

Vec C-379/05

Amurta SGPS

proti

Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Gerechtshof te Amsterdam)

„Články 56 ES a 58 ES – Voľný pohyb kapitálu – Vnútroštátna daňová právna úprava stanovujúca oslobodenie obchodných podielov od dane z príjmov právnických osôb – Zdanenie dividend – Zrážková daň – Oslobodenie od zrážkovej dane – Uplatnenie na spoločnosti príjemcov dividend, ktoré majú v členskom štáte priznávajúcom oslobodenie sídlo alebo stálu prevádzkareň a ktorých podiely sú oslobodené od dane z príjmov právnických osôb – Odmietnutie uplatniť oslobodenie od zrážkovej dane na dividendy vyplatené spoločnosti, ktorá v danom členskom štáte nemá sídlo ani stálu prevádzkareň“

Návrhy prednesené 7. júna 2007 – generálny advokát P. Mengozzi

Rozsudok Súdneho dvora (prvá komora) z 8. novembra 2007

Abstrakt rozsudku

1. *Voľný pohyb kapitálu – Obmedzenia – Daňová právna úprava – Daň z príjmov právnických osôb*

(články 56 ES a 58 ES; nariadenie Rady 90/435, článok 5 ods. 1)

2. *Prejudiciálne otázky – Prípustnosť – Hranice*

(článok 234 ES)

3. *Voľný pohyb kapitálu – Obmedzenia – Daňová právna úprava – Daň z príjmov právnických osôb*

(článok 56 ES)

1. Články 56 ES a 58 ES nepripúšťajú takú legislatívu členského štátu, ktorá v prípade, že nie je dosiahnutý minimálny prah podielu materskej spoločnosti na základnom imaní dcérskej spoločnosti, zavedený v článku 5 ods. 1 smernice 90/435 o spoločnom systéme zdaťovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch, stanovuje zrážkovú daň z dividend, ktoré vypláca spoločnosť usadená v tomto členskom štáte spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, a pritom od tejto zrážkovej dane oslobodzuje dividendy vyplatené spoločnosti, ktorá v prvom členskom štáte podlieha dani z príjmov právnických osôb alebo má v tom istom členskom štáte stálu prevádzkareň, ktorej patria akcie spoločnosti rozdeľujúcej zisk.

Takéto nevýhodné zaobchádzanie s dividendami vyplatenými spoločnostiam usadeným v inom členskom štáte v porovnaní so zaobchádzaním, ktoré je vyhradené pre dividendy vyplatené spoločnostiam usadeným v dotknutom členskom štáte, môže totiž spoločnosti usadené v inom

Ľenským štátom odrádza od investovania v dotknutom Ľenskom štáte, a preto predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané článkom 56 ES.

Je zrejmé, že z hľadiska opatrení prijatých Ľenským štátom s cieľom zamedziť alebo zmierniť reazovité alebo dvojité hospodárske zdanenie ziskov vyplácaných spoločnosťou rezidentom sa akcionári rezidenti nevyhnutne nenachádzajú v porovnateľnej situácii ako akcionári rezidenti iného Ľenského štátu. Akonáhle však Ľenský štát jednostranne alebo prostredníctvom zmluvy stanoví, že dani z príjmu podliehajú nielen akcionári rezidenti, ale aj akcionári nerezidenti, pokiaľ ide o dividendy, ktoré im vypláť spoločnosť rezident, situácia akcionárov nerezidentov sa začne podobať situácii akcionárov rezidentov. To je totiž jediné uplatnenie danej právomoci tohto štátu, ktoré nezávisle od akéhokoľvek zdanenia v inom Ľenskom štáte v sebe nesie riziko reazovitého alebo dvojitého hospodárskeho zdanenia. Aby v takomto prípade spoločnosti nerezidenti prijímajúce dividendy neboli vystavené obmedzeniu voľného pohybu kapitálu, musí štát, ktorého je spoločnosť rozdeľujúca zisk rezidentom, zabezpečiť, aby sa podľa mechanizmu upraveného v jeho vnútroštátnom práve s cieľom zamedziť alebo zmierniť reazovité alebo dvojité hospodárske zdanenie zaobchádzalo so spoločnosťami nerezidentmi rovnako ako so spoločnosťami, ktoré sú akcionármi rezidentmi. Nie je to tak v prípade, keď dvojité hospodárske zdanenie, ktorému podliehajú dividendy vyplatené spoločnostiam, ktoré nie sú usadené v štáte, ktorého je spoločnosť rozdeľujúca zisk rezidentom, vyplýva len z výkonu danej právomoci tohto Ľenského štátu, ktorý tieto dividendy zdieľa s dividendami, hoci sa rozhodol takýmto dvojitým hospodárskemu zdaneniu predchádzať v prípade spoločností príjemcov dividend majúcich v tom istom Ľenskom štáte svoje sídlo alebo stálu prevádzkarňu, ktorej patria akcie spoločnosti rozdeľujúcej zisk.

Taká právna úprava nemôže byť odôvodnená ani potrebou zabezpečiť koherentnosť vnútroštátneho daňového režimu, ani potrebou zachovania rovnovážnej deby danej právomoci medzi Ľanskými štátmi. Ak sa Ľenský štát rozhodne nezdaňovať spoločnosti – príjemcov dividend usadené na jeho území vo vzťahu k tomuto druhu príjmov, nemôže sa odvolávať na potrebu zabezpečenia rovnovážnej deby danej právomoci medzi Ľanskými štátmi, aby tým odôvodnil zdanenie spoločností príjemcov dividend, ktoré sú usadené v inom Ľenskom štáte.

(pozri body 28, 37 – 40, 59 – 61, bod 1 výroku)

2. Pri otázkach týkajúcich sa výkladu práva Spoločenstva, položených vnútroštátnym súdom v právnom a skutkovom rámci, ktoré vymedzí v rámci svojej zodpovednosti a ktorých presnosť Súdny dvor neprináleží preverovať, platí prezumpcia relevantnosti. Zamietnutie návrhu vnútroštátneho súdu Súdny dvorom je možné len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Spoločenstva nemá žiadnu súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, ak ide o hypotetický problém alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými a právnymi poznatkami potrebnými na užitočné zodpovedanie položených otázok. Uvedená prezumpcia relevantnosti nemôže byť vyvrátená len okolnosťou, že jeden z účastníkov konania vo veci samej popiera určité skutočnosti, ktorých správnosť Súdny dvor neprináleží preverovať a od ktorých závisí vymedzenie predmetu tohto sporu.

(pozri body 64, 65)

3. Ľenský štát sa nemôže odvolávať na existenciu úplného zápočtu dane jednostranne priznaného iným Ľenským štátom spoločnosti, ktorá je v ňom usadená, aby sa tak vyhol povinnosti predchádzať dvojitým hospodárskemu zdaneniu dividend vyplývajúcemu z výkonu jeho danej právomoci v situácii, keď prvý Ľenský štát predchádza dvojitým hospodárskemu zdaneniu dividend vyplatených spoločnosťami príjemcom dividend usadeným na jeho území. Ak sa Ľenský štát odvoláva na dohodu o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretú s iným Ľenským štátom, vnútroštátnemu súdu prislúcha, aby určil, či je v spore vo veci samej potrebné prihliadnuť

na túto dohodu, a prípadne overil, či táto dohoda umožní neutralizovať účinky obmedzenia voľného pohybu kapitálu.

(pozri bod 84, bod 2 výroku)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 8. novembra 2007 (*)

„Ďalšie články 56 ES a 58 ES – Voľný pohyb kapitálu – Vnútroštátna daňová právna úprava stanovujúca oslobodenie obchodných podielov od dane z príjmov právnických osôb – Zdanenie dividend – Zrážková daň – Oslobodenie od zrážkovej dane – Uplatnenie na spoločnosti príjemcov dividend, ktoré majú v členskom štáte priznávajúcom oslobodenie sídlo alebo stálu prevádzkarňu a ktorých podiely sú oslobodené od dane z príjmov právnických osôb – Odmietnutie uplatniť oslobodenie od zrážkovej dane na dividendy vyplatené spoločnosti, ktorá v danom členskom štáte nemá sídlo ani stálu prevádzkarňu“

Vo veci C-379/05,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Gerechtshof te Amsterdam (Holandsko) z 21. septembra 2005 a doručený Súdnemu dvoru 17. októbra 2005, ktorý súvisí s konaním:

Amurta SGPS

proti

Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory P. Jann, sudcovia, A. Tizzano, R. Schintgen, A. Borg Barthet a E. Levits (spravodajca),

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 25. januára 2007,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

– Amurta SGPS, v zastúpení: L. C. A. Wijsman, J. J. Feenstra a R. P. G. Niessen-Cobben, advokaten,

– holandská vláda, v zastúpení: H. G. Sevenster a D. J. M. de Grave, splnomocnení zástupcovia,

- nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a C. Blaschke, splnomocnení zástupcovia,
 - talianska vláda, v zastúpení: I. M. Braguglia, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci P. Gentili, avvocato dello Stato,
 - vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: pôvodne S. Nwaokolo, neskôr V. Jackson, splnomocnené zástupkyne, za právnej pomoci J. Stratford, barrister,
 - Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: R. Lyal a A. Weimar, splnomocnení zástupcovia,
 - Dozorný orgán EZVO, v zastúpení: S. Rydelski a P. A. Bjørgan, splnomocnení zástupcovia,
- po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 7. júna 2007,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 56 ES a 58 ES.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Amurta SGPS (ďalej len „Amurta“), usadenou v Portugalsku, a Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam vo veci uplatnenia zrážkovej dane z dividend, ktoré spoločnosť Amurta vyplatil Retailbox BV (ďalej len „Retailbox“), spoločnosť usadená v Holandsku.

Právny rámec

Právna úprava Spoločnosti

3 Smernica Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdačovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147) v článku 5 ods. 1 stanovuje:

„Zisky, ktoré dcérska spoločnosť rozdeľuje svojej materskej spoločnosti, treba odrátať zo zrážkovej dane aspoň tam, kde materská spoločnosť má podiel najmenej 25 % na kapitále dcérskej spoločnosti.“

Vnútroštátna právna úprava

4 Podľa článku 1 ods. 1 zákona o dani z dividend z roku 1965 (Wet op de dividendbelasting 1965, ďalej len „Wet DB“) sa daň z dividend vo výške 25 % vyberá v zásade z každej výplaty dividend, ktorú uskutoční spoločnosť usadená v Holandsku, ktorej základné imanie je celkom alebo sčasti rozdelené na akcie.

5 Článok 4 ods. 1 Wet DB však stanovuje:

„Zrážka dane sa nemusí odvíjať z výnosov z akcií, podielových listov a úročených pôžičiek uvedených v článku 10 ods. 1 písm. d) zákona o dani z príjmov právnických osôb z roku 1969 (Wet op de vennootschapsbelasting 1969, ďalej len „Wet Vpb“), ak sa na výnosy príjemcu z týchto akcií, podielových listov alebo úročených pôžičiek vzťahuje oslobodenie podielov podľa článku 13 uvedeného zákona a podiel patrí k majetku jeho podniku prevádzkovaného v Holandsku. Prvá veta sa nepoužije v prípade dividend, ktorých príjemca nie je skutočným príjemcom.“

6 § 4a Wet DB vychádzajúci zo smernice 90/435 stanovuje oslobodenie od dane z dividend v prospech akcionárov usadených v Európskej únii, ktorí vlastnia podiel najmenej vo výške 25 %. V súlade s odsekom 3 tohto § 4a sa 25 % podiel znižuje na 10 %, ak členský štát, v ktorom je akcionár usadený, uplatňuje rovnaké oslobodenie.

7 § 13 Wet Vpb stanovuje:

„1. Na účely určenia zisku sa nezohľadujú výnosy z podielu ani náklady – a to ani výnosy vyplývajúce zo zmien výmenných kurzov –, ktoré sa vzťahujú na podiel, okrem prípadov, keď tieto náklady nepriamo slúžia na vytvorenie zisku zdaniteľného v Holandsku (oslobodenie podielu). ...

2. Podielom sa rozumie, ak spoločnosť daovník:

a) je najmenej 5 % podielom na splatenom základnom imaní prepojená na spoločnosť, ktorej základné imanie je celkom alebo sčasti rozdelené na akcie;

...“

8 Ako uvádza vnútroštátny súd, znenie § 13 Wet Vpb v spojení s § 4a Wet DB má za následok, že oslobodenie podľa § 4a sa použije len vtedy, ak akcie holandskej spoločnosti rozdeľujúcej dividendy patria buď akcionárom podliehajúcim v Holandsku dani z príjmov právnických osôb, alebo zahraničným akcionárom, ktorí majú v Holandsku stálu prevádzkaru a ich akcie sú vedené ako majetok tejto stálej prevádzkarne.

Dohoda o dvojitém zdanení

9 § 10 Dohody medzi Holandským kráľovstvom a Portugalskou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v oblasti daní z príjmov a z majetku z 20. septembra 1999 (ďalej len „DDZ“) stanovuje:

„1. Dividendy vyplácané spoločnosťou usadenou v jednom štáte rezidentovi druhého štátu v zásade podliehajú dani v tomto druhom štáte.

2. Tieto dividendy môžu byť v každom prípade zdanené aj v štáte, v ktorom je usadená spoločnosť vyplácajúca dividendy, a to v súlade s právnymi predpismi tohto štátu; ak je však skutočný príjemca dividend rezidentom druhého štátu, takto zrazená daň nesmie byť vyššia ako 10 % hrubej sumy dividend.

...“

10 Metóda zamedzenia dvojitého zdanenia je stanovená v § 24 DDZ, ktorý znie:

„Pokiaľ ide o Portugalsko, dvojité zdanenie sa zamedzí takto:

a) ak rezident Portugalska získa príjmy, ktoré v súlade s touto dohodou môžu byť zdanené v Holandsku, Portugalsko mu prizná zníženie dane z príjmov v sume dane z príjmov zaplatenej v Holandsku. Toto zníženie však nesmie prekročiť časť dane z príjmu pripadajúcej na príjem zdaniteľný v Holandsku, tak ako bola vypočítaná pred priznaním zníženia;

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

11 V prípade skutkových okolností vo veci samej vlastnila Amurta 14 % akcií spoločnosti

Retailbox. Ďalšími akcionármi Retailbox boli Sonaetelecom BV, spoločnosť usadená v Holandsku a vlastníaca 66 % akcií, ďalej Tabin SGPS a Perfin SGPS, obidve usadené v Portugalsku, prvá z nich majiteľka 14 % akcií, druhá 6 % akcií.

12 Dňa 31. decembra 2002 Retailbox vyplatil dividendy svojim akcionárom. Dividendy vyplatené spoločnosti Sonaetelecom BV neboli zdanené daňou z dividend z dôvodu oslobodenia podľa článku 4 Wet DB, zatiaľ čo z dividend vyplatených spoločnosti Amurta a ďalším dvom spoločnostiam usadeným v Portugalsku bola vybraná daň vo výške 25 %.

13 Táto zrážka bola predmetom sťažnosti, ktorú podal Retailbox v mene spoločnosti Amurta 30. januára 2003. Keďže Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam túto sťažnosť zamietol, Amurta podala žalobu na Gerechtshof te Amsterdam, v ktorej navrhovala zrušenie tohto rozhodnutia a vrátenie vybranej dane z dividend.

14 Keďže Gerechtshof te Amsterdam sa domnieval, že riešenie sporu vo veci samej si vyžaduje výklad práva Spoločenstva, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je oslobodenie podľa článku 4 [Wet DB], tak ako je opísané [v bodoch 5 a 8 tohto rozsudku], spolu s oslobodením podľa článku 4a toho istého zákona v rozpore s ustanoveniami o voľnom pohybe kapitálu (články 56 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 Vpb]?

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 DB], prizná tomuto akcionárovi alebo tejto spoločnosti plný zápočet (full credit) holandskej dane z dividend?“

O prvej prejudiciálnej otázke

15 V prvej otázke sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či články 56 ES a 58 ES nepripúšťajú takú legislatívu členského štátu, ktorá v prípade, že nie je dosiahnutý minimálny prah podielu materskej spoločnosti na základnom imaní dcérskej spoločnosti, zavedený v článku 5 ods. 1 smernice 90/435, stanovuje zrážkovú daň z dividend, ktoré vypláca spoločnosť usadená v tomto štáte spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, a pritom od tejto zrážkovej dane oslobodzuje dividendy vyplatené spoločnosti, ktorá v prvom členskom štáte podlieha dani z príjmov právnických osôb alebo má v tom istom členskom štáte stálu prevádzkareň, ktorej patria akcie spoločnosti rozdeľujúcej zisk.

16 Na úvod je vhodné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry, aj keď priame dane patria do právomoci členských štátov, členské štáty musia túto právomoc vykonávať v súlade s právom Spoločenstva (pozri najmä rozsudky z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Zb. s. I-10837, bod 29, z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Zb. s. I-7995, bod 40, ako aj z 12. decembra 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Zb. s. I-11673, bod 36).

17 Tiež je potrebné zdôrazniť, že v prípade neexistencie unifikovaných alebo harmonizovaných opatrení na úrovni Spoločenstva si členské štáty zachovávajú právomoc prostredníctvom zmluvy alebo jednostranne definovať kritériá rozdelenia svojej daňovej právomoci, najmä s cieľom zamedziť dvojité zdanenie (rozsudky z 12. mája 1998, Gilly, C-336/96, Zb. s. I-2793, body 24 a 30; z 21. septembra 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Zb. s. I-6161, bod 57, ako aj zo 7.

septembra 2006, N, C-470/04, Zb. s. I-7409, bod 44).

18 Ako teda vyplýva najmä z tretieho odôvodnenia smernice 90/435, jej účelom je prostredníctvom zavedenia spoločného daňového režimu odstrániť akékoľvek znevýhodňovanie spolupráce spoločností z rôznych členských štátov v porovnaní so spolupracou medzi spoločnosťami z toho istého členského štátu a uvažovať tak zoskupovanie spoločností na úrovni Spoločenstva (rozsudky zo 4. októbra 2001, Athinaïki Zythopoïia, C-294/99, Zb. s. I-6797, bod 25, a z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Zb. s. I-11753, bod 103).

19 Článok 5 ods. 1 smernice 90/435 ukladá členským štátom povinnosť oslobodiť od zrážkovej dane dividendy, ktoré dcérska spoločnosť vypláca materskej spoločnosti, len vtedy, ak má materská spoločnosť aspoň 25 % podiel na základnom imaní dcérskej spoločnosti.

20 Je nesporné, že vo veci samej ide o situáciu, na ktorú sa pôsobnosť tejto smernice nevzťahuje.

21 Holandská a talianska vláda preto tvrdili, že pod prahom minimálneho podielu, ktorý zaviedla smernica 90/435, nemožno skutočnosť, že spoločnosť nerezident podlieha zrážkovej dani z dividend, samu osebe považovať za porušenie základných slobôd.

22 Podľa talianskej vlády zaobchádzanie s dividendami plynúcimi z podielov, na ktoré sa nevzťahuje uvedená smernica, patrí do právomoci vnútroštátneho zákonodarcu a sporná situácia vo veci samej je výsledkom deňby daňovej právomoci medzi členským štátom, z ktorého plynú dividendy, a členským štátom, ktorého je príjemca dividend rezidentom.

23 Pokiaľ ide o holandskú vládu, tá zase tvrdí, že rozšírenie oslobodenia stanoveného v článku 4 Wet DB, ktorého cieľom je predísť dvojitému zdaneniu dividend na vnútroštátnej úrovni, na dividendy vyplácané spoločnostiam usadeným v inom členskom štáte, ktorých podiel na základnom imaní spoločnosti rozdeľujúcej zisk je nižší ako percentuálny podiel stanovený smernicou 90/435, by znamenalo zrušenie dane z dividend a koniec rešpektovania klasického systému platného v Holandsku. Táto vláda si myslí, že hoci článok 4 Wet DB stanovuje oslobodenie od zrážkovej dane z dividend, táto daň je stále vymáhateľná, a ak sú dividendy vyplatené, musí sa zaplatiť. Nepriaznivé účinky, ktoré má článok 4a Wet DB na klasický systém, sú odôvodnené výlučne požiadavkami smernice 90/435 a nemali by ísť nad rámec toho, čo táto smernica ukladá členským štátom.

24 V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že pokiaľ ide o podiely, na ktoré sa nevzťahuje smernica 90/435, je vecou členských štátov, aby určili, či a v akom rozsahu sa musí zamedziť dvojitému hospodárskemu zdaneniu rozdelených ziskov, a na tieto účely jednostranne alebo prostredníctvom dohôd uzavretých s inými členskými štátmi zaviedli mechanizmy na zamedzenie alebo obmedzenie tohto dvojitého hospodárskeho zdanenia. Táto skutočnosť im však sama osebe neumožňuje aplikovať opatrenia, ktoré sú v rozpore so slobodami pohybu zaručenými Zmluvou ES (pozri rozsudok Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citovaný, bod 54).

25 V predmetnom prípade na účely oslobodenia od zrážkovej dane z dividend články 4 a 4a Wet DB v spojení s článkom 13 Wet Vpb zavádzajú rozdielne zaobchádzanie so spoločnosťami príjemcami dividend, ktoré majú v Holandsku sídlo alebo stálu prevádzkareň, ktorá je majiteľom akcií spoločnosti rozdeľujúcej zisk, v porovnaní so spoločnosťami príjemcami dividend, ktoré v Holandsku nie sú usadené.

26 V súlade s článkom 4 Wet DB sa oslobodenie od zrážkovej dane môže aplikovať výlučne na

dividendy vyplatené spoločnostiam, ktoré majú v Holandsku sídlo alebo stálu prevádzku? vlastnícu akcie spoločnosti rozdeľujúcej zisk, ktoré sú majiteľmi najmenej 5 % akcií spoločnosti rezidenta rozdeľujúcej zisk a na ktorých podiely sa vzťahuje oslobodenie podľa článku 13 Wet Vpb. Naproti tomu podľa článku 4a Wet DB sa u spoločností príjemcov dividend, ktoré nie sú usadené v Holandsku, môže oslobodenie od zrážkovej dane vzťahovať na im vyplatené dividendy len vtedy, ak vlastní najmenej 25 % základného imania spoločnosti rozdeľujúcej zisk, s tým, že tento percentuálny podiel môže byť znížený na 10 %, ak členský štát, v ktorom je akcionár usadený, uplatňuje rovnaké zníženie.

27 Ako zdôraznil generálny advokát v bode 26 svojich návrhov, takáto právna úprava zakladá v rámci zdanenia dividend nevýhodné zaobchádzanie so spoločnosťami príjemcami dividend, ktoré nie sú usadené v Holandsku a vlastní 5 až 25 % základného imania holandskej spoločnosti, v porovnaní s holandskými spoločnosťami s rovnakým podielom na základnom imaní. Dividendy vyplácané spoločnostiam, ktoré nie sú usadené v Holandsku, sa totiž zdaťujú pri spoločnosti rozdeľujúcej zisk v rámci dane z príjmov právnických osôb a pri spoločnosti príjemcu dividend v rámci dane z dividend, a podliehajú tak dvojitému hospodárskemu zdaneniu, zatiaľ čo takémuto dvojitému hospodárskemu zdaneniu dividend vyplatených spoločnostiam usadeným v Holandsku je zabránené.

28 Takéto nevýhodné zaobchádzanie s dividendami vyplatenými spoločnostiam usadeným v inom členskom štáte v porovnaní so zaobchádzaním, ktoré je vyhradené pre dividendy vyplatené spoločnostiam usadeným v Holandsku, môže spoločnosti usadené v inom členskom štáte odrádzať od investovania v Holandsku, a preto predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané článkom 56 ES.

29 Treba však preskúmať, či je toto obmedzenie voľného pohybu kapitálu možné odôvodniť z pohľadu ustanovení zmluvy.

30 Je dôležité pripomenúť, že podľa článku 58 ods. 1 písm. a) ES „ustanovenia článku 56 majú bez toho, aby boli dotknuté práva členských štátov... uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa miesta bydliska...“.

31 Takisto je potrebné zdôrazniť, že samotná odchýlka uvedená v článku 58 ods. 1 písm. a) ES je obmedzená článkom 58 ods. 3 ES, ktorý stanovuje, že vnútroštátne ustanovenia uvedené v odseku 1 tohto článku „nesmú byť prostriedkom pre svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 56“.

32 Je preto potrebné rozlišovať medzi nerovnakým zaobchádzaním, ktoré je povolené článkom 58 ods. 1 písm. a) ES, a diskrimináciou zakázanou v odseku 3 tohto istého článku. Z judikatúry vyplýva, že na to, aby sa mohla vnútroštátna právna úprava, o akú ide v spore vo veci samej, považovať za zlužiteľnú s ustanoveniami zmluvy týkajúcimi sa voľného pohybu kapitálu, je potrebné, aby sa rozdiel v zaobchádzaní týkal situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo aby bol odôvodnený naliehavým dôvodom všeobecného záujmu (pozri rozsudky zo 6. júna 2000, Verkooijen, C-35/98, Zb. s. I-4071, bod 43; zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 29, a z 8. septembra 2005, Blanckaert, C-512/03, Zb. s. I-7685, bod 42).

33 Je preto potrebné preveriť, či sa vzhľadom na cieľ spornej vnútroštátnej legislatívy spoločnosti príjemcovia dividend usadení v Holandsku a spoločnosti príjemcovia dividend usadení v inom členskom štáte nachádzajú v porovnateľných situáciách.

34 V tejto súvislosti nemecká a talianska vláda tvrdili, že medzi situáciou spoločnosti príjemcu dividend usadenej v Holandsku a podliehajúcej neobmedzenej daňovej povinnosti, a spoločnosťami príjemcami dividend usadenými v inom členskom štáte a podliehajúcimi v

Holandsku iba dani z vyplatených dividend, je objektívny rozdiel.

35 Vláda Spojeného kráľovstva, podporovaná talianskou vládou, sa domnieva, že sporné daňové ustanovenia vo veci samej predstavujú administratívne zjednodušenie, ktorého cieľom je zamedziť vyberaniu a následnému vracaniu dane, a z tohto dôvodu sa nemusia uplatňovať na dividendy vyplatené spoločnostiam usadeným v inom členskom štáte, ktoré nepodliehajú holandskej dani z príjmov právnických osôb.

36 Vláda Spojeného kráľovstva okrem iného tvrdí, že členský štát, ktorého je spoločnosť príjemca dividend rezidentom, má najlepšiu pozíciu na to, aby zamedzil dvojitému zdaneniu dividend.

37 Súdny dvor už rozhodol, že z hľadiska opatrení prijatých členským štátom s cieľom zamedziť alebo zmierniť reazovité alebo dvojité hospodárske zdanenie ziskov vyplácaných spoločnosťou rezidentom sa akcionári rezidenti nevyhnutne nenachádzajú v porovnateľnej situácii ako akcionári rezidenti iného členského štátu (rozsudok zo 14. decembra 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France, C-170/05, Zb. s. I-11949, bod 34).

38 Akonáhle však členský štát jednostranne alebo prostredníctvom zmluvy stanoví, že dani z príjmu podliehajú nielen akcionári rezidenti, ale aj akcionári nerezidenti, pokiaľ ide o dividendy, ktoré im vyplatí spoločnosť rezident, situácia akcionárov nerezidentov sa začne podobať situácii akcionárov rezidentov (rozsudky Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citovaný, bod 68, ako aj Denkavit Internationaal a Denkavit France, už citovaný, bod 35).

39 To je totiž jediné uplatnenie daňovej právomoci tohto štátu, ktoré nezávisle od akéhokoľvek zdanenia v inom členskom štáte v sebe nesie riziko reazovitého alebo dvojitého hospodárskeho zdanenia. Aby v takomto prípade spoločnosti nerezidenti prijímajúce dividendy neboli vystavené obmedzeniu voľného pohybu kapitálu, ktoré článok 56 ES v zásade zakazuje, musí štát, ktorého je spoločnosť rozdeľujúca zisk rezidentom, zabezpečiť, aby sa podľa mechanizmu upraveného v jeho vnútroštátnom práve s cieľom zamedziť alebo zmierniť reazovité alebo dvojité hospodárske zdanenie zaobchádzalo so spoločnosťami nerezidentmi rovnako ako so spoločnosťami, ktoré sú akcionármi rezidentmi (pozri rozsudok Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citovaný, bod 70).

40 Je však nutné konštatovať, že dvojité hospodárske zdanenie, ktorému podliehajú dividendy vyplatené spoločnostiam, ktoré nie sú usadené v Holandsku, vyplýva len z výkonu daňovej právomoci tohto členského štátu, ktorý tieto dividendy zadržuje daňou z dividend, hoci sa rozhodol takýmto dvojitému hospodárskemu zdaneniu predchádzať v prípade spoločností príjemcov dividend majúcich v Holandsku svoje sídlo alebo stálu prevádzku, ktorej patria akcie spoločnosti rozdeľujúcej zisk.

41 Aj keby platilo – ako tvrdí talianska vláda a vláda Spojeného kráľovstva –, že cieľom článku 4 Wet DB je zjednodušiť uplatňovanie oslobodenia podielov od dane z príjmov právnických osôb stanovené v článku 13 Wet Vpb, ktoré sa nevzťahuje na spoločnosti príjemcov dividend, ktoré nie sú v Holandsku usadené a nepodliehajú tejto dani, táto okolnosť je irelevantná. Ako bolo uvedené v bodoch 38 a 39 tohto rozsudku, to, že situácia spoločností príjemcov dividend usadených v inom členskom štáte je porovnateľná so situáciou spoločností príjemcov dividend usadených v Holandsku vzhľadom na predchádzanie dvojitému hospodárskemu zdaneniu dividend vyplatených spoločnosťami rezidentmi Holandska, je totiž výsledkom výkonu daňovej právomoci tohto štátu vo vzťahu k dividendám vyplateným spoločnostiam usadeným v inom štáte.

42 Je ešte potrebné overiť, či takéto obmedzenie nemôže byť odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. Holandská vláda, podporovaná talianskou vládou a vládou

Spojeného kráľovstva, tak tvrdí, že uvedený režim je odôvodnený koherentnosťou daňového systému.

43 Podľa holandskej vlády je oslobodenie od zrážkovej dane z dividend nevyhnutným doplnkom oslobodenia podielov podľa článku 13 de la Wet Vpb. Bez oslobodenia od zrážkovej dane z dividend by oslobodenie podielov bolo sťažené, aj keď len dočasne, vylúčené, pretože až do zaplatu dane z dividend na úhradu dane z príjmov právnických osôb by bol príjem, ktorý je v zásade oslobodený od dane, aj tak zdanený.

44 Holandská vláda zdôrazňuje, že tieto dve oslobodenia sa týkajú toho istého daňovníka a že hoci daň z dividend a daň z príjmov právnických osôb sú z formálneho hľadiska dve rôzne dane, vo vnútroštátnom kontexte nie je daň z dividend ničím iným ako preddavkom na daň, ktorý je ako celok započítateľný na úhradu dane z príjmov právnických osôb. Predmetný režim vo veci samej by preto mohol byť odôvodnený dôvodmi súvisiacimi s daňovou koherentnosťou, aj keď na rozdiel od režimu, o ktorý išlo vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 28. januára 1992, Bachmann (C-204/90, Zb. s. I-249), tento režim nezahŕňa priznanie daňovej výhody a jej kompenzáciu daňovým odvodom.

45 Vláda Spojeného kráľovstva si zase myslí, že koherentnosť daňového systému sa posudzuje na cezhraničnej úrovni, keďže je prostredníctvom DDZ zaručené, že daň zrazená z odchádzajúcich dividend je započítateľná na úhradu dane z príjmov právnických osôb, ktorú je povinná zaplatiť spoločnosť príjemca dividend v Portugalsku.

46 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že v bode 28 už citovaného rozsudku Bachmann a v bode 21 rozsudku z 28. januára 1992, Komisia/Belgicko (C-300/90, Zb. s. I-305), Súdny dvor pripustil, že nevyhnutnosť zachovania koherentnosti daňového systému môže odôvodniť obmedzenie výkonu základných slobôd zaručených zmluvou. Avšak nato, aby argument založený na takomto odôvodnení mohol obstáť, je potrebné preukázať existenciu priamej spojitosti medzi predmetnou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody prostredníctvom určitého daňového odvodu (rozsudky Manninen, už citovaný, bod 42, a z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Zb. s. I-2107, bod 68).

47 Takisto je potrebné uviesť, že z judikatúry vyplýva, že argument založený na potrebe zachovať koherentnosť daňového systému musí byť skúmaný z pohľadu cieľa sledovaného predmetnou právnou úpravou (pozri rozsudky z 11. marca 2004, De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Zb. s. I-2409, bod 67, a Manninen, už citovaný, bod 43).

48 Je nesporné, že holandská vláda sa svojou argumentáciou snaží dokázať, že oslobodenie od zrážkovej dane z dividend je potrebné na zabezpečenie správneho fungovania oslobodenia podielov stanoveného v článku 13 Wet Vpb. Ako však zdôraznil generálny advokát v bode 65 svojich návrhov, tým sa tejto vláde darí nanajvýš vysvetliť administratívne zjednodušenie, o ktoré sa holandský systém usiluje a ktoré samo osebe nemôže odôvodniť obmedzenie.

49 Samotná holandská vláda pripúšťa absenciu daňového odvodu, ktorý by kompenzoval oslobodenie od zrážkovej dane z dividend, ktoré sú vyplácané spoločnostiam príjmom dividend v Holandsku.

50 Aj keby však bolo prijaté stanovisko, že oslobodenie od zrážkovej dane z dividend a oslobodenie podielov sú vnútorne prepojené, je potrebné konštatovať, že pokiaľ je ich cieľom predchádzať dvojitému hospodárskemu zdaneniu, existencia priamej spojitosti medzi touto daňovou výhodou, priznanou výlučne spoločnostiam usadeným v Holandsku, a kompenzačným daňovým odvodom, nie je preukázaná.

51 Keže tak dividendy vyplácané spoločnostiam usadeným v Holandsku, ako aj dividendy vyplácané spoločnostiam usadeným v inom členskom štáte podliehajú dani z príjmov právnických osôb na úrovni spoločnosti rozdeľujúcej zisk, holandská vláda nepreukázala, ako by mohla byť ohrozená koherentnosť jej daňového systému, ak by oslobodenie od dane z dividend bolo priznané aj spoločnostiam príjemcom dividend usadeným v inom členskom štáte, ktoré hoci nepodliehajú dani z príjmov právnických osôb v Holandsku, nachádzajú sa z hľadiska zdanenia dividend a prípadných daňových výhod spojených s odstránením dvojitého zdanenia v porovnateľnej situácii ako spoločnosti príjemcovia dividend, ktoré majú v Holandsku svoje sídlo alebo stálu prevádzku, ktorej patria akcie spoločnosti rozdeľujúcej zisk.

52 Pokiaľ ide o tvrdenie vlády Spojeného kráľovstva, stačí uviesť jednak to, že uplatnenie zrážkovej dane z dividend vyplatených spoločnostiam usadeným v inom členskom štáte v zmysle článku 1 Wet DB nie je podmienené existenciou dohody o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretou medzi Holandským kráľovstvom a týmto členským štátom, ktorá by umožnila započítať túto zrážku v členskom štáte, v ktorom je spoločnosť príjemca dividend usadená, a jednak to, že prípadná koherentnosť systému vytvoreného takouto dohodou nie je predmetom prvej položenej otázky.

53 Vláda Spojeného kráľovstva okrem iného tvrdí, že holandský systém možno odôvodniť potrebou zabezpečiť rovnovážne rozdelenie daňovej právomoci medzi členské štáty.

54 Podľa vlády Spojeného kráľovstva je deňba daňovej právomoci medzi Holandským kráľovstvom a Portugalskou republikou vyjadrená v DDZ. Podľa tejto DDZ môžu byť dividendy zdanené v členskom štáte, ktorého je spoločnosť rozdeľujúca zisk rezidentom, a v členskom štáte, ktorého rezidentom je spoločnosť príjemca dividend, pričom dvojitému zdaneniu sa zamedzí znížením dane z príjmov právnických osôb. Táto deňba by bola spochybnená, ak by Holandské kráľovstvo viac nemohlo odviesť zrážkou daň z dividend, čo by malo za následok oslobodenie týchto príjmov od akéhokoľvek zdanenia v tomto členskom štáte.

55 V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že Holandské kráľovstvo sa nemôže odvolávať na DDZ s cieľom vyhnúť sa povinnostiam, ktoré má podľa zmluvy (pozri rozsudok Denkvit Internationaal a Denkvit France, už citovaný, bod 53).

56 Ako vyplýva z bodu 51 už citovaného rozsudku Marks & Spencer a z bodu 60 rozsudku z 18. júla 2007, Oy AA (C-231/05, Zb. s. I-6373), potreba zachovania rovnovážnej deňby daňovej právomoci medzi členskými štátmi bola uznaná spolu s ďalšími dôvodmi založenými na riziku daňových únikov a dvojitého započítania strát.

57 Faktom je, že vlády, ktoré predložili Súdnemu dvoru pripomienky, sa neodvolávali na existenciu rizika dvojitého započítania strát alebo daňových únikov.

58 Pokiaľ ide o argument týkajúci sa možnosti zdaniť príjmy vytvorené na území Holandska, je namieste uviesť, že potreba zachovať rovnovážnu deňbu daňovej právomoci medzi členskými štátmi môže byť pripustená najmä vtedy, ak sa predmetný režim usiluje zabrániť konaniam, ktoré by mohli ohroziť právo niektorého členského štátu vykonávať svoju daňovú právomoc vo vzťahu k inostiam uskutočňovaným na jeho území (pozri rozsudky z 29. marca 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Zb. s. I-2647, bod 42, a Oy AA, už citovaný, bod 54).

59 Ak sa však ?lenský štát rozhodne nezdani? spo?nosti príjemcov dividend usadené na jeho území vo vz?ahu k tomuto druhu príjmov, nemôže sa odvoláva? na potrebu zabezpe?enia rovnovážnej de?by da?ovej právomoci medzi ?lenskými štátmi, aby tým odôvodnil zdanenie spo?ností príjemcov dividend, ktoré sú usadené v inom ?lenskom štáte.

60 Za týchto okolností nemôže by? obmedzenie vo?ného pohybu kapitálu, vytvorené takými vnútroštátnymi ustanoveniami, o aké ide vo veci samej, odôvodnené ani potrebou zabezpe?i? koherentnos? vnútroštátneho da?ového režimu, ani potrebou zachovania rovnovážnej de?by da?ovej právomoci medzi ?lenskými štátmi.

61 Na prvú položenú otázku je preto potrebné dopoveda? tak, že ?lánky 56 ES a 58 ES nepripúšťajú takú právnu úpravu ?lenského štátu, ktorá v prípade nedosiahnutia minimálneho prahu podielu materskej spo?nosti na základnom imaní dcérskej spo?nosti, ktorý bol zavedený ?lánkom 5 ods. 1 smernice 90/435, stanovuje zrážkovú da? z dividend, ktoré spo?nos? usadená v tomto ?lenskom štáte vyplatí spo?nosti usadenej v inom ?lenskom štáte, a pritom od tejto zrážkovej dane oslobodí dividendy vyplatené spo?nosti, ktorá v prvom ?lenskom štáte podlieha dani z príjmov právnických osôb alebo má v danom ?lenskom štáte stálu prevádzkare?, ktorej patria akcie spo?nosti rozdeľujúcej zisk.

O druhej prejudiciálnej otázke

62 V druhej otázke sa vnútroštátny súd v zásade pýta, do akej miery môže existencia úplného zápo?tu dane priznaného ?lenským štátom, v ktorom je usadená spo?nos? príjemca dividend, na ktorú sa nevz?ahuje oslobodenie podľa ?lánku 4 Wet DB, ovplyvni? odpove? na prvú otázku.

O prípustnosti

63 Ako vyplýva z návrhu na za?atie prejudiciálneho konania, vnútroštátny súd sa pri usúdení, že da? z dividend vybraná v Holandsku sa môže zoh?adni? v Portugalsku, oprel o vyhlásenia spo?nosti Amurta. Amurta však pred Súdny dvorom spochybnila správnos? hypotézy, na ktorej je založená druhá prejudiciálna otázka. Podľa spo?nosti Amurta totiž Portugalská republika oslobodzuje dividendy od dane a nepriznáva jej úplný zápo?et dane z dividend, ktorá bola zrazená v Holandsku. Táto otázka má preto len akademický význam.

64 V tejto situácii je vhodné pripomenú?, že podľa ustálenej judikatúry pri otázkach týkajúcich sa výkladu práva Spolo?enstva, položených vnútroštátnym súdom v právnom a skutkovom rámci, ktoré vymedzí v rámci svojej zodpovednosti a ktorých presnos? Súdny dvor neprináleží preverova?, platí prezumpcia relevantnosti (pozri rozsudok z 15. mája 2003, Salzmann, C?300/01, Zb. s. I?4899, body 29 a 31). Zamietnutie návrhu vnútroštátneho súdu Súdny dvorom je možné len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Spolo?enstva nemá žiadnu súvislos? s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, ak ide o hypotetický problém alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými a právnymi poznatkami potrebnými na užito?né zodpovedanie položených otázok (pozri najmä rozsudky z 13. marca 2001, PreussenElektra, C?379/98, Zb. s. I?2099, bod 39; z 5. decembra 2006, Cipolla a i., C?94/04 a C?202/04, Zb. s. I?11421, bod 25, ako aj zo 7. júna 2007, van der Weerd a i., C?222/05 až C?225/05, Zb. s. I?4233, bod 22).

65 Uvedená prezumpcia relevantnosti nemôže by? vyvrátená len okolnos?ou, že jeden z ú?astníkov konania vo veci samej popiera ur?ité skuto?nosti, ktorých správnos? Súdny dvor neprináleží preverova? a od ktorých závisí vymedzenie predmetu tohto sporu (rozsudok Cipolla a i., už citovaný, bod 26, ako aj van der Weerd a i., bod 23).

66 Pritom to, či v Portugalsku existuje legislatíva stanovujúca zoh?adnenie dane z dividend

zrazenej v Holandsku poskytnutím úplného zápočtu dane, je práve tou skutkovou otázkou, ktorej overenie neprináleží Súdnemu dvoru.

67 Druhú položenú otázku preto treba pokladať za prípustnú.

O veci samej

68 Amurta, Dozorný orgán EZVO a Komisia zastávajú názor, že v súlade s ustálenou judikatúrou nie je možné odôvodniť uplatňovanie daňových ustanovení jedného členského štátu, ktoré sú v neprospech daňovníka a v rozpore s garantovanou základnou slobodou, daňovou výhodou, ktorú dotknutá osoba požíva v inom členskom štáte.

69 S odkazom na DDZ holandská, nemecká a talianska vláda a vláda Spojeného kráľovstva tvrdia, že zápočet dane priznaný Portugalskou republikou spoločnosti príjemcovi dividend vzhľadom na daň vybranú v Holandsku z dividend vyplatených spoločnosťou rozdeľujúcou zisk, má význam pre zistenie, či je spoločnosť prijímajúca dividendy, usadená v Portugalsku, predmetom diskriminačného alebo obmedzujúceho zaobchádzania.

70 Holandská vláda tvrdí, že DDZ je súčasťou právneho rámca, ktorý sa vzťahuje na konanie vo veci samej. Ak DDZ nestanovuje úplný zápočet dane, potom má význam zistiť, či existuje reálna možnosť neutralizovať rozdiel v zaobchádzaní. V takom prípade by holandské ustanovenia o oslobodení od zrážkovej dane z dividend nepredstavovali žiadnu prekážku pohybu kapitálu. Vnútroštátnemu súdu v každom prípade prináleží overiť, či je celkové daňové zaťaženie rovnaké u rezidentov a nerezidentov.

71 Vláda Spojeného kráľovstva tvrdí, že vzhľadom na to, že Holandské kráľovstvo vykonalo svoju daňovú právomoc, musí dohliadnuť na to, aby so spoločnosťou Amurta nebolo zaobchádzané horšie ako so spoločnosťou usadenou v Holandsku. Hoci vnútroštátnemu súdu prináleží, aby na základe výkladu DDZ overil, či Holandské kráľovstvo zamedzilo dvojitému zdaneniu, vláda Spojeného kráľovstva napriek tomu tvrdí, že pokiaľ daň z dividend odvodená v Holandsku môže byť odpočítaná od dane dlžnej v Portugalsku, daňové bremeno spoločnosti Amurta nie je z celkového pohľadu väčšie, než aké by táto spoločnosť musela znášať, ak by investovala v Portugalsku, resp. než aké znáša spoločnosť príjemca dividend usadený v Holandsku. V prípade, že by daňové bremeno bolo predsa len väčšie, tento rozdiel by vyplýval z rozdielu medzi daňovými sadzbami v Portugalsku a Holandsku, keďže Zmluva nezaručuje daňovú neutralitu voľného pohybu.

72 Aj nemecká vláda sa domnieva, že je potrebné zohľadniť DDZ. Podľa tejto vlády súlad daňového režimu platného v Holandsku s právom Spoločenstva nezávisí od toho, či zrážková daň môže byť skutočne započítaná na úhradu dane dlžnej v Portugalsku, pretože jednak členský štát uplatňujúci zrážkovú daň nemá žiaden vplyv na členský štát, ktorého je spoločnosť príjemca dividend rezidentom, a jednak preto, že neexistencia zápočtu tejto dane môže vyplývať z rôznych subjektívnych príčin. Aby bolo možné daňový režim platný v Holandsku považovať za zlučiteľný s právom Spoločenstva, postačí, že Holandské kráľovstvo a Portugalská republika sa dohodli na zohľadnení zrážkovej dane v Portugalsku a že DDZ zodpovedá modelu dohody vypracovanému Organizáciou pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD).

73 Amurta vo vzťahu k DDZ tvrdí, že jej existencia nemá žiaden význam, keďže dohoda zakotvuje zápočet dane zaplatenej v Holandsku, zatiaľ čo Portugalská republika oslobodzuje príjmy z dividend od dane.

74 Podľa Komisie sa členský štát nemôže odvolávať na dohodu o zamedzení dvojitého zdanenia, aby sa zbavil svojich povinností. Tento názor zastáva aj dozorný orgán EZVO, ktorý

tvrdí, že členské štáty nemôžu svoju povinnosť dodržiavať právo Spoločenstva preniesť na iný členský štát, a to ani uzavretím dohody. Dozorný orgán ďalej dopĺňa, že cieľom takejto dohody je zamedziť dvojité zdanenie a nie napraviť prípadné obmedzenia.

75 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry znevýhodňujúce daňové zaobchádzanie v rozpore so základnou slobodou nemôže byť zdôvodnené existenciou iných daňových výhod, ani keby takéto výhody existovali (rozsudok Verkooijen, už citovaný, bod 61).

76 Ako bolo uvedené v bode 28 tohto rozsudku, obmedzenie voľného pohybu kapitálu vyplývajúce zo znevýhodňujúceho zaobchádzania s dividendami vyplatenými spoločnosťami usadeným v inom členskom štáte v porovnaní so zaobchádzaním s dividendami vyplatenými spoločnosťami, ktoré majú v Holandsku svoje sídlo alebo stálu prevádzkareň, ktorej patria akcie spoločnosti rozdeľujúcej zisk.

77 Z bodu 39 tohto rozsudku tiež vyplýva, že pokiaľ sa vzťahuje na cieľ, ktorým je zamedzenie dvojitého hospodárskeho zdanenia, uvedené spoločnosti príjemcovia dividend nachádzajú v porovnateľnej situácii ako spoločnosti –príjemcovia dividend, ktoré majú v Holandsku sídlo alebo stálu prevádzkareň, ktorej patria akcie spoločnosti rozdeľujúcej zisk, má Holandské kráľovstvo povinnosť dohliadať na to, aby vzťahuje na mechanizmus vytvorený vnútroštátnym právom s cieľom zamedziť alebo zmierniť reťazové alebo dvojité hospodárske zdanenie spoločnosti príjemcovia dividend usadení v inom členskom štáte boli predmetom rovnakého zaobchádzania ako spoločnosti –príjemcovia dividend usadení v Holandsku.

78 Holandské kráľovstvo sa preto nemôže odvolať na existenciu výhody, ktorú jednostranne priznáva iný členský štát, aby sa tak vyhol povinnostiam, ktoré mu vyplývajú zo zmluvy.

79 Nemožno však vylúčiť, že sa členskému štátu podarí zabezpečiť dodržiavanie povinností, ktoré mu vyplývajú zo zmluvy, uzavretím dohody o zamedzení dvojitého zdanenia s iným členským štátom (pozri v tomto zmysle rozsudok *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, už citovaný, bod 71).

80 Keďže daňový režim vyplývajúci z dohody o zamedzení dvojitého zdanenia je súčasťou právneho rámca, ktorý sa vzťahuje na konanie vo veci samej, a keďže ho ako taký uviedol vnútroštátny súd, Súdny dvor ho musí vziať do úvahy, aby mohol právo Spoločenstva vyložiť tak, že to bude pre vnútroštátny súd užitočné (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. januára 2006, *Bouanich*, C-265/04, Zb. s. I-923, bod 51, a rozsudky *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, už citovaný, bod 71; *Denkavit Internationaal et Denkavit France*, už citovaný, bod 45, ako aj *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, už citovaný, bod 54).

81 Ako však zdôraznil generálny advokát v bode 85 svojich návrhov, je nutné konštatovať, že v návrhu na začatie prejudiciálneho konania nič nenasvedčuje tomu, že *Gerechtshof te Amsterdam* mal v úmysle odkázať na relevantné ustanovenia DDZ.

82 Je na vnútroštátnom súde, aby identifikoval právo uplatniteľné na spor vo veci samej.

83 Vnútroštátnemu súdu teda prináleží, aby určil, či je v spore vo veci samej potrebné prihliadnuť na DDZ, a prípadne overil, či táto dohoda umožňuje neutralizovať účinky obmedzenia voľného pohybu kapitálu, na ktoré bolo poukázané v rámci odpovede na prvú otázku v bode 28 tohto rozsudku.

84 Na druhú otázku je preto potrebné odpovedať tak, že členský štát sa nemôže odvolávať na existenciu úplného zápočtu dane jednostranne priznaného iným členským štátom spoločnosti,

ktorá je v ňom usadená, aby sa tak vyhol povinnosti predchádzať dvojitému hospodárskemu zdaneniu dividend vyplývajúceho z výkonu jeho daňovej právomoci v situácii, keď prvý členský štát predchádza dvojitému hospodárskemu zdaneniu dividend vyplatených spoločnostiam – príjmom dividend usadeným na jeho území. Ak sa členský štát odvoláva na dohodu o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretú s iným členským štátom, vnútroštátnemu súdu prislúcha, aby určil, či je v spore vo veci samej potrebné prihliadnuť na túto dohodu, a prípadne overil, či táto dohoda umožní neutralizovať účinky obmedzenia voľného pohybu kapitálu.

O trovách

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

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

1. Články 56 ES a 58 ES nepripúšťajú takú právnu úpravu členského štátu, ktorá v prípade nedosiahnutia minimálneho prahu podielu materskej spoločnosti na základnom imaní dcérskej spoločnosti, ktorý bol zavedený článkom 5 ods. 1 smernice Rady 90/435 z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdačovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch, stanovuje zrážkovú daň z dividend, ktoré spoločnosť usadená v tomto členskom štáte vyplatí spoločnosti usadenej v inom štáte, a pritom od tejto zrážkovej dane oslobodzuje dividendy vyplatené spoločnosti, ktorá v prvom členskom štáte podlieha dani z príjmov právnických osôb alebo má v danom členskom štáte stálu prevádzkareň, ktorej patria akcie spoločnosti rozdeľujúcej zisk.

2. členský štát sa nemôže odvolávať na existenciu úplného zápočtu dane jednostranne priznaného iným členským štátom spoločnosti, ktorá je v ňom usadená, aby sa tak vyhol povinnosti predchádzať dvojitému hospodárskemu zdaneniu dividend vyplývajúceho z výkonu jeho daňovej právomoci v situácii, keď prvý členský štát predchádza dvojitému hospodárskemu zdaneniu dividend vyplatených spoločnostiam príjmom dividend usadeným na jeho území. Ak sa členský štát odvoláva na dohodu o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretú s iným členským štátom, vnútroštátnemu súdu prislúcha, aby určil, či je v spore vo veci samej potrebné prihliadnuť na túto dohodu, a prípadne overil, či táto dohoda umožní neutralizovať účinky obmedzenia voľného pohybu kapitálu.

Podpisy

* Jazyk konania: holandčina