

Spojené v?ci C-436/08 a C-437/08

Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH

a

Österreichische Salinen AG

v.

Finanzamt Linz

(žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podané Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz)

„Volný pohyb kapitálu – Korporační da? – Osvobození tuzemských dividend od dan? – Osvobození zahraničních dividend od dan?, jež podléhá splnění určitých podmínek – Použití systému zapo?tení na zahraniční dividendy, které nejsou osvobozeny od dan? – D?kazy vyžadované ohledn? zapo?itatelné zahraniční dan?“

Shrnutí rozsudku

1. Volný pohyb kapitálu – Omezení – Da?ové právní p?edpisy – Korporační da? – Zdanění dividend

(?lánek 63 SFEU)

2. Volný pohyb kapitálu – Omezení – Da?ové právní p?edpisy – Korporační da? – Zdanění dividend

(?lánek 63 SFEU)

3. Volný pohyb kapitálu – Omezení – Da?ové právní p?edpisy – Korporační da? – Zdanění dividend

(?lánek 63 SFEU)

4. Volný pohyb kapitálu – Omezení – Da?ové právní p?edpisy – Korporační da? – Zdanění dividend

(?lánek 63 SFEU)

5. Volný pohyb kapitálu – Omezení – Da?ové právní p?edpisy – Korporační da? – Zdanění dividend

(?lánek 63 SFEU)

6. Volný pohyb kapitálu – Omezení – Da?ové právní p?edpisy – Korporační da? – Zdanění dividend

(?lánek 63 SFEU)

1. ?lánek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání právním p?edpis?m ?lenského

státu, které stanoví osvobození od korporační daně v případě portfoliových dividend pocházejících z úastí v tuzemských společnostech a které takové osvobození v případě portfoliových dividend pocházejících od společností usazených ve třetích státech, jež jsou smluvními stranami Dohody o Evropském hospodářském prostoru, podmíní existencí komplexní dohody o vzájemné správní pomoci a pomoci při vymáhání daní mezi dotyčným členským státem a dotyčným třetím státem, nebo k dosažení cíle dotčených právních předpisů je nezbytná pouze existence dohody o vzájemné správní pomoci.

(viz bod 75, výrok 1)

2. Článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání právním předpisům členského státu, které osvobozují od korporační daně portfoliové dividendy, které tuzemská společnost obdrží od jiné tuzemské společnosti, zatímco této dani podrobují portfoliové dividendy, které tuzemská společnost obdrží od společnosti usazené v jiném členském státě nebo ve třetím státě, jenž je smluvní stranou Dohody o Evropském hospodářském prostoru, pokud však daň odvedená ve státě, ve kterém má tato poslední uvedená společnost sídlo, je započtena proti dani dlužné v členském státě společnosti-příjemce a administrativní zátěž, kterou musí nést společnost-příjemce, aby se na ni vztahovalo takové započtení, není nadměrná. Informace požadované vnitrostátními daňovými orgány od společnosti, která je příjemcem dividend, týkající se daně skutečné zátěžující zisky společnosti vyplácející dividendy ve státě, ve kterém má tato společnost sídlo, jsou vlastní samotnému fungování metody započtení a nelze je považovat za nadměrnou administrativní zátěž.

(viz bod 104, výrok 2)

3. Článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která s cílem zamezit dvojímu ekonomickému zdanění osvobozuje od korporační daně portfoliové dividendy obdržené tuzemskou společností a vyplacené jinou tuzemskou společností a v případě dividend vyplácených společností usazenou ve třetím státě, jenž není smluvní stranou Dohody o Evropském hospodářském prostoru, nestanoví ani osvobození dividend od daně, ani systém započtení daně odvedené vyplácející společností ve státě, ve kterém má své sídlo.

(viz bod 138, výrok 3)

4. Článek 63 SFEU nebrání praxi vnitrostátního daňového orgánu, který v případě dividend pocházejících z některých třetích států používá metodu započtení pod určitou hranicí úasti společnosti-příjemce na kapitálu vyplácející společnosti a metodu osvobození od daně nad uvedenou hranicí, zatímco systematicky používá metodu osvobození od daně v případě tuzemských dividend, pokud však dotyčné mechanismy, jejichž cílem je zabránit četnému zdanění vyplácených zisků nebo jej omezit, vedou k rovnocennému výsledku. Skutečnost, že vnitrostátní daňové orgány požadují od společnosti, která je příjemcem dividend, informace týkající se daně skutečné zátěžující zisky společnosti vyplácející dividendy ve třetím státě, ve kterém má tato společnost sídlo, je vlastní samotnému fungování metody započtení a nemá jako taková vliv na rovnocennost metody osvobození od daně a metody započtení.

(viz bod 147, výrok 4)

5. Článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která tuzemským společnostem umožňuje převést ztráty vzniklé v průběhu jednoho zdaňovacího období do pozdějších zdaňovacích období a která zamezuje dvojímu ekonomickému zdanění dividend tím, že používá metodu osvobození od daně na tuzemské dividendy, zatímco na dividendy vyplácené společnostmi usazenými v jiném členském státě nebo ve třetím státě používá metodu započtení, pokud taková právní úprava neumožňuje při použití metody započtení

převod započtení korporátní daně odvedené ve státě, ve kterém je usazena společnost vyplácející dividendy, do následujících zdaňovacích období, nevykázala-li společnost-příjemce za období, během kterého obdržela zahraniční dividendy, provozní ztrátu.

(viz bod 173, výrok 5)

6. Článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že neukládá členskému státu povinnost, aby ve svých daňových právních předpisech stanovil započtení srážkové daně odvedené z dividend v jiném členském státě nebo ve třetím státě s cílem zamezit dvojímu právnímu zdanění dividend obdržených společností usazenou v prvním členském státě v případech, kdy toto zdanění vyplývá ze souběžného výkonu daňové pravomoci dotýkánými státy.

(viz bod 173, výrok 5)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

10. února 2011(*)

„Volný pohyb kapitálu – Korporátní daň – Osvobození tuzemských dividend od daně – Osvobození zahraničních dividend od daně, jež podléhá splnění určitých podmínek – Použití systému započtení na zahraniční dividendy, které nejsou osvobozeny od daně – Důkazy vyžadované ohledně započitatelné zahraniční daně“

Ve spojených věcech C-436/08 a C-437/08,

jejichž předmětem jsou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podané rozhodnutími Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Rakousko) ze dne 29. září 2008, došlými Soudnímu dvoru dne 3. října 2008, a přeformulované uvedeným soudem dne 30. října 2009, v řízeních

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

Österreichische Salinen AG (C-437/08)

proti

Finanzamt Linz,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení K. Lenaerts (zpravodaj), předseda senátu, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský a T. von Danwitz, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: K. Malacek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 15. září 2010,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH R. Leitnerem, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, a G. Gahleitnerem, Steuerberater, jakož i B. Prechtel,
- za rakouskou vládu J. Bauerem a C. Pesendorfer, jako zmocněnci,
- za německou vládu J. Möllem a C. Blaschkem, jako zmocněnci,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s P. Gentilim, avvocato dello Stato,
- za nizozemskou vládu J. Langerem, C. Wissels, M. Noort a B. Koopman, jako zmocněnci,
- za finskou vládu J. Heliskoskim, jako zmocněncem,
- za vládu Spojeného království předvodně V. Jackson, poté S. Hathawayem a L. Seeboruthem, jako zmocněnci, ve spolupráci s R. Hillem, barrister,
- za Evropskou komisi R. Lyalem a W. Möllsem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 11. listopadu 2010,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádosti o rozhodnutí o předložné otázce se týkají výkladu práva Unie.

2 Tyto žádosti byly předloženy v rámci sporu mezi Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH (dále jen „Haribo“), společností s ručením omezeným založenou podle rakouského práva, a Österreichische Salinen AG (dále jen „Salinen“), akciovou společností založenou podle rakouského práva, na straně jedné, a Finanzamt Linz (finanční úřad v Linci), na straně druhé, ve věci zdanění dividend obdržených od společností usazených v jiných členských státech, jakož i ve třetích státech v Rakousku.

I – Vnitrostátní právní rámec

3 Rakouské daňové právní předpisy za účelem zamezení dvojímu ekonomickému zdanění dividend vyplácených tuzemskou společností nebo zahraniční společností a obdržených tuzemskou společností stanoví, že na tyto dividendy se za určitých okolností vztahuje buď „metoda osvobození od daně“, což znamená, že dividendy obdržené společností-příjemcem jsou osvobozeny od korporátní daně, nebo „metoda započtení“, což znamená, že korporátní daň odvedená ze zisku, z nichž pocházejí vyplacené dividendy, je započtena proti korporátní dani, kterou v Rakousku dluží společnost-příjemce.

4 Ustanovení § 10 zákona z roku 1988 o korporátní dani (Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl. 401/1988), ve znění rozpočtového zákona z roku 2009 (BGBl. I, 52/2009, dále jen „KStG“), které je podle § 26c bodu 16 písm. b) KStG použitelné na veškerá probíhající daňová řízení, zní:

„1) Výnosy z úastí jsou osvobozeny od korporátní daně. Výnosy z úastí jsou:

1. podíly na zisku jakéhokoli druhu pocházející z ú?asti v tuzemských kapitálových společnostech nebo v tuzemských obchodních družstvech ve form? podíl? ve společnostech nebo družstvech;

[...]

5. podíly na zisku [...] pocházející z ú?asti v zahrani?ní společnosti, která spl?uje požadavky ?lánku 2 sm?rnice [Rady] 90/435/EHS ze dne 23. ?ervence 1990 [o společném systému zdan?ní mate?ských a dce?iných společností z r?zných ?lenských stát?] (Ú?. v?st. L 255, s. 6), stanovené v p?íloze 2 zákona z roku 1988 o dani z p?íjmu a která nespadá pod bod 7;

6. podíly na zisku [...] pocházející z ú?asti ve společnosti [t?etího] státu, jenž je smluvní stranou Dohody o Evropském hospodá?ském prostoru [ze dne 2. kv?tna 1992 (Ú?. v?st. 1994, L 1, s. 1, dále jen „Dohoda o EHP“)] [...], a se státem, kde je tato společnost usazena, byla uzav?ena komplexní dohoda o vzájemné správní pomoci a pomoci p?i vymáhání daní, pokud nespadá pod bod 7;

7. podíly na zisku jakéhokoli druhu pocházející z mezinárodní kvalifikované ú?asti (dále jen „mezinárodní ú?ast“) ve smyslu [níže uvedeného] odstavce 2.

2) O mezinárodní ú?ast se jedná tehdy, jestliže se osoby povinné k dani [...] nep?etržit? po dobu nejmén? jednoho roku prokazateln? ú?astní formou podílu ve výši nejmén? jedné desetiny kapitálu [v zahrani?ní společnosti].

[...]

4) Odchyln? od odstavce 1 bodu 7 nejsou podíly na zisku [...] z mezinárodních ú?astí ve smyslu odstavce 2 za níže uvedených podmínek osvobozeny od korpora?ní dan?, existují-li d?vody, aby spolkový ministr financí rozhodl v tomto smyslu formou na?ízení s cílem zabránit da?ovým únik?m a zneužívání (§ 22 spolkového da?ového ?ádu). Existenci takových d?vod? lze p?edpokládat zejména tehdy, jestliže

1. t?žišt? podnikatelské ?innosti zahrani?ní společnosti p?ímo ?i nep?ímo spo?ívá v dosahování p?íjm? z úrok?, z p?evodu movitého hmotného nebo nehmotného majetku a z p?evodu majetkových ú?astí a

2. p?íjem zahrani?ní společnosti nepodléhá žádné zahrani?ní dani, která je svým vym?řovacím základem nebo da?ovými sazbami srovnatelná s rakouskou korpora?ní daní.

5) Odchyln? od odst. 1 bod? 5 a 6 nejsou podíly na zisku osvobozeny od korpora?ní dan?, jestliže

1. zahrani?ní společnost skute?n? nepodléhá v zahrani?í p?ímo nebo nep?ímo žádné dani srovnatelné s rakouskou korpora?ní daní nebo

2. zisky zahrani?ní společnosti podléhají v zahrani?í dani srovnatelné s rakouskou korpora?ní daní, jejíž použitelná sazba je však více než o 10 procentních bod? nižší než rakouská korpora?ní da? [...] nebo

3. se na zahrani?ní společnost vztahuje v zahrani?í rozsáhlé osobní nebo v?cné osvobození od dan?. [...]

6) V p?ípadech uvedených v odstavcích 4 a 5 je t?eba, pokud jde o podíly na zisku, snížení

jedné ze zahraničních daní odpovídající [rakouské] korporální dani provést následujícím způsobem: zahraniční daň, kterou je třeba považovat za daň na vstupu zatěžující rozdělování [zisk?], je na základě žádosti započítána na takovou vnitrostátní korporální daň, která připadá na podíly na zisku jakéhokoli druhu pocházející z mezinárodní ústati. Započitatelnou zahraniční daň je třeba při zjišťování příjmu připočíst k podílu na zisku jakéhokoli druhu pocházejícím z mezinárodní ústati.“

5 V návaznosti na rozhodnutí Verwaltungsgerichtshof ze dne 17. dubna 2008 uvedená v bodě 13 tohoto rozsudku zveřejnilo Bundesministerium für Finanzen (spolkové ministerstvo financí) dne 13. června 2008 sdělení týkající se ustanovení § 10 odst. 2 KStG ve znění předcházejícím rozpočtovému zákonu z roku 2009 (BMF/010216/0090-VI/6/2008). Toto ustanovení stanovilo, že výnosy z ústati v tuzemské společnosti jsou osvobozeny od korporální daně, zatímco výnosy z ústati v zahraniční společnosti jsou od daně osvobozeny pouze tehdy, pokud ústati příjemce těchto výnosů na základním kapitálu vyplácející společnosti činí minimálně 25 %.

6 Co se týče dividend pocházejících z ústati v zahraničních kapitálových společnostech, které jsou nižší než 25 %, sdělení ze dne 13. června 2008 stanoví, že se podle příslušné dvoustranné dohody o zamezení dvojího zdanění proti vnitrostátní korporální dani započte jak korporální daň ze zisku vyplacených ve státě, ve kterém má vyplácející společnost sídlo, tak srážková daň skutečně odvedená v tomto státě.

7 V daném rámci toto sdělení uvádí, že aby měla osoba povinná k dani nárok na započtení zahraniční daně proti dani dlužné v Rakousku, musí poskytnout následující údaje:

- přesné označení vyplácející společnosti, v níž má ústati;
- přesný údaj ohledně míry ústati;
- přesný údaj ohledně sazby korporální daně, které podléhá vyplácející společnost ve státě svého sídla. Pokud společnost nepodléhá obecnému daňovému režimu státu svého sídla (v tom smyslu, že má například nárok na zvýhodnou daňovou sazbu, osobní osvobození od daně nebo rozsáhlé osvobození od daně nebo snížení daně), je třeba uvést skutečně použitelnou sazbu daně;
- údaj o výši korporální daně zatěžující její podíl vypočtené na základě shora uvedených parametrů;
- přesný údaj o sazbě skutečně odvedené srážkové daně, která je omezena sazbou srážkové daně stanovenou v příslušné úmluvě o zamezení dvojího zdanění;
- výpočet započitatelné daně.

8 Předkládající soud má za to, že sdělení ze dne 13. června 2008 zůstává bez ohledu na legislativní změny přijaté v roce 2009 i nadále použitelné.

II – Spory v převodních řízeních a předběžné otázky

9 V průběhu zdaňovacího období 2001 společnost Haribo pobírala příjmy plynoucí z ústati v investičním fondu, mezi něž patřily dividendy vyplácené kapitálovými společnostmi usazenými v jiných členských státech než v Rakouské republice, jakož i ve třetích státech. Společnost Salinen pobírala podobné příjmy v průběhu zdaňovacího období 2002. V průběhu téhož zdaňovacího období vznikla společnosti Salinen provozní ztráta.

10 Poté, co Finanzamt Linz zamítl žádosti společností Haribo a Salinen, aby dividendy od

zahraničních kapitálových společností byly osvobozeny od daní, podaly tyto společnosti u předkládajícího soudu žaloby.

11 Předkládající soud měl ve svých rozhodnutích ze dne 13. ledna 2005 za to, že § 10 odst. 2 KStG, ve znění předcházejícím rozpočtovému zákonu z roku 2009, je v rozporu s volným pohybem kapitálu, jelikož podrobuje dividendy pocházející od zahraničních společností, včetně dividend pocházejících od společností usazených ve třetích státech, méně příznivému zdanění, než je zdanění použitelné na dividendy pocházející od tuzemských společností, aniž by toto rozdílné zacházení bylo odvodné. Uvedený soud tím, že v případě dividend pocházejících od vnitrostátních kapitálových společností použil obdobný režim zdanění stanovený v § 10 odst. 1 KStG, zacházel s dividendami obdržеныmi od kapitálových společností usazených v jiných členských státech nebo ve třetích státech jako s výnosy osvobozenými od daní.

12 Finanzamt Linz podal proti těmto rozhodnutím odvolání k Verwaltungsgerichtshof (správní soud), přičemž zejména tvrdil, že na podíly v tuzemských investičních fondech se článek 63 SFEU nevztahuje.

13 Rozhodnutími ze dne 17. dubna 2008 uvedený soud v první řadě rozhodl, že článek 63 SFEU se vztahuje na nabytí a vlastnictví účastí v zahraničních společnostech, které neumožňují vykonávat značný vliv na tyto společnosti, a to i tehdy, když jsou takové účasti vlastněny prostřednictvím investičního fondu.

14 Verwaltungsgerichtshof měl, podobně jako předkládající soud, dále za to, že ustanovení § 10 odst. 2 KStG, ve znění předcházejícím rozpočtovému zákonu z roku 2009, odporují zásadě volného pohybu kapitálu, a mohou být tedy používána pouze v souladu s právem Unie. Měl za to, že existuje-li nějaký přístup, které jsou v souladu s právem Unie, je třeba použít přístup umožňující v co nejvyšší možné míře zachovat vli vnitrostátního zákonodárce.

15 Verwaltungsgerichtshof měl v tomto ohledu za to, že k odstranění méně příznivého daňového zacházení, kterému podléhají dividendy pocházející od zahraničních společností, v nichž akcionář vlastní méně než 25 % kapitálu, oproti daňovému zacházení, kterému podléhají dividendy pocházející od tuzemských společností, je třeba na tuto první skupinu dividend použít nikoli metodu osvobození od daní, ale metodu spočívající v započtení daní zatěžujících dividendy ve státě, v němž má vyplácející společnost sídlo, proti dani dlužné v Rakousku.

16 Konečně přístupu zvolenému rakouským zákonodárcem podle Verwaltungsgerichtshof více odpovídá metoda započtení než metoda osvobození od daní. Pokud totiž stát, ve kterém má vyplácející společnost sídlo, podrobuje dividendy stejné nebo vyšší dani, než je daň použitá státem akcionáře, metoda započtení a metoda osvobození od daní vedou ke stejnému výsledku. Je-li však zdanění použitelné v tomto prvním státě nižší než zdanění ve státě akcionáře, pouze metoda započtení vede v tomto posledně uvedeném státě ke stejné vysokému zdanění, jako je zdanění použitelné na tuzemské dividendy.

17 Jelikož měl Verwaltungsgerichtshof za to, že obdobné použití metody osvobození od daní stanovené v § 10 odst. 2 KStG, ve znění předcházejícím rozpočtovému zákonu z roku 2009, způsobilo protiprávnost rozhodnutí předkládajícího soudu, zrušil tato rozhodnutí a vrátil věci témuž soudu zpět.

18 Rozhodnutími došlými Soudnímu dvoru dne 3. října 2008 se předkládající soud Soudního dvora táže, zda metody osvobození od daní a započtení mohou být z hlediska práva Unie považovány za rovnocenné.

19 Ustanovení § 10 KStG, ve svém původním znění, bylo se zpětnou účinností změněno

rozpočtovým zákonem z roku 2009. Vzhledem k tomu, že toto nové ustanovení stanoví použití metody osvobození od daní za určitých podmínek rovněž v případě dividend, které tuzemská společnost obdrží od zahraniční společnosti, Soudní dvůr zaslal dne 8. října 2009 předkládajícímu soudu žádost o vysvětlení podle čl. 104 odst. 5 svého jednacího řádu. Předkládající soud byl vyzván, aby upřesnil dopad přijaté legislativní změny na znění předložných otázek.

20 Předkládající soud ve své odpovědi ze dne 30. října 2009 na tuto žádost o vysvětlení seformuloval otázky položené v obou věcech.

21 Ve věci C-436/08 předkládající soud nejprve vysvětluje, že KStG podmiňuje osvobození od daní v případě dividend pocházejících z úastí nižších než 10 % základního kapitálu vyplácející společnosti, tedy portfoliových dividend obdržených od společnosti usazené ve třetím státě, jenž je smluvní stranou Dohody o EHP, existencí komplexní dohody o vzájemné správní pomoci a pomoci při vymáhání daní mezi Rakouskou republikou a dotyčným třetím státem. Taková podmínka není stanovena pro mezinárodní úasti ve smyslu § 10 odst. 2 KStG.

22 Předkládající soud dále zdrazňuje, že daňové osvobození portfoliových dividend obdržených od zahraničních společností usazených v jiných členských státech než v Rakousku nebo ve třetím státě, jenž je smluvní stranou Dohody o EHP, se každopádně ve většině případů nepoužije z důvodu informací, které musí osoba povinná k dani poskytnout daňovým orgánům, aby se na ni toto daňové zvýhodnění vztahovalo. Osoba povinná k dani totiž přísluší, aby předložila důkaz o tom, že podmínky stanovené v § 10 odst. 5 KStG nejsou splněny. Osoba povinná k dani tak musí provést srovnání daní (§ 10 odst. 5 bod 1 KStG), určit použitelnou daňovou sazbu (§ 10 odst. 5 bod 2 KStG), jakož i osobní a věcná osvobození zahraniční právnické osoby (§ 10 odst. 5 bod 3 KStG), obstarat si příslušné doklady a mít je k dispozici pro daňové orgány v případě kontroly. Zvláště pokud jde o úasti v investičních fondech, je prakticky nemožné prokázat, že podmínky stanovené v § 10 odst. 5 KStG nejsou splněny.

23 Předkládající soud nesdílí postoj, který Verwaltungsgerichtshof zaujal ve svých rozhodnutích ze dne 17. dubna 2008, podle něhož metody osvobození od daní a započtení musí být vždy považovány za rovnocenné.

24 Konečně předkládající soud uvádí, že zákonodárce v § 10 KStG nestanovil daňové zvýhodnění ve prospěch dividend pocházejících z úastí nižších než 10 % na kapitálu právnických osob usazených ve třetích státech, přiž hranice, pod kterou není toto zvýhodnění poskytováno, byla dříve stanovena ve výši 25 %,. Pokud by tato právní úprava odporovala právu Unie, předkládající soud by podle rozhodnutí Verwaltungsgerichtshof ze dne 17. dubna 2008 musel obvykle použít metodu započtení.

25 Za těchto okolností se Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru ve věci C-436/08 následující předložné otázky (v seformulovaném znění):

„1) Brání právo [Unie] tomu, aby zahraniční portfoliové dividendy pocházející ze států, jež jsou smluvními stranami Dohody o EHP, byly osvobozeny od daní pouze tehdy, pokud existuje dohoda o vzájemné správní pomoci a pomoci při vymáhání daní, i když osvobození dividend pocházejících z mezinárodních úastí (většinou dividend pocházejících od společností usazených ve třetích státech, a dokonce i v případě přechodu k metodě započtení) nezávisí na splnění této podmínky?

2) Brání právo [Unie] povinnosti použít metodu započtení na zahraniční portfoliové dividendy pocházející ze států [Evropské] unie nebo ze států, jež jsou smluvními stranami Dohody o EHP,

jestliže nejsou splněny podmínky pro použití metody osvobození od daní, přestože je pro akcionáře velmi obtížné, ne-li dokonce nemožné buď prokázat splnění těchto podmínek (srovnatelné zdanění, výše zahraniční daňové sazby, neexistence osobních nebo věcných osvobození zahraniční právnické osoby), nebo předložit údaje nezbytné pro započtení zahraniční korporální daně?

3) Brání právo [Unie] režimu, v němž pro výnosy z úastí v právnických osobách usazených ve třetích státech není zákonem stanoveno ani osvobození od korporální daně, ani započtení odvedené korporální daně, pokud se jedná o úast s rozsahem pod 10 % (25 %), zatímco výnosy z úastí v tuzemských právnických osobách jsou od daně osvobozeny nezávisle na rozsahu úasti?

4) a) V případě kladné odpovědi na třetí otázku, brání právo [Unie] tomu, aby vnitrostátní správní orgán používal za účelem odstranění diskriminace úastí v právnických osobách usazených ve třetích státech metodu započtení, když důkaz o (korporální) dani odvedené na vstupu v zahraničí je z důvodu malého rozsahu těchto úastí nemožný, nebo možný jen s nepoměrně vysokým úsilím, nebo podle rozhodnutí Verwaltungsgerichtshof tento výsledek nejbližší odpovídá (hypotetické) vůli zákonodárce, zatímco v případě pouhého nepoužití diskriminační prahové hranice 10% (nebo 25%) úasti by docházelo v případě úastí v právnických osobách usazených ve třetích státech k osvobození od daně?

b) V případě kladné odpovědi na čtvrtou otázku písm. a), brání právo [Unie] tomu, aby výnos z úastí v právnických osobách usazených ve třetích státech bylo odepřeno osvobození od daně, pokud je rozsah úasti nižší než 10 % (25 %), aťkoli osvobození výnos z úastí v rozsahu nad 10 % (25 %) není vázáno na existenci komplexní dohody o vzájemné správní pomoci a pomoci při vymáhání daní?

c) V případě záporné odpovědi na čtvrtou otázku písm. a), brání právo [Unie] tomu, aby výnos z úastí v právnických osobách usazených ve třetích státech bylo odepřeno započtení zahraniční korporální daně, pokud je rozsah úasti nižší než 10 % (25 %), přestože započtení daně – které je v některých případech povázáno – u výnos z úastí v právnických osobách usazených ve třetích státech v rozsahu vyšším než 10 % (25 %) není vázáno na existenci komplexní dohody o vzájemné správní pomoci a pomoci při vymáhání daní?

26 Ve věci C-437/08 předkládající soud uvádí, že rozhodnutí Verwaltungsgerichtshof ze dne 17. dubna 2008 ponechává otevřenou otázku, zda započitatelná daň zahrnuje nejenom korporální daň odvedenou ve státě, ve kterém má vyplácející společnost sídlo, ale rovněž srážkovou daň, která byla odvedena v tomtéž státě v souladu s příslušnou dvoustrannou dohodou o zamezení dvojímu zdanění.

27 Krom toho, pokud jde o zdaňovací období, ve kterém tuzemské společnosti, jež je příjemcem dividend, vznikla provozní ztráta, vyvstává otázka, zda by daňové orgány neměly, aby předešly diskriminaci spočívající v rozdílném zacházení s dividendami pocházejícími od zahraničních společností ve vztahu k dividendám pocházejícím od tuzemských společností, převést započtení daně odvedené v zahraničí do následujících zdaňovacích období.

28 Za těchto okolností se Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru ve věci C-437/08 následující předběžné otázky (v přeformulovaném znění):

„1) Brání právo [Unie] povinnosti použít metodu započtení na zahraniční dividendy v případě zmíněných metod, zatímco pokud jde o korporální daň nebo srážkovou daň, které mají být započteny, souasně není připuštěno převedení započitatelné částky do následujících

zdaňovacích období, ani sleva na dani ve ztrátovém zdaňovacím období?

2) Brání právo [Unie] povinnosti použít metodu započtení na dividendy pocházející ze třetích států, nebo? podle rozhodnutí Verwaltungsgerichtshof tento výsledek nejbližší odpovídá (hypotetické) v?li zákonodárce, zatímco sou?asn? není p?ipušt?no p?evedení započitatelné částky ani sleva na dani ve ztrátovém zdaňovacím období?“

29 Usnesením p?edsedy Soudního dvora ze dne 16. ledna 2009 byly v?ci C?436/08 a C?437/08 spojeny pro účely písemné a ústní části řízení, jakož i pro účely rozsudku.

30 Krom toho s ohledem na p?eformulování p?edběžných otázek v odpovědi p?edkládajícího soudu ze dne 30. října 2009 na žádost o vysvětlení, která mu byla zaslána, Soudní dv?r dne 18. listopadu 2009 rozhodl o znovuotev?ení písemné části řízení v projednávaných v?cech.

III – K p?edběžným otázkám

A – K otázce, o jakou svobodu se jedná ve v?cech v p?vodním řízení

31 Je třeba konstatovat, že otázky položené v každé z v?cí neuvád?jí žádné konkrétní ustanovení Smlouvy o FEU, jehož výklad by byl nezbytný k tomu, aby p?edkládající soud mohl rozhodnout ve sporech v p?vodním řízení. Uvedené otázky pouze obecn? odkazují na právo Unie.

32 Podle ustálené judikatury m?že Soudní dv?r v p?ípad? nep?esn? formulovaných otázek vyjmout ze všech poznatk? poskytnutých vnitrostátním soudem a ze spisu ve sporu v p?vodním řízení prvky práva Unie, které s p?ihlédnutím k p?edm?tu sporu vyžadují výklad (rozsudky ze dne 18. listopadu 1999, Teckal, C?107/98, Recueil, s. I?8121, bod 34, a ze dne 23. ledna 2003, Makedoniko Metro a Michaniki, C?57/01, Recueil, s. I?1091, bod 56).

33 V tomto ohledu je třeba p?ipomenout, že se na daňové zacházení s dividendami m?že vztahovat ?lánek 49 SFEU týkající se svobody usazování a ?lánek 63 SFEU týkající se volného pohybu kapitálu (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C?446/04, Sb. rozh. s. I?11753, bod 36).

34 Pokud jde o otázku, zda se na vnitrostátní právní p?edpisy vztahuje n?která ze svobod pohybu, vyplývá z nyní již ustálené judikatury, že je třeba zohlednit p?edm?t dot?ených právních p?edpis? (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, Sb. rozh. s. I?7995, body 31 až 33; ze dne 3. října 2006, Fidium Finanz, C?452/04, Sb. rozh. s. I?9521, body 34 a 44 až 49; ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C?374/04, Sb. rozh. s. I?11673, body 37 a 38; výše uvedený rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 36, jakož i rozsudek ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C?524/04, Sb. rozh. s. I?2107, body 26 až 34).

35 V tomto ohledu již bylo judikováno, že na vnitrostátní právní předpisy, které se použijí pouze na podíly umožňující vykonávat určitý vliv na rozhodování společnosti a určovat její činnost, se vztahují ustanovení Smlouvy týkající se svobody usazování (viz výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, bod 37, a rozsudek ze dne 21. října 2010, *Idryma Typou*, C-81/09, Sb. rozh. s. I-0000, bod 47). Naproti tomu vnitrostátní ustanovení, která se použijí na podíly nabyté pouze s cílem investovat bez úmyslu ovlivňovat řízení a kontrolu podniku, musí být přezkoumána výlučně z hlediska volného pohybu kapitálu (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, bod 38, jakož i rozsudek ze dne 17. září 2009, *Glaxo Wellcome*, C-182/08, Sb. rozh. s. I-8591, body 40 a 45 až 52).

36 V projednávané věci je třeba konstatovat, že oba spory v původním řízení se týkají zdanění dividend obdržených tuzemskými společnostmi, které pocházejí z účastí těchto společností v zahraničních společnostech a které jsou nižší než 10 % kapitálu těchto zahraničních společností v Rakousku. Účasti takového rozsahu neumožňují vykonávat určitý vliv na rozhodování dotyčných společností a určovat jejich činnost.

37 Dále je třeba konstatovat, že vnitrostátní daňové právní předpisy dotčené v původním řízení rozlišují mezi tuzemskými nebo zahraničními dividendami, pokud tyto dividendy pocházejí z účastí nižších než 10 % kapitálu vyplácející společnosti. Portfoliové dividendy jsou totiž vždy osvobozeny od korporační daně, pokud jsou dotyčné účasti vlastněny v tuzemských společnostech podle § 10 odst. 1 bodu 1 KStG. Naproti tomu portfoliové dividendy nejsou ani osvobozeny od daně, ani se na ně nevztahuje započtení daně odvedené ze zisku, z nichž pocházejí vyplácené dividendy, jestliže jsou dotyčné účasti vlastněny ve společnostech usazených ve třetím státě, jenž je smluvní stranou Dohody o EHP, se kterým neexistuje žádná dohoda o vzájemné správní pomoci a pomoci při vymáhání daní podle § 10 odst. 1 bodu 6 KStG, nebo ve společnostech usazených v jiném třetím státě. Pokud jde o portfoliové dividendy pocházející z jiných členských států nebo ze států, jež jsou smluvními stranami Dohody o EHP, s nimiž byla uzavřena komplexní dohoda o vzájemné správní pomoci a pomoci při vymáhání daní, tyto dividendy podléhají metodě započtení, a nikoli metodě osvobození od daně, jestliže v zásadě platí, že zisky vyplácející společnosti nebyly podle § 10 odst. 5 KStG ve státě, v němž má tato společnost sídlo, skutečně zdaněny korporační daní srovnatelnou s korporační daní v Rakousku.

38 Za těchto podmínek je třeba mít za to, že na takovou právní úpravu, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, se vztahují pouze ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu kapitálu.

B – *K otázkám ve věci C-436/08*

1. K první otázce

39 Podstatou této otázky předkládajícího soudu je, zda článek 63 SFEU brání vnitrostátní právní úpravě, která podmiňuje osvobození od daně v případě portfoliových dividend obdržených od společností usazených ve státech, jež jsou smluvními stranami Dohody o EHP, existencí komplexní dohody o vzájemné správní pomoci a pomoci při vymáhání daní, zatímco pro „mezinárodní účasti“ není stanovena žádná obdobná podmínka.

a) K přípustnosti

40 Rakouská vláda má za to, že otázka je nepřípustná. Zdrazňuje, že podle popisu skutkového stavu v předkládacím rozhodnutí má žalobkyně v původním řízení účast v investičních fondech, jejichž aktiva nejsou tvořena podíly na společnostech, které mají své sídlo ve třetím státě, jenž je smluvní stranou Dohody o EHP. Otázka tedy nemá žádný vztah k

předmětu sporu v převodním řízení.

41 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v řízení podle článku 267 SFEU, založeném na jasné dělbě funkcí mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem, spadá posouzení skutkových okolností věci do pravomoci vnitrostátního soudu. Stejně tak je věcí pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, posoudit s ohledem na konkrétní okolnosti věci jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání svého rozsudku, tak relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru. V důsledku toho, jestliže se položené otázky týkají výkladu práva Unie, je Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout (viz zejména rozsudek ze dne 22. října 2009, *Zurita García a Choque Cabrera*, C-261/08 a C-348/08, Sb. rozh. s. I-10143, bod 34, jakož i citovaná judikatura).

42 Odmítnout rozhodnutí o předběžné otázce položené vnitrostátním soudem je možné pouze tehdy, pokud je zjevné, že žádaný výklad práva Unie nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v převodním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také pokud Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (viz zejména rozsudky ze dne 13. března 2001, *PreussenElektra*, C-379/98, Recueil, s. I-2099, bod 39; ze dne 22. ledna 2002, *Canal Satellite Digital*, C-390/99, Recueil, s. I-607, bod 19, jakož i výše uvedený rozsudek *Zurita García a Choque Cabrera*, bod 35).

43 V předkládacím rozhodnutí je vysvětleno, že žalobkyně v převodním řízení obdržela v průběhu příslušného zdaňovacího období portfoliové dividendy pocházející od kapitálových společností, které mají své sídlo v jiných členských státech než v Rakouské republice a ve třetích státech. Lze přitom mít za to, že pokud předkládající soud odkázal na úasti ve společnostech usazených ve „třetích státech“, použil tento výraz v protikladu k výrazu „členské státy“. Za těchto podmínek odkaz na třetí státy zahrnuje rovněž státy, jež jsou smluvními stranami Dohody o EHP.

44 Jelikož má předkládající soud pochybnosti o slučitelnosti vnitrostátní právní úpravy použitelné na portfoliové dividendy pocházející z úastí ve společnostech usazených ve státech, jež jsou smluvními stranami Dohody o EHP, a předkládací rozhodnutí neobsahuje žádnou indicii o tom, že by žalobkyně v převodním řízení neměla úasti v takových společnostech, není zjevné, že požadovaný výklad práva Unie je irrelevantní ve vztahu k rozhodnutí, které má vydat předkládající soud.

45 První otázka musí být tedy prohlášena za přípustnou.

b) K věci samé

i) Úvodní poznámky

46 Je třeba připomenout, že čl. 63 odst. 1 SFEU zavádí liberalizaci kapitálu mezi členskými státy, jakož i mezi členskými státy a třetími státy. Za tím účelem stanoví, že v rámci kapitoly Smlouvy o fungování EU nazvané „Kapitál a platby“ jsou všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy, jakož i mezi členskými státy a třetími státy, zakázána.

47 Předkládající soud si klade otázku ohledně výkladu článku 63 SFEU pro účely posouzení, zda je s uvedeným ustanovením slučitelná právní úprava dotčená v převodním řízení, která dividendám pocházejícím z „mezinárodních úastí“, tedy z úastí v rozsahu nejméně 10 % na kapitálu zahraničních společností, přiznává výhodnější daňové zacházení, než je daňové zacházení s portfoliovými dividendami obdrženy od společností usazených ve třetích státech, jež jsou smluvními stranami Dohody o EHP.

48 Nicméně, jak uvádí rakouská, německá a nizozemská vláda, jakož i Evropská komise, v takovém případě, jako je případ ve věci v původním řízení, je třeba provést srovnání mezi daňovým zacházením s portfoliovými dividendami obdrženy od tuzemských společností a daňovým zacházením s portfoliovými dividendami obdrženy od společností usazených ve třetích státech, jež jsou smluvními stranami Dohody o EHP. Článek 63 SFEU totiž v zásadě brání rozdílnému zacházení německého státu s dividendami pocházejícími od společností usazených ve třetím státě a dividendami pocházejícími od společností, které mají sídlo v uvedeném německém státě (viz usnesení ze dne 4. června 2009, KBC Bank a Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 a C-499/07, Sb. rozh. s. I-4409, bod 71). Naproti tomu rozdílné zacházení s příjmy pocházejícími z třetího státu ve vztahu k příjmem pocházejícím z jiného třetího státu není jako takové uvedeným ustanovením dotčeno.

49 V rámci projednávané otázky je tedy třeba přezkoumat, zda článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že portfoliové dividendy pocházející z podílů v tuzemských společnostech jsou podle § 10 odst. 1 bodu 1 KStG vždy osvobozeny od korporační daně, zatímco na portfoliové dividendy pocházející od společností usazené ve třetím státě, jež je smluvní stranou Dohody o EHP, se podle § 10 odst. 1 bodu 6 KStG vztahuje toto osvobození pouze tehdy, pokud Rakouská republika a dotyčný třetí stát uzavřely komplexní dohodu o vzájemné správní pomoci a pomoci při vymáhání daní.

ii) K existenci omezení pohybu kapitálu

50 Z ustálené judikatury vyplývá, že opatřeními zakázanými podle čl. 63 odst. 1 SFEU z důvodu, že jsou omezeními pohybu kapitálu, jsou také ta, která mohou odradit od investování v některém německém státě osoby, které nemají v tomto státě bydliště nebo sídlo, nebo odradit osoby s bydlištěm nebo sídlem v tomto německém státě od investování v jiných státech (rozsudky ze dne 25. ledna 2007, Festersen, C-370/05, Sb. rozh. s. I-1129, bod 24, a ze dne 18. prosince 2007, A, C-101/05, Sb. rozh. s. I-11531, bod 40).

51 Co se týče otázky, zda taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, představuje omezení pohybu kapitálu, je třeba konstatovat, že aby se na tuzemské společnosti, které obdrží portfoliové dividendy od společností usazené ve třetím státě, jež je smluvní stranou Dohody o EHP, vztahovalo osvobození od korporační daně, podléhají na rozdíl od tuzemských společností, které obdrží portfoliové dividendy od tuzemských společností, dodatečné podmínce, a sice podmínce spojené s existencí komplexní dohody o vzájemné správní pomoci a pomoci při vymáhání daní mezi Rakouskou republikou a dotyčným třetím státem. Vzhledem ke skutečnosti, že pouze dotyčným státem přísluší, aby se rozhodly, zda převezmou smluvní závazek, podmínka související s existencí komplexní dohody o vzájemné správní pomoci a pomoci při vymáhání daní se přitom jeví jako způsobilá zavést pro portfoliové dividendy pocházející od společností usazené ve třetím státě, jež je smluvní stranou Dohody o EHP, *de facto* stálý režim, ve kterém nebudou osvobozeny od korporační daně (viz obdobný rozsudek ze dne 28. října 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, Sb. rozh. s. I-0000, bod 25).

52 Z toho plyne, že z důvodu podmínek stanovených právní úpravou dotčenou v původním řízení k tomu, aby portfoliové dividendy pocházející ze společností usazených ve třetích státech, jež jsou smluvními stranami Dohody o EHP, a obdrženy společnostmi usazenými v Rakousku mohly být osvobozeny od korporační daně v Rakousku, je investování do prvních společností, které mohou uskutečnit druhé společnosti, méně přitažlivé než investování do společností usazené v Rakousku nebo v jiném německém státě. Takové rozdílné zacházení může odradit společnosti usazené v Rakousku od nabývání akcií ve společnostech usazených ve třetích státech, jež jsou smluvními stranami Dohody o EHP.

53 Uvedená právní úprava tudíž představuje omezení volného pohybu kapitálu mezi členskými státy a některými třetími státy, které je v zásadě zakázáno článkem 63 SFEU.

54 Je třeba nicméně prozkoumat, zda toto omezení volného pohybu kapitálu může být odvodeno z hlediska ustanovení Smlouvy týkajících se volného pohybu kapitálu.

iii) K případným odvodním opatřením

55 Podle čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU „[čl.] článkem 63 [SFEU] není dotčeno právo členských států [...] uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován“.

56 Toto ustanovení musí být jakožto výjimka ze základní zásady volného pohybu kapitálu předmětem striktního výkladu. Nemůže tudíž být vykládáno v tom smyslu, že jakékoli daňové právní předpisy obsahující rozlišení mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště či členského státu, kde investují svůj kapitál, jsou automaticky slučitelné se Smlouvou (viz rozsudky ze dne 11. září 2008, Eckelkamp a další, C-11/07, Sb. rozh. s. I-6845, bod 57, jakož i ze dne 22. dubna 2010, Mattner, C-510/08, Sb. rozh. s. I-3553, bod 32).

57 Výjimka upravená v uvedeném ustanovení je totiž sama omezena článkem 65 odst. 3 SFEU, který stanoví, že vnitrostátní ustanovení uvedená v odstavci 1 tohoto článku „nesmí představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřeně omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 63“.

58 Rozdílné zacházení přípustné na základě čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU je tudíž třeba odlišit od diskriminace zakázané v odstavci 3 téhož článku. Z judikatury přitom vyplývá, že aby taková vnitrostátní daňová právní úprava, jako je právní úprava dotčená v předmětném řízení, mohla být považována za slučitelnou s ustanoveními Smlouvy týkajícími se volného pohybu kapitálu, je třeba, aby se rozdílné zacházení, které stanoví mezi portfoliovémi dividendami pocházejícími od tuzemských společností a dividendami pocházejícími od společností usazených ve třetím státě, jenž je smluvní stranou Dohody o EHP, týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, anebo bylo odvodeno naléhavým důvodem obecného zájmu (viz rozsudky ze dne 6. června 2000, Verkooijen, C-35/98, Recueil, s. I-4071, bod 43; ze dne 7. září 2004, Manninen, C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 29; ze dne 8. září 2005, Blanckaert, C-512/03, Sb. rozh. s. I-7685, bod 42, a ze dne 19. prosince 2009, Komise v. Itálie, C-540/07, Sb. rozh. s. I-10983, bod 49).

59 Je třeba připomenout, že s ohledem na takové daňové pravidlo, jako je daňové pravidlo dotčené v předmětném řízení, jehož cílem je zamezit dvojímu ekonomickému zdanění vyplácených zisků, je situace společností-akcionářů, která obdrží zahraniční dividendy, srovnatelná se situací společností-akcionářů, která obdrží tuzemské dividendy, jelikož v obou případech mohou být dosažené zisky v zásadě předmětem stejného zdanění (viz výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, bod 62).

60 Za těchto podmínek článek 63 SFEU ukládá členskému státu, ve kterém existuje systém zamezení dvojímu ekonomickému zdanění v případě dividend vyplácených tuzemským společnostem jinými tuzemskými společnostmi, povinnost poskytnout rovnocenné zacházení dividendám vypláceným tuzemským společnostem usazenými ve třetích státech, jež jsou smluvními stranami Dohody o EHP (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, bod 72).

61 Vnitrostátní právní předpisy dotčené v předmětném řízení však takové rovnocenné zacházení nestanoví. Zatímco tyto právní předpisy systematicky zamezují dvojímu ekonomickému zdanění

tuzemských portfoliových dividend obdržených tuzemskou společností, nezabraňují takovému dvojímu zdanění, ani jej neomezují, jestliže tuzemská společnost obdrží portfoliové dividendy od společnosti usazené ve třetím státě, jenž je smluvní stranou Dohody o EHP, se kterým Rakouská republika uzavřela komplexní dohodu o vzájemné správní pomoci a pomoci při vymáhání daní. V posledně uvedeném případě tyto vnitrostátní právní předpisy nestanoví ani osvobození obdržených dividend od daně, ani započtení daně odvedené v dotyčném třetím státě proti takto vyplaceným ziskům, přestože nezbytnost zamezit dvojímu ekonomickému zdanění je v tuzemských společnostech stejná, ať již obdrží dividendy od tuzemských společností nebo od společností usazených ve třetím státě, jenž je smluvní stranou Dohody o EHP.

62 Z toho plyne, že rozdílné zacházení týkající se korporátní daně s tuzemskými dividendami a dividendami pocházejícími od společnosti usazené ve třetím státě, jenž je smluvní stranou Dohody o EHP, nelze odvodnit rozdílností situace související s místem, kde byl kapitál investován.

63 Dále je třeba přezkoumat, zda omezení vyplývající z takové vnitrostátní právní úpravy, jako je právní úprava dotčená v převodním řízení, je odvodneno naléhavými důvody obecného zájmu (viz rozsudek ze dne 11. října 2007, ELISA, C-451/05, Sb. rozh. s. I-8251, bod 79).

64 Rakouská, německá, italská, nizozemská vláda a vláda Spojeného království za tímto účelem vysvětlují, že neexistuje-li takový rámec spolupráce mezi příslušnými orgány, jako je rámec spolupráce vyplývající ze směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní (Úř. v. st. L 336, s. 15), ve znění směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 (Úř. v. st. L 76, s. 1, dále jen „směrnice 77/799“), je členský stát oprávněn podmínit osvobození od daně v případě portfoliových dividend obdržených od společností usazených ve třetím státě, jenž je smluvní stranou Dohody o EHP, existencí dohody o vzájemné pomoci s dotyčným třetím státem. Ovčnění daně odvedené společností vyplácející dividendy totiž předpokládá výměnu informací s daňovými orgány státu, kde je uvedená společnost usazena.

65 Je třeba připomenout, že judikatura týkající se omezení výkonu svobod pohybu uvnitř Unie nemůže být v celém svém rozsahu přenesena na pohyb kapitálu mezi členskými státy a třetími státy, jelikož takový pohyb probíhá v odlišném právním kontextu (viz výše uvedené rozsudky A, bod 60, a Komise v. Itálie, bod 69).

66 V tomto ohledu je třeba uvést, že rámec spolupráce mezi příslušnými orgány členských států zavedený směrnicí 77/799 neexistuje mezi těmito orgány a příslušnými orgány třetího státu, pokud třetí stát nepřijal žádný závazek vzájemné pomoci (výše uvedené rozsudky Komise v. Itálie, bod 70, a Établissements Rimbaud, bod 41).

67 Z toho plyne, že pokud podle právní úpravy členského státu závisí poskytnutí daňového zvýhodnění na splnění podmínek, jejichž dodržení může být ověřeno pouze získáním údajů od příslušných orgánů třetího státu, jenž je smluvní stranou Dohody o EHP, je v zásadě legitimní, že tento členský stát odmítá toto zvýhodnění poskytovat, pokud se ukáže nemožným tyto údaje z uvedeného třetího státu získat, zejména z důvodu neexistence smluvní povinnosti posledně uvedeného státu údaje poskytnout (výše uvedený rozsudek Établissements Rimbaud, bod 44).

68 Z právní úpravy dotčené v převodním řízení vyplývá, že § 10 odst. 5 KStG vylučuje osvobození od daně v případě portfoliových dividend pocházejících od společností usazených ve třetích státech, jež jsou smluvními stranami Dohody o EHP, v zásadě tehdy, pokud zisky vyplácející společnosti skutečně nepodléhaly v dotyčném třetím státě korporátní dani srovnatelné s korporátní daní v Rakousku. Je tak možné mít za to, že podmínky pro uplatnění osvobození od daně nemůže dotyčný členský stát odvodit z důvodu neexistence smluvní povinnosti třetího státu

poskytnout určitě informace daňovým orgánům uvedeného členského státu.

69 Z toho plyne, že taková právní úprava členského státu, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, která podmiňuje osvobození od daní v případě dividend obdržených od společností usazených ve třetím státě, jenž je smluvní stranou Dohody o EHP, existencí dohody o vzájemné pomoci s dotýkáním třetím státem, může být odvodněna naléhavými důvody obecného zájmu souvisejícími s účinností daňových kontrol a s bojem proti daňovým únikům.

70 Omezení volného pohybu, i když je primárně sledovanému cíli, však nemůže pokračovat meze toho, co je k jeho dosažení nezbytné (viz výše uvedený rozsudek ELISA, bod 82 a citovaná judikatura). Je tedy třeba přezkoumat, zda omezení vyplývající z takové právní úpravy, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, dodržuje zásadu proporcionality.

71 V tomto ohledu je třeba zaprvé konstatovat, že s ohledem na předchozí úvahy členský stát v zásadě může podmínit osvobození od daní v případě dividend pocházejících od společností usazených ve třetím státě, jenž je smluvní stranou Dohody o EHP, existencí dohody o vzájemné pomoci uzavřené s tímto státem. Přítomnost takové právní úpravy tak není zpochybněna pouhou okolností, že členský stát nestanoví takový požadavek pro osvobození od daní v případě dividend pocházejících z účastí v rozsahu nejméně 10 % kapitálu vyplácející společnosti.

72 Zadruhé je třeba konstatovat, že právní úprava dotčená v původním řízení podmiňuje osvobození od daní v případě portfoliových dividend pocházejících ze společností usazených ve třetím státě, jenž je smluvní stranou Dohody o EHP, existencí dohody o vzájemné pomoci s tímto státem, a to nejen na správní úrovni, ale i v oblasti vymáhání daní.

73 Pouze existence dohody o vzájemné správní pomoci může být přitom považována za nezbytnou k tomu, aby dotýkající členský stát mohl ověřit skutečnou výši zdanění zahraniční společnosti vyplácející dividendy. Dotčené vnitrostátní pravidlo se totiž týká zdanění příjmů, které tuzemské společnosti pobírají v Rakousku, korporační daní v Rakousku. Pro vymáhání takových daní rakouskými orgány nemůže být nezbytná pomoc orgánů třetího státu.

74 Argument uvedený rakouskou vládou na jednání, podle kterého je pomoc při vymáhání daní nezbytná v případě změny sídla osoby povinné k dani, musí být zamítnut. Jak totiž uvádí generální advokátka v bodě 90 svého stanoviska, změna sídla představuje příliš vzdálenou hypotézu na to, aby mohla odvodnit skutečnost, že zamezení dvojímu ekonomickému zdanění portfoliových dividend pocházejících z třetího státu, jenž je smluvní stranou Dohody o EHP, závisí bez výjimky na dohodě o pomoci při vymáhání daní.

75 Na první položenou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání právním předpisům členského státu, které stanoví osvobození od korporační daní v případě portfoliových dividend pocházejících z účastí v tuzemských společnostech a které podmiňují takové osvobození v případě portfoliových dividend pocházejících od společností usazených ve třetích státech, jež jsou smluvními stranami Dohody o EHP, existencí komplexní dohody o vzájemné správní pomoci a pomoci při vymáhání daní mezi dotýkáním členským státem a dotýkáním třetím státem, nebo k dosažení cíle dotčených právních předpisů je nezbytná pouze existence dohody o vzájemné správní pomoci.

2. Ke druhé otázce

a) Úvodní poznámky

76 Předkládající soud připomíná, že podle § 10 KStG jsou portfoliové dividendy pocházející od tuzemských společností, společností usazených v jiných členských státech a společností

usazených ve třetích státech, jež jsou smluvními stranami Dohody o EHP, v případě existence komplexní dohody o vzájemné pomoci osvobozeny od daní. Osvobození od daní v případě dividend obdržených od zahraničních společností se však podle předkládajícího soudu ve většině případů nepoužije z důvodu informací, které je společnost-příjemce povinna poskytnout daňovým orgánům, aby se na ni toto zvýhodnění vztahovalo. Metoda započtení je tedy obecně použitelná na dividendy pocházející od zahraničních společností. Podle předkládajícího soudu může osoba povinná k dani pouze obtížně předložit důkazy týkající se započitatelné zahraniční daně.

77 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu tak je, zda článek 63 SFEU brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, která používá metodu započtení na portfoliové dividendy vyplácené společnostmi usazenými v jiných členských státech a ve třetích státech, jež jsou smluvními stranami Dohody o EHP, není-li prokázáno, že jsou splněny podmínky pro použití osvobození od daní, přestože je pro akcionáře velmi obtížné, ne-li dokonce nemožné buď prokázat splnění těchto podmínek, a sice srovnatelné zdanění, výši zahraniční daňové sazby a neexistenci osobních nebo věcných osvobození zahraniční právnické osoby, nebo předložit údaje nezbytné pro započtení zahraniční korporální daně.

78 Odpověď Soudního dvora musí předkládajícímu soudu umožnit posouzení, zda je s článkem 63 SFEU slučitelný zprvu „přechod“ od metody osvobození od daní k metodě započtení stanovené ve vnitrostátních právních předpisech dotčených v původním řízení, pokud příjemce dividend pocházejících od zahraničních společností nemá k dispozici určité důkazy, a zadruhé použití metody započtení, která na uvedeného příjemce klade značnou, či dokonce nadměrnou administrativní zátěž.

b) K existenci omezení pohybu kapitálu

79 Je třeba připomenout, že § 10 odst. 1 bod 1 KStG osvobozuje od korporální daně portfoliové dividendy obdržené od společností, které mají sídlo v Rakousku. Podle § 10 odst. 1 bodů 5 a 6 a odst. 5 KStG je dvojímu ekonomickému zdanění dividend obdržených od společností usazených v jiných členských státech než v Rakouské republice nebo ve třetích státech, jež jsou smluvními stranami Dohody o EHP, zamezeno díky osvobození od daní nebo metodě započtení pouze tehdy, pokud má příjemce uvedených dividend k dispozici důkazy týkající se výše daní, které podléhají společnosti vyplácející takové dividendy ve státě svého sídla.

80 Rozdílné zacházení, kterému podléhají portfoliové dividendy, přitom odrazuje společnosti, které mají sídlo v Rakousku, od investování kapitálu do společností usazených v jiných členských státech a ve třetích státech, jež jsou smluvními stranami Dohody o EHP. Jelikož je totiž v Rakousku s dividendami obdrženými od společností usazených v jiných členských státech a ve třetích státech, jež jsou smluvními stranami Dohody o EHP, daňově zacházeno méně příznivě než s dividendami obdrženými od společnosti usazené v Rakousku, jsou akcie prvních společností pro investory mající sídlo nebo bydliště v Rakousku méně přitažlivé než akcie společností usazených v Rakousku.

81 Taková právní úprava, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, tedy obsahuje omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími státy, které je v zásadě zakázáno čl. 63 odst. 1 SFEU.

82 Je třeba nicméně přezkoumat, zda toto omezení volného pohybu kapitálu může být odůvodněno z hlediska ustanovení Smlouvy týkajících se volného pohybu kapitálu.

c) K případným odůvodňujícím opatřením

83 Z judikatury uvedené v bodě 58 tohoto rozsudku vyplývá, že aby taková vnitrostátní daňová

právní úprava, jako je právní úprava dotčená v p?vodním ?ízení, mohla být považována za slu?itelnou s ustanoveními Smlouvy týkajícími se volného pohybu kapitálu, je třeba, aby se rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivn? srovnatelné, anebo bylo od?vodn?no naléhavým d?vodem obecného zájmu.

84 V tomto ohledu je třeba nejprve p?ipomenout, že s ohledem na takové da?ové pravidlo, jako je da?ové pravidlo dotčené v p?vodním ?ízení, jehož cílem je zamezit dvojímu ekonomickému zdan?ní vyplácených zisk?, je situace spole?nosti-akcioná?e, která obdrží zahrani?ní dividendy, srovnatelná se situací spole?nosti-akcioná?e, která obdrží tuzemské dividendy, jelikož v obou p?ípadech mohou být dosažené zisky v zásad? p?edm?tem ?et?zového zdan?ní (viz výše uvedený rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 62).

85 Za t?chto podmínek ?lánek 63 SFEU ukládá ?lenskému státu, ve kterém existuje systém zamezení dvojímu ekonomickému zdan?ní v p?ípad? dividend vyplácených rezident?m tuzemskými spole?nostmi, povinnost poskytnout rovnocenné zacházení dividendám vypláceným rezident?m zahrani?ními spole?nostmi (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 72).

86 Bylo p?itom judikováno, že právo Unie nezakazuje ?lenskému státu, aby zamezil ?et?zovému zdan?ní dividend obdržených tuzemskou spole?ností tím, že použije pravidla, která tyto dividendy osvobodí od zdan?ní, jsou-li vypláceny tuzemskou spole?ností, p?i?emž prost?ednictvím metody zapo?tení zabrání ?et?zovému zdan?ní uvedených dividend, jsou-li vypláceny zahrani?ní spole?ností, nep?evyšuje-li však da?ová sazba použitelná na zahrani?ní dividendy da?ovou sazbu použitelnou na tuzemské dividendy a je-li sleva na dani alespo? rovna ?ástce odvedené v ?lenském stát? vyplácející spole?nosti až do výše ?ástky dan? uplatn?né ve stát? spole?nosti-p?íjemce (viz výše uvedený rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation, body 48 a 57, jakož i usnesení ze dne 23. dubna 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, C?201/05, Sb. rozh. s. I?2875, bod 39).

87 Jestliže tak zisky, z kterých pocházejí zahrani?ní dividendy, podléhají ve stát? vyplácející spole?nosti dani nižší, než je da? vybraná ?lenským státem spole?nosti-p?íjemce, tento posledn? uvedený stát musí poskytnout plnou slevu na dani odpovídající dani odvedené vyplácející spole?ností ve stát? jejího sídla (výše uvedený rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 51).

88 Jestliže naproti tomu tyto zisky podléhají ve stát? vyplácející spole?nosti dani vyšší, než je da? vybraná ?lenským státem spole?nosti-p?íjemce, musí tento posledn? uvedený stát poskytnout slevu na dani pouze do výše korpora?ní dan? dlužné spole?ností-p?íjemcem. Nemusí vracet rozdíl, tedy ?ástku odvedenou ve stát? vyplácející spole?nosti, která p?evyšuje ?ástku dan? dlužné v ?lenském stát? spole?nosti-p?íjemce (viz výše uvedený rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 52).

89 Metoda zapo?tení umož?uje za t?chto podmínek poskytnout dividendám pocházejícím od zahrani?ních spole?ností rovnocenné zacházení, jaké poskytuje metoda osvobození od dan? dividendám vypláceným tuzemskými spole?nostmi. Použití metody zapo?tení na dividendy pocházející od zahrani?ních spole?ností totiž umož?uje zajistit, že zahrani?ní portfoliové dividendy a tuzemské portfoliové dividendy ponesou stejné da?ové zatížení, zejména tehdy, pokud stát, z n?hož dividendy pocházejí, uplat?uje v rámci korpora?ní dan? nižší sazbu dan?, než je sazba dan? použitelná v ?lenském stát?, ve kterém je usazena spole?nost, která je p?íjemcem dividend. Osvobodit dividendy pocházející od zahrani?ních spole?ností od dan? by v takovém p?ípad? zvýhod?ovalo osoby povinné k dani, které investovaly do zahrani?ních ú?astí, oproti osobám povinným k dani, které investovaly do tuzemských ú?astí.

90 S ohledem na rovnocennost metod osvobození od daní a započtení nemají obtíže, se kterými se osoba povinná k dani může potýkat při prokazování, že podmínky pro osvobození dividend obdržených od zahraničních společností od daní jsou splněny, v zásadě vliv na posouzení, zda články 63 SFEU brání takové právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v původním řízení. Jediným následkem těchto obtíží, a dokonce nemožnosti pro osobu povinnou k dani předložit požadované důkazy bude, že na dividendy obdržené zahraničními společnostmi bude použita metoda započtení, která je rovnocenná metodě osvobození od daní.

91 Pokud jde o administrativní zátěž, kterou musí nést osoby povinné k dani, aby se na ně vztahovala metoda započtení, bylo již rozhodnuto, že pouhá skutečnost, že systém započtení v porovnání se systémem osvobození od daní ukládá daňovým poplatníkům dodatečnou administrativní zátěž, nemůže být považována za rozdílné zacházení odporující volnému pohybu kapitálu (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, bod 53).

92 Administrativní zátěž, kterou takto společnosti, jež je příjemcem portfoliových dividend, ukládá vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení, by se však podle předkládajícího soudu mohla ukázat jako nadměrná.

93 Společnost Haribo za tímto účelem vysvětluje, že na rozdíl od portfoliových dividend vyplácených tuzemskými společnostmi, jež jsou osvobozeny od daní, portfoliové dividendy vyplácené v Rakousku společnostmi usazenými v jiném členském státě nebo ve třetím státě, jenž je smluvní stranou Dohody o EHP, a obdržené prostřednictvím investičního fondu běžného v Rakousku podléhají korporátní dani ve výši 25 % z důvodu nadměrné administrativní zátěže osoby povinné k dani. Metody osvobození od daní a započtení jsou podle společnosti Haribo rovnocenné pouze v případech, kdy důkaz týkající se korporátní daní odvedené v zahraničí může být skutečně předložen nebo může být předložen bez nepřiměřeně vysokého úsilí.

94 Rakouská, německá, italská, nizozemská vláda a vláda Spojeného království, jakož i Komise naproti tomu tvrdí, že administrativní zátěž společnosti, která je příjemcem portfoliových dividend, není nadměrná. Rakouská vláda v tomto ohledu trvá na tom, že sdělení ze dne 13. června 2008 podstatně zjednodušilo důkazy nezbytné k získání započtení zahraniční daní.

95 V tomto ohledu je třeba připomenout, že daňové orgány členského státu jsou oprávněny požadovat od daňového poplatníka důkazy, které považují za nezbytné k posouzení, zda jsou splněny podmínky daňového zvýhodnění upraveného dotčenými právními předpisy, a v důsledku toho, zda je, a není na místě uvedené zvýhodnění poskytnout (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 3. října 2002, *Danner*, C-136/00, Recueil, s. I-8147, bod 50; ze dne 26. června 2003, *Skandia a Ramstedt*, C-422/01, Recueil, s. I-6817, bod 43, jakož i ze dne 27. ledna 2009, *Persche*, C-318/07, Sb. rozh. s. I-359, bod 54).

96 Je sice pravda, že pokud by se ukázalo, že společnosti, které jsou příjemci portfoliových dividend pocházejících od společností usazených v jiných členských státech než v Rakouské republice a ve třetích státech, jež jsou smluvními stranami Dohody o EHP, skutečně nemají z důvodu nadměrné administrativní zátěže možnost využít metody započtení, takové právní předpisy by neumožňovaly zamezit dvojímu ekonomickému zdanění takových dividend, ani jej omezit. Za takových okolností by nebylo možné mít za to, že metoda započtení a metoda osvobození od daní, která umožňuje zamezit četnému zdanění vyplácených dividend, vedou k rovnocennému výsledku.

97 Nicméně, jelikož je členskému státu v zásadě umožněno zabránit četnému zdanění portfoliových dividend obdržených tuzemskou společností tím, že zvolí metodu osvobození od

dan?, jsou-li dividendy vypláceny tuzemskou společností, a metodu započtení, jsou-li vypláceny zahraniční společností usazenou v jiném členském státě nebo ve třetím státě, jenž je smluvní stranou Dohody o EHP, dodatečná administrativní záležitost kladená na tuzemskou společnost, zejména skutečnost, že vnitrostátní daňové orgány požadují informace týkající se daně skutečně zatěžující zisky společnosti vyplácející dividendy ve státě, ve kterém má své sídlo, je vlastní samotnému fungování metody započtení a nemůže být považována za nadměrnou (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, body 48 a 53). Bez takových informací totiž daňové orgány členského státu, ve kterém je usazena společnost, která je příjemcem zahraničních dividend, nejsou v zásadě schopny určit částku korporátní daně odvedené ve státě vyplácející společnosti, která musí být započtena proti částce daně dlužné společnosti-příjemcem.

98 I když je pravda, že společnost, která je příjemcem dividend, nemá sama k dispozici veškeré informace týkající se korporátní daně zatěžující dividendy vyplácené společností usazenou v jiném členském státě nebo ve třetím státě, jenž je smluvní stranou Dohody o EHP, takové informace jsou každopádně známy této poslední uvedené společnosti. Za těchto podmínek přitom veškeré obtíže společnosti-příjemce s poskytnutím požadovaných informací týkajících se daně odvedené společností vyplácející dividendy nesouvisejí s komplexní povahou těchto informací, ale nanejvýš s nedostatkem spolupráce ze strany společnosti, která je má k dispozici. Jak zdůrazňuje generální advokátka v bodě 58 svého stanoviska, chybný tok informací na straně investorů nepředstavuje problém, jehož důsledky by měl nést dotčený členský stát.

99 Krom toho je třeba konstatovat, jak uvádí rakouská vláda, že sdělení ze dne 13. června 2008 zjednodušilo důkazy nezbytné k získání započtení zahraniční daně v tom smyslu, že při výpočtu daně odvedené v zahraničí je třeba zohlednit následující vzorec. Zisk společnosti vyplácející dividendy musí být vynásoben nominální sazbou korporátní daně platné ve státě, ve kterém je tato společnost usazena, a účástí společnosti-příjemce na kapitálu vyplácející společnosti. Takový výpočet přitom vyžaduje pouze omezenou spolupráci ze strany společnosti vyplácející dividendy nebo investičního fondu, pokud je dotyčná účást vlastněna prostřednictvím takového fondu.

100 Konečně, jak zdůrazňují rakouská, německá, nizozemská vláda a vláda Spojeného království, jakož i Komise, skutečnost, že daňové orgány tohoto členského státu mohou v případě dividend vyplácených společnostmi usazenými v jiných členských státech než v Rakouské republice využít vzájemné pomoci upravené směrnicí 77/799, neznamená, že jsou povinny zprostit společnost, která je příjemcem dividend, povinnosti předložit důkaz o dani odvedené vyplácející společností v jiném členském státě.

101 S ohledem na to, že směrnice 77/799 stanoví možnost vnitrostátních daňových orgánů požádat o údaje, které samy nemohou získat, totiž Soudní dvůr uvedl, že použití slova „může“ v čl. 2 odst. 1 směrnice 77/799 nasvědčuje tomu, že uvedené orgány mají možnost žádat o údaje od příslušného orgánu jiného členského státu, avšak taková žádost nepředstavuje žádnou povinnost. Každému členskému státu přísluší posoudit zvláštní případy, v nichž jsou údaje týkající se transakcí provedených osobami povinnými k dani usazenými na jeho území nedostupné, a rozhodnout, zda tyto případy odvodí předložení žádosti o údaje jinému členskému státu (rozsudek ze dne 27. září 2007, *Twoh International*, C-184/05, Sb. rozh. s. I-7897, bod 32, a výše uvedený rozsudek *Persche*, bod 65).

102 V důsledku toho směrnice 77/799 nevyžaduje od členského státu, kde je usazena společnost, která je příjemcem dividend, aby využil vzájemné pomoci, kterou stanoví, jakmile informace poskytnuté touto společností nepostačují k ověření, zda tato společnost splňuje podmínky pro použití metody započtení stanovené vnitrostátními právními předpisy.

103 Ze stejných důvodů by případná existence dohody o vzájemné pomoci mezi Rakouskou republikou a tímto státem, jenž je smluvní stranou Dohody o EHP, která by stanovila možnost tohoto členského státu požadovat od orgánů dotyčného členského státu informace relevantní pro použití metody započtení, neznamenal, že administrativní zátěž společnosti, která je příjemcem dividend, týkající se důkazu o dani odvedené v dotčeném členském státě, je nadměrná.

104 S ohledem na výše uvedené je proto třeba na druhou položenou otázku odpovědět tak, že článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání právním předpisům členského státu, které osvobozují od korporátní daně portfoliové dividendy, které tuzemská společnost obdrží od jiné tuzemské společnosti, zatímco této dani podrobují portfoliové dividendy, které tuzemská společnost obdrží od společnosti usazené v jiném členském státě nebo ve třetím státě, jenž je smluvní stranou Dohody o EHP, pokud však daň odvedená ve státě, ve kterém má tato poslední uvedená společnost sídlo, je započtena proti dani dlužné v členském státě společnosti-příjemce a administrativní zátěž, kterou musí nést společnost-příjemce, aby se na ni vztahovalo takové započtení, není nadměrná. Informace požadované vnitrostátními daňovými orgány od společnosti, která je příjemcem dividend, týkající se daně skutečně zatěžující zisky společnosti vyplácející dividendy ve státě, ve kterém má tato společnost sídlo, jsou vlastní samotnému fungování metody započtení a nelze je považovat za nadměrnou administrativní zátěž.

3. Ke třetí otázce

a) Úvodní poznámky

105 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda článek 63 SFEU brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jako jsou právní předpisy dotčené v původním řízení, které v případě dividend pocházejících z účastí ve společnostech usazených ve třetích státech neumožňují ani osvobození od korporátní daně, ani započtení korporátní daně odvedené v zahraničí, pokud se jedná o účast společnosti-příjemce na kapitálu vyplácející společnosti s rozsahem pod 10 %, dříve 25 %, zatímco dividendy pocházející z účastí v tuzemských společnostech jsou osvobozeny od daně nezávisle na rozsahu účasti.

106 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že hranice 25 %, na kterou předkládající soud odkazuje ve své otázce, souvisí s § 10 KStG ve znění před legislativní změnou přijatou v roce 2009. Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru nicméně vyplývá, že § 10 odst. 1 bod 7, jakož i odstavce 2 a 4 KStG, použitelný se zpětnou účinností na spory v původním řízení, stanoví, že dividendy pocházející z účastí ve společnostech usazených ve třetím státě jsou buď v Rakousku osvobozeny od korporátní daně, nebo se na ně vztahuje započtení daně odvedené v zahraničí, představuje-li dotčená účast přinejmenším 10 % kapitálu této poslední uvedené společnosti.

107 Pokud jde o účast, které nedosahují této hranice, vnitrostátní právní předpisy dotčené v původním řízení rozlišují v případě portfoliových dividend pocházejících od společností usazených ve třetích státech mezi státy, jež jsou smluvními stranami Dohody o EHP, a ostatními třetími státy. Zatímco portfoliové dividendy pocházející od společností usazených ve třetím státě, jenž je smluvní stranou Dohody o EHP, se kterým Rakouská republika uzavřela komplexní dohodu o vzájemné správní pomoci a pomoci při vymáhání daní, jsou osvobozeny od korporátní daně nebo se na ně vztahuje započtení daně odvedené v dotyčném třetím státě, jenž je smluvní stranou Dohody o EHP a kde má společnost vyplácející dividendy sídlo, v případě portfoliových

dividend pocházejících od společností usazených v ostatních třetích státech tomu tak není.

108 Jelikož je daňové zacházení s dividendami pocházejícími od společností usazených ve státech, jež jsou smluvními stranami Dohody o EHP, předmětem první položené otázky, je třeba mít za to, že svou třetí otázkou se předkládající soud táže, zda článek 63 SFEU brání takové právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, která stanoví, že portfoliové dividendy pocházející z ústí ve společnostech usazených ve třetích státech, jež nejsou smluvními stranami Dohody o EHP, nejsou ani osvobozeny od daně, ani nepodléhají režimu započtení odvedené zahraniční daně, přestože dividendy pocházející z podobných ústí v tuzemských společnostech jsou vždy od daně osvobozeny.

b) K existenci omezení pohybu kapitálu

109 Je třeba konstatovat, že taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, odráží společnosti usazené v Rakousku od investování jejich kapitálu do společností usazených ve třetích státech, jež nejsou smluvními stranami Dohody o EHP. Jelikož je s dividendami, které tyto poslední uvedené společnosti vyplácejí společně usazeným v Rakousku, daňové zacházení méně příznivé než s dividendami vyplácenými společnostmi usazenými v tomto členském státě, jsou akcie společností usazených ve třetích státech pro investory mající sídlo nebo bydliště v Rakousku méně přitažlivé než akcie společností usazených v Rakousku (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky *Test Claimants in the FII Group Litigation*, bod 166, a A, bod 42).

110 Taková právní úprava, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, tedy obsahuje omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a dotýknými třetími státy, které je v zásadě zakázáno čl. 63 odst. 1 SFEU.

111 Je třeba nicméně přezkoumat, zda toto omezení volného pohybu kapitálu může být odvodeno z hlediska ustanovení Smlouvy týkajících se volného pohybu kapitálu.

c) K případným odvodním opatřením

112 Jak bylo připomenuto v bodech 58 a 83 tohoto rozsudku, aby taková vnitrostátní daňová právní úprava, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, mohla být považována za slučitelnou s ustanoveními Smlouvy týkajícími se volného pohybu kapitálu, je třeba, aby se rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, anebo bylo odvodeno naléhavým důvodem obecného zájmu.

113 Přitom s ohledem na takové daňové pravidlo, jako je daňové pravidlo dotčené v původním řízení, jehož cílem je zamezit dvojímu ekonomickému zdanění vyplácených zisků, je situace společnosti-akcionáře, která obdrží dividendy pocházející ze třetích států, srovnatelná se situací společnosti-akcionáře, která obdrží tuzemské dividendy, jelikož v obou případech mohou být dosaženy zisky v zásadě předmětem stejného zdanění (výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, bod 62).

114 Za těchto podmínek článek 63 SFEU ukládá členskému státu, ve kterém existuje systém zamezení dvojímu ekonomickému zdanění v případě dividend vyplácených tuzemským společnostem jinými tuzemskými společnostmi, povinnost poskytnout rovnocenné zacházení dividendám vypláceným tuzemským společnostmi usazenými ve třetím státě, jenž není smluvní stranou Dohody o EHP (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, bod 72).

115 Vnitrostátní právní předpisy dotčené v původním řízení přitom takové rovnocenné

zacházení nestanoví. Tyto právní předpisy totiž systematicky zamezují dvojímu ekonomickému zdanění tuzemských portfoliových dividend obdržených tuzemskou společností, avšak nezabraňují takovému dvojímu zdanění, ani jej neomezují, jestliže tuzemská společnost obdrží portfoliové dividendy od společnosti usazené ve třetím státě, jenž není smluvní stranou Dohody o EHP.

116 Z toho plyne, že rozdílné zacházení týkající se korporálního daně s dividendami obdrženými tuzemskými společnostmi na základě jejich původu nelze odvodnit rozdílností situace související s místem, kde je kapitál investován.

117 Dále je třeba přezkoumat, zda omezení vyplývající z takové vnitrostátní právní úpravy, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, je odvodneno naléhavými důvody obecného zájmu (viz výše uvedený rozsudek ELISA, bod 79).

118 Rakouská, německá, italská, finská a nizozemská vláda uvádí, že i když omezení pohybu kapitálu pocházejícího ze třetích států může být odvodneno, v případě, kdy se toto omezení týká pohybu kapitálu mezi členskými státy, tomu tak není (viz výše uvedené rozsudky *Test Claimants in the FII Group Litigation*, bod 171, a A, bod 37). Tyto vlády mají za to, že nezbytnost zajistit vyvážené rozdělení daňových pravomocí ve vztazích mezi členskými státy a třetími státy, jež nejsou smluvními stranami Dohody o EHP, může představovat naléhavý důvod obecného zájmu, který zbavuje členské státy povinnosti podrobit dividendy z uvedených třetích států stejnému daňovému zacházení jako dividendy pocházející od tuzemských společností. Vysvětlují, že zatímco členské státy jsou povinny poskytnout společnosti usazené v jiném členském státě stejná daňová zvýhodnění, jaká jsou poskytována společností usazeným na jejich území, taková povinnost neexistuje mezi členskými státy Unie a třetími státy vůči společností usazeným na jejich území. Pokud by mělo být na článku 63 SFEU nahlíženo tak, že členskému státu ukládá povinnost zacházet s dividendami pocházejícími z třetích států, jež nejsou smluvními stranami Dohody o EHP, stejným způsobem jako s dividendami vyplácenými tuzemskými společnostmi, rozhodovací prostor členských států k tomu, aby sjednaly daňové úmluvy a zajistily tak vyvážené rozdělení daňových pravomocí v jejich vztazích s třetími státy, by prakticky přestal existovat.

119 V tomto ohledu je třeba připomenout, že judikatura týkající se omezení výkonu svobod pohybu uvnitř Unie nemůže být v celém svém rozsahu přenesena na pohyb kapitálu mezi členskými státy a třetími státy, jelikož takový pohyb probíhá v odlišném právním kontextu (výše uvedený rozsudek *Établissements Rimbaud*, bod 40 a citovaná judikatura).

120 Za těchto podmínek nelze vyloučit, že členský stát může prokázat, že omezení pohybu kapitálu do nebo ze třetích států je odvodneno určitými okolnostmi, které nejsou té povahy, aby představovaly platné odvodnění omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy (výše uvedený rozsudek A, body 36 a 37, jakož i výše uvedená usnesení *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, bod 93, a *KBC Bank a Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, bod 73).

121 Již bylo uznáno, že omezení výkonu svobod pohybu uvnitř Unie může být odvodneno ochranou rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 13. prosince 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 45; ze dne 18. července 2007, *Oy AA*, C-231/05, Sb. rozh. s. I-6373, bod 51, jakož i ze dne 15. května 2008, *Lidl Belgium*, C-414/06, Sb. rozh. s. I-3601, bod 42). Takové odvodnění, které představuje naléhavý důvod obecného zájmu, může být tedy *a fortiori* uznáno ve vztazích mezi členskými státy a třetími státy.

122 Aby však rozdílné zacházení s tuzemskými dividendami a dividendami pocházejícími z třetího státu, jenž není smluvní stranou Dohody o EHP, mohlo být odvodneno takovým naléhavým důvodem obecného zájmu, musí být tento rozdíl způsobitelný zaručit uskutečnění dotčeného cíle a nepřekračovat meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz rozsudky

ze dne 15. května 1997, Futura Participations a Singer, C-250/95, Recueil, s. I-2471, bod 26; ze dne 11. března 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Recueil, s. I-2409, bod 49, jakož i výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 35).

123 Je třeba upřesnit, že podrobení portfoliových dividend obdržených tuzemskou společností, ať již pochází z jiné tuzemské společnosti nebo ze společnosti usazené ve třetím státě, jenž není smluvní stranou Dohody o EHP, stejnému zacházení nemá za následek, že by se příjmy běžně zdaněné v členském státě, ve kterém má společnost-příjemce sídlo, přesunuly do dotyčného třetího státu (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Glaxo Wellcome, bod 87). Jak zdůrazňuje generální advokátka v bodě 120 svého stanoviska, ve věci v původním řízení se nejedná o zdaovací pravomoc týkající se hospodářské činnosti na vnitrostátním území, ale o zdanění zahraničních příjmů.

124 Rozdílné zacházení s portfoliovými dividendami podle jejich tuzemského nebo zahraničního původu nelze za těchto podmínek odvodnit s ohledem na nutnost zachovat rozdělení zdaovací pravomoci mezi členskými státy a třetími státy, jež nejsou smluvními stranami Dohody o EHP.

125 Osvobození od daně v případě portfoliových dividend vyplácených společnostmi usazenými ve třetím státě, jenž není smluvní stranou Dohody o EHP, nebo započtení daně odvedené v tomto posledně uvedeném státě by zajisté pro Rakouskou republiku znamenalo snížení jejich vlastních daňových příjmů z korporační daně.

126 Z ustálené judikatury však vyplývá, že snížení daňových příjmů nelze považovat za naléhavý důvod obecného zájmu, kterého by se bylo možné dovolávat za účelem odvodnění opatření v zásadě odporujícího základní svobodě (viz zejména výše uvedený rozsudek Manninen, bod 49, a rozsudek ze dne 14. září 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Sb. rozh. s. I-8203, bod 59).

127 Pokud jde o neexistenci vzájemnosti ve vztazích mezi členskými státy a třetími státy, je třeba připomenout, že když byla zásada volného pohybu kapitálu článkem 56 odst. 1 ES, nyní čl. 63 odst. 1 SFEU, rozšířena na pohyb kapitálu mezi třetími státy a členskými státy, rozhodly se tyto státy tuto zásadu zakotvit v témže článku a v témže znění pro pohyb kapitálu, ke kterému dochází uvnitř Unie, a pro pohyb kapitálu, který se týká vztahů s třetími státy (výše uvedený rozsudek A, bod 31).

128 Za těchto podmínek nemůže neexistence vzájemnosti ve vztazích mezi členskými státy a třetími státy, jež nejsou smluvními stranami Dohody o EHP, odvodnit omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a uvedenými třetími státy.

129 Rakouská vláda dále tvrdí, že její daňový režim je odvodněnou nutností zajistit účinnost daňových kontrol, jelikož příslušné dohody o zamezení dvojího zdanění s třetími státy nezajišťují stejnou úroveň výměny informací s příslušnými orgány dotyčných států, jako je úroveň stanovená směrnicí 77/799 mezi orgány členských států.

130 V tomto ohledu je třeba připomenout, že rámec spolupráce mezi příslušnými orgány členských států zavedený směrnicí 77/799 neexistuje mezi třetími orgány a příslušnými orgány třetího státu, pokud třetí stát nepřijal žádný závazek vzájemné pomoci (viz výše uvedené rozsudky Komise v. Itálie, bod 70, a Établissements Rimbaud, bod 41).

131 Z toho plyne, že pokud podle právní úpravy členského státu závisí poskytnutí daňového zvýhodnění na splnění podmínek, jejichž dodržení může být ověřeno pouze získáním údajů od příslušných orgánů třetího státu, jenž není smluvní stranou Dohody o EHP, je v zásadě legitimní, že tento členský stát odmítá toto zvýhodnění poskytovat, pokud se ukáže nemožným tyto údaje z

uvedeného t?etího státu získat, zejména z důvodu neexistence smluvní povinnosti posledn? uvedeného státu údaje poskytnout (viz obdobn? výše uvedený rozsudek *Établissements Rimbaud*, bod 44).

132 Je však třeba konstatovat, že vnitrostátní právní úprava dot?ená v p?vodním řízení nepodmiňuje p?ípadné osvobození portfoliových dividend obdržených od společnosti usazené ve t?etím stát?, jenž není smluvní stranou Dohody o EHP, nebo p?ípadné zapo?tení dan? odvedené v takovém t?etím stát? existencí dohody o vzájemné pomoci mezi ?lenským státem a dotyčným t?etím státem. Podle § 10 KStG totiž portfoliové dividendy pocházející z t?etích stát?, jež nejsou smluvními stranami Dohody o EHP, vždy podléhají korporační dani v Rakousku, aniž by dot?ené vnitrostátní právní p?edpisy stanovily jakékoli da?ové zvýhodn?ní ve prosp?ch takových dividend za účelem zamezení jejich dvojímu ekonomickému zdan?ní.

133 Za t?chto okolností nem?že rozdíl, který na úrovni spolupráce mezi da?ovými orgány existuje mezi situací v ?lenských státech uvnit? Unie na jedné stran? a mezi ?lenskými státy a t?etími státy na stran? druhé, od?vodnit rozdílné da?ové zacházení s tuzemskými portfoliovými dividendami a dividendami pocházejícími ze t?etích stát?, jež nejsou smluvními stranami Dohody o EHP.

134 Rakouská vláda konečn? uvádí, že pokud by právní úprava dot?ená v p?vodním řízení byla v rozporu s volným pohybem kapitálu, bylo by třeba ov?it, zda ú?asti ve společnostech usazených ve t?etích státech nemají být kvalifikovány jako p?ímé investice ve smyslu ?l. 64 odst. 1 SFEU, jelikož vnitrostátní režim m?že být v takovém p?ípad? považován za již existující ke dni 31. prosince 1993. Tento režim by tedy mohl být v tomto p?ípad? považován za od?vodn?ný doložkou „standstill“ obsaženou v uvedeném ?lánku Smlouvy o FEU.

135 V tomto ohledu je třeba p?ipomenout, že podle ?l. 64 odst. 1 SFEU není ?lánkem 63 SFEU dot?eno používání žádných omezení v?i t?etím stát?m, která existují ke dni 31. prosince 1993 podle vnitrostátního práva nebo práva Unie ve vztahu k pohybu kapitálu do nebo ze t?etích stát?, zahrnujícího p?ímé investice.

136 Z toho plyne, že jestliže ?lenský stát p?ede dnem 31. prosince 1993 p?ijal právní p?edpisy, které obsahují omezení pohybu kapitálu do nebo ze t?etích stát? zakázaná ?lánkem 63 SFEU, a po tomto datu p?ijme opatření, která, by? p?edstavují rovn?ž omezení uvedeného pohybu, jsou svou podstatou totožná s p?edchozími právními p?edpisy nebo se omezují na omezení nebo zrušení p?ekážky výkonu práv a svobod Unie obsažené v p?edchozích právních p?edpisech, ?lánek 63 SFEU nebrání tomu, aby v?i t?etím stát?m byla použita tato posledn? uvedená opatření, pokud se použijí na pohyb kapitálu zahrnujícího p?ímé investic (výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, bod 196).

137 Již bylo judikováno, že za p?ímé investice nelze považovat ú?asti ve společnostech, které nejsou p?evzaty s cílem vytvořit nebo zachovat trvalé a p?ímé hospodářské vztahy mezi akcionářem a touto společností a neumožňují akcionáři skutečn? se ú?astnit řízení této společnosti nebo její kontroly (výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, bod 196). Jelikož se právní p?edpisy zkoumané v rámci projednávané otázky týkají pouze ú?astí v rozsahu nižším než 10 % základního kapitálu vyplácející společnosti, je třeba mít za to, že nespadají do v?cné p?sobnosti ?l. 64 odst. 1 SFEU.

138 S ohledem na všechny p?edcházející úvahy je tedy třeba na t?etí položenou otázku odpov?dět tak, že ?lánek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úprav?, která s cílem zamezit dvojímu ekonomickému zdan?ní osvobozuje od korporační dan? portfoliové dividendy obdržené tuzemskou společností a vyplacené jinou tuzemskou společností a v p?ípad? dividend vypláčených společností usazenou ve t?etím stát?, jenž není smluvní stranou

Dohody o EHP, nestanoví ani osvobození dividend od daní, ani systém započtení daní odvedené vyplácející společnosti ve státě, ve kterém má své sídlo.

4. Ke čtvrté otázce

139 Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je, zda článek 63 SFEU brání tomu, aby vnitrostátní správní orgán používal v případě portfoliových dividend pocházejících od společností usazených ve třetím státě, jenž je smluvní stranou Dohody o EHP, se kterým Rakouská republika neuzavřela komplexní dohodu o vzájemné správní pomoci a pomoci při vymáhání daní, nebo v jiném třetím státě metodu započtení, i když tato metoda údajně představuje nadměrnou administrativní zátěž pro příjemce dividend, nebo použití metody započtení podle rozhodnutí Verwaltungsgerichtshof nejlépe odpovídá vůli zákonodárce, zatímco nepoužitelnost hranice úasti ve výši 10 % vede k osvobození od daní, a tudíž k automatickému zamezení dvojího ekonomického zdanění portfoliových dividend pocházejících od společností usazených ve třetích státech.

140 V tomto ohledu je třeba připomenout, že Verwaltungsgerichtshof měl za to, že k odstranění méně příznivého daňového zacházení, kterému podléhají dividendy pocházející od zahraničních společností ve vztahu k dividendám pocházejícím od tuzemských společností, je třeba na tuto první skupinu dividend použít nikoli metodu osvobození od daní, ale metodu spočívající v započtení daní zatíživších dividendy ve státě, v němž má vyplácející společnost sídlo, proti dani dlužné v Rakousku.

141 Jak již bylo připomenuto v bodě 86 tohoto rozsudku, právo Unie nezakazuje členskému státu, aby zamezil četkovému zdanění dividend obdržených tuzemskou společností tím, že použije pravidla, která tyto dividendy osvobodí od zdanění, jsou-li vypláceny tuzemskou společností, přičemž prostřednictvím systému započtení zabrání četkovému zdanění uvedených dividend, jsou-li vypláceny zahraniční společností, nepřevyšuje-li však daňová sazba použitelná na zahraniční dividendy daňovou sazbu použitelnou na tuzemské dividendy a je-li sleva na dani alespoň rovna částce odvedené ve státě vyplácející společnosti až do výše částky daní uplatněné v členském státě společnosti-příjemce.

142 Krom toho členským státem, jestliže zavádí mechanismy, jejichž cílem je zamezení nebo omezení četkového zdanění vyplácených zisků, v zásadě přísluší, aby určily kategorii daňových poplatníků, kteří mohou využívat uvedených mechanismů a za tímto účelem zavádět hranice vycházející z podílu, který tito daňoví poplatníci vlastní v dotyčných vyplácejících společnostech (výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, bod 67).

143 Článek 63 SFEU tedy nebrání praxi vnitrostátního daňového orgánu, který v případě dividend pocházejících z některých třetích států používá metodu započtení pod určitou hranicí úasti společnosti-příjemce na kapitálu vyplácející společnosti a metodu osvobození od daní nad uvedenou hranicí, zatímco systematicky používá metodu osvobození od daní v případě tuzemských dividend, pokud však dotyčné mechanismy, jejichž cílem je zabránit četkovému zdanění vyplácených zisků nebo jej omezit, vedou k rovnocennému výsledku.

144 Údajná nadměrná administrativní zátěž, kterou s sebou nese použití metody započtení, již byla prozkoumána v bodech 92 až 99 a 104 tohoto rozsudku.

145 Předkládající soud se svou čtvrtou otázkou písm. b) a c) rovněž Soudního dvora táže, zda by článek 63 SFEU bránil vnitrostátním právním předpisem nebo vnitrostátní praxi, které by v případě portfoliových dividend vyplácených společností usazenou ve třetím státě, jenž není smluvní stranou Dohody o EHP, podmiňovaly použití metody započtení existencí dohody o vzájemné pomoci s dotýným třetím státem.

146 Taková otázka je však čistě hypotetická, a tudíž nepřípustná (viz rozsudek ze dne 22. června 2010, Melki a Abdeli, C-188/10 a C-189/10, Sb. rozh. s. I-5665, bod 27, jakož i citovaná judikatura).

147 Na čtvrtou položenou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že článek 63 SFEU nebrání praxi vnitrostátního daňového orgánu, který v případě dividend pocházejících z některých třetích států používá metodu započtení pod určitou hranicí úasti společnosti-příjemce na kapitálu vyplácející společnosti a metodu osvobození od daně nad uvedenou hranicí, zatímco systematicky používá metodu osvobození od daně v případě tuzemských dividend, pokud však dotýné mechanismy, jejichž cílem je zabránit četnému zdanění vyplácených zisků nebo jej omezit, vedou k rovnocennému výsledku. Skutečnost, že vnitrostátní daňové orgány požadují od společnosti, která je příjemcem dividend, informace týkající se daně skutečně zatěžující zisky společnosti vyplácející dividendy ve třetím státě, ve kterém má tato společnost sídlo, je vlastní samotnému fungování metody započtení a nemá jako taková vliv na rovnocennost metody osvobození od daně a metody započtení.

C – K otázkám ve věci C-437/08

148 Podstatou otázek předkládajícího soudu ve věci C-437/08 je zprvé, zda článek 63 SFEU brání takovým vnitrostátním právním předpisem, jako jsou právní předpisy dotčené v povodním řízení, které stanoví použití metody započtení za určitých podmínek na dividendy pocházející od společnosti usazené v jiném členském státě nebo ve třetím státě, zatímco tuzemské dividendy jsou vždy osvobozeny od korporátní daně, a které pro zdaňovací období, za která společnost-příjemce vykázala provozní ztrátu, nestanoví žádné převedení započitatelné částky do následujících zdaňovacích období.

149 Zadruhé se předkládající soud táže, zda článek 63 SFEU ukládá členskému státu povinnost zohlednit při použití metody započtení na zahraniční dividendy nejenom korporátní daň odvedenou ve státě, ve kterém je společnost vyplácející dividendy usazena, ale rovněž srážkovou daň odvedenou v posledně uvedeném státě.

1. K přípustnosti

150 Rakouská vláda má za to, že otázky nesouvisejí se sporem v povodním řízení, jelikož tento spor se týká pouze zdaňovacího období 2002, tedy období, za které byla vykázána provozní ztráta. Případný převod započtení daně odvedené v zahraničí by se mohl týkat pouze pozdějších zdaňovacích období.

151 Tuto argumentaci je třeba odmítnout.

152 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že i když se v povodním řízení týká pouze zdanění během zdaňovacího období 2002, tedy roku, ve kterém společnost Salinen vznikly ztráty, předkládající soud se svými otázkami táže, zda použití metody započtení na dividendy, které tato společnost obdrží od zahraniční společnosti, může být v případě tohoto zdaňovacího období považováno za rovnocenné osvobození uvedených dividend od daně. Předkládající soud se rovněž táže, zda je toto použití služitelné s článkem 63 SFEU za předpokladu, že uvedená

metoda neumožňuje společnosti-příjemci převést daň odvedenou ve státě, ve kterém má sídlo společnost vyplácející dividendy, do pozdějších zdaňovacích období.

153 Za těchto podmínek jsou otázky položené ve věci C-437/08 přípustné.

2. K věci samé

154 S ohledem na otázky položené předkládajícím soudem je třeba nejprve prozkoumat, zda článek 63 SFEU ukládá členskému státu, který používá metodu započtení v případě dividend vyplácených zahraničními společnostmi a metodu osvobození od daně v případě dividend pocházejících od tuzemských společností, povinnost stanovit převod započtení odvedené daně, jestliže společnost-příjemce vykáže za zdaňovací období, během kterého obdrží dividendy, provozní ztrátu.

155 Rakouská vláda má za to, že článek 63 SFEU jí neukládá povinnost stanovit takový převod. Pokud totiž zisky ve státě, ve kterém má vyplácející společnost sídlo, podléhají dani vyšší, než je daň vybraná státem společnosti-příjemce, musí tento poslední uvedený stát poskytnout slevu na dani pouze do výše korporační daně dlužné společností-příjemcem (výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, bod 52). Stejně tak, pokud z důvodu ztráty, která společností-příjemci vznikla v průběhu roku, kdy byly vypláceny dividendy, není odvedena žádná vnitrostátní daň z obdržených dividend, stát společnosti-příjemce nemusí poskytnout slevu na dani ani pro zdaňovací období odpovídající tomuto roku, ani *a fortiori* pro pozdější zdaňovací období.

156 V tomto ohledu je třeba připomenout, že článek 63 SFEU ukládá členskému státu, ve kterém existuje systém zamezení dvojímu ekonomickému zdanění v případě dividend vyplácených tuzemským společnostem jinými tuzemskými společnostmi, povinnost poskytnout rovnocenné zacházení dividendám vypláceným tuzemským společnostem zahraničními společnostmi (viz výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, bod 72).

157 Ve věci v původním řízení z § 10 odst. 6 KStG vyplývá, že v rámci dotyčného systému započtení jsou dividendy vyplácené zahraničními společnostmi zahrnuty do daňového základu společnosti-příjemce, čímž se v případě, že je v dotyčném zdaňovacím období zaznamenána ztráta, sníží tato ztráta na úroveň obdržených dividend. Výše ztráty převoditelné do pozdějších zdaňovacích období je tak ve stejné míře snížena. Naproti tomu dividendy pocházející od tuzemských společností, které jsou osvobozeny od daně, nemají žádný vliv na daňový základ společnosti-příjemce, a tudíž ani na případně převoditelné ztráty společnosti-příjemce.

158 Z toho plyne, že i když dividendy vyplácené zahraničními společnostmi a obdržené tuzemskou společností nezatřuje za zdaňovací období, v průběhu kterého byly tyto dividendy obdrženy, korporační daň v členském státě, ve kterém má tuzemská společnost sídlo, snížení ztrát společnosti-příjemce může pro tuto společnost, pokud nemá nárok na převod započtení daně odvedené vyplácející společností, znamenat dvojí ekonomické zdanění těchto dividend během pozdějších zdaňovacích období, jestliže je její hospodářský výsledek kladný (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 12. února 2009, *Cobelfret*, C-138/07, Sb. rozh. s. I-731, body 39 a 40, jakož i výše uvedené usnesení *KBC Bank a Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, body 39 a 40). Naproti tomu pro tuzemské dividendy žádné riziko dvojího ekonomického zdanění neexistuje, neboť se na ně použije metoda osvobození od daně.

159 Pokud taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava dotčená v povodním řízení, nestanoví povod započtení korporační daní odvedené ve státě, ve kterém je usazena společnost vyplácející dividendy, podléhají zahraniční dividendy v takovém systému, jako je systém dotčený v povodním řízení, vyššímu zdanění, než je zdanění vyplývající z použití metody osvobození od daní na tuzemské dividendy.

160 Vzhledem k tomu, co bylo uvedeno v bodě 156 tohoto rozsudku, je třeba mít za to, že článek 63 SFEU brání takové právní úpravě.

161 Na rozdíl od toho, co tvrdí rakouská vláda, nemůže být taková právní úprava, jako je právní úprava dotčená v povodním řízení, odvodná skuteností, že při použití metody započtení musí členský stát poskytnout slevu na dani pouze do výše korporační daní dlužné společností-příjemcem (viz výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, body 50 a 52).

162 Z judikatury sice vyplývá, že rovnocennost metody osvobození od daní a metody započtení nevyžaduje, aby byla v rámci metody započtení poskytnuta sleva na dani, pokud jde o dividendy pocházející od zahraničních společností, která by byla vyšší než vnitrostátní zdanění (viz výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, body 50 a 52). Přiznání slevy na dani do výše korporační daní dlužné společnostmi-příjemci totiž postačuje k vyloučení dvojího ekonomického zdanění vyplacených dividend.

163 Nicméně, jak vyplývá z bodu 158 tohoto rozsudku, vnitrostátní právní předpisy, které neumožňují v případě dividend pocházejících od zahraničních společností povod započtení daní odvedené v zahraničí, přestože tuzemské dividendy osvobozují od korporační daní, nezamezují dvojímu ekonomickému zdanění zahraničních dividend.

164 Jestliže je přitom s ohledem na daňové pravidlo, jehož cílem je zamezení nebo omezení dvojího zdanění vyplacených zisků, situace společností, která obdrží zahraniční dividendy, srovnatelná se situací společností, která obdrží tuzemské dividendy, jelikož v obou případech mohou být dosažené zisky v zásadě předmětem stejného zdanění (viz výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, bod 62), nelze takové rozdílné zacházení, jako je rozdílné zacházení dotčené v povodním řízení, s tuzemskými dividendami na jedné straně a zahraničními dividendami na straně druhé odvodnit rozdílností situace související s místem, kde je kapitál investován.

165 Konečně, a na rozdíl od toho, co tvrdí italská vláda, rozdílné zacházení dotčené v povodním řízení nelze odvodnit nutností zabránit tomu, aby byly uvnitř skupiny společností, do níž náleží společnost, která je příjemcem dividend, a zahraniční společnost vyplácející tyto dividendy, vytvářeny vykonstruované operace s cílem zmírnit povod dividend výlučně za účelem získání daňových výhod. V tomto ohledu stačí konstatovat, že vnitrostátní opatření dotčené v povodním řízení, které omezuje volný pohyb kapitálu, se specificky netýká listů vykonstruovaných operací, postrádajících hospodářskou podstatu, které se uskutečňují pouze za účelem získání daňového zvýhodnění (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek *Glaxo Wellcome*, bod 89 a citovaná judikatura). Kromě toho, jak zdůrazňuje generální advokátka v bodě 160 svého stanoviska, existence listů vykonstruovaných operací uvnitř skupiny společností se jeví v takovém případě, jako je případ dotčený ve věci v povodním řízení, vyloučená, jelikož společnost Salinen obdržela dividendy z úastí nižších než 10 % kapitálu vyplácející společností a držení ve spoluvlastnictví s dalšími investory prostřednictvím tuzemského investičního fondu.

166 Z druhé, co se týče otázky, zda je třeba při použití metody započtení zohlednit srážkovou daň odvedenou ve státě vyplácející společností, je třeba připomenout, že taková daň, není-li započtena ve státě, ve kterém je usazena společnost, které jsou vypláceny dotčené dividendy,

vytváří podmínky pro dvojí právní zdanění.

167 V tomto ohledu je třeba připomenout, že přísluší každému členskému státu, aby při dodržení práva Unie uspořádal svůj systém zdanění rozdělovaných zisků a v rámci toho vymezil základ daně, jakož i daňovou sazbu, které se použijí u akcionáře-příjemce (viz zejména výše uvedené rozsudky *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, bod 50; *Test Claimants in the FII Group Litigation*, bod 47, a rozsudek ze dne 20. května 2008, *Orange European Smallcap Fund*, C 194/06, Sb. rozh. s. I 3747, bod 30).

168 Z toho plyne, že dividendy vyplácené společností usazenou v členském státě akcionáři, který je rezidentem v jiném členském státě, mohou být předmětem dvojího právního zdanění, pokud se oba členské státy rozhodnou vykonávat svou daňovou pravomoc a zdanit uvedené dividendy u akcionáře (rozsudek ze dne 16. července 2009, *Damseaux*, C-128/08, Sb. rozh. s. I-6823, bod 26).

169 Soudní dvůr již mimoto rozhodl, že nevýhody, které mohou vyplývat ze souběžného výkonu daňové pravomoci různých členských států, netvoří omezení zakázaná Smlouvou, pokud takový výkon není diskriminační (rozsudek ze dne 3. června 2010, *Komise v. Španělsko*, C-487/08, Sb. rozh. s. I-4843, bod 56 a citovaná judikatura).

170 Jelikož právo Unie ve svém současném stavu nestanoví obecná kritéria pro rozdělení pravomocí mezi členské státy, pokud jde o vyloučení dvojího zdanění uvnitř Unie, okolnost, že jak členský stát zdroje dividend, tak členský stát sídla akcionáře mohou zdaňovat uvedené dividendy, neznámá, že by členský stát sídla byl na základě práva Unie povinen zabránit nevýhodám, které by mohly vyplývat z výkonu pravomoci takto rozdělené mezi oba členské státy (viz výše uvedený rozsudek *Damseaux*, body 30 a 34, jakož i rozsudek ze dne 15. dubna 2010, *CIBA*, C-96/08, Sb. rozh. s. I-2911, body 27 a 28).

171 Článek 63 SFEU nelze za těchto podmínek vykládat tak, že ukládá členskému státu povinnost, aby ve svých daňových právních předpisech stanovil započtení srážkové daně odvedené z dividend v jiném členském státě s cílem zamezit dvojímu právnímu zdanění dividend obdržených společností usazenou v prvním členském státě v případech, kdy toto zdanění vyplývá ze souběžného výkonu daňové pravomoci dotýkanými členskými státy (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 14. listopadu 2006, *Kerckhaert a Morres*, C-513/04, Sb. rozh. s. I-10967, body 22 až 24).

172 Totéž konstatování je třeba *a fortiori* uinit, plyne-li dvojí právní zdanění ze souběžného výkonu daňové pravomoci členským státem a třetím státem, jak vyplývá z bodů 119 a 120 tohoto rozsudku.

173 S ohledem na všechny tyto úvahy je třeba na položené otázky odpovědět tak, že článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že:

— brání vnitrostátní právní úpravě, která tuzemským společnostem umožňuje převést ztráty vzniklé v průběhu jednoho zdaňovacího období do pozdějších zdaňovacích období a která zamezuje dvojímu ekonomickému zdanění dividend tím, že používá metodu osvobození od daně na tuzemské dividendy, zatímco na dividendy vyplácené společnostmi usazenými v jiném členském státě nebo ve třetím státě používá metodu započtení, pokud taková právní úprava neumožňuje při použití metody započtení převod započtení korporátní daně odvedené ve státě, ve kterém je usazena společnost vyplácející dividendy, do následujících zdaňovacích období, nevykázala-li společnost-příjemce za období, během kterého obdržela zahraniční dividendy, provozní ztrátu, a

– neukládá členskému státu povinnost, aby ve svých daňových právních předpisech stanovil započtení srážkové daně odvedené z dividend v jiném členském státě nebo ve třetím státě s cílem zamezit dvojímu právnímu zdanění dividend obdržených společností usazenou v prvním členském státě v případech, kdy toto zdanění vyplývá ze souběžného výkonu daňové pravomoci dotýknými státy.

IV – K nákladům řízení

174 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

1) Článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání právním předpisům členského státu, které stanoví osvobození od korporační daně v případě portfoliových dividend pocházejících z účastí v tuzemských společnostech a které podmiňují takové osvobození v případě portfoliových dividend pocházejících od společností usazených ve třetích státech, jež jsou smluvními stranami Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992, existencí komplexní dohody o vzájemné správní pomoci a pomoci při vymáhání daní mezi dotýkným členským státem a dotýkným třetím státem, neboť k dosažení cíle dotčených právních předpisů je nezbytná pouze existence dohody o vzájemné správní pomoci.

2) Článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání právním předpisům členského státu, které osvobozují od korporační daně portfoliové dividendy, které tuzemská společnost obdrží od jiné tuzemské společnosti, zatímco této dani podrobují portfoliové dividendy, které tuzemská společnost obdrží od společnosti usazené v jiném členském státě nebo ve třetím státě, jenž je smluvní stranou Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992, pokud však daň odvedená ve státě, ve kterém má tato poslední uvedená společnost sídlo, je započtena proti dani dlužné v členském státě společnosti-příjemce a administrativní zátěž, kterou musí nést společnost-příjemce, aby se na ni vztahovalo takové započtení, není nadměrná. Informace požadované vnitrostátními daňovými orgány od společnosti, která je příjemcem dividend, týkající se daně skutečně zatížených zisků společnosti vyplácející dividendy ve státě, ve kterém má tato společnost sídlo, jsou vlastní samotnému fungování metody započtení a nelze je považovat za nadměrnou administrativní zátěž.

3) Článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která s cílem zamezit dvojímu ekonomickému zdanění osvobozuje od korporační daně portfoliové dividendy obdržené tuzemskou společností a vyplacené jinou tuzemskou společností a v případě dividend vyplacených společností usazenou ve třetím státě, jenž není smluvní stranou Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992, nestanoví ani osvobození dividend od daně, ani systém započtení daně odvedené vyplácející společností ve státě, ve kterém má své sídlo.

4) Článek 63 SFEU nebrání praxi vnitrostátního daňového orgánu, který v případě dividend pocházejících z některých třetích států používá metodu započtení pod určitou hranicí úasti společnosti-příjemce na kapitálu vyplácející společnosti a metodu osvobození od daně nad uvedenou hranicí, zatímco systematicky používá metodu osvobození od daně v případě tuzemských dividend, pokud však dotýkné mechanismy, jejichž cílem je zabránit četkovému zdanění vyplacených zisků nebo jej omezit, vedou k rovnocennému výsledku. Skutečnost, že vnitrostátní daňové orgány požadují od

společnosti, která je příjemcem dividend, informace týkající se daně skutečně zatěžující zisky společnosti vyplácející dividendy ve třetím státě, ve kterém má tato společnost sídlo, je vlastní samotnému fungování metody započtení a nemá jako taková vliv na rovnocennost metody osvobození od daně a metody započtení.

5) Článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že:

- brání vnitrostátní právní úpravě, která tuzemským společnostem umožňuje převést ztráty vzniklé v průběhu jednoho zdaňovacího období do pozdějších zdaňovacích období a která zamezuje dvojímu ekonomickému zdanění dividend tím, že používá metodu osvobození od daně na tuzemské dividendy, zatímco na dividendy vyplácené společnostmi usazenými v jiném členském státě nebo ve třetím státě používá metodu započtení, pokud taková právní úprava neumožňuje při použití metody započtení převod započtení korporátní daně odvedené ve státě, ve kterém je usazena společnost vyplácející dividendy, do následujících zdaňovacích období, nevykázala-li společnost-příjemce za období, během kterého obdržela zahraniční dividendy, provozní ztrátu, a
- neukládá členskému státu povinnost, aby ve svých daňových právních předpisech stanovil započtení srážkové daně odvedené z dividend v jiném členském státě nebo ve třetím státě s cílem zamezit dvojímu právnímu zdanění dividend obdržených společností usazenou v prvním členském státě v případech, kdy toto zdanění vyplývá ze souběžného výkonu daňové pravomoci dotýkanými státy.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.