NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

PAOLO MENGOZZI

prednesené 29. marca 2007 [1]

I — Úvod

1. Už niekoľko rokov Súdny dvor prejednáva veľký počet vecí, ktoré smerujú k tomu, aby rozhodol o vzťahoch medzi rôznymi aspektmi priamych daní členských štátov a slobodami pohybu stanovenými Zmluvou ES.

2. Ako v nedávnej dobe pripomenul generálny advokát Geelhoed s ohľadom na uplatňovanie týchto slobôd na daň z príjmov právnických osôb [2], čoraz komplikovanejšie právne a skutkové kontexty, s ktorými sa Súdny dvor stretáva, smerujú k stanoveniu obmedzení slobôd pohybu podľa Zmluvy.

3. Návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Finanzgericht Münster (Nemecko) na Súdny dvor, patrí do tejto skupiny vecí.

4. Súdny dvor je tu v podstate vyzvaný, aby rozhodol o otázke, či sloboda usadiť sa a voľný pohyb kapitálu bránia tomu, aby členský štát, v tomto prípade Spolková republika Nemecko, na účely zamedzenia dvojitého zdanenia v rámci neobmedzenej daňovej povinnosti na jeho území príjmov a majetku osôb pochádzajúcich z niektorých investícií uskutočnených v inom členskom štáte jednostranne nahradil metódu tzv. „oslobodenia od dane“ metódou tzv. „započítania“, a to v rozpore s ustanoveniami dohody o zamedzení dvojitého zdanenia predtým uzavretej medzi týmito dvoma štátmi.

5. Obidve vyššie uvedené metódy sú všeobecne štátmi jednostranne alebo dvojstranne používané na účely zníženia alebo zamedzenia dvojitého zdanenia z právneho hľadiska (dvojité zdanenie rovnakého príjmu u rovnakého daňovníka) alebo dvojitého zdanenia z hospodárskeho hľadiska (dvojité zdanenie rovnakého príjmu u rôznych daňovníkov), konkrétne v rámci cezhraničných situácií.

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — Pozri bod 3 návrhov prednesených 23. februára 2006 vo veci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, v ktorej bol vydaný rozsudok 12. decembra 2006 (C-374/04, Zb. s. I-11673).

6. Metóda oslobodenia umožňuje rezidentovi štátu, ktorý poberá príjmy alebo nadobúda časti majetku zdanené v štáte zdroja týchto príjmov alebo v štáte, v ktorom sa nachádzajú časti majetku, oslobodenie týchto príjmov alebo týchto častí majetku od daní v jeho štáte bydliska. Štát bydliska však môže uplatňovať výhradu progresívnosti, ktorá spočíva v zohľadnení oslobodenia na účel výpočtu výšky dane zo zostávajúcej časti príjmov alebo majetku rezidenta.

7. V rámci metódy započítania štát bydliska poskytuje na daň, ktorú vyberá z príjmov alebo z majetku rezidenta, odpočet alebo úľavu na dani, ktorá sa rovná dani z príjmu alebo dani z majetku zaplatenej v štáte zdroja.

8. Jedna z osobitostí tejto veci spočíva v okolnosti, že nahradenie metódy oslobodenia metódou započítania stanovené nemeckými daňovými právnymi predpismi sa viaže najmä na podmienku, že členský štát, v ktorom sa uskutočňujú investície, uplatňuje nižšiu sadzbu dane, ako je sadzba dane uvedená v ustanoveniach nemeckej daňovej právnej úpravy, účinnej v rozhodujúcom čase z hľadiska skutkového stavu vo veci samej. Ako to podrobnejšie uvidíme, tieto ustanovenia uplatniteľné na „stále prevádzkarne“ zriadené v zahraničí nemeckými rezidentmi patria do rámca nemeckej právnej úpravy týkajúcej sa ovládaných zahraničných spoločností (ďalej len „OZS“).

9. Ako zdôrazňuje právna analýza týchto návrhov ďalej, táto vec podľa môjho názoru nabáda k výkladu a uplatňovaniu dvoch prúdov v judikatúre Súdneho dvora, jedného prúdu týkajúceho sa zamedzenia dvojitého zdanenia, druhého, nedávnejšieho prúdu týkajúceho sa zlučiteľnosti právnych predpisov členských štátov, ktoré majú neutralizovať prípadné daňové výhody získané štátnymi príslušníkmi Spoločenstva v iných členských štátoch, ktoré uplatňujú nižšiu sadzbu dane, ako je sadzba dane účinná v členskom štáte bydliska týchto štátnych príslušníkov. Tieto dva prúdy musia byť bez toho, aby si navzájom protirečili, skĺbené v snahe nájsť čo najspravodlivejšiu rovnováhu medzi na jednej strane daňovou právomocou členských štátov a na druhej strane rešpektovaním fungovania vnútorného trhu, konkrétne výkonu slobôd pohybu zaručených Zmluvou.

II — Právny rámec

A — *Nemecké daňové právo a zamedzenie dvojitého zdanenia v Nemecku*

10. V súlade s § 1 zákona o dani z príjmov (Einkommensteuergesetz) [3] daňovníci usadení

3 — RGBl 1934 I, s. 1005.

v Nemecku sú v zásade zdaňovaní zo všetkých svojich príjmov bez ohľadu na ich vnútroštátny alebo zahraničný pôvod. Toto pravidlo platí pre všetky druhy príjmov vrátane výsledkov podnikania a kapitálových príjmov.

11. V rámci nemeckého daňového režimu je zisk dosiahnutý nemeckými alebo zahraničnými osobnými spoločnosťami pripísaný nie priamo týmto spoločnostiam, ale ich spoločníkom, fyzickým osobám daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou v Nemecku, pomerne k ich podielu a zdanený u týchto daňovníkov (zásada tzv. „daňovej transparentnosti osobných spoločností“). Pokiaľ ide o zahraničné osobné spoločnosti, akou je žalobca vo veci samej, Columbus Container Services BVBA & Co. (ďalej len „Columbus“), toto priame pripísanie zisku spoločníkom so sídlom v Nemecku sa uplatňuje aj vtedy, keď spoločnosť ako taká podlieha dani z príjmov právnických osôb v členskom štáte, v ktorom má svoje sídlo.

12. S cieľom predchádzať dvojitému zdaneniu príjmov a majetku nemeckých rezidentov dosiahnutých v zahraničí uzavrela Spolková republika Nemecko dvojstranné dohovory, ktoré boli inšpirované daňovým dohovorom Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) týkajúcim sa príjmu a majetku, vrátane dohovoru s Belgickým kráľovstvom, ktorý je relevantný v prejednávanej veci.

13. Podľa článku 23 dohody podpísanej v Bruseli 11. apríla 1967 medzi Belgickým kráľovstvom a Spolkovou republikou Nemecko na účely zamedzenia dvojitého zdanenia v oblasti daní z príjmu [4] príjmy nemeckých rezidentov pochádzajúce z Belgicka vrátane príjmov z kapitálu investovaného do verejných obchodných spoločností a do komanditných spoločností nachádzajúcich sa v Belgicku, zdaniteľné v tomto štáte podľa ustanovení uvedeného dohovoru, sú oslobodené od daní v Nemecku. Toto oslobodenie sa vzťahuje aj na časti majetku nemeckých rezidentov nachádzajúce sa v Belgicku. Spolková republika Nemecko si však ponecháva právo zohľadniť pri stanovení sadzby týchto daní takto oslobodené príjmy a časti majetku (metóda oslobodenia v prípade potreby s výhradou progresívnosti).

14. § 20 ods. 2 a 3 nemeckého daňového zákona týkajúci sa vzťahov so zahraničím [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)] [5] v znení nemeckého zákona z 21. decembra 1993 o daňovej harmonizácii a boji proti

4 — BGBl 1969 II, s. 18, a *Moniteur belge* z 30. júla 1969.
5 — RGBl 1972 I, s. 1713.

podvodom (Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz)[6], (ďalej len „AStG“), platný v rozhodujúcom čase z hľadiska skutkového stavu, sa však v niektorých prípadoch od tohto pravidla odchyľuje. Toto ustanovenie bolo do AStG zavedené najmä s cieľom zabrániť tomu, aby nemeckí rezidenti obchádzali ďalšie ustanovenia AStG týkajúce sa zdanenia príjmov pochádzajúcich s OZS („Zwischengesellschaft“), ktoré majú vlastnú právnu subjektivitu a ktoré sú usadené v členských štátoch s nižšími daňami. Cieľom týchto ustanovení je zabrániť daňovým únikom.

15. Pokiaľ ide o zamedzenie dvojitého zdanenia príjmov pochádzajúcich zo stálej prevádzkarne, § 20 ods. 2 AStG spresňuje, že „ak príjmy, ktoré majú vlastnosti kapitálového vkladu v zmysle § 10 ods. 6 druhej vety, získa zahraničný podnik daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou v Nemecku a ak by mali podliehať dani ako sprostredkované príjmy, pokiaľ by tento podnik bol zahraničnou spoločnosťou, dvojitému zdaneniu je potrebné predchádzať nie cestou oslobodenia, ale cestou započítania daní vyrubených z týchto príjmov v zahraničí“.

16. Pokiaľ ide o zamedzenie dvojitého zdanenia majetku, § 20 ods. 3 AStG uvádza, že „pokiaľ ide o majetok, z ktorého vznikajú príjmy, ktoré majú vlastnosti kapitálového vkladu v zmysle § 10 ods. 6 druhej vety, s výnimkou príjmov, ktoré majú vlastnosti kapitálového vkladu v zmysle § 10 ods. 6 tretej vety, v prípade uvedenom v odseku 2, je dvojitému zdaneniu potrebné predchádzať nie cestou oslobodenia, ale cestou započítania daní vyrubených z týchto príjmov v zahraničí“.

17. § 10 ods. 6 druhá veta AStG spresňuje, že „sprostredkované príjmy, ktoré majú vlastnosti kapitálového vkladu, sú príjmami zahraničnej sprostredkujúcej spoločnosti pochádzajúce z držby, správy, udržiavania alebo zvýšenia hodnoty platobných prostriedkov, pohľadávok, cenných papierov, obchodných podielov alebo podobných spoluvlastníckych podielov…“.

18. Zo spisových dokumentov vyplýva, že AStG vyžaduje splnenie štyroch dodatočných podmienok, aby sa mohla uplatňovať metóda započítania stanovená v § 20 ods. 2 a 3 AStG. Tieto podmienky sú nasledujúce:

— príjmy prijaté zahraničnou prevádzkarňou, ktoré majú povahu kapitálového vkladu, sú „zdanené nízkou sadzbe dane“ v zmysle § 8 ods. 3 ASTG, teda príjmy nie sú zdaňované daňou z príjmu v štáte,

6 — RGBl 1993 I, s. 2310.

odkiaľ je obchodovanie riadené, v sadzbe 30 % alebo viac,

— príjmy, ktoré majú povahu kapitálového vkladu, nespĺňajú podmienky § 8 ods. 1 bodu 7 a § 8 ods. 2, ako aj § 13 AStG,

— príjmy, ktoré majú povahu kapitálového vkladu, sa nemôžu považovať za príjmy z tzv. „aktívnej“ činnosti uvedenej v § 8 ods. 1 bodoch 1 až 6 AStG,

— v podniku sa vyžaduje najmenej 10 % podiel nemeckých daňovníkov.

III — Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

19. Spoločnosť Columbus je komanditnou spoločnosťou založenou podľa belgického práva. Bola založená v roku 1989 a jej sídlo je v Anvers (Belgicko). V roku 1996 boli jej obchodné podiely v držbe ôsmich fyzických osôb s bydliskom v Nemecku, z ktorých najmenej šesť patrilo do rovnakej rodiny, pričom každá z týchto osôb mala podiel najmenej 10 %. Spoločníkom s podielom 20 % bola aj osobná spoločnosť založená podľa nemeckého práva, ktorej spoločníci mali tiež bydlisko v Nemecku.

20. Spoločnosť Columbus nie je subjektom dane v Nemecku. S ohľadom na nemecké daňové právne predpisy sa nepovažuje za OZS, ale za zahraničnú „stálu prevádzkareň“ spoločníkov s bydliskom v Nemecku. Príjmy a majetok spoločnosti Columbus sú teda na účely vyberania dane z príjmu a z majetku v Nemecku priamo pripísané jeho spoločníkom.

21. Predmet podnikania spoločnosti Columbus spočíva v koordinácii činností skupiny Oetker tým, že poskytuje vnútroskupinové finančné služby. Zahŕňa najmä centralizáciu finančných transakcií, financovanie pokladníctva filiálok alebo prevádzkarní, centralizáciu a koordináciu účtovníctva, administratívne úlohy a činnosti reklamy a marketingu, ako aj elektronickú správu údajov.

22. Hospodárska činnosť spoločnosti Columbus je zameraná najmä na správu kapitálových vkladov v zmysle § 10 ods. 6 druhej vety AStG. Táto správa umožnila, aby spoločnosť Columbus v priebehu roka 1996 dosiahla „výsledky podnikania“ vo výške

8 044 619 DEM (4 113 148 eur) a „rôzne príjmy“ vo výške 53 477 DEM.

23. Belgická daňová správa považovala spoločnosť Columbus za „koordinačné centrum“ v zmysle kráľovského nariadenia č. 187 z 30. decembra 1982 týkajúceho sa zriadenia koordinačných centier [7]. Daňový režim, ktorému podliehajú koordinačné centrá, predstavuje vo viacerých ohľadoch výnimku z belgického všeobecného daňového režimu. Predovšetkým, zdaniteľný príjem týchto centier sa stanovuje paušálne tzv. metódou nákladov zvýšených o prirážku „cost plus“. Tento príjem zodpovedá percentuálnej sadzbe z výšky prevádzkových výdavkov a nákladov, z ktorých sú však vylúčené náklady na zamestnancov, finančné náklady a daň z príjmu právnických osôb. [8] Na základe tohto režimu bola spoločnosti Columbus v roku 1996 vyrubená daň vo výške menej ako 30 % skutočne dosiahnutého zisku.

24. V Nemecku Finanzamt Bielefeld-Innenstadt považoval Columbus za osobnú spoločnosť. S odkazom na § 20 ods. 2 AStG nemecká daňová správa v platobnom výmere z 8. júna 1998 týkajúcom sa výpočtu zisku na rok 1996 pripísala „výsledky podnikania“ vo výške 8 044 619 DEM a „rôzne príjmy“ vo výške 53 477 DEM spoločnosti Columbus jej spoločníkom. Finanzamt Bielefeld-Innenstadt považoval tieto posledné uvedené príjmy za oslobodené od dane, pričom ich zahrnul do výhrady progresívnosti. Naopak, zisk vo výške 8 044 619 DEM v celom rozsahu zdanil, pričom započítal daň, ktorá bola na ten istý zisk vyrubená v Belgicku.

25. Platobným výmerom zo 16. júna 1998 nemecká daňová správa určila referenčnú hodnotu majetku spoločnosti Columbus k 1. januáru 1996 na účely výpočtu dane z majetku spoločníkov.

26. Spoločnosť Columbus, konajúc v mene svojich spoločníkov, tento výmer s výnimkou výmeru týkajúceho sa „rôznych príjmov“ napadla na Finanzgericht Münster a dovolávala sa najmä nezlučiteľnosti § 20 ods. 2 a 3 AStG s ustanoveniami článku 52 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 43 ES). Podľa Columbus nahradenie metódy oslobodenia podľa článku 23 dohody o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretej medzi Spolkovou republikou Nemecko a Belgickým kráľovstvom uplatňovaním metódy započítania stanovenej v § 20 ods. 2 a 3 AStG viedlo k zvýšeniu daňového zaťaženia pre každého zo spoločníkov približne o 250 000 eur za sporný rok.

27. Finanzgericht Münster nevylučuje, že pravidlá podľa § 20 ods. 2 a 3 AStG porušujú slobodu usadiť sa. Má tiež pochybnosti

7 — *Moniteur belge* z 13. januára 1983.

8 — Pozri v tejto súvislosti rozsudok z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia, C-182/03 a C-217/03, Zb. s. I-5479, bod 9.

o zlučiteľnosti týchto pravidiel s voľným pohybom kapitálu, keďže dodatočné zdanenie, ktorému podliehajú zahraničné príjmy, môže odrádzať rezidentov od investovania v inom členskom štáte.

28. Práve za týchto podmienok Finanzgericht Münster rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Odporujú ustanoveniam článku 52 Zmluvy ES… a článkov 73 B až 73 D Zmluvy ES, teraz článkov 56 ES až 58 ES pravidlá § 20 ods. 2 a 3 nemeckého daňového zákona týkajúce sa vzťahov so zahraničím [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)] v znení nemeckého zákona z 21. decembra 1993 o daňovej harmonizácii a boji proti podvodom (Missbrauchsbekampfungs- und Steuerbereinigungsgesetz), ktoré oslobodzujú od dvojitého zdanenia príjmy s vlastnosťami kapitálového vkladu do zahraničnej prevádzkarne platiteľa dane s neobmedzenou daňovou povinnosťou v Nemecku, ktoré by podliehali dani ako sprostredkované príjmy, ak by stála prevádzkareň bola zahraničnou spoločnosťou, v rozpore s dohodou o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretou 11. apríla 1967 medzi Spolkovou republikou Nemecko a Belgickým kráľovstvom, nie oslobodením príjmov v Nemecku, ale započítaním dane vyrubenej z príjmov v zahraničí?“

IV — Konanie pred Súdnym dvorom

29. Spoločnosť Columbus, nemecká, belgická, holandská, portugalská vláda a vláda Spojeného kráľovstva, ako aj Komisia Európskych spoločenstiev predniesli na Súdnom dvore písomné pripomienky v súlade s článkom 23 Štatútu Súdneho dvora. Títo účastníci konania boli vypočutí na pojednávaní, ktoré sa konalo 28. septembra 2006, s výnimkou Portugalskej republiky, ktorá nebola na pojednávaní zastúpená.

V — Posúdenie

A — *Vymedzenie problematiky nastolenej prejudiciálnou otázkou*

30. Pred začatím skúmania prejudiciálnej otázky z hľadiska práva Spoločenstva je potrebné vymedziť problematiku nastolenú vnútroštátnym súdom.

31. Tri otázky by podľa môjho názoru mali byť vylúčené z posúdenia, ktoré Súdny dvor vykoná v tejto veci.

32. Predovšetkým je potrebné pripomenúť, že prejudiciálna otázka sa netýka priamo režimu uplatniteľného na „podiely v zahraničných sprostredkovateľských spoločnostiach“ [9], stanoveného v kapitole 4 AStG (§ 7 až 14 tohto zákona), ale režimu týkajúceho sa „uplatňovania dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia“, stanoveného v § 20 ods. 2 a 3 AStG, v prípade niektorého zisku dosiahnutého stálymi zahraničnými prevádzkarňami, ktoré nemajú vlastnú právnu subjektivitu podľa nemeckého daňového práva, ktorých spoločníci podliehajú dani zo všetkých ich príjmov a majetku v Nemecku.

33. Kapitola 4 AStG upravuje daňové zaobchádzanie so subjektmi usadenými v zahraničí, ktoré majú vlastnú právnu subjektivitu podľa nemeckého daňového práva [10], a pre ktoré je stanovené, že zisk, ktorý dosiahnu v zmysle AStG v priebehu finančného obdobia v štáte, ktorého úroveň zdanenia je nižšia ako úroveň stanovená ustanoveniami AStG (menej ako 30 %), je považovaný za zisk rozdelený ich akcionárom, daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou v Nemecku počas rovnakého finančného obdobia. [11]

34. Istotne je opodstatnené poukázať na to, že, tak ako v prejednávanej veci, na účely zistenia, či stála zahraničná prevádzkareň v zmysle § 20 ods. 2 a 3 AStG patrí do pôsobnosti AStG, toto ustanovenie odkazuje na podmienky, ktoré sa vzťahujú takisto na zahraničné sprostredkovateľské spoločnosti.

35. Okrem toho, ako pripúšťa nemecká vláda, § 20 ods. 2 a 3 AStG sleduje rovnaký cieľ ako ustanovenia, ktoré upravujú zahraničné sprostredkovateľské spoločnosti v tom zmysle, že chce zabrániť tomu, aby nemeckí daňovníci zakladaním stálych prevádzkarni v zahraničí, ako je to vo veci samej, obchádzali pravidlá stanovené v kapitole 4 AStG, ktoré upravujú zahraničné sprostredkovateľské spoločnosti, tým, že by mali vo vzťahu k zisku, ktorý tieto stále prevádzkarne dosiahnu v členských štátoch, ktorých sadzba dane je nižšia ako sadzba dane stanovená v Nemecku, prospech z oslobodenia od dane v tomto štáte na základe uplatňovania dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretých Spolkovou republikou Nemecko.

36. Aj keď tieto okolnosti nemožno úplne prehliadať, najmä na účely pochopenia kontextu, do ktorého patrí § 20 ods. 2 a 3 AStG, nič to nemení na skutočnosti, že Súdnemu dvoru nebola položená otázka výkladu práva Spoločenstva v rámci uplatňovania ustanovení kapitoly 4 AStG vo vzťahu k zahraničnej sprostredkovateľskej spoločnosti, u ktorej sa režim, ktorý je na ňu uplatniteľný, zdá odlišný od režimu, ktorý je stanovený v § 20 ods. 2 a 3 AStG.

9 — Ide o OZS.

10 — Pozri § 7 ods. 1 AStG.

11 — Pozri § 10 ods. 1 a 2 AStG.

37. Vnútroštátny súd totiž jasne preukázal, že Columbus ako osobná spoločnosť patrí v nemeckom daňovom práve do pôsobnosti § 20 ods. 2 a 3 AStG bez ohľadu na miesto, kde je usadená, a nie do režimu uplatniteľného na OZS podľa iných ustanovení AStG.

38. Ďalej je potrebné spresniť, a táto otázka súvisí s prvou otázkou, že vnútroštátny súd nepovažuje za prípadné obmedzenie slobôd pohybu podľa Zmluvy rozdiel medzi Spolkovou republikou Nemecko a Belgickým kráľovstvom vo vzťahu k právnej a daňovej kvalifikácii spoločnosti Columbus, ale len nahradenie metódy oslobodenia metódou započítania, pokiaľ ide o zdanenie príjmov a majetku nemeckých spoločníkov stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v zahraničí.

39. Ako už bolo uvedené, Columbus je spoločnosť založená v Belgicku vo forme komanditnej spoločnosti. Belgické právo jej priznáva samostatnú právnu subjektivitu vo vzťahu k jej spoločníkom, a to komplementárom a komanditistom. Z daňového hľadiska Columbus v zásade podlieha dani z príjmu právnických osôb, má však prospech z režimu, ktorý sa vzťahuje na koordinačné centrá. To nič nemení na tom, že je právnickou osobou. V Nemecku sa naopak Columbus považuje za osobnú spoločnosť, ktorá sa z daňového hľadiska prirovnáva k stálej prevádzkarni spoločníkov, fyzických osôb, ktoré majú bydlisko v Nemecku, takže zisk dosiahnutý Columbus je priamo pripísaný jej spoločníkom. Columbus je teda v tomto členskom štáte daňovo transparentná.

40. Štúdie medzinárodného daňového práva týkajúce sa problematiky transparentnosti spoločností zdôraznili „skutočne úžasnú“ zložitosť tohto odvetvia práva [12], ktorého časti sa konkrétne týkajú rozporov medzi kvalifikáciou osobných spoločností, ktoré sú kvalifikované ako také v jednom štáte, ale ako kapitálové spoločnosti v inom štáte, a na dvojstrannú alebo trojstrannú povahu vzťahov, ktoré sa majú preskúmať (štát zdroja príjmu, štát osobnej spoločnosti, štát bydliska spoločníka). Tieto ťažkosti však môžu byť zmiernené ustanoveniami daňových dohôd uzavretých medzi štátmi.

41. V súčasnom štádiu vývoja práva Spoločenstva toto právo nevyžaduje, aby členské štáty na svojom území priznávali právne a daňové postavenie, ktoré vnútroštátne

12 — Podľa vyjadrenia všeobecného spravodajcu LE GALL, J.-P., v rámci porovnávanej štúdie daňového práva, ktorá zahŕňa viac ako 28 národných správ a vypracovala ju International Fiscal Association pod názvom *International tax problems of partnerships,* in Cahiers de droit fiscal international, Kluwer Law International, la Haye, 1995, s. 604.

právo iných členských štátov priznáva subjektom, ktoré na tomto území vykonávajú hospodárske činnosti.

42. V tomto ohľade pripomínam, že článok 220 tretia zarážka Zmluvy ES (teraz článok 293 tretia zarážka ES) stanovuje, že členské štáty pristúpia k vzájomným rokovaniam s cieľom zaručiť svojim štátnym príslušníkom vzájomné uznanie spoločností v zmysle článku 58 druhého odseku Zmluvy ES (teraz článok 48 druhý odsek ES).

43. Na základe tohto ustanovenia šesť zakladajúcich členských štátov Európskeho hospodárskeho spoločenstva uzavrelo dohodu o vzájomnom uznávaní spoločností a právnických osôb, podpísanú v Bruseli 29. februára 1968 [13]. Keďže nebola ratifikovaná všetkými týmito štátmi, uvedená dohoda nikdy nenadobudla účinnosť.

44. Napriek neexistencii vzájomného uznávania spoločností a právnických osôb musia však členské štáty dodržiavať slobody pohybu stanovené Zmluvou.

13 — Bull. Suppl. č. 2, 1969, s. 7.

45. V prejednávanej veci nie je pôvodom možného obmedzenia slobôd pohybu podľa Zmluvy kvalifikácia spoločnosti Columbus ako stálej prevádzkarne nemeckým daňovým právom, pretože práve vďaka tejto kvalifikácii mohla Columbus až do sporného daňového obdobia mať prospech z metódy oslobodenia od dane podľa príslušných ustanovení dohody o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretej medzi Spolkovou republikou Nemecko a Belgickým kráľovstvom, ktorej zachovanie žiada Columbus vo veci samej. [14]

46. Napokon sa domnievam, že nie je opodstatnené, aby Súdny dvor pristúpil k preskúmaniu tvrdení spoločnosti Columbus, podľa ktorých § 20 ods. 2 a 3 AStG je v rozpore s ustanoveniami uvedenej dohody o zamedzení dvojitého zdanenia. Je totiž potrebné zdôrazniť, že Súdny dvor nie je v rámci článku 177 Zmluvy ES (teraz článok 234 ES) oprávnený na rozhodovanie o tejto otázke, ktorá nespadá do výkladu práva Spoločenstva. [15]

47. Samozrejme, toto posúdenie však neznamená, že Súdny dvor, na účely podania

14 — Ak bola Columbus kvalifikovaná v nemeckom práve ako kapitálová spoločnosť, je vysoko pravdepodobné, že režim, ktorý je zjavne nepriaznivejší pre zahraničné sprostredkovateľské spoločnosti (OZS), sa na ňu uplatňoval (kapitola 4 AStG). Tento prípad však nie je predmetom tejto analýzy, pretože nie je predložený vnútroštátnym súdom.

15 — Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. decembra 2000, AMID, C-141/99, Zb. s. I-11619, bod 18. Pozri tiež bod 25 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer vo veci Gilly (rozsudok z 12. mája 1998, C-336/96, Zb. s. I-2793).

výkladu práva Spoločenstva, ktorý by bol pre vnútroštátneho sudcu užitočný, nemôže v prípade potreby prihliadať na ustanovenia dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, pokiaľ ju ako v prejednávanej veci vnútroštátny súd správne uvádza ako súčasť právneho rámca uplatniteľného vo veci samej. [16] Napokon, podobne ako generálny advokát Geelhoed vo svojich návrhoch vo veci Denkavit Internationaal a Denkavit France [17] sa domnievam, že skutočný dopad dohody o zamedzení dvojitého zdanenia na situáciu platiteľa dane musí byť zohľadnený na účely stanovenia, či v špecifickom prípade existuje obmedzenie slobôd pohybu zaručených Zmluvou. V opačnom prípade by bola prehliadaná hospodárska skutočnosť činnosti daňovníka a prípadné motívy súvisiace s cezhraničným kontextom.

48. Po týchto poznámkach je potrebné najskôr objasniť z hľadiska právneho a skutkového rámca predloženého vnútroštátnym súdom, ktorá z dvoch slobôd pohybu uvádzaných vnútroštátnym sudcom (sloboda usadiť sa a voľný pohyb kapitálu) sa musí v tomto prípade prednostne uplatňovať. Ďalej sa bude moja analýza týkať posúdenia reštriktívneho účinku nahradenia metódy oslobodenia metódou započítania na účely zamedzenia dvojitého zdanenia príjmov a majetku, ktoré nadobudli spoločníci spoločnosti Columbus, v Nemecku. Nakoniec v prípade, ak by malo byť takéto obmedzenie preukázané, bolo by potrebné položiť si otázku, či môže byť odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu.

B — *Otázka uplatniteľnosti ustanovení týkajúcich sa slobody usadiť sa a voľného pohybu kapitálu*

49. Vnútroštátny súd sa pýta, či také pravidlo, ako je stanovené v § 20 ods. 2 a 3 AStG, je zlučiteľné so slobodou usadiť sa alebo voľným pohybom kapitálu.

50. Podľa judikatúry v prípade, že štátny príslušník členského štátu vlastní podiel na základnom imaní spoločnosti usadenej v inom členskom štáte umožňujúci mu vykonávať určitý vplyv na niektoré z rozhodnutí tejto spoločnosti a rozhodovať o jej činnosti, budú sa uplatňovať ustanovenia Zmluvy, ktoré upravujú slobodu usadiť sa, a nie ustanovenia Zmluvy týkajúce sa voľného pohybu kapitálu. [18]

16 — Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. decembra 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France, C-170/05, Zb. s. I-11949, bod 44 a citovanú judikatúru.

17 — Pozri body 33 až 38 návrhov prednesených 27. apríla 2006 vo veci, v ktorej bol vydaný už citovaný rozsudok Denkavit Internationaal a Denkavit France.

18 — Pozri najmä rozsudky z 13. apríla 2000, Baars, C-251/98, Zb. s. I-2787, bod 22; z 21. novembra 2002, X a Y, C-436/00, Zb. s. I-10829, bod 37, a z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Zb. s. I-7995, bod 31.

51. Vymedzenie týchto dvoch slobôd nie je vždy jednoznačné, najmä v rámci konania o prejudiciálnej otázke v kontexte, v ktorom je vnútroštátny súd v najlepšom postavení, aby posúdil konkrétne práva, ktoré štátnemu príslušníkovi Spoločenstva vyplývajú z podielov, ktoré vlastní na základnom imaní dotknutej spoločnosti.

52. V našej veci sa zdá, ako som už uviedol v bode 18 týchto návrhov, že jednou zo skutočností, na základe ktorých dochádza k uplatňovaniu § 20 ods. 2 a 3 AStG, je držba podielu najmenej 10 % v stálej prevádzkarni nemeckým daňovníkom. *A priori* sa zdá, že podiel tejto veľkosti vylučuje možnosť vykonávať určitý vplyv na rozhodnutia tejto prevádzkarne a rozhodovať o jej činnosti. V tomto prípade by malo byť posúdenie zlučiteľnosti sporných ustanovení prednostne vykonané s ohľadom na články 73 B až 73 D Zmluvy ES.

53. Uplatniteľnosť slobody usadiť sa by sa však mohla ukázať ako relevantná, s ohľadom na okolnosti opísané ďalej.

54. Na jednej strane cieľ sledovaný nemeckým zákonodarcom, pokiaľ ide o nahradenie metódy oslobodenia metódou započítania, je zabrániť obchádzaniu ustanovení nemeckých daňových právnych predpisov vrátane predpisov AStG týkajúcich sa OZS založených v zahraničí vo forme dcérskych spoločností. V tomto zmysle sa AStG vo svojich rôznych častiach vzťahuje najmä na prevádzkarne nemeckých rezidentov v zahraničí, v tomto prípade vo forme osobnej spoločnosti, ktorú nemecké daňové právne predpisy považujú za stálu prevádzkareň.

55. Na druhej strane vo veci samej, nielenže je Columbus ovládaná najmenej šiestimi fyzickými osobami, ktoré patria do rovnakej rodiny, pričom každá z týchto osôb má 10 % obchodný podiel na dotknutej prevádzkarni, ale predovšetkým tieto osoby, ako na pojednávaní uviedla spoločnosť Columbus, konajú v zhode a sú zastúpené na valnom zhromaždení spoločníkov spoločnosti jedinou osobou. Zdá sa, že týchto osem spoločníkov kolektívne vykonáva určitý vplyv na rozhodnutia spoločnosti Columbus. V tomto kontexte je prípadný zásah do voľného pohybu kapitálu len dôsledkom údajnej prekážky slobody usadiť sa.

56. Vo svetle všetkých týchto úvah a v prípade neexistencie dostatočne presných dôkazov zo strany vnútroštátneho súdu, ktoré by mohli s istotou stanoviť, ktorá z dvoch predtým citovaných slobôd je v prejednávanej veci prednostne zasiahnutá, je bez pochyby nevyhnutné skúmať takú právnu úpravu, ako je vo veci samej, tak z hľadiska článku 52 Zmluvy ES, ako aj článku 73 B Zmluvy ES.

57. Napriek tomu sa mi zdá, že v prejednávanej veci musí uplatňovanie každého z týchto ustanovení viesť k rovnakému výsledku. Preto navrhujem analyzovať túto vec z hľadiska článku 52 Zmluvy ES, majúc na pamäti, že porovnateľné úvahy sú platné aj pre článok 73 B Zmluvy ES.

C — *O existencii prekážky slobody usadiť sa*

58. Hlavný problém tejto veci spočíva v tom, či je možné kvalifikovať také pravidlo, ako je pravidlo stanovené v § 20 ods. 2 a 3 AStG, ako prekážku slobody usadiť sa.

59. Spoločnosť Columbus a belgická vláda sa domnievajú, že § 20 ods. 2 a 3 AStG odrádza nemeckých štátnych príslušníkov od usadenia sa v členskom štáte podľa ich výberu, pretože metóda započítania je uplatniteľná len vtedy, keď príjmy, ktoré poberajú nemeckí rezidenti, majú povahu tzv. „pasívnych" príjmov pochádzajúcich z členského štátu, ktorého zdanenie je nižšie ako zdanenie stanovené ustanoveniami AStG.

60. Naopak, ďalší účastníci konania, ktorí predložili pripomienky Súdnemu dvoru, a to nemecká, holandská, portugalská vláda a vláda Spojeného kráľovstva, ako aj Komisia, tvrdia, že pravidlo stanovené v § 20 ods. 2 a 3 AStG stanovuje rovnosť zaobchádzania medzi takou cezhraničnou daňovou situáciou, akou je situácia spoločníkov Columbus, a čisto vnútornou situáciou. Podľa týchto účastníkov konania teda neexistuje žiadna prekážka slobody usadiť sa.

61. Prospešným spôsobom pripomínam, že sloboda usadiť sa, priznaná článkom 52 Zmluvy ES štátnym príslušníkom Spoločenstva, zahŕňa tak prístup k samostatnej zárobkovej činnosti a k jej výkonu, ako aj zakladanie a správu podnikov za rovnakých podmienok, ako sú podmienky, ktoré sú právnou úpravou členského štátu usadenia vymedzené pre jeho vlastných štátnych príslušníkov [19] alebo štátnych príslušníkov iných členských štátov, ktorí majú bydlisko na jeho území [20].

62. Aj keď je cieľom ustanovení Zmluvy týkajúcich sa slobody usadiť sa podľa ich znenia zabezpečiť zaobchádzanie v hostiteľskom členskom štáte podľa podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov, Súdny dvor pripustil, že bránia aj tomu, aby *domovský členský štát* vytváral prekážky

19 — Pozri najmä rozsudky z 11. marca 2004, De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Zb. s. I-2409, bod 40, ako aj Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný, bod 41.

20 — Pozri rozsudok Baars, už citovaný, bod 29.

usadeniu sa niektorého z jeho štátnych príslušníkov v inom členskom štáte. [21]

63. Okrem toho zákaz, aby členské štáty vytvárali obmedzenia slobody usadiť sa, sa vzťahuje takisto na daňové ustanovenia. Podľa judikatúry, aj keď v súčasnom stave práva Spoločenstva oblasť priamych daní ako taká nepatrí do oblasti právomoci Európskeho spoločenstva, to nič nemení na skutočnosti, že členské štáty musia pri výkone svojich právomocí dodržiavať právo Spoločenstva. [22]

64. Pokiaľ teda ide o obmedzenia vyplývajúce z daňových právnych predpisov domovského členského štátu, Súdny dvor rozhodol, že ustanovenia Zmluvy týkajúce sa slobody usadiť sa bránia tomu, aby členský štát na účely odvrátenia rizika daňových únikov zaviedol mechanizmus dane z príjmu z ešte nedosiahnutých kapitálových ziskov v prípade prevodu daňového domicilu daňovníka mimo tohto členského štátu, zatiaľ čo zisk daňovníka zostávajúceho v tomto štáte je zdaniteľný len vtedy, keď je skutočne dosiahnutý. Podľa Súdneho dvora, aj keď vnútroštátna právna úprava dotknutá v tejto veci nezakazuje daňovníkovi vykonávať jeho právo usadiť sa, napriek tomu je „spôsobilá obmedziť výkon tohto práva prinajmenšom tým, že má *odrádzajúci* účinok s ohľadom na daňovníkov, ktorí sa chcú usadiť v inom členskom štáte“ [23]. Súdny dvor teda rozhodol, že rozdiel v zaobchádzaní týkajúci sa zdanenia výnosov je „spôsobilý *odradiť* daňovníka od vykonania prevodu svojho domicilu mimo predmetný členský štát“, a teda je spôsobilý vytvárať prekážku slobody usadiť sa. [24]

65. Nedávnejšie vo svojom už citovanom rozsudku Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas sa Súdny dvor v konaní o prejudiciálnej otázke vzhľadom na právne predpisy Spojeného kráľovstva o OZS domnieval, že rozdielne daňové zaobchádzanie vyplývajúce z tejto právnej úpravy a nevýhoda vyplývajúca z toho pre spoločnosti rezidentov vlastniace dcérsku spoločnosť, ktorá je v inom členskom štáte daňovníkom s nižšou úrovňou zdanenia, môžu zabrániť výkonu slobody týchto spoločností usadiť sa tým, že ich *odradia od založenia, nadobudnutia alebo zachovania dcérskej spoločnosti* v členskom štáte, v ktorom je tá daňovníkom s uvedenou úrovňou zdanenia, takže predstavujú obmedzenie slobody usadiť sa. [25]

21 — Pozri najmä rozsudky z 27. septembra 1988, Daily Mail a General Trust, 81/87, Zb. s. 5483, bod 16; zo 16. júla 1998, ICI, C-264/96, Zb. s. I-4695, bod 21; De Lasteyrie du Saillant, už citovaný, bod 42, a z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Zb. s. I-1083, bod 31, (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

22 — Pozri v tom zmysle rozsudky De Lasteyrie du Saillant, už citovaný, bod 44; Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný, bod 40; ako aj Denkavit Internationaal a Denkavit France, už citovaný, bod 18. Pozri tiež, vo vzťahu k voľnému pohybu kapitálu, nedávno vyhlásený rozsudok zo 14. novembra 2006, Kerckhaert a Morres, C-513/04, Zb. s. I-10967, bod 15 a citovanú judikatúru.

23 — Rozsudok De Lasteyrie du Saillant, už citovaný, bod 45 (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

24 — Tamže, body 46 až 48 (kurzívou zvýraznil generálny advokát). Pozri tiež rozsudok zo 7. septembra 2006, N, C-470/04, Zb. s. I-7409, body 34 až 39.

25 — Bod 46 (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

66. Uvedený rozsudok, ktorým sa tieto návrhy už dlhšie zaoberajú, má pre túto vec určitý význam. Okrem toho bol predmetom dosť významnej diskusie medzi účastníkmi konania na pojednávaní.

67. V tomto štádiu mojich úvah stačí uviesť, že vo veci Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas sa Súdny dvor domnieval, že v porovnateľnej situácii sa nachádzali na jednej strane materská spoločnosť usadená v Spojenom kráľovstve dcérskej spoločnosti usadenej v členskom štáte, ktorého úroveň zdanenia ziskov bola nižšia ako úroveň zdanenia v Spojenom kráľovstve, na ktoré sa vzťahovala právna úprava tohto štátu o OZS, a na druhej strane materská spoločnosť usadená v Spojenom kráľovstve, ktorej dcérska spoločnosť bola takisto zriadená v tomto štáte, *alebo* materská spoločnosť usadená v Spojenom kráľovstve, ktorej dcérska spoločnosť bola usadená v členskom štáte, ktorého úroveň zdanenia zisku bola vyššia ako úroveň zdanenia v Spojenom kráľovstve, na ktoré sa v týchto dvoch situáciách nevzťahovala právna úprava Spojeného kráľovstva o OZS.

68. Ako to znázorňuje už citovaný rozsudok Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, stanovenie (objektívnej) porovnateľnosti situácií má zásadný význam pre posúdenie, či uplatňovanie vnútroštátneho pravidla porušuje rovnosť zaobchádzania, ktorá v podstate musí byť medzi týmito situáciami zaručená, a teda či je toto opatrenie spôsobilé predstavovať prekážku slobody usadiť sa.

69. V tomto prípade ide o to, či úvahy analogické s úvahami, ktoré rozvinul Súdny dvor v uvedenej veci s ohľadom na porovnateľnosť situácií dcérskych spoločností materských spoločností usadených v Spojenom kráľovstve, na ktoré sa právna úprava o OZS vzťahovala alebo nie, možno použiť v tejto veci.

70. Ak by sa malo vykonať také posúdenie, aké navrhujem urobiť, je však takisto potrebné vziať do úvahy judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa zamedzenia dvojitého zdanenia, ktorá bola naposledy významne spresnená, konkrétne v rozsudku Test Claimants in the FII Group Litigation [26].

71. Podľa mňa je teda opodstatnené preskúmať daňové zaobchádzanie s príjmami a majetkom spoločníkov spoločnosti Columbus vo vzťahu na jednej strane k zaobchádzaniu vyhradenému príjmom a majetku spoločníkov osobnej spoločnosti, ktorí nevykonávali svoje právo na slobodný pohyb (vnútorná situácia), a na druhej strane k daňovému zaobchádzaniu s príjmami a majetkom spoločníkov osobnej spoločnosti, ktorí vykonávali svoju slobodu usadiť sa v členskom štáte, ktorého úroveň zdanenia je vyššia ako je úroveň zdanenia stanovená AStG (cezhraničná situácia).

26 — Rozsudok z 12. decembra 2006, C-446/04, Zb. s. I-11753.

1. Porovnanie medzi situáciou spoločníkov spoločnosti Columbus a vnútornou situáciou

72. Zdá sa mi užitočné najmä na účely jasnosti úvah rozlišovať medzi zamedzením dvojitého zdanenia príjmov stanoveným v § 20 ods. 2 AStG a zamedzením dvojitého zdanenia majetku uvedeným v odseku 3 tohto paragrafu.

a) Porovnanie s ohľadom na zamedzenie dvojitého zdanenia príjmov (§ 20 ods. 2 AStG)

73. Je nepochybné, že uplatňovanie metódy započítania — ktorou Spolková republika Nemecko jednostranne nahradila metódu oslobodenia stanovenú v dohode o zamedzení dvojitého zdanenia medzi týmto členským štátom a Belgickým kráľovstvom — zdanenia spoločnosti Columbus v Belgicku na daň z príjmu spoločníkov tejto spoločnosti viedlo k značnému zvýšeniu jej daňovej povinnosti v spornom zdaňovacom období (teda v roku 1996) v porovnaní s prechádzajúcim zdaňovacím obdobím.

74. V rozpore s tým, čo viackrát tvrdila spoločnosť Columbus, toto nepriaznivé zaobchádzanie nemôže samo osebe predstavovať obmedzenie slobody usadiť sa.

75. Právo Spoločenstva totiž v oblasti, v ktorej si právomoci ponechávajú členské štáty, nezaručuje uplatňovanie a zachovanie rovnakého zaobchádzania s rovnakým daňovníkom. V opačnom prípade by členské štáty napríklad už nemohli zmeniť daňový základ alebo sadzby svojich priamych daní. V súčasnom stave rozvoja práva Spoločenstva to nie je možné. Skutočnosť, že daňové zaobchádzanie so spoločníkmi spoločnosti Columbus bolo zmenené jednostranným zavedením výnimky z dohody o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Spolkovou republikou Nemecko a Belgickým kráľovstvom, predstavuje (prípadnú) kolíziu noriem vnútroštátneho práva s normami medzinárodného práva, ale podľa môjho názoru sa z hľadiska práva Spoločenstva javí ako bezvýznamná. Ostatne, ako som to už pripomenul v bode 46 týchto návrhov, Súdnemu dvoru neprináleží rozhodovať o takejto kolízii noriem.

76. Na rozdiel od toho, čo zrejme naznačuje spoločnosť Columbus, rozdielne zaobchádzanie v práve Spoločenstva sa nemeria meradlom faktickej alebo právnej zmeny u tej istej osoby. Naopak, vyžaduje si porovnanie medzi situáciou osôb, ktoré vykonávali jednu zo slobôd zaručených Zmluvou, a situáciou osôb, ktoré ju nevyužili.

77. V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že ani vnútroštátny súd, ktorý má skôr

tendenciu vidieť v predmetnom nemeckom daňovom opatrení obmedzenie slobody usadiť sa, ani spoločnosť Columbus neuviedli rozdielne zaobchádzanie medzi situáciou spoločníkov tejto spoločnosti a vnútornou situáciou.

78. Naopak, nemecká, belgická, holandská, portugalská vláda a vláda Spojeného kráľovstva, ako aj Komisia pripomínajú, že započítanie zdanenia spoločnosti Columbus uvedené v § 20 ods. 2 AStG, vykonaného v Belgicku na daň z príjmu spoločníkov tejto spoločnosti sa rovná zaobchádzaniu s týmito poslednými uvedenými rovnako ako s nemeckými daňovníkmi, spoločníkmi daňovo transparentných osobných spoločností usadených v Nemecku, ktorí nevykonávali svoju slobodu usadiť sa v inom členskom štáte.

79. Táto argumentácia sa zdá byť správna.

80. Pripomeniem, že v súlade s článkom 220 druhou zarážkou Zmluvy ES (teraz článok 293 druhá zarážka ES) členské štáty pristúpia k vzájomným rokovaniam s cieľom zaručiť svojim štátnym príslušníkom zrušenie dvojitého zdanenia v Spoločenstve.

81. Toto ustanovenie programovej povahy [27] však nebolo dodnes vykonané. Okrem toho odhliadnuc od smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch [28], dohovoru 90/436/EHS z 23. júla 1990 o zamedzení dvojitého zdanenia v prípade opravy ziskov združených podnikov [*neoficiálny preklad*] [29] a smernice Rady 2003/48/ES z 3. júna 2003 o zdaňovaní príjmu z úspor v podobe výplaty úrokov [30], ktoré nie sú pre našu vec relevantné, však v rámci Spoločenstva nebolo prijaté žiadne opatrenie na zjednotenie alebo harmonizáciu smerujúce k zamedzeniu dvojitého zdanenia a členské štáty na základe článku 220 druhej zarážky Zmluvy ES neuzavreli žiadnu dvojstrannú dohodu na tento účel. [31]

82. Z toho vyplýva, že v prípade neexistencie zjednocujúcich alebo harmonizačných opatrení si členské štáty ponechávajú právomoci, aby — prípadne aj prostredníctvom zmluvy — stanovili kritériá na zdanenie príjmov s cieľom zamedziť dvojitému zdane-

27 — Toto ustanovenie totiž nemá priamy účinok (pozri rozsudok Gilly, už citovaný, bod 17).

28 — Ú. v. ES L 225, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147.

29 — Ú. v. ES L 225, s. 10.

30 — Ú. v. EÚ L 157, s. 38; Mim. vyd. 09/001, s. 369.

31 — Pozri, najmä, pokiaľ ide o voľný pohyb kapitálu, rozsudok Kerckhaert a Morres, už citovaný, bod 22, a pokiaľ ide o článok 52 Zmluvy ES, rozsudok z 12. decembra 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Zb. s. I-11673, bod 51.

niu. [32] V tomto kontexte Súdny dvor najprv spresnil, že členské štáty môžu slobodne v *rámci dvojstranných dohovorov* stanoviť hraničné ukazovatele na účely rozdelenia daňovej právomoci. [33] V neskorších rozsudkoch ďalej uviedol, že táto sloboda priznaná členským štátom sa vzťahuje aj na jednostranne prijaté opatrenia. [34]

83. Pokiaľ však ide o *výkon právomoci zdanenia*, sú členské štáty povinné konať v súlade s právnymi predpismi Spoločenstva. [35]

84. Súčasná judikatúra Súdneho dvora stanovuje teda rozdiel medzi na jednej strane *rozdelením daňovej právomoci* medzi členskými štátmi, pri ktorom prípadné rozdiely v zaobchádzaní, ktoré z neho môžu vyplývať, nepatria do pôsobnosti slobôd pohybu podľa Zmluvy, a na druhej strane *výkonom právomoci zdanenia členskými štátmi* vrátane prípadu, keď tento výkon vyplýva z predchádzajúceho dvojstranného alebo jednostranného rozdelenia ich daňovej právomoci, pri ktorom sú členské štáty povinné dodržiavať pravidlá Spoločenstva. [36]

85. Z tejto dichotómie zjavne vyplýva, že členské štáty si ponechávajú nielen, na jednej strane možnosť nezamedziť dvojitému zdaneniu [37], ale aj na druhej strane voľbu mechanizmu na zamedzenie dvojitého zdanenia, čo im musí v zásade umožniť najmä zvoliť si buď metódu oslobodenia, alebo metódu započítania daní vybratých v inom členskom štáte.

86. V tejto súvislosti pripomínam, že Súdny dvor skonštatoval, že nie je neprimerané, aby sa členské štáty inšpirovali medzinárodnou praxou, najmä vzorovými daňovými dohodami vypracovaných v rámci OECD. [38] Z článku 23 vzorovej daňovej dohody týka-

32 — Rozsudky Gilly, už citovaný, body 24 a 30, ako aj z 12. decembra 2002, De Groot, C-385/00, Zb. I-11819, bod 93, pokiaľ ide o článok 48 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 39 ES). Rozsudky z 21. septembra 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Zb. s. I-6161, bod 57, pokiaľ ide o články 52 a 58 Zmluvy ES, a z 23. februára 2006, Van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Zb. s. I-1957, bod 47, pokiaľ ide o voľný pohyb kapitálu.

33 — Rozsudky Gilly, už citovaný, body 24 až 30; Saint-Gobain ZN, už citovaný, bod 57; De Groot, už citovaný, bod 93; z 3. októbra 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Zb. s. I-9461, bod 54; Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citovaný, bod 52 (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

34 — Pokiaľ ide o voľný pohyb kapitálu, rozsudok Van Hilten-van der Heijden, už citovaný, bod 47, a vzhľadom na slobodu usadiť sa, rozsudky N, už citovaný, bod 44, ako aj Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citovaný, bod 52.

35 — Rozsudky De Groot, bod 94, a FKP Scorpio Konzertproduktionen, bod 55.

36 — Rozsudok De Groot, už citovaný, body 93 a 94.

37 — V tejto súvislosti pozri najmä už citovaný rozsudok Kerckhaert a Morres, bod 24, s ohľadom na uplatniteľnosť voľného pohybu kapitálu, podľa ktorého Súdny dvor uviedol, že článok 73 B ods. 1 Zmluvy nevylučuje právnu úpravu členského štátu, ktorá v rámci dane z príjmu zdaňuje jednotnou sadzbou dane dividendy z akcií spoločností usadených na území uvedeného štátu a dividendy z akcií spoločností usadených na území iného členského štátu bez stanovenia možnosti započítania zrážkovej dane v tomto inom členskom štáte.

38 — Pozri rozsudky Gilly, už citovaný, body 30 a 31, a Saint-Gobain ZN, už citovaný, bod 57.

júcej sa príjmu a majetku pritom vyplýva, že metóda oslobodenia a metóda započítania sa považujú za platné mechanizmy na účely zamedzenia alebo zmiernenia dvojitého zdanenia.

87. Súdny dvor tiež rozhodoval vo viacerých veciach, v ktorých predmetné daňové právne úpravy členských štátov uplatňovali jednu z týchto metód, bez toho, aby formuloval poznámky o samotnej zákonnosti týchto metód alebo voľby jednej z nich z hľadiska práva Spoločenstva. [39]

88. Z dichotómie vyjadrenej v bode 84 týchto návrhov však takisto vyplýva, že bez ohľadu na mechanizmus prijatý na zamedzenie dvojitého zdanenia musia členské štáty rešpektovať požiadavky vyplývajúce z ustanovení Zmluvy týkajúcich sa slobody pohybu v rozsahu, v akom nemôžu vykonávať svoje právomoci zdanenia tak, že budú rozdielne zaobchádzať so situáciami, ktoré sú objektívne porovnateľné.

89. Súdny dvor teda uviedol, že právo Spoločenstva členskému štátu nezakazuje, aby zamedzil reťazovému zdaneniu dividend prijatých spoločnosťou rezidentom tým, že bude uplatňovať pravidlá, ktoré tieto dividendy oslobodzujú od zdanenia, ak sú vyplácané spoločnosťou rezidentom, pričom prostredníctvom započítania zamedzí reťazovému zdaneniu uvedených dividend, ak sú vyplácané spoločnosťou nerezidentom, pokiaľ je v takejto situácii uplatňovanie systému započítania zlučiteľné s právom Spoločenstva. [40]

90. Aby bolo v takejto situácii uplatnenie systému zápočtu zlučiteľné s právom Spoločenstva, Súdny dvor spresnil, že na jednej strane dividendy zahraničného pôvodu v členskom štáte nesmú podliehať vyššej daňovej sadzbe, ako je sadzba platná pre dividendy vnútroštátneho pôvodu, a na druhej strane členský štát musí zamedziť reťazovému zdaneniu dividend zahraničného pôvodu tým, že umožní započítať daň zaplatenú spoločnosťou nerezidentom, ktorá rozdeľuje zisk, na sumu dane, ktorú má zaplatiť spoločnosť rezident prijímajúca zisk, a to vo výške sumy tejto dane. [41]

91. V tomto kontexte Súdny dvor ďalej uviedol, že samotnú skutočnosť, že systém započítania v porovnaní so systémom oslobodenia ukladá daňovníkom dodatočné administratívne povinnosti (musí byť preukázaná suma skutočne zaplatenej dane v štáte, ktorého rezidentom je spoločnosť rozdeľujúca zisk), nemožno považovať za rozdielne

39 — Pozri najmä rozsudok zo 7. septembra 2004 Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477.

40 — Rozsudok Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, body 48 a 49.

41 — Tamže, body 48 až 50.

zaobchádzanie v rozpore so slobodou usadiť sa, pretože dodatočné administratívne zaťaženie, ktoré musia znášať spoločnosti rezidenti prijímajúce dividendy zahraničného pôvodu, je neoddeliteľne spojené s fungovaním systému úľavy na dani. [42]

92. V našej veci je potrebné poznamenať, že tak v situácii spoločníkov spoločnosti Columbus, ako aj v situácii spoločníkov rezidentov v Nemecku, osobných spoločností usadených v Nemecku, je zisk dosiahnutý osobnou spoločnosťou priamo pripísaný spoločníkom a považuje sa za ich príjem. Okrem toho je v Nemecku zdanený v tom istom daňovom roku a v rovnakej sadzbe.

93. Uplatňovaním metódy započítania je daň odvedená v Belgicku zo zisku, ktorý dosiahla spoločnosť Columbus, predmetom úľavy na dani v prospech jej spoločníkov v Nemecku, ktorá zodpovedá dani, ktorú táto spoločnosť zaplatila v Belgicku. Zatiaľ čo pred sporným zdaňovacím obdobím zaručovalo uplatňovanie dohody o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretej medzi Spolkovou republikou Nemecko a Belgickým kráľovstvom spoločníkom Columbus oslobodenie od dane v Nemecku zo zisku, ktorý táto spoločnosť dosiahla v Belgicku, nahradenie metódy oslobodenia metódou započítania sa od tohto zdaňovacieho obdobia rovná neutralizácii daňovej výhody, ktorú predtým využívali títo spoločníci vo vzťahu k spoločníkom osobných spoločností, ktorí mali všetci domicil v Nemecku a nedovolávali sa slobody usadiť sa stanovenej Zmluvou.

94. Takto, z hľadiska porovnania situácie spoločníkov spoločnosti Columbus a situácie spoločníkov osobnej spoločnosti usadenej v Nemecku, započítanie dane, ktorú v Belgicku spoločnosť Columbus odviedla na daň z príjmu, ktorá má byť zaplatená v Nemecku jej spoločníkmi, umožňuje zaručiť rovnosť zaobchádzania tak medzi zdanením dividend zahraničného pôvodu, ako aj dividend nemeckého pôvodu.

95. Istotne je potrebné uviesť, že toto tvrdenie je platné len za predpokladu, že do skúmania porovnania predmetných situácií sú zahrnuté výlučne „príjmy, ktoré majú povahu kapitálového vkladu“ v zmysle § 8 AStG. Pokiaľ totiž ide o príjmy, ktoré nemajú takúto povahu, má v súlade s ustanoveniami dohody o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretej medzi Spolkovou republikou Nemecko a Belgickým kráľovstvom prednosť zásada oslobodenia zisku dosiahnutého v zahraničí osobnými spoločnosťami.

42 — Tamže, bod 53.

96. Takéto oslobodenie príjmov, ktoré nemajú povahu kapitálového vkladu, pravdepodobne stimuluje usadenie sa alebo investície v zahraničí v porovnaní s investíciami uskutočnenými na vnútroštátnom území. Samotné používanie metód na zamedzenie dvojitého zdanenia, ktoré sa líšia podľa povahy príjmov, však nemôže by predmetom kritiky. Za súčasného stavu rozvoja práva Spoločenstva, keď si členské štáty ponechávajú právomoci na stanovenie zdaniteľného základu [43], podľa môjho názoru musia mať aj možnosť zvoliť si uplatňovanie rozličných metód smerujúcich k zamedzeniu dvojitého zdanenia podľa povahy príjmov za predpokladu, že budú dodržiavať ustanovenia Zmluvy týkajúce sa slobôd pohybu. Pritom v prejednávanej veci, ako som už predtým uviedol, započítanie dane, ktorú spoločnosť Columbus odviedla zo zisku, na daň z príjmu spoločníkov, nemeckých rezidentov, zaručuje rovnosť zaobchádzania s porovnateľnou vnútornou situáciou.

97. Metóda započítania na rozdiel od metódy oslobodenia určite zahŕňa dodatočné administratívne povinnosti spoločníkov spoločnosti Columbus. Tieto povinnosti sú však, ako to Súdny dvor uviedol v už citovanej veci Test Claimants in the FII Group Litigation, neoddeliteľne spojené s mechanizmom zamedzenia dvojitého zdanenia.

43 — Pozri najmä rozsudok Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 47.

98. V tomto kontexte sa nezdá, že by uplatňovanie metódy započítania vo veci samej predstavovalo rozdielne zaobchádzanie medzi spoločníkmi spoločnosti Columbus a situáciou nemeckých daňovníkov, spoločníkov osobnej spoločnosti nachádzajúcej sa v Nemecku, ktorí majú rovnaký druh príjmov a ktorí nevykonávali slobodu usadiť sa zaručenú Zmluvou.

b) Porovnanie s ohľadom na zamedzenie dvojitého zdanenia majetku (§ 20 ods. 3 AStG)

99. Podobne ako daň z príjmu je daň z majetku založená na platobnej schopnosti daňovníka. Výška dane je stanovená na základe majetku, ktorý vlastní daňovník v čase splatnosti dane.

100. Daň z majetku sa však odlišuje od daní vyberaných z príjmu tým, že ju uplatňujú len niektoré členské štáty. [44]

44 — V rozhodujúcom čase vo veci samej jedine Spolková republika Nemecko, Španielske kráľovstvo, Francúzska republika, Luxemburské veľkovojvodstvo, Holandské kráľovstvo, Fínska republika a Švédske kráľovstvo vyberali daň z majetku fyzických osôb. Odvtedy však tieto členské štáty okrem Španielskeho kráľovstva, Francúzskej republiky a Švédskeho kráľovstva od toho upustili.

101. Takto počas sporného zdaňovacieho obdobia vo veci samej Belgické kráľovstvo nevyberalo žiadnu daň z majetku vrátane aktív stálych prevádzkarní, zatiaľ čo Spolková republika Nemecko posledný krát uplatnila daň z majetku na celý majetok nemeckých daňovníkov bez ohľadu na to, kde sa nachádza. [45]

102. Podľa dohody o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretej medzi Spolkovou republikou Nemecko a Belgickým kráľovstvom je majetok tvorený aktívami stálej prevádzkarne zdaniteľný v štáte, v ktorom sa nachádza táto prevádzkareň, pričom dvojitému zdaneniu týchto častí sa, pokiaľ ide o majetok nemeckých daňovníkov, zamedzí oslobodením od dane z majetku vyberanej v Nemecku. [46]

103. Keďže Belgické kráľovstvo nevyberá žiadnu daň z majetku, na aktíva spoločnosti Columbus sa teda pred sporným zdaňovacím obdobím vzťahovala výhoda úplného oslobodenia od dane z majetku podľa tej istej daňovej dohody.

104. Odkazom na § 20 ods. 2 AStG, pokiaľ ide o zdanenie príjmov, ktoré majú povahu kapitálového vkladu spoločníkov Columbus, odsek 3 tohto paragrafu nahrádza, na účely zamedzenia dvojitého zdanenia aktív stálej prevádzkarne, ktoré vedú k príjmom s povahou kapitálového vkladu v majetku nemeckých daňovníkov, metódu oslobodenia od dane vyberanej v zahraničí metódou započítania. Tento mechanizmus teda do výpočtu dane z majetku spoločníkov Columbus zahŕňa aktíva tejto spoločnosti, ktoré vedú k príjmom majúcim povahu kapitálového vkladu v zmysle AStG.

105. Nahradenie metódy oslobodenia metódou započítania na účely zamedzenia dvojitého zdanenia tak viedlo v Nemecku v rámci majetku spoločníkov spoločnosti Columbus k zdaneniu aktív tejto spoločnosti, pričom uvedené aktíva viedli k príjmom, ktoré majú povahy kapitálového vkladu v zmysle AStG.

106. Podobne ako v mojej analýze týkajúcej sa zdanenia príjmu sa domnievam, že uplatňovanie metódy započítania v situácii dotknutej vo veci samej neviedlo k rozdielnemu zaobchádzaniu vo vzťahu k porovnateľnej situácii, ku ktorej došlo výlučne na vnútroštátnom území. V oboch prípadoch totiž spoločníci stálej prevádzkarne podliehajú zaplateniu rovnakej dane, ktorá má rovnaký daňový základ a ktorej sadzba je rovnaká.

45 — V rozhodujúcom čase vo veci samej sa táto daň pre fyzické osoby rovnala 0,5 % zdaniteľného majetku zahŕňajúceho aktíva podniku.

46 — Pozri články 22 a 23 uvedeného dohovoru.

c) Predbežný záver

107. S ohľadom na predchádzajúce úvahy sa nezdá, že by také ustanovenie, ako je § 20 ods. 2 a 3 AStG, predstavovalo prekážku slobody usadiť sa, pokiaľ sa toto posúdenie obmedzí na porovnanie nemeckých štátnych príslušníkov, ktorí vykonávali svoju slobodu usadiť sa, s tými, ktorí ju nevykonávali.

108. Ako som však už zdôraznil v bodoch 67 až 70 týchto návrhov, vo svetle rozsudku Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas sa zdá nevyhnutné takisto preskúmať, či prekážka slobody usadiť sa nemeckých štátnych príslušníkov nevyplýva z rozdielneho zaobchádzania zavedeného § 20 ods. 2 a 3 AStG medzi takou situáciou, ako je situácia spoločníkov spoločnosti Columbus, a inou cezhraničnou situáciou, teda presnejšie, keď sa výkon slobody usadiť sa uskutočnil v členskom štáte, ktorého úroveň zdanenia je vyššia, ako je úroveň zdanenia stanovená AStG.

2. Porovnanie medzi situáciou spoločníkov spoločnosti Columbus a inou cezhraničnou situáciou

109. Pred preskúmaním dôsledkov, ktoré budú vyvodené z uvedeného rozsudku pre našu vec, je potrebné podrobne pripomenúť posúdenie Súdneho dvora týkajúce sa existencie prekážky slobody usadiť sa, ktorá bola spôsobená uplatňovaním právnej úpravy Spojeného kráľovstva o OZS.

a) Rozsudok Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas

110. Spomínam si, že vo veci, v ktorej bol vydaný tento rozsudok, spoločnosť Cadbury Schweppes usadená v Spojenom kráľovstve si založila dcérsku spoločnosť v Írsku, v rámci Medzinárodného centra pre finančné služby (ďalej len „IFSC“) v Dubline, ktoré v čase skutkových okolností vo veci samej podliehalo sadzbe dane 10 %. Táto dcérska spoločnosť bola vytvorená na jediný účel, a to umožniť, aby sa na zisk súvisiaci s činnosťou vnútorného financovania skupiny Cadbury Schweppes mohol uplatňovať daňový režim IFSC. Daňové úrady Spojeného kráľovstva žiadali od Cadbury Schweppes sumu viac ako 8 miliónov GBP ako daň z príjmu právnických osôb zo zisku dosiahnutého jej dcérskou spoločnosťou v Írsku na základe právnej úpravy Spojeného kráľovstva o OZS.

111. Táto právna úprava je výnimkou zo všeobecného pravidla uplatniteľného v Spojenom kráľovstve, podľa ktorého spoločnosť usadená v Spojenom kráľovstve nie je zdaňovaná zo zisku dcérskej spoločnosti v čase, keď ho dosiahla. Presnejšie, podľa všeobecného pravidla uplatniteľného v Spojenom kráľovstve spoločnosť, ktorá je usadená v tomto členskom štáte a ktorá si v ňom založila dcérsku spoločnosť, nie je zdaňovaná ani zo zisku dosiahnutého touto dcérskou spoločnosťou, ani z dividend, ktoré jej táto dcérska spoločnosť vyplatila. Podľa tohto všeobecného pravidla je spoločnosť usadená v Spojenom kráľovstve, ktorá si založila dcérsku spoločnosť v inom členskom štáte, zdaňovaná z dividend vyplatených touto dcérskou spoločnosťou, ale má nárok na úľavu na dani vo výške dane zaplatenej touto dcérskou spoločnosťou po dosiahnutí zisku v zahraničí. Pritom odchylne od všeobecného pravidla, ktoré bolo uvedené, právna úprava Spojeného kráľovstva o OZS v podstate stanovuje, že spoločnosť rezident je zdaňovaná zo zisku dosiahnutého dcérskou spoločnosťou usadenou v inom členskom štáte, ktorý uplatňuje „nižšiu úroveň zdanenia“, teda daň nižšiu o tri štvrtiny ako suma dane, ktorá by bola zaplatená v Spojenom kráľovstve zo zdaniteľného zisku tak, ako by bol vyčíslený na účely zdanenia v tomto poslednom uvedenom členskom štáte.

112. Práve vo svetle týchto okolností Súdny dvor kvalifikoval právnu úpravu Spojeného kráľovstva o OZS ako prekážku slobody usadiť sa.

113. V bodoch 43 až 45 uvedeného rozsudku Súdny dvor poukázal na rozdiel v zaobchádzaní, ktorý existoval na jednej strane medzi spoločnosťou usadenou v Spojenom kráľovstve, ktorá založila OZS (dcérsku spoločnosť) v inom členskom štáte, v ktorom podliehala nižšej úrovni zdanenia v zmysle právnej úpravy o OZS, a na druhej strane spoločnosťou usadenou v Spojenom kráľovstve, ktorá buď ovláda dcérsku spoločnosť v tomto istom členskom štáte, alebo si založila spoločnosť ovládanú v inom členskom štáte, v ktorom táto dcérska spoločnosť nepodliehala nižšej úrovni zdanenia v zmysle právnej úpravy o OZS. Kým totiž v prvom prípade bol zisk dosiahnutý OZS pripísaný spoločnosti usadenej v Spojenom kráľovstve, ktorá bola zdaňovaná z tohto zisku, v obidvoch ďalších situáciách nebola spoločnosť rezident zdaňovaná zo zisku ovládanej dcérskej spoločnosti, v súlade s právnou úpravou Spojeného kráľovstva o dani z príjmu právnických osôb. Podľa Súdneho dvora tento rozdiel v zaobchádzaní vytvára daňovú nevýhodu v neprospech spoločnosti rezidenta, na ktorú sa uplatňuje právna úprava o OZS v rozsahu, v akom je podľa tejto právnej úpravy táto spoločnosť rezident daňovníkom dane zo zisku inej právnickej osoby bez ohľadu na okolnosť, že táto spoločnosť by nezaplatila vyššiu daň, ako je daň, ktorou by bol predmetný zisk zdanený, keby bol dosiahnutý dcérskou spoločnosťou usadenou v Spojenom kráľovstve.

114. Ako som už uviedol, treba so záujmom poukázať na to, že predpoklad, z ktorého vychádza Súdny dvor na účely kvalifikácie právnej úpravy Spojeného kráľovstva ako obmedzenie slobody usadiť sa, sa netýka len klasického porovnania medzi cezhraničnou situáciou a vnútornou situáciou. Spočíva aj na úplne novom porovnaní medzi oboma cezhraničnými situáciami, v ktorých

spoločnosť rezident založila spoločnosť ovládanú v inom členskom štáte, ako je Spojené kráľovstvo, praktizujúcom nižšiu alebo vyššiu úroveň zdanenia, ako je úroveň stanovená britskou právnou úpravou o OZS.

115. Dôvod zavedenia tejto druhej časti porovnávacieho kritéria (cezhraničné situácie porovnávané medzi sebou), ktorá nie je uvedená v rozsudku Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, má svoj pôvod pravdepodobne v návrhoch, ktoré predniesol generálny advokát Léger v tejto veci.

116. Vo svojich návrhoch generálny advokát uviedol, že nerozumie dôvodu, pre ktorý, v rozpore s argumentáciou vyjadrenou Spojeným kráľovstvom Veľkej Británie a Severného Írska, nebolo možné situáciu Cadbury Schweppes porovnať so situáciou spoločností rezidentov, ktoré sa takisto dovolávali práva usadiť sa založením si dcérskych spoločností v členských štátoch, ktorých úroveň zdanenia bola vyššia ako úroveň zdanenia stanovená v právnej úprave Spojeného kráľovstva o OZS. V tejto súvislosti zamietol najmä tvrdenie, že rozdielne sadzby dane zo zisku spoločností platné v členských štátoch predstavujú objektívny rozdiel v situácii, ktorý odôvodňuje rozdielne zaobchádzanie stanovené právnou úpravou o OZS. Ak by sme sa podľa názoru generálneho advokáta mali riadiť týmto tvrdením, znamenalo by to pripustiť, že členský štát má bez toho, aby tým porušoval ustanovenia Zmluvy, právo vyberať si iné členské štáty, v ktorých si v ňom usadené spoločnosti môžu založiť dcérske spoločnosti a využívať výhody daňového režimu platného v hostiteľskom štáte. Takéto riešenie by však zjavne viedlo k výsledku, ktorý sa prieči pojmu „jednotný trh“. Generálny advokát Léger teda navrhol, že samotné rozdielne zaobchádzanie v závislosti od sadzby dane v členskom štáte usadenia stačí na to, aby sa tento systém stanovený právnou úpravou Spojeného kráľovstva o OZS považoval za prekážku slobody usadiť sa. [47]

117. Riziko rozdrobenia spoločného trhu spôsobené takými vnútroštátnymi ustanoveniami, ako je právna úprava Spojeného kráľovstva o OZS, sa teda zdá byť dôvodom, prečo Súdny dvor pripustil objektívnu porovnateľnosť medzi na jednej strane situáciou spoločnosti rezidenta, ktorá si založila dcérsku spoločnosť v inom členskom štáte, ktorého úroveň zdanenia je nižšia, ako je úroveň zdanenia stanovená právnou úpravou Spojeného kráľovstva o OZS, a na druhej strane situáciou spoločností rezidentov, ktoré si založili dcérsku spoločnosť v členskom štáte, ktorého úroveň zdanenia je vyššia, ako je úroveň zdanenia stanovená touto istou právnou úpravou. V oboch prípadoch ide totiž o spoločnosť, ktorá má v úmysle dovolávať sa svojho práva usadiť sa v členskom štáte podľa svojho výberu.

47 — Pozri návrhy prednesené 2. mája 2006 vo veci Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, body 78 až 83.

118. Podľa môjho názoru toto riešenie samo osebe nie je možné kritizovať. Ukazuje sa, že je v súlade s existenciou vnútorného trhu, ktorý podľa článku 3 ods. 1 písm. c Zmluvy ES [zmenený, teraz článok 3 ods. 1 písm. c) ES] charakterizuje konanie Spoločenstva. Prístup, ktorý zachoval Súdny dvor, však spôsobuje ťažkosti dvojakej povahy.

119. V prvom rade nie je úplne jasné, či sa obe časti porovnávacieho kritéria, ktoré Súdny dvor použil v už citovanej veci Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, uplatňujú alternatívne, alebo kumulatívne. Inými slovami, mohla by vzniknúť otázka, či rozdielne zaobchádzanie stanovené právnou úpravou členského štátu bydliska daňovníka uplatniteľné len medzi dvoma cezhraničnými situáciami je dostatočné pre domnienku, že ide o obmedzenie slobody usadiť sa. [48]

120. Vo svetle vyššie uvedených návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Léger, a vzhľadom na bodom 44 a 45 rozsudku Súdneho dvora sa mi zdá, že na túto otázku treba odpovedať kladne.

48 — Rozdielne zaobchádzanie, ktoré je uplatniteľné len medzi vnútornou situáciou a cezhraničnou situáciou, pokiaľ sú predmetné situácie porovnateľné, je očividne v rozpore so slobodou usadiť sa. Táto časť alternatívy nespôsobuje osobitný problém.

121. Zdá sa totiž, že skutočnosť, že v týchto bodoch predmetného rozsudku Súdny dvor použil spojku „alebo“, keď označil obe situácie, na základe ktorých malo byť postavenie spoločnosti rezidenta podliehajúcej právnej úprave Spojeného kráľovstva o OZS porovnané, potvrdzuje analýzu generálneho advokáta v týchto návrhoch. Ak by si takýto prístup želal Súdny dvor, mohol by spôsobiť, že do pôsobnosti slobody usadiť sa budú zahrnuté situácie, ktoré na základe samotného porovnania medzi cezhraničnou a vnútornou situáciou členského štátu bydliska nespadajú do slobody usadiť sa alebo neobmedzujú takúto slobodu.

122. V druhom rade a súvzťažne ide o to, či by za predpokladu, že samotné rozdielne zaobchádzanie medzi dvomi cezhraničnými situáciami, zavedené členským štátom bydliska daňovníka, stačí na kvalifikovanie daňového opatrenia ako obmedzenie slobody usadiť sa, mohol byť tento prístup rozšírený aj na situáciu, ktorá napriek tomu, že vykazuje podobnosti s okolnosťami vo veci Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, sa od nich odlišuje vo viacerých ohľadoch, najmä pokiaľ ide o povahu predmetného daňového opatrenia, teda opatrenia, ktorého cieľom je zamedzenie dvojitého zdanenia.

123. Práve tieto dve otázky boli vznesené v prejednávanej veci.

124. Teraz sa teda budem zaoberať dôsledkami, ktoré môžu byť vyvodené pre našu vec z posúdenia vykonaného Súdnym dvorom v bodoch 43 a 45 už citovaného rozsudku Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas.

b) Porovnanie s ohľadom na zamedzenie dvojitého zdanenia príjmov (§ 20 ods. 2 AStG)

125. Ako som už predtým uviedol, uplatňovanie metódy započítania v zmysle § 20 ods. 2 AStG predpokladá najmä to, že daň vyrubená v zahraničí je nižšia ako úroveň stanovená AStG, to znamená v sadzbe menej ako 30 % zo zisku. V podstate sa teda § 20 ods. 2 AStG nebude uplatňovať, ak príjmy, ktoré majú povahu kapitálového vkladu, pochádzajú zo stálych prevádzkarní nemeckých rezidentov, ktoré sa nachádzajú v členských štátoch, ktorých sadzba dane sa rovná alebo je vyššia ako 30 %. V tomto prípade sa totiž v zásade uplatňuje oslobodenie od dane vyrubenej v zahraničí.

126. Nemecká vláda tvrdí, že rozdiel, ktorý existuje medzi situáciou spoločníkov spoločnosti Columbus a daňovou situáciou stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v členskom štáte, ktorého úroveň zdanenia je vyššia, ako je sadzba stanovená nemeckou daňovou právnou úpravou, je výlučne dôsledkom koexistencie daňových právnych úprav členských štátov. Na tento rozdiel ako taký sa nevzťahujú ustanovenia Zmluvy týkajúce sa slobôd pohybu.

127. Toto tvrdenie nie je presvedčivé.

128. Nepriaznivé daňové zaobchádzanie v prejednávanej veci totiž čisto a výlučne nevyplýva z uplatňovania odlišných daňových právnych úprav členských štátov, ale vyplýva z voľby, ktorú uskutočnila nemecká daňová právna úprava [49], stanoviť spustenie mechanizmu započítania dane vyrubenej v zahraničí na predmetné príjmy, ak je táto daň nižšia ako sadzba 30 % stanovená AStG.

129. Podľa môjho názoru by to bolo inak, keby sa nahradenie metódy oslobodenia metódou započítania, o ktorom rozhodla Spolková republika Nemecko, uplatňovalo bez ohľadu na sadzbu, ktorou sú predmetné príjmy zdanené v Nemecku. V tomto prípade by prípadné nepriaznivé zaobchádzanie spôsobené uplatňovaním tejto metódy

49 — Pozri v tom istom zmysle návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Geelhoed vo veci Test Claimants in the FII Group Litigation, už citované, bod 39.

na rovnaké príjmy nemeckých daňovníkov pochádzajúce so stálych prevádzkarní v zahraničí záviselo najmä od sadzby dane vyrubenej v každom z týchto členských štátov. Išlo by teda o nepriaznivé zaobchádzanie spôsobené koexistenciou rôznych daňových právnych úprav členských štátov. V našej veci to však istotne tak nie je.

130. Ide o to, či nepriaznivé zaobchádzanie predstavuje rozdielne zaobchádzanie zakázané článkom 52 Zmluvy ES.

131. Zdá sa mi nepopierateľné, že jedným z účinkov uplatňovania § 20 ods. 2 AStG — okrem iného predpokladaných nemeckým zákonodarcom — je neutralizácia daňových výhod získaných nemeckými daňovníkmi, ktorí sa usadili alebo sa chcú usadiť v členských štátoch, v ktorých je daň vyrubená z príjmov majúcich povahu kapitálového vkladu do osobnej spoločnosti, ktorá je stálou prevádzkarňou v zahraničí, nižšia ako sadzba 30 % stanovená AStG.

132. V tomto zmysle, ako to navrhli zástupcovia spoločnosti Columbus a belgickej vlády na pojednávaní, môže byť toto vnútroštátne opatrenie považované za opatrenie, podobne ako opatrenie dotknuté v už citovanej veci Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, v dôsledku ktorého dochádza k rozdrobeniu spoločného trhu tým, že podnecuje nemeckých štátnych príslušníkov, aby sa usádzali výlučne v členských štátoch, v ktorých je úroveň zdanenia rovnaká alebo vyššia ako nemecká sadzba stanovená ustanoveniami AStG. Podľa tejto línie úvah je toto opatrenie spôsobilé odrádzať nemeckých štátnych príslušníkov od zakladania, nadobúdania alebo zachovávania stálej prevádzkarne v členskom štáte, v ktorom táto prevádzkareň podlieha úrovni zdanenia nižšej ako 30 %.

133. V tomto ohľade skutočnosť, že § 20 ods. 2 AStG nezaobchádza so spoločníkmi spoločnosti Columbus a spoločníkmi osobnej spoločnosti usadenej v Nemecku rozdielne, nie je dôležitá. Ako som už totiž uviedol v bodoch 120 a 121 týchto návrhov, zdá sa mi, že už citovaný rozsudok Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas vo svetle návrhov generálneho advokáta Légera môže byť vykladaný v tom zmysle, že členský štát nemôže obmedziť slobodu usadiť sa svojich štátnych príslušníkov na časť spoločného trhu vrátane prípadu, keď zo strany tohto členského štátu neexistuje rozdiel medzi zaobchádzaním s vnútornými situáciami a cezhraničnými situáciami. Povinnosť štátu „výstupu“ (alebo inými slovami, bydliska) v tomto prípade Spolkovej republiky Nemecko, spočíva teda v tom, že nad rámec dodržiavania rovnosti zaobchádzania medzi svojimi štátnymi príslušníkmi podľa toho, či vykonávali, alebo nevykonávali svoju slobodu pohybu, zaistí, že títo štátni príslušníci nebudú odrádzaní od usadenia sa v členskom štáte podľa ich výberu vrátane uplatňovania daňových opatrení.

134. Na pojednávaní sa proti úvahám tohto druhu postavila najmä nemecká vláda. Spolková republika Nemecko, ktorá dovoľuje, aby predmetné daňové opatrenie rozlišovalo podľa tohto, či sa nemeckí štátni príslušníci chcú usadiť, alebo investovať v inom členskom štáte, ktorého úroveň zdanenia je nižšia alebo vyššia, ako je sadzba stanovená AStG, tvrdí, že takéto rozdielne zaobchádzanie nie je Zmluvou zakázané, pretože predmetné situácie nie sú objektívne porovnateľné. V tomto ohľade sa tento členský štát odvoláva najmä na rozsudok D. [50], v ktorom Súdny dvor odmietol rozšíriť uplatňovanie ustanovení dvojstranných dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia ma fyzické alebo právnické osoby, ktoré nepatria do pôsobnosti uvedených dohôd.

135. Táto argumentácia môže byť na prvý pohľad zamietnutá s odkazom na už citovaný rozsudok Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, ktorý, ako pripomínam, pripustil, že situácia materskej spoločnosti usadenej v Spojenom kráľovstve, ktorej dcérska spoločnosť sa nachádza v členskom štáte, ktorého úroveň zdanenia je nižšia, ako je úroveň zdanenia stanovená právnou úpravou Spojeného kráľovstva o OZS, a situácia materskej spoločnosti tohto štátu, ktorej dcérska spoločnosť je usadená v tomto členskom štáte, ktorého úroveň zdanenia je vyššia, ako je úroveň zdanenia stanovená uvedenou právnou úpravou, sú objektívne porovnateľné.

136. Úvahy rozvinuté nemeckou vládou si však zaslúžia, aby boli trochu podrobnejšie preskúmané.

137. Napriek tomu, že toto tvrdenie je formulované trochu odlišne, sa zdá totiž, že naznačuje, že ak by bolo potrebné uznať objektívnu porovnateľnosť takých cezhraničných situácií, ako sú obe situácie, o ktorých sa diskutuje v prejednávanej veci, viedlo by to k tomu, že v prípade, ak členský štát uplatňuje metódu oslobodenia podľa dohody o zamedzení dvojitého zdanenia na zdanenie príjmov z kapitálových vkladov svojich štátnych príslušníkov, ktoré pochádzajú zo stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, je tento štát povinný rozšíriť uplatňovanie tejto metódy na zamedzenie dvojitého zdanenia pre rovnaký druh operácií vo svojich vzťahoch so všetkými ostatnými členskými štátmi.

138. Je potrebné uviesť, že Súdny dvor viackrát zdôraznil, že pôsobnosť dvojstrannej dohody o daniach je obmedzená na fyzické a právnické osoby, ktoré sú v nej uvedené [51], a spresnil, že skutočnosť, že tieto vzájomné práva a povinnosti platia len pre osoby, ktoré majú bydlisko na území jedného zo

50 — Rozsudok z 5. júla 2005, C-376/03, Zb. s. I-5821.

51 — Rozsudky D., už citovaný, bod 54, a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citovaný, bod 84.

zmluvných členských štátov, je dôsledkom, ktorý vyplýva z dvojstranných dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia. [52]

139. Napriek tejto zásade Súdny dvor takisto priznal, že existujú situácie, v ktorých môžu byť výhody vyplývajúce z dvojstrannej dohody rozšírené na osobu, ktorá má bydlisko na území štátu, ktorý nemá postavenie zmluvnej strany uvedenej dohody.

140. Súdny dvor týmto rozhodol, že v prípade uzatvorenia dohody o zamedzení dvojitého zdanenia medzi členským štátom a tretím štátom ukladá zásada vnútroštátneho zaobchádzania zmluvnému členskému štátu povinnosť, aby stálym prevádzkarniam spoločností nerezidentov poskytol výhody stanovené dohodou za rovnakých podmienok, aké sa uplatňujú na spoločnosti rezidentov. [53] V takomto prípade je postavenie daňového nerezidenta, ktorému patrí prevádzka v členskom štáte, považované za rovnaké ako postavenie daňového rezidenta tohto členského štátu. [54]

141. Judikatúra týkajúca sa tejto otázky má teda viac nuáns, ako tvrdí nemecká vláda.

142. V už citovanom rozsudku Saint-Gobain ZN, ktorý sa týkal daňových výhod v oblasti zdanenia obchodných podielov a dividend, sa zdá, že dochádza k porušeniu práva Spoločenstva v prípade, ak členský štát bydliska odlišne uplatňuje kritérium sídla alebo bydliska podľa tohto, či ide o určenie zdanenia spoločností rezidentov a spoločností nerezidentov, ktorí vykonávajú svoju činnosť v tomto štáte prostredníctvom stálej prevádzkarne, alebo ide o poskytnutie s tým spojených výhod, ktoré boli zamietnuté jedine týmto posledným uvedeným. Tieto spoločnosti teda mohli byť objektívne porovnané so spoločnosťami, ktoré boli usadené v dotknutom členskom štáte.

143. V už citovaných rozsudkoch D. a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation Súdny dvor odmietol, že daňové výhody poskytnuté fyzickým a právnickým osobám nerezidentom štátom zdroja dotknutého majetku a príjmov na základe ustanovení dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretých so štátom bydliska uvedených osôb by mohli byť rozšírené na iných nerezidentov podliehajúcich dani v členskom štáte, ktorý nemá postavenie zmluvnej strany uvedených dohovorov. Situácia týchto nerezidentov totiž nie je objektívne porovnateľná.

144. Ak je takýto výklad judikatúry správny, nemyslím si, že Spolková republika Nemecko môže oprávnene tvrdiť, že jej vlastní rezidenti, ktorí sú v tomto členskom štáte

52 — Rozsudky D., už citovaný, bod 61, a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citovaný, bod 91.

53 — Rozsudky Saint-Gobain ZN, už citovaný, bod 59, a D., už citovaný, bod 56.

54 — Rozsudok D., bod 57.

v podstate zdaňovaní na základe svojho celosvetového príjmu, sa nachádzajú v objektívne odlišnej situácii podľa toho, či poberajú príjmy dosiahnuté v členskom štáte, ktorého úroveň zdanenia je nižšia alebo vyššia, ako je sadzba stanovená ustanoveniami AStG.

145. Napokon nemecká vláda podporovaná holandskou vládou a vládou Spojeného kráľovstva na pojednávaní uvádzala, že prejednávaná vec sa vo viacerých ohľadoch odlišuje od už citovaného rozsudku Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, čo by malo Súdny dvor viesť k tomu, aby sa od tohto rozsudku odchýlil. Zástupcovia uvedených vlád v tomto ohľade poukázali na povahu daňového opatrenia dotknutého v prejednávanej veci a okolnosť, že v prejednávanej veci neexistuje kritérium spojené s pripísaním zisku dosiahnutého stálou prevádzkarňou inej právnickej osobe.

146. Pokiaľ ide o prvý bod, je pravdou, že na rozdiel od už citovanej veci Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas daňové opatrenie dotknuté v prejednávanej veci smeruje k zamedzeniu dvojitého zdanenia príjmov z kapitálových vkladov v zmysle AStG, ktoré pochádzajú z cezhraničnej činnosti, tým, že metódu oslobodenia stanovenú dohodou o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretou medzi Spolkovou republikou Nemecko a Belgickým kráľovstvom nahrádza metódou započítania.

147. Možno sa teda domnievať, že tak v situácii, keď sa stála prevádzkareň nachádza v členskom štáte, ktorého úroveň zdanenia je vyššia ako nemecká sadzba, ako aj v situácii, keď sa ako vo veci samej nachádza v členskom štáte, ktorého úroveň zdanenia je nižšia ako nemecká sadzba, Spolková republika Nemecko bráni dvojitému zdaneniu príjmov z kapitálových vkladov pochádzajúcich zo stálych prevádzkarní nachádzajúcich sa v iných členských štátoch u svojich rezidentov. V tomto zmysle sa zdá, že cieľ zamedzenia dvojitého zdanenie je dosiahnutý.

148. To nič nemení na tom, že z hľadiska nemeckého daňovníka je ten odrádzaný od usadenia sa alebo zachovania svojej prevádzkarne v členskom štáte, ktorého úroveň zdanenia je nižšia, ako je úroveň zdanenia stanovená ustanoveniami AStG. Zdá sa mi, že s prihliadnutím na rozdrobenie vnútorného trhu spôsobené predmetným daňovým opatrením, dôsledku ostatne sledovaného nemeckým zákonodarcom, by takéto opatrenie malo byť považované za zlučiteľné so slobodou usadiť sa zaručenou Zmluvou len vtedy, ak je odôvodnené požiadavkou všeobecného záujmu.

149. Pokiaľ ide o druhý bod, domnievam sa tiež, že rozdiel zdôraznený nemeckou vládou je pohltený významnejšou zásadou, ktorá vyžaduje, aby sa členské štáty zdržali

prijímania jednostranných opatrení, ktoré smerujú k rozdeleniu vnútorného trhu, ibaže by takéto opatrenie bolo odôvodnené cieľom všeobecného záujmu.

150. Preto sa domnievam, že také vnútroštátne opatrenie, ako je § 2 ods. 2 AStG, je spôsobilé predstavovať prekážku slobody usadiť sa stanovenú Zmluvou.

c) Porovnanie s ohľadom na zamedzenie dvojitého zdanenia majetku (§ 20 ods. 3 AstG)

151. Pokiaľ ide o zdanenie majetku, platí podľa môjho názoru podobné posúdenie.

152. Okrem toho možno tvrdiť, že odrádzajúci účinok je v tomto prípade ešte výraznejší ako v rámci uplatňovania § 20 ods. 2 AStG.

153. Pripomeniem, že v takej situácii, ako je situácia vo veci samej, keď Belgické kráľovstvo nevyberá daň z majetku, vedie uplatňovanie metódy započítania len k tomu, aby sa Spolkovej republike Nemecko umožnilo vyberať svoju vlastnú daň z majetku, pretože neexistuje žiadna zahraničná daň, ktorá by sa mohla započítať na nemeckú daň.

154. Pritom v situácii, keď sa stála prevádzkareň nachádza v členskom štáte, ktorého úroveň zdanenia je vyššia ako sadzba stanovená AStG, ale ktorý takisto nevyberá daň z majetku, nemeckí spoločníci v podstate nepodliehajú platbe dane z majetku v Nemecku z dôvodu uplatňovania metódy oslobodenia.

155. Podľa môjho názoru z toho vyplýva, že § 20 ods. 3 AStG tým, že s porovnateľnými situáciami zaobchádza rozdielne, obmedzuje aj výkon slobody usadiť sa stanovenej Zmluvou.

3. Záver o existencii prekážky slobody usadiť sa

156. Vo svetle predchádzajúcich úvah zastávam názor, že také vnútroštátne ustanovenie, ako je ustanovenie § 20 ods. 2 a 3 AStG, predstavuje prekážku slobody usadiť sa stanovenej Zmluvou tým, že je spôsobilé odrádzať štátnych príslušníkov členského štátu od slobodného usadenia sa v inom členskom štáte podľa ich voľby.

157. Za týchto podmienok je nevyhnutné preskúmať, či môže byť takáto prekážka odôvodnená.

D — *O odôvodneniach prekážky slobody usadiť sa*

158. Podľa judikatúry môže byť obmedzenie slobody usadiť sa prípustné, ak je odôvodnené dôvodmi podľa článku 56 Zmluvy (zmenený, teraz článok 46 ES) alebo naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. V každom prípade musí byť takéto obmedzenie spôsobilé zabezpečiť uskutočnenie sledovaného cieľa a nesmie presahovať to, čo je na dosiahnutie tohto cieľa potrebné. [55]

159. Pred vnútroštátnym súdom Finanzamt Bielefeld-Innenstadt uvádzal, že § 20 ods. 2 a 3 AStG je odôvodnený bojom proti škodlivej daňovej konkurencii, proti čisto vykonštruovaným operáciám a ochranou koherencie daňového systému. Tieto tri dôvody boli potvrdené nemeckou vládou vo svojich písomných pripomienkach podaných na Súdny dvor.

160. Holandská vláda a Komisia sa v podstate pripájajú k pripomienkam nemeckej vlády, domnievajú sa však, že ustanovenia § 20 ods. 2 a 3 AStG sú odôvodnené výlučne bojom proti čisto vykonštruovaným operáciám, ktorých účelom je vyhnúť sa uplatňovaniu nemeckej daňovej právnej úpravy. Portugalská vláda sa domnieva, že cieľom uvedeného článku je zachovanie koherencie nemeckého daňového systému.

161. Naopak, spoločnosť Columbus a belgická vláda sa domnievajú, že predmetné vnútroštátne pravidlá nemôžu byť odôvodnené žiadnym z dôvodov uvádzaných pred vnútroštátnym súdom a Súdnym dvorom.

162. Je potrebné postupne preskúmať tri odôvodnenia predložené nemeckými orgánmi.

1. O boji proti škodlivej daňovej konkurencii

163. Spolková republika Nemecko na jednej strane pripomína, že belgický systém

55 — Pozri v tom zmysle rozsudky z 30. septembra 2003, Inspire Art, C-167/01, Zb. s. I-10155, body 107, 132 a 133; De Lasteyrie du Saillant, už citovaný, bod 49; Marks & Spencer, už citovaný, bod 35, ako aj Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný, bod 47.

koordinačných centier bol uvedený v uznesení Rady a zástupcov vlád členských štátov v Rade [56] medzi opatreniami škodlivej daňovej konkurencie, a na druhej strane, že Komisia začala proti tomuto systému konanie vo veci formálneho preskúmania s cieľom skonštatovať, že tento systém obsahuje prvky štátnej pomoci. Tento členský štát sa napriek tomu domnieva, že bez ohľadu na tieto iniciatívy mu má § 20 ods. 2 a 3 AStG umožniť v rámci svojho práva „na sebaobranu" vyrovnať mimoriadne daňové výhody, ktoré poskytuje tento systém, tým, že je vďaka uplatňovaniu metódy započítania obnovené daňové bremeno spoločníkov spoločnosti Columbus na nemeckej úrovni zdanenia.

164. Zdá sa, že takto formulovaný cieľ predložený Spolkovou republikou Nemecko sa prekrýva s údajným právom na vyrovnanie daňovej výhody nadobudnutej v inom členskom štáte uplatňovaním nepriaznivého daňového zaobchádzania.

165. Ako pritom vyplýva z judikatúry, tento cieľ nemôže byť prípustným odôvodnením obmedzenia slobody usadiť sa. [57]

166. Ako to veľmi správne poznamenal generálny advokát Léger vo svojich návrhoch v už citovanej veci Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, s ohľadom na tieto úvahy je pri chýbajúcej harmonizácii na úrovni Spoločenstva nevyhnutné pripustiť, že daňové režimy rôznych členských štátov si môžu navzájom konkurovať. [58] Je poľutovaniahodné, že táto konkurencia sa zdá byť bez obmedzenia. Táto otázka, ako to tiež priznáva preambula uznesenia Rady citovaného Spolkovou republikou Nemecko, si však vyžaduje odpoveď politickej povahy, a teda nijako nezasahuje do práv a povinností členských štátov vyplývajúcich zo Zmluvy.

167. Okrem toho tiež zastávam názor, že skutočnosť, že predmetný daňový systém môže byť kvalifikovaný ako štátna pomoc nezlučiteľná so spoločným trhom [59], ktorej kontrola podľa Zmluvy prislúcha Komisii, nemôže oprávňovať členský štát na prijímanie jednostranných opatrení proti tomuto systému určených na boj proti jeho účinkom, ktoré by mohli ohroziť niektoré zo základných slobôd stanovených Zmluvou. [60]

56 — Uznesenie z 1. decembra 1997 o kódexe správania sa v oblasti daní podnikov [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES C 2, 1998, s. 2).

57 — Pozri najmä rozsudky De Groot, už citovaný, bod 97, ako aj Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný, bod 49 a citovanú judikatúru.

58 — Bod 55 návrhov.

59 — Pripomínam, že tento systém skutočne zahŕňa štátnu pomoc, ako rozhodol Súdny dvor v už citovanom rozsudku Belgicko a Forum 187/Komisia.

60 — Pozri v tomto zmysle návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Léger vo veci Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citované, bod 58.

168. Z toho dôvodu boj proti škodlivej daňovej konkurencii nie je podľa mňa spôsobilý na odôvodnenie obmedzenia slobody usadiť sa dotknutej v prejednávanej veci.

2. O boji proti čisto vykonštruovaným operáciám

169. Spolková republika Nemecko tiež uvádza, že boj proti čisto vykonštruovaným operáciám bol uprednostnený pri prijatí § 20 ods. 2 a 3 AStG nemeckým zákonodarcom. Tvrdí, že takéto odôvodnenie bolo uznané judikatúrou Súdneho dvora. Domnieva sa však, že táto judikatúra je príliš obmedzujúca, a navrhuje, aby Súdny dvor rozšíril právo členských štátov bojovať proti vykonštruovaným operáciám tým, že im umožní vyžadovať, aby stále prevádzkarne založené v inom členskom štáte na účely získania daňových výhod, boli skutočne a trvale začlenené do hospodárskeho života tohto štátu. Podľa Spolkovej republiky Nemecko takéto začlenenie neexistuje v prípade belgických koordinačných centier, ako je to vo veci samej.

170. Ako tvrdí Spolková republika Nemecko, Súdny dvor viackrát pripustil, že daňové opatrenie, ktoré obmedzuje základnú slobodu zaručenú Zmluvou, môže byť odôvodnené, ak je špecifickým cieľom tohto opatrenia vylúčiť z daňovej výhody čisto vykonštruované operácie, ktorých cieľom je vyhnúť sa uplatňovaniu právnej úpravy dotknutého členského štátu. [61]

171. V už citovanom rozsudku Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas Súdny dvor poskytol viacero spresnení týkajúcich sa posúdenia existencie takýchto operácií, najmä aby umožnil vnútroštátnemu súdu preskúmať proporcionálnu povahu právnej úpravy Spojeného kráľovstva o OZS.

172. Z tohto rozsudku tak vyplýva, že skonštatovanie existencie čisto vykonštruovanej operácie, okrem subjektívneho prvku spočívajúceho vo vôli získať daňovú výhodu, vyžaduje, aby z objektívnych a tretími osobami overiteľných skutočností týkajúcich sa najmä úrovne fyzickej existencie OZS, pokiaľ ide o priestory, zamestnancov a zariadenia, vyplývalo, že napriek formálnemu dodržaniu podmienok určených právom Spoločenstva nebol cieľ začlenenia sa do hospodárskeho života hostiteľského členského štátu, ktorý sleduje sloboda usadiť sa, dosiahnutý. [62]

61 — Rozsudky ICI, už citovaný, bod 26; X a Y, už citovaný, bod 61; z 12. decembra 2002, Lankhorst-Hohorst, C-324/00, Zb. s. I-11779, bod 37; De Lasteyrie du Saillant, už citovaný, bod 50; Marks & Spencer, už citovaný, bod 57, ako aj Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný, bod 51.

62 — Rozsudok Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný, body 64, 53 až 55 a 67.

173. Súdny dvor na základe toho vyvodil záver, že na to, aby bola právna úprava Spojeného kráľovstva o OZS v súlade s právom Spoločenstva, musí byť uplatňovanie zdanenia stanoveného uvedenou právnou úpravou vylúčené, pokiaľ by napriek existencii dôvodov daňovej povahy založenie OZS zodpovedalo hospodárskej skutočnosti, teda skutočnému usadeniu, ktorého cieľom je plnenie rôznych skutočných hospodárskych činností v hostiteľskom členskom štáte. [63]

174. Ďalej uviedol, že je úlohou vnútroštátneho súdu overiť, či jeden z prvkov právnej úpravy Spojeného kráľovstva o OZS, ktorý umožňuje spoločnosti rezidentovi v podstate preukázať, že založenie OZS nebolo výlučne alebo prevažne odôvodnené cieľom obchádzať bežne dlžnú daň v Spojenom kráľovstve (test motívu), možno vykladať tak, že môže obmedziť uplatňovanie zdanenia stanoveného touto právnou úpravou na čisto vykonštruované operácie, a tak vedie k domnienke zlučiteľnosti právnej úpravy o OZS so slobodou usadiť sa. [64]

175. Z tohto posledného uvedeného spresnenia vyplýva, že sa nezdá, že by bol Súdny dvor pripravený pripustiť právnu úpravu členského štátu, ktorá kategorickým a zovšeobecneným spôsobom vylučuje každú údajne vykonštruovanú operáciu z daňovej výhody bez toho, aby umožnila vnútroštátnym súdom vykonať skúmanie z prípadu na prípad s prihliadnutím na osobitosti každej veci, najmä na základe skutočností predložených dotknutým daňovníkom. [65]

176. V prejednávanej veci podľa môjho názoru žiadny dôvod nebráni tomu, aby Súdny dvor potvrdil posúdenia, ktoré vyjadril v už citovanom rozsudku Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas s ohľadom na skúmanie proporcionality britského daňového opatrenia, vzhľadom na to, že v prejednávanej veci je nepochybné — napokon žiadny z účastníkov konania, ktorí predložili Súdnemu dvoru svoje pripomienky, netvrdil opak —, že nahradenie metódy oslobodenia metódou započítania stanovené v § 20 ods. 2 a 3 AStG je spôsobilé dosiahnuť cieľ sledovaný Spolkovou republikou Nemecko.

177. Pokiaľ ide o proporcionalitu predmetného opatrenia, ktorej preskúmanie prislúcha najmä vnútroštátnemu súdu, považujem za užitočné formulovať nasledujúce pripomienky.

178. Je potrebné poukázať na to, že aj keď povaha predmetného vnútroštátneho opatrenia, a to nahradenie metódy na zamedzenie

63 — Tamže, body 65 a 66.

64 — Tamže, body 62, 72 a 73.

65 — Pozri v tomto zmysle rozsudok X a Y, už citovaný, bod 43.

dvojitého zdanenia inou nepriaznivejšou metódou, menej zasahuje do slobody usadiť sa ako zdanenie dodatočnou daňou, nezdá sa, že by AStG nejakým spôsobom umožňoval, ak sú splnené všetky všeobecné podmienky uplatňovania, na ktoré odkazuje § 20 ods. 2 a 3 AStG, vykonať skúmanie z prípadu na prípad na účely overenia, či by sa v každom konkrétnom prípade bolo možné od tohto ustanovenia odchýliť z dôvodu existencie skutočného usadenia dotknutej stálej prevádzkarne v predmetnom hostiteľskom členskom štáte. V tomto ohľade sa zdá, že § 20 ods. 2 a 3 AStG spočíva na nevyvrátiteľnej domnienke, podľa ktorej existuje čisto vykonštruovaná operácia, ak sú podmienky uvedené v tomto ustanovení splnené. Takýto prístup sa pritom nezdá neprimeraný vo vzťahu k sledovanému cieľu, s ohľadom na posúdenia predtým vyjadrené v bodoch 174 a 175 týchto návrhov.

179. Pokiaľ by mal vnútroštátny súd disponovať dostatočnou voľnosťou na posúdenie existencie čisto vykonštruovanej operácie vo veci samej, najmä na základe iných ustanovení nemeckého daňového práva, prislúchalo by mu overiť, či existuje skutočné usadenie spoločnosti Columbus v Belgicku, ktorého cieľom je plnenie skutočných hospodárskych činností v tomto členskom štáte, ktoré by mohlo spočívať na objektívnych a overiteľných skutočnostiach týkajúcich sa najmä úrovne fyzickej existencie spoločnosti Columbus, pokiaľ ide o priestory, zamestnancov a zariadenia. Len za predpokladu, že by to tak nebolo, bolo by také vnútroštátne opatrenie, ako bolo opatrenie uplatňované v prípade prejednávanej veci, odôvodnené cieľom boja proti čisto vykonštruovaným operáciám.

180. Z hľadiska prípadného skúmania týchto objektívnych skutočností vnútroštátnym súdom sa domnievam, že tento súd musí konkrétne overiť, či spoločnosť Columbus v spornom zdaňovacom období naďalej spĺňala všetky podmienky uplatniteľné na koordinačné centrá v zmysle vyššie uvedeného kráľovského nariadenia č. 187 z 30. decembra 1982 najmä z hľadiska požiadaviek na úrovni zamestnanosti v Belgicku. [66]

181. Navyše na rozdiel od toho, čo naznačuje nemecká vláda, neverím, že skutočnosť, že taká prevádzkareň ako Columbus sa vo svojich činnostiach venuje držaniu a správe kapitálu a prípadne vykonáva finančné investície v iných členských štátoch, by mohla byť rozhodujúca, pokiaľ ide o zistenie existencie čisto vykonštruovanej operácie v tom zmysle, že táto prevádzkareň neplní skutočné hospodárske činnosti v hostiteľskom členskom štáte.

182. Nielenže teda nie sú finančné činnosti *a priori* vylúčené z uplatnenia slobôd pohybu, ale nemožno ani úplne vylúčiť, že kapitálové

66 — Koordinačné centrá musia v Belgicku po uplynutí dvoch rokov od začiatku činnosti zamestnávať najmenej desať osôb na plný pracovný úväzok.

vklady takej prevádzkarne, ako je Columbus, v prospech jej spoločníkov budú uskutočnené v hostiteľskom členskom štáte alebo prinajmenšom prostredníctvom finančných alebo bankových sprostredkovateľov usadených v Belgicku.

183. Domnievam sa, že takéto okolnosti sú spolu so skutočnosťou fyzického usadenia v hostiteľskom členskom štáte dostatočné na zamietnutie existencie čisto vykonštruovanej operácie.

184. V každom prípade je úlohou vnútroštátneho súdu vykonať všetky nevyhnutné posúdenia na účely skonštatovania, či bola spoločnosť Columbus skutočne usadená v zmysle judikatúry Súdneho dvora, na základe čoho by sa mohol vnútroštátny súd domnievať, že vo veci samej nemôže byť uplatňovanie § 20 ods. 2 a 3 AStG odôvodnené účelom boja proti čisto vykonštruovaným operáciám.

3. O zachovaní koherencie daňového systému

185. Spolková republika Nemecko obhajuje § 20 ods. 2 a 3 AStG aj z dôvodu zachovania koherencie svojho daňového systému. Podľa jej názoru toto ustanovenie zaručuje zdanenie celosvetového príjmu (z majetku) nemeckých daňovníkov, pokiaľ ide o kapitálové vklady alebo neutralitu vývozu kapitálu, ktoré zodpovedajú zásadnej voľbe nemeckého zákonodarcu v súlade s jeho daňovou suverenitou.

186. Po prijatí rozsudkov Buchmann [67] a Komisia/Belgicko [68] Súdny dvor v podstate pripustil, že zachovanie koherencie daňového systému je cieľom, ktorého sa členského štáty môžu dovolávať na účely odôvodnenia obmedzení slobôd pohybu podľa Zmluvy.

187. Zatiaľ čo v dôsledku oboch rozsudkov odôvodnenie založené na potrebe zachovania koherencie daňového systému predstavuje jednu z naliehavých požiadaviek všeobecného záujmu, ktorej sa členské štáty najčastejšie dovolávajú v oblasti priamych daní, je známe aj to, že Súdny dvor sa od nej vždy odchýlil najmä z dôvodu, že na rozdiel od situácie, ktorá bola základom oboch vyššie uvedených rozsudkov, predmetné daňové pravidlá neumožňujú skonštatovať priamu súvislosť medzi poskytnutím daňovej výhody a vyrovnaním takejto výhody

67 — Rozsudok z 28. januára 1992, C-204/90, Zb. s. I-249, body 21 až 23.

68 — Rozsudok z 28. januára 1992, C-300/90, Zb. s. I-305, body 14 až 16.

vyrubením dane [69], ktorá v podstate vyžaduje, aby sa odpočet a vyrubenie dane uskutočnili v rámci toho istého zdanenia u toho istého daňovníka. [70]

188. Striktné uplatňovanie tejto judikatúry by viedlo k zamietnutiu odôvodnenia koherenciou daňového systému v prejednávanej veci, keďže k predmetnej daňovej výhode poskytnutej spoločnosti Columbus a uplatňovaniu metódy započítania dochádza v rámci odlišných daní a odlišných daňových systémov.

189. Zdá sa, že v už citovanom rozsudku Manninen Súdny dvor spomenul striktnosť výkladu pojmu koherencia daňového systému spočívajúceho na kritériách totožnosti dane a daňovníka, ktoré až doteraz v judikatúre prevažovali, tým, že pripustil, podobne ako to navrhovala generálna advokátka Kokott vo svojich návrhoch v tejto veci, že členský štát sa môže dovolávať požiadavky zachovania koherencie daňového systému aj vtedy, keď by obe vyššie uvedené kritériá v prejednávanej veci chýbali. [71]

190. Pojem koherencia daňového systému bol opísaný ako „trochu vágny“ [72], dokonca „tajomný“ [73]. Členského štáty sa ho často bez rozlíšenia dovolávali spolu s inými druhmi odôvodnenia, často uznanými ako naliehavé požiadavky v zmysle judikatúry, ako je účinnosť daňových kontrol, boj proti dňovým únikom alebo podvodom, či dokonca strata daňových príjmov, ktorá však do uvedených požiadaviek nepatrí. [74] V prejednávanej veci sa zdá, že Spolková republika Nemecko si tento pojem zamieňa so zásadou teritoriality, upravenou medzinárodným daňovým právom, ktorá bola tiež uznaná Súdnym dvorom ako prípustné odôvodnenie obmedzenia jednej zo slobôd pohybu. [75]

191. Takže ako to spresnil generálny advokát Poiares Maduro vo svojich návrhoch vo veci Marks & Spencer [76], úlohou pojmu kohe-

69 — Rozsudky ICI, už citovaný, bod 29; Baars, už citovaný, bod 40; De Groot, už citovaný, bod 109; z 18. septembra 2003, Bosal, C-168/01, Zb. s. I-9409, bod 31; z 15. júla 2004, Weidert a Paulus, C-242/03, Zb. s. I-7379, bod 22; z 10. marca 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Zb. s. I-2057, bod 21, a z 26. októbra 2006, Komisia/Portugalsko, C-345/05, Zb. s. I-10633, bod 29.

70 — Pozri najmä rozsudky Baars, už citovaný, bod 40; zo 6. júna 2000, Verkooijen, C-35/98, Zb. s. I-4071, body 57 a 58; Bosal, už citovaný, body 29 a 30; z 15. júla 2004, Lenz, C-315/02, Zb. s. I-7063, bod 36; Manninen, už citovaný, bod 42, a zo 14. septembra 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Zb. s. I-8203, bod 54.

71 — Body 45 a 46 rozsudku, ako aj najmä body 54 až 57 návrhov.

72 — Bod 51 návrhov, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott v už citovanej veci Manninen.

73 — VANISTENDAEL, F.: Cohesion: The Phoenix rises from his ashes, *EC Tax Review*, 2005, s. 211.

74 — Pozri v tejto súvislosti najmä rozsudky Verkooijen, už citovaný, bod 59; X a Y, už citovaný, bod 50; Lenz, už citovaný, bod 40, a Marks & Spencer, už citovaný, bod 44.

75 — Pozri rozsudky z 15. mája 1997, Futura Participations a Singer, C-250/92, Zb. s. I-2471, bod 22; Bosal, už citovaný, bod 37; Manninen, už citovaný, bod 38, ako aj Marks & Spencer, už citovaný, bod 39.

76 — Body 66 a 67.

rencia daňového systému je chrániť celistvosť vnútroštátnych daňových systémov, pokiaľ táto celistvosť nie je prekážkou integrácie týchto systémov do rámca vnútorného trhu. V tomto zmysle je cieľom tohto pojmu zaručiť „krehkú rovnováhu“, ktorá je vyjadrená pravidlom „dvojitej neutrality“, teda na jednej strane daňovej neutrality, ktorú vyžaduje od členských štátov článok 52 Zmluvy ES, pokiaľ ide o usadenie podnikov v Spoločenstve, a na druhej strane daňovej neutrality, ktorú musí zaručiť výkon slobody usadiť sa vo vzťahu k daňovým právnym normám prijatým členskými štátmi tak, aby štátni príslušníci Spoločenstva nepoužívali ustanovenia práva Spoločenstva len na to, aby z nich vyvodili výhody, ktoré nie sú s týmto výkonom spojené.

192. Z tohto hľadiska by mohlo byť teda navrhnuté, že pojem koherencia daňového systému sa prekrýva so zneužitím práva alebo požiadavkou bojovať proti čisto vykonštruovaným operáciám. V takom prípade v našej veci stačí odkázať na úvahy o tomto dôvode odôvodnenia v týchto návrhoch.

193. Pred takmer systematickým zamietnutím tvrdenia založeného na ochrane koherencie daňového systému vrátane jeho pružnejšieho významu podľa už citovaného rozsudku Manninen a ťažkosťami spojenými s presným vymedzením tohto pojmu vo vzťahu k iným dôvodom odôvodnenia predkladaným členskými štátmi [77] si možno položiť otázku o jeho skutočnej užitočnosti.

194. Túto otázku možno bez akýchkoľvek pochybností vysvetliť na základe situácií, v ktorých mal Súdny dvor posúdiť uvedené odôvodnenie. Vo veciach, v ktorých bolo tvrdenie o potrebe koherencie daňového systému predkladané serióznejšie, išlo totiž o vnútroštátne právne úpravy, ktoré, tak alebo onak, stanovovali rozdielne zaobchádzanie medzi vnútornou situáciou alebo cezhraničnou situáciou, v ktorej predmetní daňovníci využívali jednu so slobôd pohybu. V konečnom dôsledku tieto právne úpravy odmietali rozšíriť na operáciu vykonanú v Spoločenstve nárok na daňové zaobchádzanie vo forme daňovej výhody vyhradené operáciám rovnakého druhu, ktoré boli uskutočnené na vnútroštátnom území. [78] V už citovanej veci Manninen tak fínska právna úprava viazala poskytnutie zápočtu dane akcionárom rezidentom vo Fínsku a daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou v tomto členskom štáte na podmienku, že dividendy budú rozdelené spoločnosťami usadenými vo Fínsku, ktoré podliehajú dani z príjmov právnických osôb

77 — Poznamenávam aj to, že v už citovanom rozsudku Marks & Spencer Súdny dvor, tým že preskúmal prípadné odôvodnenie britskej právnej úpravy, ktorá obmedzovala nárok na skupinové vyrovnanie na straty, ktoré utrpeli spoločnosti rezidenti, sa neodvolával na zachovanie daňového systému, ale na tri kumulatívne dôvody založené najskôr na zachovaní rozdelenia právomoci zdanenia medzi členskými štátmi, ďalej na riziku dvojitého používania strát, a nakoniec na riziku daňových únikov.

78 — Pozri najmä skutkový stav v už citovaných rozsudkoch Verkooijen, Bosal, Lenz a Manninen, ako aj v rozsudku z 8. marca 2001, Metallgesellschaft a i., C-397/98 a C-410/98, Zb. s. I-1727.

v tomto štáte. Súdny dvor preskúmal proporcionalitu predmetného daňového opatrenia, ktoré smerovalo k zamedzeniu dvojitého zdanenia zisku spoločností, ktorý bol rozdelený akcionárom, a rozhodol, že rozšírenie zápočtu dane na fínskych akcionárov spoločnosti usadenej vo Švédsku vypočítaného v závislosti od dane, ktorú má zaplatiť táto posledná uvedená spoločnosť v tomto členskom štáte, neohrozuje koherenciu fínskeho daňového systému, keďže menej obmedzuje voľný pohyb kapitálu. [79]

195. Ako som už predtým preskúmal, daňové opatrenie dotknuté vo veci samej nezavádza rozdielne daňové zaobchádzanie medzi spoločníkmi spoločnosti Columbus, daňovníkmi s neobmedzenou daňovou povinnosťou v Nemecku, ktorí sa dovolávali slobody usadiť sa, a spoločníkmi stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v Nemecku. Naopak, toto opatrenie rozdielne zaobchádza s cezhraničnými situáciami podľa toho, či členský štát, v ktorom sa nachádza stála prevádzkareň nemeckých spoločníkov, uplatňuje nižšiu alebo vyššiu úroveň zdanenia, ako je sadzba stanovená v AStG. Toto opatrenie spočíva v odmietnutí poskytnúť nárok na oslobodenie od dane z príjmu a dane z majetku v Nemecku na účely zamedzenia dvojitého zdanenia, pokiaľ ide o príjmy s povahou kapitálových vkladov do stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v členskom štáte, ktorého úroveň zdanenia je nižšia, ako je sadzba stanovená AStG, tým, že na ne na účely zamedzenia dvojitého zdanenia stále uplatňuje metódu započítania dane vyrubenej v zahraničí.

196. Aj keby sme všeobecne pripustili, že v situácii jednostranného nahradenia metódy na zamedzenie dvojitého zdanenia inou metódou môže existovať cieľ zachovania koherencie daňového systému, v prejednávanej veci si, ako možno predpokladať na základe predchádzajúcich úvah, kladiem otázku, či tento dôvod odôvodnenia predstavuje skutočný cieľ, ktorý nemecké orgány sledujú prijatím predmetného daňového opatrenia. Ako sme totiž videli, toto opatrenie je zrejme odôvodnené najmä snahou bojovať proti daňovým únikom vo forme boja proti čisto vykonštruovaným operáciám, a dokonca zachovaním zásady teritoriality.

197. Ak ide o obhajobu tejto zásady, ako to tvrdí Spolková republika Nemecko, najmä je zjavné, že je nekoherentné a nezlučiteľné s touto zásadou vyberať daň z majetku vo vzťahu k majetku pochádzajúceho zo stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, ktorý takúto daň nevyberá a ktorého daň z príjmu je nižšia ako sadzba uplatňovaná v Nemecku, a vzdať sa uplatňovania tejto istej dane z majetku, ak majetok pochádza z prevádzkarne nachádzajúcej sa v členskom štáte, ktorého daň je vyššia ako v Nemecku, zatiaľ čo ten istý členský štát tiež nevyberá daň z majetku.

79 — Rozsudok Manninen, už citovaný, bod 46.

198. Za týchto podmienok si nemyslím, že predmetné daňové opatrenie možno odôvodniť snahou zachovať koherenciu nemeckého daňového systému, tak ako je tento dôvod odôvodnenia predkladaný a vykladaný Spolkovou republikou Nemecko.

199. Na konci mojej analýzy sa domnievam, že článok 52 Zmluvy ES sa má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje daňová právna úprava členského štátu, ktorá stanovuje na účely zamedzenia dvojitého zdanenia nahradenie metódy oslobodenia metódou započítania, pokiaľ ide o príjmy a majetok rezidentov tohto štátu, ktoré pochádzajú z kapitálových vkladov v stálej prevádzkarni založenej týmito rezidentmi a nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, ktorého úroveň zdanenia je nižšia ako úroveň zdanenia stanovená vnútroštátnou daňovou právnou úpravou prvého členského štátu, okrem prípadu, ak by bola táto právna úprava odôvodnená požiadavkou boja proti čisto vykonštruovaným operáciám určeným na obchádzanie vnútroštátnej právnej úpravy. Je úlohou vnútroštátneho súdu overiť, či môže byť uplatňovanie vnútroštátnej daňovej právnej úpravy dotknutej vo veci samej odôvodnené týmto dôvodom.

200. Dodávam, že rovnaký záver by platil v prípade, ak by skúmanie tejto veci muselo byť vykonané z hľadiska článku 73 B Zmluvy ES.

VI — Návrh

201. S ohľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázku, ktorú mu položil Finanzgericht Münster, takto:

Článok 52 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 43 ES) a článok 73 B Zmluvy ES (teraz článok 56 ES) sa majú vykladať v tom zmysle, že im odporuje daňová právna úprava

členského štátu, ktorá na účely zamedzenia dvojitého zdanenia stanovuje nahradenie metódy oslobodenia metódou započítania, pokiaľ ide o príjmy a majetok rezidentov tohto štátu, ktoré pochádzajú z kapitálových vkladov v stálej prevádzkarni založenej týmito rezidentmi a nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, ktorého úroveň zdanenia je nižšia ako úroveň zdanenia stanovená vnútroštátnou daňovou právnou úpravou prvého členského štátu, okrem prípadu, ak by bola táto právna úprava odôvodnená požiadavkou boja proti čisto vykonštruovaným operáciám určeným na obchádzanie vnútroštátnej právnej úpravy. Je úlohou vnútroštátneho súdu overiť, či môže byť uplatňovanie vnútroštátnej daňovej právnej úpravy dotknutej vo veci samej odôvodnené týmto dôvodom.