, čo je na dosiahnutie tohto cieľa nevyhnutné (pozri rozsudky z 15. mája 1997, *Futura Participations a Singer*, C-250/95, Zb. s. I-2471, bod 26; z 11. marca 2004, *de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Zb. s. I-2409, bod 49, ako aj *Marks & Spencer*, už citovaný, bod 35).

- ¹²³ Treba spresniť, že uplatňovaním rovnakého zaobchádzania na portfóliové dividendy prijaté spoločnosťou rezidentom od inej spoločnosti rezidenta alebo spoločnosti usadenej v inom treťom štáte, ktorý nie je zmluvnou stranou Dohody EHP, nedôjde k tomu, že príjmy normálne zdaniteľné v členskom štáte sídla prijímajúcej spoločnosti budú premiestnené do príslušného tretieho štátu (pozri v tomto zmysle Glaxo Wellcome, už citovaný, bod 87). Ako zdôrazňuje generálna advokátka v bode 120 svojich návrhov, v tejto veci nejde o daňovú právomoc vzťahujúcu sa na hospodárske činnosti vykonávané na vnútroštátnom území, ale o zdanenie zahraničných príjmov.
- ¹²⁴ Za týchto podmienok rozdielne zaobchádzanie s portfóliovými dividendami podľa toho, či majú vnútroštátny alebo zahraničný pôvod, nie je odôvodnené v súvislosti s potrebou zabezpečiť rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi a tretími štátmi, ktoré nie sú zmluvnou stranou Dohody EHP.
- ¹²⁵ Je pravda, že oslobodenie portfóliových dividend vyplácaných spoločnosťami so sídlom v treťom štáte, ktorý nie je zmluvnou stranou Dohody EHP, alebo započítanie dane odvedenej v tomto štáte, znamená v prípade Rakúskej republiky zníženie jej vlastných daňových príjmov z dane z príjmov právnických osôb.
- ¹²⁶ Z ustálenej judikatúry však vyplýva, že zníženie daňových príjmov sa nemôže považovať za naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorého by sa bolo možné dovolávať pri odôvodnení opatrenia, ktoré je v zásade v rozpore so základnou slobodou (pozri najmä rozsudky Manninen, už citovaný, bod 49, a zo 14. septembra 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Zb. s. I-8203, bod 59).

- 127 Pokiaľ ide o neexistenciu reciprocity vo vzťahoch medzi členskými štátmi a tretími štátmi, treba pripomenúť, že keď bola zásada voľného pohybu kapitálu článkom 56 ods. 1 ES, teraz článok 63 ods. 1 ZFEÚ, rozšírená na pohyb kapitálu medzi tretími krajinami a členskými štátmi, členské štáty sa rozhodli zakotviť túto zásadu v tom istom článku a v rovnakom znení pre pohyb kapitálu, ktorý sa uskutočňuje v rámci Únie, a pre ten, ktorý sa týka vzťahov s tretími krajinami (rozsudok A, už citovaný, bod 31).
- 128 Za týchto podmienok nemôže neexistencia reciprocity vo vzťahoch medzi členskými štátmi a tretími štátmi, ktoré nie sú zmluvnou stranou Dohody EHP, odôvodňovať obmedzenie pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a uvedenými tretími štátmi.
- 129 Rakúska vláda ďalej tvrdí, že jej daňový režim odôvodňuje potreba zaistiť účinnosť daňových kontrol, lebo príslušné dohody o zamedzení dvojitého zdanenia s tretími štátmi nezaručujú rovnakú úroveň výmeny informácií s dotknutými štátmi, akú stanovuje smernica 77/799 medzi orgánmi členských štátov.
- 130 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že rámec spolupráce príslušných orgánov členských štátov zavedený smernicou 77/799 medzi týmito orgánmi a príslušnými orgánmi tretieho štátu neexistuje, pokiaľ tretí štát neprevzal žiadny záväzok vzájomnej pomoci (pozri rozsudky Komisia/Taliansko, už citovaný, bod 70, a Établissements Rimbaud, už citovaný, bod 41).
- 131 Z toho vyplýva, že pokiaľ podľa právnej úpravy členského štátu závisí poskytnutie daňového zvýhodnenia od splnenia podmienok, ktorých dodržanie možno overiť len získaním údajov od príslušných orgánov tretieho štátu, ktorý nie je súčasťou EHP, je

v zásade legitímne, že tento členský štát odmietne poskytnúť toto zvýhodnenie, pokiaľ sa najmä z dôvodu neexistencie zmluvnej povinnosti tohto tretieho štátu ukáže ako nemožné tieto údaje od neho získať (pozri analogicky rozsudok *Établissements Rimbaud*, už citovaný, bod 44).

¹³² V predmetnej veci však treba konštatovať, že dotknutá vnútroštátna právna úprava nepodmieňuje prípadné oslobodenie portfóliových dividend prijatých od spoločnosti usadenej v treťom štáte, ktorý nie je zmluvnou stranou Dohody EHP, alebo prípadné započítanie dane odvedenej v takomto treťom štáte, existenciou dohody o vzájomnej pomoci medzi členským štátom a dotknutým tretím štátom. Podľa § 10 KStG portfóliové dividendy pochádzajúce z tretích štátov, ktoré nie sú zmluvnou stranou Dohody EHP, vždy podliehajú v Rakúsku dani z príjmov právnických osôb a predmetná vnútroštátna právna úprava nestanovuje pre tieto dividendy žiadnu daňovú výhodu s cieľom predchádzať ich dvojitému hospodárskemu zdaneniu.

¹³³ Za týchto okolností rozdiel, ktorý existuje na úrovni spolupráce daňových orgánov medzi členskými štátmi v rámci Únie na jednej strane a medzi členskými štátmi a tretími štátmi na druhej strane, neodôvodňuje rozdiel v daňovom zaobchádzaní medzi portfóliovými dividendami vnútroštátneho pôvodu a dividendami pochádzajúcimi z tretích štátov, ktoré nie sú stranou Dohody EHP.

¹³⁴ Rakúska vláda napokon uvádza, že pokiaľ by právna úprava vo veci samej bola v rozpore s voľným pohybom kapitálu, treba overiť, či sa účasti v spoločnostiach usadených v tretích štátoch nemajú považovať za priame investície v zmysle článku 64 ZFEÚ, lebo v takom prípade by sa vnútroštátny režim mohol považovať za režim, ktorý už existoval k 31. decembru 1993. Tento režim by z tohto dôvodu mohla odôvodniť doložka „standstill“ uvedená v predmetnom článku Zmluvy FEÚ.

- 135 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa článku 64 ods. 1 ZFEÚ ustanovenie článku 63 ZFEÚ nezasahuje do uplatňovania obmedzení vo vzťahu k tretím štátom, ktoré platia vo vnútroštátnom práve alebo v práve Únie k 31. decembru 1993 pri pohybe kapitálu do tretích štátov alebo z tretích štátov, keď sa týka priamych investícií.
- 136 Z toho vyplýva, že ak pred 31. decembrom 1993 členský štát prijal právnu úpravu, ktorá obsahuje obmedzenia pohybu kapitálu do tretích krajín alebo z tretích krajín zakázané článkom 63 ZFEÚ, a po tomto dátume prijme opatrenia, ktoré síce takisto vytvárajú obmedzenie tohto pohybu, ale vo svojej podstate sú identické s predchádzajúcou právnou úpravou alebo sa obmedzujú len na zmiernenie alebo odstránenie prekážky výkonu práv a slobôd Únie obsiahnutej v skoršej právnej úprave, článku 63 ZFEU neodporuje, ak sa tieto opatrenia uplatňujú voči tretím krajinám, pokiaľ sa vzťahujú na pohyby kapitálu zahŕňajúce priame investície (rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 196).
- 137 Bolo už rozhodnuté, že za priame investície nemožno považovať účasti na spoločnosti, ktoré neboli nadobudnuté s cieľom vytvorenia alebo udržania trvalých a priamych hospodárskych prepojení medzi akcionárom a touto spoločnosťou a neumožňujú akcionárovi účinne sa zúčastniť na riadení tejto spoločnosti alebo jej kontrole (rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 196). Keďže sa právna úprava preskúmaná v rámci tejto otázky týkala len účasti nižších než 10 % základného imania rozdeľujúcej spoločnosti, treba dospieť k záveru, že nepatrí do vecnej pôsobnosti článku 64 ods. 1 ZFEÚ.
- 138 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na tretiu položenú otázku odpovedať tak, že článok 63 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá s cieľom zamedziť dvojitému hospodárskemu zdaneniu oslobodzuje od dane z príjmov právnických osôb portfóliové dividendy vyplatené spoločnosti rezidentovi

inou spoločnosťou rezidentom a ktorá, pokiaľ ide o dividendy vyplatené spoločnosťou usadenou v treťom štáte, ktorý nie je zmluvným štátom Dohody EHP, nestanovuje ani oslobodenie dividend od dane, ani systém započítania dane odvedenej spoločnosťou rozdeľujúcou zisk v štáte, v ktorom je usadená.

4. O štvrtej otázke

¹³⁹ Svojou štvrtou otázkou sa vnútroštátny súd v zásade pýta, či článok 63 ZFEÚ bráni tomu, aby vnútroštátny orgán použil pre portfóliové dividendy pochádzajúce od spoločností usadených v treťom štáte, ktorý je súčasťou EHP, s ktorým Rakúska republika neuzavrela úplnú dohodu v správnych veciach a o výkone rozhodnutí, metódu započítania, napriek tomu, hoci tým pre príjemcov dividend vzniká údajne nadmerná administratívna záťaž, keďže metóda započítania podľa rozhodnutia Verwaltungsgerichtshof najvernejšie odzrkadľuje vôľu zákonodarcu, pričom nepoužitie hranice vo výške 10% by viedlo k daňovému oslobodeniu, a teda k automatickému zamedzeniu dvojitého hospodárskeho zdanenia portfóliových dividend pochádzajúcich od spoločností so sídlom v tretích štátoch.

¹⁴⁰ V tejto súvislosti treba pripomenúť, že Verwaltungsgerichtshof sa domnieval, že na účely nápravy menej priaznivého daňového zaobchádzania, ktorému sú vystavené dividendy pochádzajúce od spoločností nerezidentov v porovnaní s dividendami pochádzajúcimi od spoločností rezidentov, bolo potrebné uplatňovať na túto prvú skupinu dividend nie metódu oslobodenia, ale metódu založenú na započítaní dane odvedenej v štáte, kde má rozdeľujúca spoločnosť sídlo, na daň, ktorá sa má zaplatiť v Rakúsku.

¹⁴¹ Ako bolo pripomenuté v bode 86 tohto rozsudku, právo Únie v zásade členskému štátu nezakazuje, aby zamedzil reťazovému zdaneniu dividend prijatých spoločnosťou rezidentom uplatnením pravidiel, ktoré tieto dividendy oslobodzujú od zdanenia, ak ich vypláca spoločnosť rezident, a zároveň zamedzil reťazovému zdaneniu uvedených dividend systémom zápočtu, ak tieto dividendy vypláca spoločnosť nerezident, pokiaľ daňová sadzba na dividendy zahraničného pôvodu nie je vyššia ako daňová sadzba uplatniteľná na dividendy vnútroštátneho pôvodu a daňový úver je aspoň tak vysoký, ako suma zaplatená v štáte rozdeľujúcej spoločnosti až do výšky dane uplatnenej v členskom štáte prijímajúcej spoločnosti.

¹⁴² Členským štátom okrem toho v zásade prináleží, aby pri zavedení mechanizmov na zamedzenie alebo obmedzenie reťazového zdanenia rozdeľovaných ziskov určili kategóriu daňovníkov, na ktorých sa môžu tieto mechanizmy vzťahovať, a na tieto účely zaviedli hranice v závislosti od účasti, ktorú majú títo daňovníci na príslušných rozdeľujúcich spoločnostiach (rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 67).

¹⁴³ Článok 63 ZFEÚ teda nebráni praxi vnútroštátneho daňového orgánu, ktorý uplatňuje na dividendy pochádzajúce z niektorých tretích štátov, ak účasť prijímajúcej spoločnosti na základnom imaní rozdeľujúcej spoločnosti prekračuje určitý prah, metódu oslobodenia a metódu započítania, ak je pod uvedeným prahom, zatiaľ čo uplatňuje systematicky metódu oslobodenia pre dividendy vnútroštátneho pôvodu pod podmienkou, že príslušné mechanizmy, ktoré majú za cieľ zamedziť alebo zmieriť reťazové zdanenie rozdelených ziskov, vedú k rovnakému výsledku.

- 144 Údajne nadmerná administratívna záťaž, ktorá súvisí s uplatnením metódy započítania, už bola preskúmaná v bodoch 92 až 99 a 104 tohto rozsudku.
- 145 Vnútroštátny súd sa vo svojej štvrtej otázke písom. b) a c) Súdneho dvora tiež pýta, či článok 63 ZFEÚ bráni právnej úprave alebo vnútroštátnej praxi, ktorá v prípade portfóliových dividend vyplatených spoločnosťou usadenou v treťom štáte, ktorý nie je zmluvnou stranou dohody EHP, podmieňuje uplatnenie metódy započítania existenciou dohody o vzájomnej pomoci s príslušným tretím štátom.
- 146 Takáto otázka je však čisto hypotetická, a preto neprípustná (pozri rozsudok z 22. júna 2010, Melki a Abdeli, C-188/10 a C-189/10, Zb. s. I-5667, bod 27, ako aj citovanú judikatúru).
- 147 Na štvrtú otázku teda treba odpovedať, že článok 63 ZFEÚ nebráni praxi vnútroštátneho daňového orgánu, ktorý uplatňuje na dividendy pochádzajúce z niektorých treťích štátov metódu započítania, ak účasť prijímajúcej spoločnosti na základnom imaní rozdeľujúcej spoločnosti nedosahuje určitý prah, a metódu oslobodenia, ak prekračuje uvedený prah, zatiaľ čo uplatňuje systematicky metódu oslobodenia pre dividendy vnútroštátneho pôvodu za pod podmienkou, že príslušné mechanizmy, ktoré majú za cieľ zamedziť alebo zmierniť reťazové zdanenie rozdelených ziskov, vedú k rovnakému výsledku. Skutočnosť, že daňový orgán požaduje od spoločnosti prijímajúcej dividendy informácie týkajúce sa dane, ktorou boli skutočne zdanené zisky spoločnosti rozdeľujúcej dividendy v treťom štáte, kde je táto rozdeľujúca spoločnosť usadená, súvisí so samotným fungovaním metódy započítania a ako taká neovplyvňuje rovnocennosť medzi metódou oslobodenia a metódou započítania.

C — O otázkach vo veci C-437/08

¹⁴⁸ Svojimi otázkami vo veci C-437/08 sa vnútroštátny súd v zásade pýta, po prvé, či článok 63 ZFEÚ bráni vnútroštátnej právnej úprave, akou je právna úprava vo veci samej, ktorá stanovuje za určitých podmienok uplatnenie metódy započítania vo vzťahu k dividendám pochádzajúcim od spoločnosti usadenej v inom členskom štáte alebo v treťom štáte, zatiaľ čo vnútroštátne dividendy sú vždy oslobodené od dane z príjmov právnických osôb, a ktorá v zdaňovacích obdobiach, počas ktorých prijímajúca spoločnosť zaznamenala straty, nestanovuje žiaden prenos započítania do nasledujúcich zdaňovacích období.

¹⁴⁹ Vnútroštátny súd sa po druhé pýta, či článok 63 ZFEÚ ukladá členskému štátu povinnosť zohľadniť na účely uplatnenia metódy započítania na dividendy pochádzajúce zo zahraničia nielen daň z príjmu právnických osôb zaplatenú v štáte, kde má spoločnosť rozdeľujúca dividendy sídlo, ale tiež zrážkovú daň odvodenú v tomto štáte.

1. O prípustnosti

¹⁵⁰ Rakúska vláda sa domnieva, že otázky nesúvisia so sporom vo veci samej, lebo tento spor sa týka len zdaňovacieho obdobia 2002, čiže obdobia, keď bola zaznamenaná strata. Prípadný prenos započítania dane zaplatenej v zahraničí sa môže týkať len nasledujúcich zdaňovacích období.

151 Túto argumentáciu treba zamietnuť.

152 V tejto súvislosti treba konštatovať, že aj napriek tomu, že vec sama sa týka iba zdane-
nia v priebehu zdaňovacieho obdobia 2002, teda roku, v ktorom spoločnosť Salinen
zaznamenala straty, vnútroštátny súd sa svojimi otázkami pýta, či v tomto zdaňova-
com období uplatnenie metódy započítania na dividendy, ktoré táto spoločnosť pri-
jala od spoločnosti nerezidenta, možno považovať za rovnocenné s daňovým oslobo-
dením uvedených dividend. Tiež sa pýta, či je toto uplatnenie v súlade s článkom 63
ZFEÚ za predpokladu, ak uvedená metóda neumožňuje prijímajúcej spoločnosti pre-
niesť do nasledujúcich zdaňovacích období daň odvodenú v štáte, kde má spoločnosť
rozdeľujúca dividendy sídlo.

153 Za týchto okolností sú otázky položené vo veci C-437/08 prípustné.

2. O veci samej

154 S ohľadom na otázky položené vnútroštátnym súdom treba najskôr preskúmať, či člán-
nok 63 ZFEÚ ukladá členskému štátu, ktorý uplatňuje metódu započítania na divi-
dendy rozdeľované spoločnosťami nerezidentmi a metódu oslobodenia na dividendy
pochádzajúce od spoločností rezidentov, stanoviť prenos započítania zaplatenej dane,
ak v zdaňovacom období, v ktorom prijímajúca spoločnosť prijíma dividendy, táto
spoločnosť zaznamená stratu.

- 155 Rakúska vláda sa domnieva, že článok 63 ZFEÚ jej neukladá povinnosť stanoviť takýto prenos. Ak tieto zisky podliehajú v členskom štáte sídla spoločnosti rozdeľujúcej zisk vyššej dani, ako je daň vyberaná štátom spoločnosti prijímajúcej zisk, musí tento posledný uvedený členský štát poskytnúť daňový úver len vo výške sumy dane z príjmov právnických osôb dlhovanej spoločnosťou prijímajúcou zisk (rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 52). Tiež ak z dôvodu straty zaznamenatej prijímajúcou spoločnosťou počas roka, v ktorom sa vyplácali dividendy, nebola z prijatých dividend odvodená žiadna daň, štát prijímajúcej spoločnosti nie je povinný poskytnúť daňový úver, ani pokiaľ ide o zdaňovacie obdobie týkajúce sa tohto roka, ani pokiaľ ide *a fortiori* o nasledujúce zdaňovacie obdobia.
- 156 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že článok 63 ZFEÚ ukladá členskému štátu, ktorý uplatňuje systém zamedzenia dvojitého hospodárskeho zdanenia v prípade dividend, ktoré spoločnostiam rezidentom vyplácajú iné spoločnosti rezidenti, aby zabezpečil rovnosť zaobchádzania s dividendami, ktoré spoločnostiam rezidentom vyplácajú spoločnosti nerezidenti (pozri rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 72).
- 157 Vo veci samej z § 10 ods. 6 KStG vyplýva, že v rámci dotknutého systému započítania sú dividendy vyplatené spoločnosťami nerezidentmi zahrnuté do daňového základu prijímajúcej spoločnosti, čím sa zníži – ak je v danom zdaňovacom období zaznamenaná strata – výška daňového základu na úroveň získaných dividend. Výška straty, ktorú možno preniesť do nasledujúcich daňových období je tak v rovnakej miere znížená. Naopak dividendy pochádzajúce od spoločností rezidentov, ktoré sú oslobodené, nemajú nijaký vplyv na daňový základ prijímajúcej spoločnosti, a teda ani na straty, ktoré môže táto spoločnosť prípadne preniesť.
- 158 Z toho vyplýva, že aj keď dividendy vyplatené spoločnosťou nerezidentom a prijaté spoločnosťou rezidentom nezaťažuje za zdaňovacie obdobie, v priebehu ktorého boli tieto dividendy získané, daň z príjmov právnických osôb v členskom štáte, kde

má spoločnosť rezident sídlo, zníženie strát prijímajúcej spoločnosti môže pre túto spoločnosť viesť, ak nemá nárok na prenos započítania dane zaplatenej rozdeľujúcou spoločnosťou, k dvojitému hospodárskemu zdaneniu týchto dividend v priebehu neskorších zdaňovacích období, ak je jej hospodársky výsledok kladný (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. februára 2009, *Cobelfret*, C-138/07, Zb. s. I-731, body 39 a 40, ako aj uznesenie *KBC Bank a Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, už citované, body 39 a 40). Naproti tomu žiadne riziko dvojitého hospodárskeho zdanenia neexistuje pre vnútroštátne dividendy, lebo sa na ne uplatňuje metóda oslobodenia od dane.

159 Pokiaľ takáto vnútroštátna právna úprava, ako je právna úprava vo veci samej, nestanovuje prenos započítania dane z príjmu právnických osôb odvedenej v štáte, kde je usadená spoločnosť vyplácajúca dividendy, zahraničné dividendy podliehajú v takom systéme, ako je systém dotknutý vo veci samej, vyššiemu zdaneniu, než je zdanenie vyplývajúce z uplatnenia metódy oslobodenia od dane na vnútroštátne dividendy.

160 Vzhľadom na to, čo bolo uvedené v bode 156 tohto rozsudku, treba dospieť k záveru, že článok 63 ZFEÚ bráni takejto právnej úprave.

161 Na rozdiel od toho, čo tvrdí rakúska vláda, právna úprava, akou je právna úprava vo veci samej, nemôže byť odôvodnená tým, že v rámci uplatňovania metódy započítania je členský štát povinný poskytnúť daňový úver len vo výške sumy dane z príjmov právnických osôb dlhovanej prijímajúcimi spoločnosťami (pozri rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, body 50 a 52).

162 Je pravda, že z judikatúry vyplýva, že rovnocennosť medzi metódou oslobodenia a metódou započítania si nevyžaduje, aby v rámci metódy započítania bol poskytnutý

daňový úver na dividendy pochádzajúce od spoločností nerezidentov, ktorý bude vyšší než vnútroštátne zdanenie (pozri rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, body 50 a 52). Poskytnutie daňového úveru vo výške dane z príjmov právnických osôb, ktorú majú zaplatiť prijímajúce spoločnosti, totiž stačí na zamedzenie dvojitého hospodárskeho zdanenia vyplatených dividend.

- ¹⁶³ Ako však vyplýva z bodu 158 tohto rozsudku, vnútroštátna právna úprava, ktorá nepripúšťa pre dividendy pochádzajúce od spoločností nerezidentov prenos započítania dane odvedenej v zahraničí, zatiaľ čo oslobodzuje od dane z príjmov právnických osôb vnútroštátne dividendy, nezamedzuje dvojitému hospodárskemu zdaneniu zahraničných dividend.
- ¹⁶⁴ Keďže z hľadiska daňového pravidla na zamedzenie alebo obmedzenie dvojitého zdanovania rozdeľovaných ziskov je situácia spoločnosti prijímajúcej dividendy zahraničného pôvodu porovnateľná so situáciou spoločnosti prijímajúcej dividendy vnútroštátneho pôvodu, lebo v zásade môžu byť v oboch prípadoch dosiahnuté zisky predmetom reťazového zdanenia (pozri rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 62), rozdiel v zaobchádzaní, ako je to vo veci samej, medzi vnútroštátnymi dividendami a zahraničnými dividendami nemožno odôvodniť rozdielnosťou situácie v súvislosti s miestom, kde bol kapitál investovaný.
- ¹⁶⁵ Napokon a v rozpore s tým, čo tvrdí talianska vláda, rozdiel v zaobchádzaní, o ktorý ide vo veci samej, nemožno odôvodniť potrebou vyhnúť sa tomu, aby boli vnútri skupiny spoločností, do ktorej patrí spoločnosť prijímajúca dividendy, a spoločnosť nerezident vyplácajúca tieto dividendy, vytvárané umelé konštrukcie s cieľom zmeniť pôvod dividend na účel získania daňových zvýhodnení. V tomto ohľade stačí konštatovať, že dotknuté vnútroštátne opatrenie vo veci samej, ktoré obmedzuje voľný pohyb kapitálu, sa špecificky netýka vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej

reality, ktorých jediným účelom je dosiahnutie daňovej výhody (pozri v tomto zmysle vyššie uvedený rozsudok Glaxo Wellcome, bod 89 a citovanú judikatúru). Okrem toho, ako zdôrazňuje generálna advokátka v bode 160 svojich návrhov, existencia vyslovene umelých konštrukcií v rámci skupiny spoločností, sa zdá byť v takom prípade, o aký ide vo veci samej, vylúčená, lebo spoločnosť Salinen získala dividendy z účastí nižších než 10 % základného imania rozdeľujúcej spoločnosti a držaných v spoluvlastníctve s ostatnými investormi prostredníctvom vnútroštátneho investičného fondu.

¹⁶⁶ Po druhé, pokiaľ ide o otázku, či v rámci uplatnenia metódy započítania treba zohľadniť zrážkovú daň odvodenú v štáte rozdeľujúcej spoločnosti, je potrebné pripomenúť, že takáto daň vytvára, ak nie je započítaná v štáte, kde je usadená spoločnosť prijímajúca príslušné dividendy, podmienky na dvojité právne zdanenie.

¹⁶⁷ V tejto súvislosti treba pripomenúť, že každému členskému štátu prináleží, aby v súlade s právom Únie upravil svoj systém zdaňovania rozdeľovaných ziskov a v tomto rámci určil základ dane, ako aj sadzbu dane, ktorá sa uplatní, pokiaľ ide o akcionára, ktorému bol tento zisk vyplatený (pozri najmä rozsudky *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, už citovaný, bod 50; *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 47, a z 20. mája 2008, *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, Zb. s. I-3747, bod 30).

¹⁶⁸ Z toho po prvé vyplýva, že dividendy vyplácané spoločnosťou so sídlom v jednom členskom štáte akcionárovi s bydliskom v inom členskom štáte môžu byť predmetom dvojitého právneho zdanenia, ak sa oba členské štáty rozhodnú uplatniť svoje daňové právomoci a zdaňovať tieto dividendy u akcionára (rozsudok zo 16. júla 2009, *Damseaux*, C-128/08, Zb. s. I-6823, bod 26).

- 169 Po druhé Súdny dvor už rozhodol, že nevýhody, ktoré môžu vyplývať z paralelného výkonu daňových právomocí rôznych členských štátov, nepredstavujú v prípade, že takýto výkon nie je diskriminačný, obmedzenia zakázané Zmluvou (rozsudok z 3. júna 2010, Komisia/Španielsko, C-487/08, Zb. s. I-4843, bod 56 a citovaná judikatúra).
- 170 Keďže právo Únie vo svojom súčasnom stave nestanovuje všeobecné kritériá na rozdelenie právomocí medzi členské štáty, pokiaľ ide o vylúčenie dvojitého zdanenia v rámci Únie, okolnosť, že tak členský štát, z ktorého dividendy pochádzajú, ako aj členský štát, v ktorom má akcionár bydlisko, môžu tieto dividendy zdaňovať, neznamená, že členský štát bydliska je v zmysle práva Únie povinný zabrániť nevýhodám, ktoré by mohli vyplývať z výkonu právomoci takto rozdelenej medzi oba členské štáty (pozri rozsudky Damseaux, už citovaný, body 30 a 34, ako aj z 15. apríla 2010, CIBA, C-96/08, Zb. s. I-2911, body 27 a 28).
- 171 Za týchto podmienok nemožno článok 63 ZFEÚ vykladať tak, že členskému štátu ukladá stanoviť vo svojej daňovej úprave započítanie dane vybratej z dividend zrážkovou daňou v inom členskom štáte, aby tak zamedzil dvojitému právnomu zdaneniu dividend prijatých spoločnosťou usadenou v prvom členskom štáte, keď toto zdanenie vyplýva zo súbežného výkonu daňovej právomoci týmito členskými štátmi (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. novembra 2006, Kerckhaert a Morres, C-513/04, Zb. s. I-10967, bod 22 až 24).
- 172 K rovnakému záveru treba *a fortiori* dospieť, keď dvojité právne zdanenie vyplýva zo súbežného výkonu daňovej právomoci členským štátom a tretím štátom, ako to vyplýva z bodov 119 až 120 tohto rozsudku.

173 Vzhľadom na všetky tieto úvahy treba na položené otázky odpovedať tak, že článok 63 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že:

- bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá spoločnostiam rezidentom umožňuje prenos straty zaznamenananej v priebehu jedného zdaňovacieho obdobia do ďalších zdaňovacích období a ktorá zamedzuje dvojitému hospodárskemu zdaneniu dividend tým, že uplatňuje metódu oslobodenia od dane na vnútroštátne dividendy, zatiaľ čo uplatňuje metódu započítania na dividendy vyplácané spoločnosťami usadenými v inom členskom štáte alebo v treťom štáte, pokiaľ takáto právna úprava neumožňuje pri uplatnení metódy započítania prenos započítania dane z príjmu právnických osôb odvedenej v štáte, kde je usadená spoločnosť vyplácajúca dividendy do nasledujúcich zdaňovacích období, ak prijímajúca spoločnosť vykázala za obdobie, v priebehu ktorého získala zahraničné dividendy, prevádzkovú stratu, a
- neukladá členskému štátu povinnosť stanoviť vo svojej daňovej úprave započítanie dane vybratej z dividend zrážkovou daňou v inom členskom štáte alebo v treťom štáte s cieľom zamedziť dvojitému právnemu zdaneniu dividend prijatých spoločnosťou usadenou v prvom členskom štáte, keď toto zdanenie vyplýva zo súbežného výkonu daňovej právomoci týmito členskými štátmi.

IV — O trovách

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

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

1. Článok 63 ZFEÚ sa má vykladať tak, že bráni právnej úprave členského štátu, ktorá pre portfóliové dividendy pochádzajúce z účasti v spoločnostiach rezidentoch stanovuje oslobodenie od dane z príjmov právnických osôb a ktorá pre portfóliové dividendy pochádzajúce od spoločností so sídlom v štátoch, ktoré sú zmluvnou stranou Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992, takéto oslobodenie od dane podmieňuje existenciou úplnej dohody o vzájomnej pomoci v správnych veciach a pri výkone rozhodnutí medzi dotknutým členským štátom a tretím štátom, pretože na účely dosiahnutia cieľov predmetnej právnej úpravy je potrebná len dohoda o vzájomnej pomoci v správnych veciach.

2. Článok 63 ZFEÚ sa má vykladať tak, že nebráni právnej úprave členského štátu, ktorá oslobodzuje od dane z príjmov právnických osôb portfóliové dividendy, ktoré prijíma spoločnosť rezident od inej spoločnosti rezidenta, zatiaľ čo podrobuje tejto dani portfóliové dividendy, ktoré prijíma spoločnosť rezident od spoločnosti usadenej v inom členskom štáte alebo treťom štáte, ktorý je stranou Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992, za predpokladu, že daň odvodená v štáte, kde je táto spoločnosť uvedená ako posledná usadená, sa pripočíta k dani, ktorú má zaplatiť prijímajúca spoločnosť vo svojom členskom štáte, a administratívna záťaž uložená prijímajúcej spoločnosti na to, aby mohla takéto započítanie využiť, nie je neprimeraná. Informácie požadované od spoločnosti prijímajúcej dividendy vnútroštátnym daňovým orgánom týkajúce sa dane, ktorou boli skutočne zdanené zisky spoločnosti rozdeľujúcej dividendy v štáte, v ktorom je táto rozdeľujúca spoločnosť usadená, súvisia so samotným fungovaním metódy započítania a nemožno ich považovať za neprimeranú administratívnu záťaž.

3. Článok 63 ZFEÚ sa má vykladať tak, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá s cieľom zamedziť dvojitému hospodárskemu zdaneniu oslobodzuje od dane z príjmov právnických osôb portfóliové dividendy vyplatené spoločnosti rezidentovi inou spoločnosťou rezidentom a ktorá, pokiaľ ide o dividendy vyplatené spoločnosťou usadenou v treťom štáte, ktorý nie je zmluvným štátom Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992, nestanovuje ani oslobodenie dividend od dane, ani systém započítania dane odvedenej rozdeľujúcou spoločnosťou v štáte, v ktorom má sídlo.

4. Článok 63 ZFEÚ nebráni praxi vnútroštátneho daňového orgánu, ktorý uplatňuje na dividendy pochádzajúce z niektorých tretích štátov metódu započítania, ak účasť prijímajúcej spoločnosti na základnom imaní rozdeľujúcej spoločnosti nedosahuje určitý prah, a metódu oslobodenia, ak prekračuje uvedený prah, zatiaľ čo uplatňuje systematicky metódu oslobodenia pre dividendy vnútroštátneho pôvodu pod podmienkou, že príslušné mechanizmy, ktoré majú za cieľ zamedziť alebo zmierniť reťazové zdanenie rozdelených ziskov, vedú k rovnakému výsledku. Skutočnosť, že daňový orgán požaduje od spoločnosti prijímajúcej dividendy informácie týkajúce sa dane, ktorou boli skutočne zdanené zisky spoločnosti rozdeľujúcej dividendy v treťom štáte, v ktorom je táto rozdeľujúca spoločnosť usadená, súvisí so samotným fungovaním metódy započítania a ako taká neovplyvňuje rovnocennosť medzi metódou oslobodenia a metódou započítania.

5. Článok 63 ZFEÚ sa má vykladať tak, že:
 - bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá spoločnostiam rezidentom umožňuje prenos straty zaznamenananej v priebehu jedného zdaňovacieho obdobia do ďalších zdaňovacích období a ktorá zamedzuje dvojitému hospodárskemu zdaneniu dividend tým, že uplatňuje metódu oslobodenia od dane na vnútroštátne dividendy, zatiaľ čo uplatňuje metódu

započítania na dividendy vyplácané spoločnosťami usadenými v inom členskom štáte alebo v treťom štáte, pokiaľ takáto právna úprava neumožňuje pri uplatnení metódy započítania prenos započítania dane z príjmov právnických osôb odvedenej v štáte, kde je usadená spoločnosť vyplácajúca dividendy do nasledujúcich zdaňovacích období, ak prijímajúca spoločnosť vykázala za obdobie, v priebehu ktorého získala zahraničné dividendy, prevádzkovú stratu, a

- **neukladá členskému štátu povinnosť stanoviť vo svojej daňovej úprave započítanie dane vybratej z dividend zrážkovou daňou v inom členskom štáte alebo v treťom štáte s cieľom zamedziť dvojitému právnemu zdaniu dividend prijatých spoločnosťou usadenou v prvom členskom štáte, keď toto zdanie vyplýva zo súbežného výkonu daňovej právomoci týmito členskými štátmi.**

Podpisy