NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
PAOLO MENGOZZI
prednesené 7. júna 2007 [1]

1. Týmto návrhom na začatie prejudiciálneho konania Gerechtshof te Amsterdam (Odvolací súd v Amsterdame, Holandsko) v podstate žiada Súdny dvor, aby upresnil, či taká vnútroštátna právna úprava, ako je predmetná holandská právna úprava, ktorá od zrážkovej dane oslobodzuje dividendy, ktoré spoločnosti usadené v Holandsku vyplácajú spoločnostiam, ktoré sú v tomto štáte usadené alebo v ňom majú stálu prevádzkareň, hoci túto zrážkovú daň uplatňuje na dividendy vyplatené spoločnostiam nerezidentom, je v rozpore s článkami 56 a 58 ES.

I — Právny rámec

A — *Relevantné právo Spoločenstva*

2. Článok 56 ES stanovuje:

„1. V rámci ustanovení tejto kapitoly sú zakázané všetky obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a tretími krajinami. …“

3. Článok 58 ES však z hľadiska toho, čo je v tejto veci relevantné, stanovuje:

„1. Ustanovenia článku 56 majú bez toho, aby boli dotknuté práva členských štátov:

a) uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa miesta bydliska alebo podľa miesta, kde investovali kapitál;

…

1 — Jazyk prednesu: taliančina.

3. Opatrenia a postupy uvedené v odsekoch 1 a 2 však nesmú byť prostriedkom pre svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 56.“

4. Smernica 90/435 oslobodzuje od zrážkovej dane dividendy, ktoré dcérska spoločnosť vypláca svojej materskej spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, ak má materská spoločnosť najmenej 25 % podiel na obchodnom imaní dcérskej spoločnosti. [2]

B — *Vnútroštátne právo*

5. Článok 1 ods. 1 Wet op de dividendbelasting 1965 (zákon o dani z dividend z roku 1965, ďalej len „Wet DB“) všeobecne stanovuje zrážkovú daň vo výške 25 % z dividend, ktoré vyplácajú spoločnosti usadené v Holandsku, ak je ich základné imanie celkom alebo sčasti rozdelené na akcie.

6. Článok 4 Wet DB z hľadiska toho, čo je relevantné v tejto veci, stanovuje:

„Zrážka dane sa nemusí odviesť z výnosov z akcií…, ak sa na výnosy… príjemcu z týchto akcií, podielových listov alebo úročených pôžičiek vzťahuje oslobodenie podielov podľa článku 13 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (zákon o dani z príjmov právnických osôb z roku 1969] a podiel patrí k majetku jeho podniku prevádzkovaného v Holandsku. Prvá veta sa nepoužije v prípade dividend, ktorých príjemca nie je skutočným príjemcom.“ [3]

7. Okrem toho článok 4a Wet DB, zavedený po prijatí smernice 90/435, obsahuje oslobodenie od dane z dividend v prospech akcionárov usadených v Európskej únii, ktorí majú najmenej 25 % podiel na základnom imaní nejakej holandskej spoločnosti.

8. Platnosť tohto oslobodenia bola rozšírená na akcionárov usadených v Európskej únii s podielom najmenej 10 %, ak členský štát,

2 — Smernica Rady z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch v znení platnom v čase skutkových okolností veci samej (Ú. v. ES L 225, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147). Toto ustanovenie bolo zmenené a doplnené smernicou Rady 2003/123/ES z 22. decembra 2003, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 90/435/EHS o spoločnom systéme zdanenia uplatniteľnom v prípade materských a dcérskych spoločností rôznych členských štátov (Ú. v. ES L 7, s. 41; Mim. vyd. 09/002, s. 3).

3 — Neoficiálny preklad.

v ktorom je akcionár usadený, tiež uplatňuje toto oslobodenie v prípade rovnakého podielu. [4]

9. Už citovaný článok 13 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (zákon o dani z príjmov právnických osôb z roku 1969, ďalej len „Wet Vpb“) stanovuje, že podielom sa rozumie situácia, keď daňovník vlastní najmenej 5 % základného imania určitej spoločnosti, ktoré je celkom alebo sčasti rozdelené na akcie. [5]

C — *Daňová dohoda medzi Holandským kráľovstvom a Portugalskou republikou*

10. Článok 10 Dohody medzi Holandským kráľovstvom a Portugalskou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v oblasti daní z príjmov a majetku z 20. septembra 1999 (ďalej len „DDZ“) stanovuje, že dividendy, vyplácané spoločnosťou usadenou v jednom zo zmluvných štátov akcionárovi usadenému v druhom štáte, sa v zásade zdaňujú v tomto druhom štáte.

11. Tieto dividendy môžu byť v každom prípade zdanené v štáte, kde je usadená spoločnosť vyplácajúca dividendy; v takom prípade však vybraná daň nesmie byť vyššia ako 10 % hrubej sumy dividend.

12. Článok 24 DDZ stanovuje, že s cieľom vyhnúť sa dvojitému zdaneniu Portugalsko umožní zápočet dane vybranej v Holandsku z dividend plynúcich z holandských zdrojov, ktoré boli rozdelené jeho vlastným rezidentom, do výšky sumy portugalskej dane, ktorá by inak bola dlžná z dividend.

II — Skutkové okolnosti, návrh na začatie prejudiciálneho konania a konanie pred Súdnym dvorom

13. V čase skutkových okolností vo veci samej Amurta S.G.P.S., spoločnosť so sídlom v Portugalsku (ďalej len „Amurta“), bola vlastníkom 14 % podielu na základnom imaní Retailbox BV (ďalej len „Retailbox“), holandskej spoločnosti, ktorej akcionármi boli okrem iného Sonaetelecom BV, tiež holandská spoločnosť, s podielom vo výške 66 %, Tafin S.G.P.S. a Persin S.G.P.S., obidve so sídlom v Portugalsku, prvá z nich s podielom 14 % a druhá 6 % na základnom imaní.

4 — Z uznesenia vnútroštátneho súdu vyplýva, že toto zníženie sa neuplatňuje vo vzťahu k akcionárom usadeným v Portugalsku.

5 — Tento podiel je menší ako 5 % v prípade, ak je držba akcií súčasťou bežnej činnosti vykonávanej daňovníkom alebo ak je nadobudnutie akcií vo verejnom záujme.

14. Dňa 31. decembra 2002 Retailbox vyplatil svojim akcionárom dividendy, z ktorých zrazil daň vo výške 25 %, s výnimkou dividendy vyplatenej spoločnosti Sonaetelecom BV, z ktorej nebola vykonaná žiadna zrážka na základe oslobodenia stanoveného v článku 4 Wet DB.

15. Dňa 30. januára 2003 Retailbox podal v mene spoločnosti Amurta sťažnosť na Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam (ďalej len „inšpektor“) proti zrážke dane z dividendy vyplatenej tejto spoločnosti. Inšpektor túto sťažnosť rozhodnutím zamietol.

16. Amurta podala žalobu na Gerechtshof te Amsterdam, v ktorej navrhovala zrušiť uvedené rozhodnutie a nariadiť vrátenie dane vybranej z dividend.

17. Keďže mal vnútroštátny súd pochybnosti o zlučiteľnosti holandskej právnej úpravy v danej oblasti s článkami 56 ES a 58 ES, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je oslobodenie podľa článku 4 Wet op de dividendbelasting 1965 (zákon o dani z dividend z roku 1965), tak ako je opísané v bodoch… tohto uznesenia, spolu s oslobodením podľa článku 4a toho istého zákona v rozpore s ustanoveniami o voľnom pohybe kapitálu (články 56 ES až 58 ES), keďže sa vzťahuje len na výplatu dividend akcionárom podliehajúcim dani z príjmov právnických osôb v Holandsku alebo zahraničným akcionárom, ktorí majú v Holandsku stálu prevádzkareň, ktorá dané akcie vlastní, a na ktorých sa vzťahuje oslobodenie podielov podľa článku 13 Wet op de venootschapsbelasting 1969 (zákon o dani z príjmov právnických osôb z roku 1969)?

2. Má z hľadiska odpovede na prvú otázku význam skutočnosť, že štát, ktorého rezidentom je akcionár alebo zahraničná spoločnosť, na ktorých sa nevzťahuje oslobodenie podľa článku 4 Wet op de dividendbelasting 1965, prizná tomuto akcionárovi alebo tejto spoločnosti plný zápočet (full credit) holandskej dane z dividend?“

18. V zmysle článku 23 Štatútu Súdneho dvora Amurta, Komisia, Dozorný orgán EZVO, holandská, britská a talianska vláda predložili svoje pripomienky. Na pojednávaní

sa zúčastnili zástupcovia spoločnosti Amurta, Komisie, Dozorného orgánu EZVO, ako aj holandskej, nemeckej a britskej vlády.

III — Právna analýza

19. Na úvod je potrebné uviesť, že predmetná právna úprava sa týka priamych daní. Je potrebné pripomenúť, že v zmysle ustálenej judikatúry síce priame dane patria do právomoci členských štátov, tie ju však musia vykonávať pri súčasnom rešpektovaní zásad práva Spoločenstva, medzi ktoré patria základné slobody, ktoré sú východiskom pre zavedenie a fungovanie vnútorného trhu. [6]

20. V predmetnom prípade treba vnútroštátnu právnu úpravu preskúmať vo svetle ustanovení zmluvy týkajúcich sa voľného pohybu kapitálu, keďže ide o ustanovenia týkajúce sa zdanenia dividend vyplatených spoločnostiam usadeným v inom členskom štáte než v tom, kde má sídlo spoločnosť rozdeľujúca dividendy, teda ako potvrdil Súdny dvor, o operácie nerozlučne späté s pohybom kapitálu. [7]

A — *O prvej otázke*

21. V prvej otázke sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či je predmetná legislatíva, podľa ktorej sa uplatňuje zrážková daň na dividendy vyplácané holandskou spoločnosťou spoločnostiam, ktoré nemajú sídlo alebo nie sú usadené v Holandsku, nie však na dividendy vyplácané spoločnostiam, ktoré tam sú usadené, v rozpore s voľným pohybom kapitálu. [8]

22. Pred preskúmaním merita veci je potrebné všeobecne sa zamyslieť nad spôsobom zdaňovania ziskov rozdeľovaných spoločnosťami. [9]

6 — Pozri okrem iného rozsudky zo 6. júna 2000, Verkooijen, C-35/98, Zb. s. I-4071, bod 32; zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 19, a z 23. februára 2006, Keller Holding, C-471/04, Zb. s. I-2107, bod 28.

7 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Verkooijen, už citovaný, body 29 a 30.

8 — Ako správne zdôraznil vnútroštátny súd, vzhľadom na slabý podiel (14 %) a absenciu iných prvkov, z ktorých by mohlo vyplynúť, že Amurta má právomoc rozhodovať o činnosti spoločnosti Retailbox, sa nemožno domnievať, že na základe tohto podielu bola realizovaná sloboda usadiť sa.

9 — Pokiaľ ide o výšku daní z dividend na vnútornom trhu, pozri najmä návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Geelhoed 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), ďalej 6. apríla 2006 vo veci Kerckhaert a Morres, v ktorej bol vydaný rozsudok 14. novembra 2006 (C-513/04, Zb. s. I-10967), a 27. apríla 2006 vo veci Denkavit Internationaal a Denkavit France, v ktorej bol vydaný rozsudok 14. decembra 2006 (C-170/05, Zb. s. I-11949).

23. Zisky, ktoré spoločnosti rozdeľujú vo forme dividend, sa vo všeobecnosti zdaňujú na dvoch úrovniach. Najprv ako zisk spoločnosti vyplácajúcej dividendy v rámci dane z príjmov právnických osôb, potom na úrovni akcionára. Druhá úroveň zdanenia môže mať dve formy, a síce formu dane z príjmov akcionára, ktorému sú dividendy vyplatené, a/alebo formu zrážkovej dane, ktorú odvedie spoločnosť rozdeľujúca zisk v mene akcionára v čase rozdelenia dividend.

24. Existencia dvoch možných úrovní zdanenia môže viesť jednak k dvojitému hospodárskemu zdaneniu alebo k reťazovitému zdaneniu (dvojité zdanenie toho istého príjmu na ťarchu dvoch rôznych daňovníkov), jednak k dvojitému právnemu zdaneniu (dvojité zdanenie toho istého príjmu u toho istého daňovníka v dvoch rôznych štátoch). K dvojitému, resp. reťazovitému dochádza napríklad vtedy, ak je zisk spoločnosti rozdeľujúcej zisk zdanený najprv v rámci dane z príjmov právnických osôb a následne u akcionára, ktorý podlieha dani z príjmov plynúcich zo ziskov vyplatených vo forme dividend. Dvojité právne zdanenie vzniká naopak vtedy, ak je najprv daňovníkovi zrazená daň z vyplatených dividend a následne sú zdanené jeho príjmy plynúce zo zdrojov v inom štáte.

25. Pokiaľ ide o predmetný prípad, treba zdôrazniť, že sporná holandská právna úprava sa usiluje zamedziť reťazovitému zdaneniu ziskov spoločností rozdeľovaných vo forme dividend. Z článku 4 Wet DB v spojení s článkom 13 Wet Vpb vyplýva oslobodenie od zrážkovej dane vo výške 25 % z dividend, ktoré holandské spoločnosti vyplatia akcionárom — spoločnostiam majúcim aspoň 5 % podiel na základnom imaní a so sídlom alebo trvalou prevádzkarňou v Holandsku. Pri spoločnostiach, ktoré nie sú usadené v Holandsku, sa oslobodenie od zrážkovej dane z dividend, ktoré vyplatili holandské spoločnosti, vzťahuje výlučne na minimálny 25 % podiel na základnom imaní týchto spoločností (článok 4a Wet DB).

26. Takáto právna úprava teda v rámci zdanenia dividend prináša nevýhodné zaobchádzanie spoločnostiam, ktoré nie sú usadené v Holandsku a vlastnia 5 % až 25 % základného imania holandskej spoločnosti, v porovnaní s holandskými spoločnosťami, ktoré majú rovnaký podiel na základnom imaní a na rozdiel od spoločností, ktoré nie sú v Holandsku usadené, sú v plnej miere oslobodené od zrážkovej dane z vyplatených dividend.

27. Je preto potrebné overiť, či je takéto rozdielne zaobchádzanie

v rozpore so zásadou slobodného pohybu kapitálu. [10]

28. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že článok 56 ods. 1 ES zakotvuje zákaz akýchkoľvek obmedzení pohybu kapitálu medzi členskými štátmi — pričom pod *obmedzením* treba rozumieť akékoľvek opatrenie, ktoré sťažuje cezhraničný prevod kapitálu alebo ho robí menej atraktívnym, a preto je spôsobilé odradiť investora od takého prevodu, okrem prípadu, ak existuje niektorý z dôvodov uvedených v článku 58 ES. [11]

29. Konkrétne článok 58 ods. 1 písm. a) ES umožňuje členským štátom „uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa miesta bydliska alebo podľa miesta, kde investovali kapitál“.

30. Odchýlka od uplatňovania článku 56 ods. 1, takto vyjadrená v článku 58 ods. 1 písm. a), je však obmedzená v odseku 3 tohto istého ustanovenia, ktorý stanovuje, že opatrenia a postupy uvedené v odseku 1 nesmú byť prostriedkom svojvoľnej diskriminácie alebo skrytého obmedzovania voľného pohybu kapitálu.

31. Navyše, keďže Súdny dvor potvrdil, že výnimky z voľného pohybu kapitálu stanovené v článku 73 D ods. 3 Zmluvy (teraz článok 58 ods. 1 ES) boli pripustené v jeho rozsudkoch pred nadobudnutím účinnosti tohto ustanovenia, uznal tým, že toto ustanovenie predstavuje normatívnu kodifikáciu základnej zásady, ktorá bola už pred svojím zavedením vyjadrená v judikatúre s odkazom na iné základné slobody. Toto pravidlo preto treba vykladať aj vo svetle tejto judikatúry. [12]

32. Z toho vyplýva, že obmedzenia slobodného pohybu kapitálu uvedené v článku 58 ods. 1 písm. a) ES sú okrem zásad kodifikovaných v odseku 3 tohto ustanovenia ohraničené aj judikatúrou Súdneho dvora.

10 — Ako bude viac zrejmé z ďalšej analýzy, hoci je pravda, že smernica 90/435 (tzv. smernica materské/dcérske spoločnosti) zakazuje vyberanie zrážkovej dane z dividend, ktoré dcérska spoločnosť vyplatí materskej spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, len v prípade kvalifikovaného podielu (najmenej 25 % na základnom imaní dcérskej spoločnosti), nie je z toho *a contrario* možné vyvodiť, ako navrhuje vnútroštátny súd, podporovaný holandskou vládou, že vo všetkých ostatných prípadoch je výber dane povolený, s tým dôsledkom, že prípadný rozdiel v zaobchádzaní vo vzťahoch medzi materskými a dcérskymi spoločnosťami usadenými v rozdielnych členských štátoch by bolo možné pričítať výlučne súčasnej existencii rôznych daňových systémov. Aj keď je pravda, že v prípade, keď podiely nespadajú do pôsobnosti spomínanej smernice, je na členských štátoch, aby určili, či a do akej miery je potrebné zamedziť dvojité zdanenie, pri výkone tejto právomoci musia každopádne dodržiavať zásady práva Spoločenstva, medzi ktoré patria aj základné slobody.

11 — Pozri rozsudok zo 16. marca 1999, Trummer a Mayer, C-222/97, Zb. s. I-1661, bod 26.

12 — Pozri rozsudok Verkooijen, už citovaný, bod 43.

33. Pokiaľ ide o také vnútroštátne daňové úpravy, o aké ide aj v predmetnom prípade, ktoré pri zdanení dividend rozlišujú podľa sídla akcionára, ktorému sú vyplatené, Súdny dvor potvrdil, že na to, aby sa tieto daňové režimy mohli pokladať za zlučiteľné s ustanoveniami zmluvy o voľnom pohybe kapitálu, je potrebné, aby sa rozdielne zaobchádzanie týkalo situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné alebo sú odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, pod podmienkou, že nejde nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie sledovaného cieľa. [13]

1. O porovnateľnosti situácií

34. Ako už bolo uvedené vyššie, sporné vnútroštátne ustanovenia zaobchádzajú rozdielne s dividendami vyplácanými holandskými spoločnosťami podľa toho, či sú vyplácané spoločnostiam rezidentom alebo spoločnostiam nerezidentom v Holandsku. [14]

35. V oblasti priamych daní už Súdny dvor rozhodol, že rozdiel v zaobchádzaní založený na bydlisku sám osebe nepredstavuje diskrimináciu, pretože toto kritérium je v zásade odrazom väzby medzi daňovníkom a jeho krajinou pôvodu, a môže preto odôvodňovať rozdielne daňové zaobchádzanie. [15]

36. Súdny dvor okrem toho upresnil, že ak ide o daňové zvýhodnenie, ktoré sa nevzťahuje na nerezidentov, rozdiel v zaobchádzaní medzi týmito dvoma kategóriami daňovníkov by sa mohol pokladať za diskrimináciu v zmysle Zmluvy v prípade, ak by neexistoval žiaden rozdiel v objektívnej situácii, ktorý by odôvodňoval rozdielne zaobchádzanie s týmito dvomi kategóriami daňovníkov v tejto otázke. [16]

37. V zmysle odôvodnenia Súdneho dvora môže existovať diskriminácia medzi rezidentmi a nerezidentmi, ak napriek tomu, že majú bydlisko v dvoch rôznych členských štátoch, bolo konštatované, že tieto dve kategórie daňovníkov sa nachádzajú v analogickej situácii vzhľadom na obsah a cieľ príslušných vnútroštátnych právnych predpisov. [17]

13 — Pozri rozsudok z 15. júla 2004, Lenz, C-315/02, Zb. s. I-7063, bod 27 a tam citovanú judikatúru.

14 — Podľa holandskej legislatívy spoločnosti, ktoré nemajú v Holandsku sídlo, skutočne nemôžu využiť výhody týkajúce sa zdanenia dividend, ktoré majú spoločnosti so sídlom v Holandsku, okrem prípadov, keď majú v Holandsku stálu prevádzkareň, ktorej patria akcie holandskej spoločnosti.

15 — Pozri rozsudky zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, Zb. s. I-225, body 31 až 34; z 11. augusta 1995, Wielockx, C-80/94, Zb. s. I-2493, bod 18; z 27. júna 1996, Asscher, C-107/94, Zb. s. I-3089, bod 41, a z 29. apríla 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Zb. s. I-2651, bod 27.

16 — Pozri rozsudky Schumacker, už citovaný, body 36 až 38; Asscher, už citovaný, bod 42, a Royal Bank of Scotland, už citovaný, body 27 a nasl.

17 — Pozri rozsudok zo 14. septembra 1999, Frans Gschwind, C-391/97, Zb. s. I-5451, bod 26.

38. Je preto potrebné zistiť, či *vzhľadom na funkciu spornej legislatívy* existuje objektívne rozdielne zaobchádzanie medzi akcionármi, ktorými sú spoločnosti rezidenti alebo spoločnosti nerezidenti v Holandsku, ktorým v Holandsku vypláca dividendy holandská spoločnosť, v ktorej majú podiel.

39. Je potrebné zdôrazniť, že cieľom sporných právnych ustanovení je vylúčiť reťazovité zdanenie ziskov, ktoré rozdeľujú holandské spoločnosti.

40. V tejto súvislosti Súdny dvor potvrdil, že pokiaľ ide o opatrenia členského štátu zamerané na predchádzanie alebo zmiernenie reťazovitého alebo dvojitého zdanenia ziskov, ktoré rozdeľuje spoločnosť rezident, akcionári rezidenti, na ktorých sa vzťahuje, sa nevyhnutne nenachádzajú v porovnateľnej situácii ako akcionári rezidenti v inom členskom štáte. [18]

41. Ako totiž zdôraznil Súdny dvor, štát domicilu spoločnosti rozdeľujúcej zisk zvyčajne vo vzťahu k akcionárovi nerezidentovi vystupuje v úlohe štátu zdroja, ktorý vykonáva obmedzenú daňovú právomoc výlučne vo vzťahu k príjmom nerezidentov plynúcim zo zdrojov na jeho území. Ak by sa od tohto štátu vyžadovalo, aby vylúčil dvojité alebo reťazovité hospodárske zdanenie, ktoré postihuje akcionára nerezidenta, znamenalo by to žiadať od tohto štátu, aby sa vzdal svojho práva zdaniť príjmy vytvorené hospodárskou činnosťou na jeho území. [19] Naopak, štát bydliska akcionára je zvyčajne v lepšej pozícii na to, aby mohol tomuto akcionárovi poskytnúť daňovú výhodu, ktorá zmierni alebo vylúči dvojité hospodárske alebo reťazovité zdanenie. V prípade akcionára — fyzickej osoby — je to totiž práve členský štát domicilu, ktorý môže lepšie posúdiť daňovú kapacitu tohto akcionára. [20] Pokiaľ ide o dividendy vyplácané spoločnosti, článok 4 ods. 1 smernice 90/435 ukladá členskému štátu materskej spoločnosti, ktorá prijíma zisky vyplácané dcérskou spoločnosťou rezidentom iného členského štátu, a nie tomuto poslednému uvedenému štátu, aby zamedzil dvojité zdanenie, a to buď upustením od zdaňovania týchto ziskov, alebo ich zdanením, pričom materskú spoločnosť oprávni znížiť jej daň o časť dane dcérskej spoločnosti, ktorá sa vzťahuje na tieto zisky, a prípadne o sumu zrážkovej dane vybranej členským štátom, ktorého je dcérska spoločnosť rezidentom. [21]

42. Súdny dvor upresnil, že „akonáhle však členský štát jednostranne alebo

18 — Pozri rozsudky Denkavit International a Denkavit France, už citovaný, bod 34, a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citovaný, body 57 až 65.

19 — Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citovaný, bod 59.

20 — Táto zásada je potvrdená v už citovanom rozsudku Schumacker.

21 — Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citovaný, bod 60.

prostredníctvom zmluvy podriadi dani z príjmu nielen akcionárov rezidentov, ale aj akcionárov nerezidentov z dôvodu dividend, ktoré prijmú od spoločnosti rezidenta, priblíži sa situácia akcionárov nerezidentov situácii akcionárov rezidentov“ [22].

43. V takom prípade totiž štát, v ktorom je usadená spoločnosť rozdeľujúca zisk, vykonáva — hoci v rámci svojej právomoci štátu zdroja — daňovú právomoc vo vzťahu k akcionárom nerezidentom, ktorá sa nelíši od právomoci vykonávanej vo vzťahu k rezidentom, čím v rámci výlučného výkonu svojej daňovej právomoci spôsobuje reťazovité zdanenie, ktoré sa uplatňuje na obidve kategórie daňovníkov.

44. Zoči voči analogickým situáciám medzi akcionármi rezidentmi a akcionármi nerezidentmi bude štát zdroja musieť rozšíriť platnosť rovnocenných daňových výhod, aké boli priznané rezidentom, aj na nerezidentov, ak nerezidentov postihuje reťazovité zdanenie vyplývajúce z výkonu jeho daňovej právomoci, analogické zdaneniu rezidentov.

45. Preto, ak sa v takom prípade, aký je v predmetnej veci, štát zdroja rozhodne oslobodiť vlastných rezidentov od dvojitého vnútorného zdanenia tým, že ich oslobodí od zrážkovej dane z dividend vyplatených holandskej spoločnosti, bude musieť toto oslobodenie rozšíriť aj na nerezidentov, pokiaľ sú aj oni postihnutí tým istým dvojitým zdanením vyplývajúcim z výkonu jeho daňovej právomoci vo vzťahu k nim.

46. Z dosiaľ vykonanej analýzy vyplýva, že sporné právne ustanovenia tým, že nepriznávajú oslobodenie od zrážkovej dane z dividend vyplatených akcionárom, ktorí nie sú rezidentmi Holandska, hoci takto oslobodzujú dividendy vyplatené akcionárom rezidentom, predstavujú svojvoľnú diskrimináciu, ktorá je v rozpore s článkami 56 ES a 58 ES. [23]

47. Talianska a britská vláda sa však domnievajú, že rozdiel v zaobchádzaní v neprospech nerezidentov, ktorý stanovuje sporná právna úprava, je len bežným dôsledkom deľby daňovej právomoci medzi Holandskom a Portugalskom.

22 — Tamže, body 68 až 70.

23 — Súd EZVO dospel k podobnému záveru v rozsudku z 23. novembra 2004, Fokus Bank (vec E-1/04, prístupná na internetovej stránke www.eftacourt.lu), v ktorom považoval za rozporné s článkom 40 Dohody EHP, ktorý zodpovedá článku 56 ES (Dohoda o Európskom hospodárskom priestore; Ú. v. ES L 1, 3.1.1994; Mim. vyd. 11/052, s. 3), ktorá výlučne akcionárom usadeným v Nórsku priznávala zápočet dane z dividend získaných v Nórsku.

48. V tejto súvislosti treba uviesť niekoľko upresnení.

49. Podľa článku 220 druhej zarážky Zmluvy ES (teraz článok 293 druhá zarážka ES) „členské štáty v prípade potreby pristúpia k vzájomným rokovaniam s cieľom zaručiť svojim štátnym príslušníkom zrušenie dvojitého zdanenia v Spoločenstve“.

50. Toto ustanovenie programového charakteru nebolo až dosiaľ vykonané. Právo Spoločenstva však za jeho súčasného stavu nestanovuje všeobecné kritériá deľby právomocí medzi členskými štátmi, pokiaľ ide o odstránenie dvojitého zdanenia vnútri Spoločenstva. V skutočnosti s výnimkou 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 [24], dohovoru 90/436/EHS z 23. júla 1990 o zamedzení dvojitého zdanenia v prípade opravy ziskov združených podnikov [25] [*neoficiálny preklad*] a smernice Rady 2003/48/ES z 3. júna 2003 o zdaňovaní príjmu z úspor v podobe výplaty úrokov [26], z ktorých žiadna nie je použiteľná v predmetnej veci, totiž v rámci Spoločenstva dosiaľ nebolo prijaté žiadne unifikačné alebo harmonizačné opatrenie, smerujúce k zamedzeniu dvojitého zdanenia a členské štáty v tejto súvislosti neuzavreli na základe článku 220 druhej zarážky Zmluvy ES žiadnu multilaterálnu dohodu. [27]

51. Z toho vyplýva, že v prípade absencie unifikačných alebo harmonizačných opatrení Spoločenstva si členské štáty zachovávajú právomoc stanoviť kritériá zdanenia príjmov, aby vylúčili, a to prípadne aj zmluvnou cestou, dvojité zdanenie. [28] V tejto oblasti Súdny dvor spočiatku tvrdil, že členské štáty majú voľnosť stanoviť v rámci bilaterálnych dohôd hraničné kritériá na rozdelenie daňovej právomoci. [29] V najnovších rozsudkoch doplnil, že táto sloboda členských štátov sa vzťahuje aj na jednostranne prijaté opatrenia. [30]

24 — Už citovaná v poznámke pod čiarou 2.

25 — Ú. v. ES L 225, s. 10.

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

27 — Pozri najmä, pokiaľ ide o voľný pohyb kapitálu, rozsudok Kerckhaert a Morres, už citovaný, bod 22, pokiaľ ide o článok 52 Zmluvy ES, rozsudok Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citovaný, bod 51.

28 — Pozri rozsudky z 12. mája 1998, Gilly, C-336/96, Zb. s. I-2793, body 24 a 30, ako aj z 12. decembra 2002, De Groot, C-385/00, Zb. s. I-11819, bod 93, pokiaľ ide o článok 48 Zmluvy ES (po zmene 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.

29 — Rozsudok Gilly, už citovaný, body 24 až 30; Saint Gobain ZN, už citovaný, bod 58; De Groot, už citovaný, bod 94; z 30. októbra 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Zb. s. I-9461, bod 55; Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citovaný, bod 52.

30 — Pokiaľ ide o voľný pohyb kapitálu, pozri rozsudok Van Hilten-van der Heijden, bod 47, a vo vzťahu k slobode usadiť sa rozsudok Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, bod 52.

52. Pokiaľ ide o výkon daňovej právomoci, členské štáty sú však povinné postupovať v súlade s pravidlami Spoločenstva. [31]

53. V zmysle judikatúry Súdneho dvora majú možnosť slobodne sa rozhodnúť alebo nerozhodnúť, v akej miere a či jednostranne alebo na základe medzinárodnej dohody odstránia dvojité zdanenie alebo mu budú predchádzať, sú však naďalej povinné dodržiavať zásady Spoločenstva pri výkone svojej daňovej právomoci, aj keď táto vyplýva z predchádzajúceho bilaterálneho alebo multilaterálneho rozdelenia daňovej právomoci medzi členské štáty. [32]

54. Pokiaľ ide o predmetnú vec, je zjavné, že diskriminácia, ktorú zavádza holandská legislatíva o zdanení dividend vo vzťahu k spoločnostiam nerezidentom, nevyplýva v predmetnom prípade z existujúcich rozdielov medzi vnútroštátnymi daňovými systémami a už vôbec nie z rozdelenia daňovej právomoci medzi Holandsko a Portugalsko. Naopak, ako bolo zdôraznené vyššie, ide o diskriminačné zaobchádzanie pripísateľné výlučne spornej holandskej legislatíve, ktorá odmieta priznať akcionárom nerezidentom tie daňové výhody, ktoré priznáva rezidentom, pričom tento rozdiel v zaobchádzaní nie je odôvodnený relevantnými objektívnymi skutočnosťami, keďže bolo konštatované, že obidve kategórie daňovníkov sa nachádzajú v analogickej situácii vzhľadom na predmet a funkciu sporných ustanovení.

55. V rámci preskúmania druhej otázky sa však ukáže, aký vplyv môže mať adekvátne rozdelenie daňovej právomoci na základe dohody o zamedzení dvojitého zdanenia na neutralizáciu diskriminačných účinkov vnútroštátnej právnej úpravy, akou je sporná holandská legislatíva.

56. Holandská a talianska vláda subsidiárne tvrdia, že sporná právna úprava je odôvodnená potrebou zachovať koherentnosť holandského daňového systému. Oslobodenie od zrážkovej dane z vnútroštátnych dividend vyplácaných holandskými spoločnosťami spoločnostiam rezidentom v Holandsku totiž predstavuje základný doplnok oslobodenia obchodných podielov od dane právnických osôb (oslobodenie obchodných podielov, článok 13 Wet Vpb), ktoré sa vzťahuje na holandské spoločnosti bez obmedzenia podliehajúce dani v Holandsku, ktorých dividendy z akcií sa v rámci tejto dane nezdaňujú. Konkrétne toto oslobodenie nevyhnutne dopĺňa vylúčenie rozdeleného zisku zo základu dane na účely holandskej dane z príjmov právnic-

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

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

kých osôb a zavádza čisto administratívne zjednodušenie tým, že zabraňuje, aby sumy zrazené pri zdroji v rámci dane z dividend museli byť vrátené v rámci dane z príjmov právnických osôb príjemcom dividend, na ktorých sa v Holandsku vzťahuje oslobodenie obchodných podielov od dane. Takéto administratívne zjednodušenie sa preto nemôže rovnako vzťahovať na akcionárov nerezidentov v Holandsku, na ktorých sa nevzťahuje holandská daň z príjmov právnických osôb.

57. Takýto argument nemožno prijať.

58. Pokiaľ ide o zachovanie koherentnosti vnútroštátneho daňového systému, treba hneď na úvod pripomenúť, že ide o pojem, ktorý bol v judikatúre konsolidovaný, počínajúc rozsudkami Bachmann a Komisia/Belgicko, v ktorých Súdny dvor zásadne uznal, že táto požiadavka predstavuje naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodniť obmedzenie základných zásad v oblasti slobody pohybu. [33]

59. V citovaných veciach Súdny dvor odôvodnil koherentnosťou daňového systému vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá podmieňovala možnosť odpočítať poistné na starobný a vdovský dôchodok tým, že bude zaplatené v štáte, ktorý takýto odpočet dovoľuje. Toto obmedzenie bolo odôvodnené požiadavkou kompenzovať daňové straty vyplývajúce z odpočtu poistného zaplateného v rámci poistných zmlúv zdanením súm vyplatených v rámci plnenia uvedených zmlúv, ktoré však nebolo možné zdaniť v prípade poisťovní usadených v zahraničí.

60. Počínajúc týmito rozhodnutiami je zachovanie koherentnosti daňového systému najčastejšie uvádzaným odôvodnením v oblasti priamych daní zo strany členských štátov. Súdny dvor však výrazne obmedzil pojem daňovej koherentnosti a v ustálenej judikatúre pripustil, že táto požiadavka odôvodňuje opatrenie obmedzujúce základné slobody, ak sú splnené tri podmienky: a) existencia priameho vzťahu medzi priznaním daňovej výhody a zodpovedajúcou kompenzáciou na základe daňového odvodu, b) realizácia zápočtu a odvodu v rámci tej istej dane a c) ich uplatnenie vo vzťahu k tomu istému daňovníkovi.

61. Ak by sa mala táto judikatúra striktne uplatniť, musela by byť v predmetnom prípade *prima facie* možnosť použiť odôvodnenie založené na koherentnosti daňového systému, keďže oslobodenie od dane z dividend a oslobodenie obchodných podielov od dane z príjmov právnických osôb, ktoré sú

33 — Rozsudky z 28. januára 1992, Bachmann, C-204/90, Zb. s. I-209, body 21 až 28, a z 28. januára 1992 Komisia/Belgicko, C-300/90, Zb. s. I-305, body 14 až 21.

podľa holandskej a talianskej vlády komplementárne, a musia sa preto nevyhnutne aplikovať spoločne, aby bola zabezpečená koherentnosť holandského daňového systému, sa týkajú dvoch rôznych daní a formálne sa netýkajú toho istého daňovníka.

62. V rozsudku Manninen, zdá sa, Súdny dvor zjemnil prísny výklad pojmu koherentnosť daňového systému založený na identickosti dane a daňovníka, keď v súlade s tým, čo uviedla generálna advokátka Kokott vo svojich návrhoch v danej veci, pripustil, že členský štát sa môže odvolať na požiadavku zachovania koherentnosti svojho daňového systému aj vtedy, ak sa v konkrétnom prípade uvedené dve kritériá nemohli uplatniť. [34]

63. Holandská vláda s odkazom na už citovanú judikatúru Súdneho dvora usudzuje, že v predmetnom prípade ide o dve navzájom súvisiace výnimky, z ktorých jedna rozvíja druhú a ktoré hoci sa formálne vzťahujú na dve rôzne dane (daň z dividend a daň z príjmov právnických osôb), z vecnej stránky sa týkajú toho istého daňového odvodu, keďže zrážková daň z vyplatených dividend je obyčajným preddavkom na daň, ktorý sa ako celok kompenzuje daňou z príjmov právnických osôb a v skutočnosti zaťažuje toho istého daňovníka (akcionár, ktorému sú vyplatené dividendy).

64. V prípade, že by sa obidve oslobodenia v zásade týkali toho istého daňovníka a toho istého daňového odvodu, je ešte potrebné preukázať existenciu skutočnej potreby zachovať koherentnosť holandského daňového systému vo svetle cieľov spornej legislatívy.

65. Pritom ako uviedla holandská a talianska vláda, oslobodenie uvedených vnútroštátnych dividend od zrážkovej dane by bolo potrebné vtedy, ak by bez neho súvisiace oslobodenie obchodných podielov od dane z príjmov právnických osôb nemalo žiaden účinok — aj keď len dočasne — až do času kompenzácie dane z dividend daňou z príjmov spoločností. Je zjavné, že takto vykreslený holandský systém má za cieľ „čisto administratívne zjednodušenie“, ktoré samo osebe v žiadnom prípade nemôže odôvodňovať diskriminačné zaobchádzanie v rozpore so základnými slobodami.

66. Holandská vláda však nepreukázala, ako by bola ohrozená koherentnosť jej daňového

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

režimu, ak by oslobodenie dividend od dane bolo priznané aj akcionárom nerezidentom, ktorí hoci nepodliehajú dani z príjmov právnických osôb v Holandsku, nachádzajú sa — ako bolo uvedené vyššie — v analogickej situácii ako rezidenti, pokiaľ ide o oblasť zdanenia dividend a prípadných daňových výhod spojených s odstránením dvojitého zdanenia. Je však jasné, že cieľ spornej legislatívy, a síce odstránenie reťazovitého zdanenia zisku rozdeľovaného formou dividend, možno dosiahnuť aj bez diskriminácie akcionárov nerezidentov tým, že sa im prizná rovnaké oslobodenie od zrážkovej dane ako rezidentom, čím vôbec nebude ohrozená koherentnosť holandského daňového systému.

67. Z uvedených skutočností vyplýva, že argumenty uvádzané vládami, ktoré v konaní vystupujú ako vedľajší účastníci konania, nemôžu odôvodniť obmedzenia pohybu kapitálu, ktoré vyplývajú z predmetného daňového režimu.

68. Na prvú otázku je preto potrebné odpovedať tak, že ustanovenia týkajúce sa voľného pohybu kapitálu nepripúšťajú takú vnútroštátnu legislatívu — posudzovanú bez ohľadu na vplyv prípadných dohovorov a o zamedzení dvojitého zdanenia —, ktorá od zrážkovej dane oslobodzuje dividendy vyplácané holandskou spoločnosťou spoločnostiam usadeným v Holandsku, zatiaľ čo touto zrážkovou daňou zdaňuje dividendy vyplácané spoločnostiam, ktoré v Holandsku nemajú ani sídlo, ani stálu prevádzkareň.

B — *O druhej otázke*

69. V druhej otázke sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či pri posudzovaní súladu holandskej právnej úpravy vo vzťahu k zásadám Spoločenstva v oblasti voľného pohybu kapitálu je potrebné vedieť, či spoločnosť, ktorá nemá sídlo ani stálu prevádzkareň v Holandsku, môže vo svojej krajine bydliska v plnej výške odpočítať zrážkovú daň uplatnenú v Holandsku na dividendy vyplatené holandskou spoločnosťou.

70. Na úvod je potrebné konštatovať, na základe akých ustanovení by taká spoločnosť, ako je Amurta, mohla v krajine svojho bydliska (Portugalsko) požívať výhody „full credit“ (úplný daňový zápočet) ako náhradu za zrážkovú daň zaplatenú v Holandsku.

71. Preto navrhujem najprv preskúmať, aký význam môže mať pri posudzovaní spornej holandskej legislatívy skutočnosť, že

akcionárovi nerezidentovi by bol priznaný „full credit“ na základe legislatívy krajiny jeho bydliska a následne vezmem do úvahy hypotézu, že by bol takýto daňový zápočet priznaný na základe dohody o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretej medzi Holandskom a Portugalskom.

1. Význam *full credit* (úplný daňový zápočet) stanoveného vnútroštátnou legislatívou štátu, v ktorom má dotknutý daňovník bydlisko

72. Podľa môjho názoru spomenutím prípadného *full credit* ako náhrady za holandskú zrážkovú daň z dividend vyplatených spoločnosti Amurta vnútroštátny súd vágne poukázal na možnosť, ktorú by tejto spoločnosti prípadne mohla priznávať portugalská legislatíva. Totiž v príslušnej časti uznesenia vnútroštátneho súdu tento súd zdôrazňuje, že na základe vyhlásení spoločnosti Amurta v jej vlastných pripomienkach v Portugalsku existuje ustanovenie podobné holandskému ustanoveniu, ktoré počíta s vrátením zrážkovej dane z dividend, ak sa z týchto príjmov neplatí daň z príjmov právnických osôb (systém *full credit*). Vnútroštátny súd z toho vyvodzuje, že v predmetnom prípade by holandská zrážková daň bola pravdepodobne kompenzovaná v Portugalsku v súlade s opísaným mechanizmom *full credit*.

73. V tomto konaní však spoločnosť Amurta naopak poprela existenciu prípadného *full credit*, ako ho opísal vnútroštátny súd vo svojom uznesení, z ktorého by mohla mať v Portugalsku prospech ako kompenzáciu za zrážkovú daň, ktorá sa na ňu vzťahuje v Holandsku z vyplatených dividend. Podľa nej aj v Portugalsku existuje systém „oslobodenia podielov“ podobný holandskému, na základe ktorého sú od dane z príjmov právnických osôb oslobodené príjmy z obchodných podielov. Preto sa nemôže vykonať žiadna kompenzácia zrážkovej dane zaplatenej z dividend v Holandsku na základe dane z príjmov právnických osôb v Portugalsku, keďže tam nie je z tohto titulu dlžná žiadna daň.

74. Ak by bol správny výklad spoločnosti Amurta vo vzťahu k medzerám v uznesení vnútroštátneho súdu, z ktorého nemožno v tejto otázke vyvodiť ďalšie relevantné skutočnosti, mala by druhá otázka predložená Súdnemu dvoru čisto hypotetický charakter.

75. V takom prípade by Súdny dvor nemal právomoc odpovedať na túto otázku, keďže v duchu dobre známej ustálenej judikatúry „nie je prejudiciálna otázka, a teda príslušnosť Súdneho dvora odôvodnená tým, že poskytuje poradné stanoviská k všeobecným alebo hypotetickým otázkam…, ale tým, že je nevyhnutná na účinné vyriešenie sporu“ [35].

35 — Pozri rozsudok Lenz, už citovaný, bod 52 a tam citovanú judikatúru.

76. V každom prípade, ak by sa Súdny dvor predsa len domnieval, že je vhodné rozhodnúť o druhej otázke predloženej vnútroštátnym súdom, domnievam sa, že by mal na ňu odpovedať spôsobom, ktorý ďalej opíšem.

77. Nemyslím si, že by bolo možné pripísať akýkoľvek význam daňovej výhode, bez ohľadu na jej výšku a efektívnosť, ktorá vyplýva z vnútroštátnej legislatívy jedného členského štátu, na účely posúdenia zlučiteľnosti legislatívy druhého členského štátu so zásadami Spoločenstva.

2. Rozsah dohôd v oblasti dvojitého zdanenia a skutočné účinky platnej dohody o zamedzení dvojitého zdanenia

78. Podľa môjho názoru totiž nie je možné súhlasiť s tým, že v takej veci, akú tu teraz skúmam, by diskriminačné účinky vyvolané vnútroštátnou legislatívou voči daňovníkovi mohli byť neutralizované výhodami, ktoré mu priznáva legislatíva iného členského štátu. Ak by bol pripustený opak, v podstate by to znamenalo, že členský štát by sa mohol vyhnúť povinnostiam, ktoré mu vyplývajú z práva Spoločenstva, tým, že by od neho záviselo rešpektovanie prípadných účinkov inej vnútroštátnej legislatívy, ktorú by mohol v každej chvíli jednostranne zmeniť členský štát, ktorý ju prijal. V takom prípade by neexistovala žiadna právna istota, pokiaľ ide o dodržiavanie zákazu svojvoľnej diskriminácie uvedenej v článkoch 56 ES a 58 ES zo strany určitého členského štátu. [36]

79. Z uvedených úvah vyplýva, že okolnosť, že taká spoločnosť ako Amurta disponuje *full credit* v krajine bydliska na základe tam platnej legislatívy, ktorý jej prípadne umožní kompenzovať holandskú zrážkovú daň z dividend, ktoré boli tejto spoločnosti vyplatené v Holandsku, nemôže zohrávať žiadnu rolu pri posúdení zlučiteľnosti holandskej legislatívy v oblasti zdaňovania dividend s právom Spoločenstva.

80. Podľa môjho názoru dospejeme k inému záveru, než aký je uvedený v predchádzajúcom bode v prípade, ak je neutralizácia

36 — Súdny dvor systematicky odmieta tvrdenie, že nepriaznivé daňové zaobchádzanie v rozpore so základnou slobodou možno odôvodniť existenciou iných daňových výhod aj za predpokladu, že by existovali. Pozri, pokiaľ ide o vnútroštátne daňové zaobchádzanie skúmané vo vzťahu k a) slobodnému pohybu pracovníkov, rozsudok de Groot, už citovaný, bod 97; b) slobode usadiť sa, rozsudky z 28. januára 1986 Komisia/Francúzsko, 270/83, Zb. s. 273, bod 21, Asscher, už citovaný, bod 53, a Saint Gobain ZN, už citovaný, bod 54; c) voľnému pohybu kapitálu rozsudok Verkooijen, bod 61.

diskriminačných účinkov vnútroštátnej legislatívy zabezpečená prostredníctvom primeraného rozdelenia daňovej právomoci medzi členské štáty na základe medzinárodnej dohody o zamedzení dvojitého zdanenia. Vyplýva to zo skutočnosti, že zohľadnenie skutočného vplyvu DDZ na situáciu daňovníka, aby sa v špecifickom prípade zistilo, či existuje obmedzenie slobôd pohybu zabezpečených zmluvou, nevedie k odôvodneniu diskriminačného znevýhodnenia, ktoré dotknutý daňovník znáša na základe vnútroštátnej legislatívy, tým, že by sa toto znevýhodnenie kompenzovalo neistou výhodou, ktorá nemá nič spoločné s uvedeným znevýhodnením a vyplýva z legislatívy iného členského štátu, ktorú môže tento štát v každej chvíli zmeniť. Naopak, ak sa prizná význam skutočnému vplyvu DDZ na situáciu daňovníka, umožní to predovšetkým zohľadniť „ekonomickú realitu činnosti daňovníka a prípadné podnety súvisiace s cezhraničným kontextom“, v ktorom pôsobí [37], ale zároveň, a najmä zohľadniť spôsob, akým členské štáty zabezpečili dodržiavanie základných slobôd prostredníctvom primeraného rozdelenia ich daňovej právomoci tým, že *prevzali vzájomné záväzky na základe aktu, ktorý je pre nich záväzný*. Takto aj keď je uznaný význam, ktorý má možnosť členských štátov v prípade absencie harmonizácie na úrovni Spoločenstva slobodne stanoviť kritériá deľby ich daňovej právomoci s cieľom zamedziť dvojité zdanenie, nevzniká situácia právnej neistoty, pokiaľ ide o dodržiavania povinností, ktoré týmto štátom vyplývajú z práva Spoločenstva.

81. To je možné, ak sú splnené dve základné podmienky. Po prvé je potrebné zistiť, či je v predmetnom prípade celkové zaobchádzanie, ktorému podlieha daňovník v zmysle relevantných ustanovení DDZ, v praxi v súlade so zásadami práva Spoločenstva v oblasti voľného pohybu. Napríklad v takej situácii, akú tu teraz skúmam, by štát zdroja mohol prostredníctvom DDZ zabezpečiť, že daňovníci rezidenti a daňovníci nerezidenti, ktorí sa nachádzajú v analogickej situácii, požívajú rovnaké výhody týkajúce sa obmedzenia dvojitého zdanenia. Po druhé je potrebné, aby sa naďalej zachovala povinnosť členského štátu, ktorého legislatíva sa sama osebe zdá byť v rozpore so zásadami práva Spoločenstva, zabezpečiť neutralizáciu takýchto narušujúcich účinkov vlastnej právnej úpravy, pričom sa tento štát nebude môcť odvolať na zlyhanie druhej zmluvnej strany vo vzťahu k tomu, čo je stanovené v DDZ, aby sa tak vyhol povinnostiam, ktoré mu vyplývajú zo zmluvy. [38]

82. Súdny dvor dospel k rovnakému záveru, pokiaľ ide o to, aký význam treba prisúdiť DDZ, a podľa neho, aby bolo možné právo Spoločenstva vyložiť, že to bude pre vnútroštátny súd užitočné, je potrebné zohľadniť

37 — Pozri body 33 až 38 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Geelhoed 27. apríla 2006 vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok Denkavit International a Denkavit France, a moje návrhy prednesené 29. marca 2007 vo veci Columbus, C-298/05, vec v konaní, bod 47.

38 — Pozri v tomto zmysle body 39 až 43 návrhov prednesených vo veci Denkavit International a Denkavit France.

ustanovenia DDZ, ak ju vnútroštátny súd prezentuje ako súčasť právneho rámca, ktorý sa vzťahuje na konanie vo veci samej. [39]

83. Ak sa vrátim k prejednávanej veci, ako som uviedol vyššie, vnútroštátny súd žiada Súdny dvor, aby sa vyjadril k vplyvu plného zápočtu dane, na ktorý by Amurta mala pravdepodobne nárok v Portugalsku, nevysvetľuje však, či táto možnosť vyplýva z uplatnenia príslušnej DDZ uzavretej medzi Portugalskom a Holandskom.

84. Holandská, talianska a britská vláda sa domnievajú, že Súdny dvor by mal túto DDZ zohľadniť v analýze pri posúdení zlučiteľnosti spornej holandskej legislatívy so zásadami v oblasti voľného pohybu kapitálu.

85. Ja si zase myslím, ako som už vysvetlil, že v uznesení vnútroštátneho súdu nemožno nájsť žiadnu informáciu, z ktorej by vyplývalo, že súd prejednávajúci vec chcel odkázať na relevantné ustanovenia DDZ uzavretej medzi Portugalskom a Holandskom, a zdá sa, že sa len vágne odvolal na portugalskú legislatívu a naznačil existenciu prípadného plného zápočtu. [40]

86. Skutočný vplyv príslušnej DDZ teda na účely posúdenia zlučiteľnosti holandskej legislatívy s právom Spoločenstva preskúmam len subsidiárne pre prípad, že by Súdny dvor usúdil, že vnútroštátny súd odkázal na túto DDZ, keď spomenul existenciu plného zápočtu, a že je preto táto dohoda súčasťou právneho rámca, ku ktorému sa má Súdny dvor vyjadriť.

87. Aby boli konkrétne neutralizované účinky spornej holandskej legislatívy, ktoré, ako som konštatoval vyššie, zavádza diskrimináciu v neprospech nerezidentov, musela by príslušná DDZ zakotviť rozdelenie daňovej právomoci medzi zmluvné strany tak, aby v praxi bola odstránená nevýhoda, ktorú znášajú nerezidenti z dôvodu zrážkovej dane, ktorá sa na nich vzťahuje v Holandsku. To by bolo možné výlučne na základe totálneho odstránenia účinkov tejto zrážkovej dane v Portugalsku, tzn. prostredníctvom úplného zápočtu zrážkovej dane z dividend zaplatenej

39 — Pozri rozsudky Manninen, bod 21, Bouanich, C-265/04, (Zb. s. I-923, bod 51), Test Claimants in Class IV of the Act group litigation, bod 71 a Denkavit International et Denkavit France, bod 45.

40 — Pozícia podporovaná okrem iného Dozorným orgánom EZVO.

v Holandsku na úhradu dane z príjmov právnických osôb, ktorá by inak bola v Portugalsku dlžná z uvedených dividend. Technicky by išlo o tzv. inštitút *full credit* alebo plného zápočtu dane, ktorý by štát domicilu dotknutého daňovníka (Portugalsko) priznal ako kompenzáciu zrážkovej dane z dividend vybranej v štáte zdroja (Holandsko). [41]

88. Článok 24 predmetnej DDZ naopak zavádza systém bežného alebo čiastočného zápočtu, tzn. umožňuje daňovníkovi započítať zrážkovú daň z dividend, ktorú zaplatil v Holandsku, do výšky sumy, ktorú by inak musel zaplatiť v Portugalsku v rámci dane z príjmov právnických osôb zo zisku plynúceho vo forme zahraničných dividend. [42] V takom prípade by portugalská spoločnosť, akou je Amurta, naďalej čiastočne znášala účinky zrážkovej dane v Holandsku v protiklade s tým, čo je v holandskej legislatíve stanovené pre spoločnosť rezidenta, ktorá je úplne oslobodená od reťazovitého zdanenia dividend získaných v Holandsku. Preto by výhody poskytnuté spoločnostiam, ktoré nie sú rezidentmi Holandska, neboli rovnocenné s výhodami priznanými spoločnostiam rezidentom, ktoré sa vzhľadom na účinky dvojitého zdanenia príjmov plynúcich z podielov v holandských spoločnostiach nachádzajú v analogickej situácii, čo by malo za následok, že sporná holandská legislatíva by naďalej spôsobovala svojvoľnú diskrimináciu, ktorú zakazujú články 56 ES a 58 ES.

89. Napokon, ak bude konštatované, že v Portugalsku existuje systém „oslobodenia podielov“, na základe ktorého sú od dane z príjmov právnických osôb oslobodené príjmy plynúce z obchodných podielov, aj keby sme pripustili, že DDZ počíta s plným zápočtom dane, Amurta by z neho v praxi nemala žiaden prospech, keďže, ako už bolo uvedené, v Portugalsku by nemusela platiť žiadnu daň z príjmov plynúcich z obchodných podielov, v rámci ktorej by bolo možné kompenzovať zrážku vykonanú v Holandsku z vyplatených dividend.

90. Ako už však potvrdil Súdny dvor, je na vnútroštátnom súde, aby vyložil relevantné vnútroštátne právo, a teda aj overil, či v predmetnom prípade celkové zaobchádzanie, ktorému podlieha spoločnosť nerezident na základe spoločného výkonu daňovej právomoci, ako je zmluvne rozdelená medzi štát zdroja a štát domicilu, nebolo menej priaznivé ako to, ktoré majú garantované spoločnosti rezidenti. [43]

41 — Podobné riešenie sa nachádza v rozsudku Denkavit International a Denkavit France, body 54 až 56.

42 — Na základe mechanizmu čiastočného zápočtu dane by neutralizácia účinkov holandskej zrážkovej dane bola možná výlučne vtedy, ak by sa uplatňovala v Holandsku a Portugalsku rovnaká sadzba dane, s tým dôsledkom, že holandská zrážková daň by bola v rovnakej výške ako portugalská daň z príjmov právnických osôb uplatniteľná na holandské dividendy, čím by bola úplne kompenzovaná.

43 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Bouanich, bod 51.

IV — Návrh

91. Vo svetle uvedených úvah navrhujem Súdnemu dvoru, aby na otázky položené Gerechtshof te Amsterdam odpovedal takto:

1. Články 56 ES a 58 ES nepripúšťajú takú vnútroštátnu legislatívu, aká je predmetom sporu vo veci samej, ktorá — ak sa posudzuje nezávisle od účinkov prípadných dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia — oslobodzuje od zrážkovej dane dividendy, ktoré vyplácajú spoločnosti so sídlom v Holandsku spoločnostiam so sídlom v Holandsku, zatiaľ čo túto zrážkovú daň uplatňuje na dividendy vyplatené spoločnostiam, ktoré v Holandsku nemajú ani sídlo, ani stálu prevádzkareň.

2. Z hľadiska odpovede na prvú otázku je bezvýznamné, že spoločnosť, ktorá nemá v Holandsku ani sídlo, ani stálu prevádzkareň, môže v krajine, kde je usadená, v zmysle legislatívy tejto krajiny, využiť možnosť plného zápočtu dane (*full credit*) ako kompenzáciu za holandskú zrážkovú daň z dividend, aj keby takáto možnosť existovala.