

Vec C-284/09

Európska komisia

proti

Spolkovej republike Nemecko

„Nesplnenie povinnosti členským štátom – Voľný pohyb kapitálu – Článok 56 ES a článok 40 Dohody o Európskom hospodárskom priestore – Zdanenie dividend – Dividendy vyplácané spoločnostiam so sídlom v tuzemsku a spoločnostiam so sídlom v inom členskom štáte alebo v štáte Európskeho hospodárskeho priestoru – Rozdielne zaobchádzanie“

Abstrakt rozsudku

1. *Voľný pohyb kapitálu – Obmedzenia – Daňová právna úprava – Daň z príjmov právnických osôb – Zdanenie dividend – Účasť spoločnosti príjemcu na základnom imaní spoločnosti vyplácajúcej dividendy, ktoré nepresahujú hranicu stanovenú smernicou 90/435*

[článok 56 ods. 1 ES; smernica Rady 90/435, článok 3 ods. 1 písm. a)]

2. *Medzinárodné dohody – Dohoda o Európskom hospodárskom priestore – Voľný pohyb kapitálu – Vnútroštátna právna úprava stanovujúca vyššie zdanenie pre dividendy vyplácané spoločnosti nerezidentovi než pre dividendy vyplácané spoločnosti rezidentovi – Neprípustnosť*

(Dohoda o EHP, článok 40)

1. Členský štát, ktorý v prípadoch, keď nebola dosiahnutá prahová hodnota úasti materskej spoločnosti na základnom imaní jej dcérskej spoločnosti, ktorú stanovuje článok 3 ods. 1 písm. a) smernice 90/435 o spoločnom systéme zdaťovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch, zmenenej a doplnenej smernicou 2003/123, zdaťuje dividendy vyplácané spoločnostiam so sídlom v iných členských štátoch z hospodárskeho hľadiska väčšími než dividendy vyplácané spoločnostiam so sídlom na jeho území, si neplní povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 56 ods. 1 ES.

Pokiaľ ide o podiely, na ktoré sa nevzťahuje smernica 90/435, členským štátom prináleží, aby určili, či a v akom rozsahu sa musí zamerať dvojitému hospodárskemu alebo reťazovitému zdaneniu rozdelených ziskov, a na tieto účely jednostranne alebo prostredníctvom zmlúv uzavretých s inými členskými štátmi zaviedli mechanizmy na predchádzanie tomuto dvojitému hospodárskemu alebo reťazovitému zdaneniu alebo na jeho zmiernenie. Táto skutočnosť im však sama osebe neumožňuje uplatňovať opatrenia, ktoré sú v rozpore so slobodami pohybu zaručenými Zmluvou o ES.

Len čo však členský štát jednostranne alebo prostredníctvom zmluvy stanoví, že dani z príjmov podliehajú nielen spoločnosti rezidenti, ale aj spoločnosti nerezidenti, v prípade dividend, ktoré im vyplatí spoločnosť rezident, sa situácia uvedených spoločností nerezidentov zaťne podobať situácii spoločností rezidentov. Aby v takomto prípade spoločnosti príjemcovia nerezidenti neboli vystavení obmedzeniu voľného pohybu kapitálu, ktoré článok 56 ES v zásade zakazuje, musí štát sídla rozdeľujúcej spoločnosti dbať na to, aby podľa mechanizmu upraveného v jeho vnútroštátnom práve s cieľom predchádzať reťazovitému alebo dvojitému hospodárskemu

zdaneniu alebo ho zmierni? podliehali spoločnosti nerezidenti rovnakému zaobchádzaniu ako spoločnosti rezidenti.

Takéto obmedzenie nie je odôvodnené náliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. Odôvodnenie založené na nevyhnutnosti zachovať vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi možno síce pripustiť najmä vtedy, ak sa predmetný režim usiluje zabrániť konaniam, ktoré by mohli ohroziť právo niektorého členského štátu vykonávať svoju daňovú právomoc vo vzťahu k činnostiam uskutočňovaným na jeho území. Ak sa však členský štát rozhodne nezdaňovať spoločnosti poberajúce dividendy so sídlom na jeho území vo vzťahu k tomuto druhu príjmov, nemôže sa odvolávať na potrebu zabezpečiť vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi, aby tým odôvodnil zdanenie spoločností pobierajúcich dividendy so sídlom v inom členskom štáte. Zníženie daňových príjmov sa nemôže považovať za náliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorého by sa bolo možné dovolávať pri odôvodnení opatrenia, ktoré je v zásade v rozpore so základnou slobodou. Takéto opatrenie takisto nie je odôvodnené dôvodmi týkajúcimi sa súdržnosti daňového režimu. Tvrdenie, podľa ktorého by bolo predmetné daňové zvýhodnenie vyvážené daňovým znevýhodnením, nemôže uspieť, keďže neexistuje priamy vzťah medzi oslobodením dividend vyplatených spoločnostiam príjemcom, ktoré sú rezidentmi, od zrážkovej dane a zdanením uvedených dividend ako príjmov akcionárov týchto spoločností alebo v súvislosti s ich zdanením v okamihu prípadného neskoršieho zdanenia.

(pozri body 48, 56, 57, 77, 78, 83, 86, 92, 94, bod 1 výroku)

2. Členský štát, ktorý dividendy vyplácané spoločnostiam so sídlom na Islande a v Nórsku zdaňuje z hospodárskeho hľadiska väčšmi než dividendy vyplácané spoločnostiam so sídlom na jeho území, si neplní povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 40 Dohody o Európskom hospodárskom priestore (EHP).

Hoci sa obmedzenia voľného pohybu kapitálu medzi štátnymi príslušníkmi zmluvných štátov Dohody o EHP majú posudzovať z hľadiska článku 40 a prílohy XII uvedenej dohody, tieto ustanovenia majú rovnaký právny dosah ako v podstate totožné ustanovenia článku 56 ES.

(pozri body 96, 99, bod 2 výroku)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 20. októbra 2011 (*)

„Nesplnenie povinnosti členským štátom – Voľný pohyb kapitálu – Článok 56 ES a článok 40 Dohody o Európskom hospodárskom priestore – Zdanenie dividend – Dividendy vyplácané spoločnostiam so sídlom v tuzemsku a spoločnostiam so sídlom v inom členskom štáte alebo v štáte Európskeho hospodárskeho priestoru – Rozdielne zaobchádzanie“

Vo veci C-284/09,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 226 ES, podaná 23. júla 2009,

Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a B. R. Killmann, splnomocnení zástupcovia, s adresou

na doručovanie v Luxembursku,

žalobky a,

proti

Spolkovej republike Nemecko, v zastúpení: M. Lumma a C. Blaschke, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci H. Kube, profesor,

žalovanej,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits (spravodajca) a J. J. Kasel,

generálna advokátka: E. Sharpston,

tajomník: B. Fülöp, referent,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 9. decembra 2010,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Komisia Európskych spoločností sa svojou žalobou domáha, aby Súdny dvor konštatoval, že Nemecká spolková republika si tým, že v prípadoch, keď nebola dosiahnutá prahová hodnota úasti materskej spoločnosti na základom imaní jej dcérskej spoločnosti, ktorú stanovuje smernica Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdačovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147), zmenená a doplnená smernicou Rady 2003/123/ES z 22. decembra 2003 (Ú. v. EÚ L 7, 2004, s. 41; Mim. vyd. 09/002, s. 3, ďalej len „smernica 90/435“), zdačovala dividendy vyplácané spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte alebo v Európskom hospodárskom priestore (EHP) z hospodárskeho hľadiska viac než dividendy vyplácané spoločnosti so sídlom na jej území, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 56 ES a z článku 40 Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992 (Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3, ďalej len „Dohoda o EHP“), v rozsahu, v akom sa týkajú Islandskej republiky a Nórskeho kráľovstva.

Právny rámec

Dohoda o EHP

2 Článok 40 Dohody o EHP stanovuje:

„V rámci ustanovení tejto dohody sú zakázané obmedzenia medzi zmluvnými stranami týkajúce sa pohybu kapitálu, ktorý patrí osobám s bydliskom v členských štátoch [Európskej únie] alebo v štátoch [Európskeho združenia voľného obchodu (EZVO)] a rovnako diskriminácia z dôvodu štátnej príslušnosti alebo miesta bydliska strán alebo miesta, kde sa kapitál investuje. Príloha XII obsahuje ustanovenia nevyhnutné na vykonávanie tohto článku.“

3 § 3 ods. 1 smernice 90/435 stanovuje:

„Na účely uplatňovania tejto smernice:

a) štatút materskej spoločnosti sa prizná aspoň každej spoločnosti členského štátu, ktorá spĺňa podmienky ustanovené v § 2 a ktorá má minimálne 20 percentný podiel kapitálu spoločnosti v inom členskom štáte pri splnení rovnakých podmienok.

...

od 1. januára 2007 bude minimálny percentuálny podiel 15 %.

od 1. januára 2009 bude minimálny percentuálny podiel 10 %.

...“

4 V súlade s § 5 ods. 1 smernice 90/435 zisky, ktoré dcérska spoločnosť vypláca svojej materskej spoločnosti, sú oslobodené od zrážkovej dane.

Vnútroštátna právna úprava

Zdanenie dividend vo všeobecnosti

5 Nemecký režim zdanenia príjmov z kapitálového majetku vyplýva z ustanovení zákona o dani z príjmu (Einkommensteuergesetz, BGBl. 2002 I, s. 4210, v znení uverejnenom v BGBl. 2003 I, s. 179, ďalej len „EStG“) v spojení, pokiaľ ide o zdanenie právnických osôb, s ustanoveniami zákona o dani z príjmov právnických osôb (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 2002 I, s. 4144, ďalej len „KStG“). Relevantnými ustanoveniami v znení uplatniteľnom na tento spor sú ustanovenia uvedené v bodoch 6 až 15 tohto rozsudku.

6 § 20 ods. 1 bod 1 EStG stanovuje:

„Medzi príjmy z kapitálového majetku patria:

1. podiely na zisku (dividendy)... v kapitálovej spoločnosti vyplývajúce z podielov v spoločnostiach s ručením obmedzeným, v spoločnostiach podľa nemeckého práva označovaných ako ‚Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften‘ a v združeniach prevádzkujúcich banu, ktoré majú práva právnickej osoby. Medzi ďalšie príjmy patrí tiež skryté rozdelenie ziskov. Medzi tieto príjmy nepatria príjmy vyplácané právnickou osobou v prípade, ak sa sumy na ‚vkladovom účte na daňové účely‘ (‚steuerliches Einlagekonto‘) v zmysle § 27 [KStG] považujú za použité.“

7 § 43 EStG s názvom „Príjmy z kapitálového majetku podliehajúce zdaneniu“ v prvej vete bode 1 a tretej vete odseku 1 stanovuje:

„Daň z príjmu sa vyberá zrážkou z príjmu z kapitálového majetku (daň z príjmu z kapitálového majetku), z tuzemských príjmov z kapitálového majetku... a v prípadoch uvedených v bode 7 písm. a) a v bode 8, ako aj v druhej vete z týchto zahraničných príjmov z kapitálového majetku:

1. príjmy z kapitálového majetku v zmysle § 20 ods. 1 bodov 1 a 2.

...

Daťová zrážka sa uskutoční bez ohľadu na § 3 bod 40 a § 8b [KStG].“

8 Podľa § 44 ods. 1 prvej až tretej vety EStG o platení dane z príjmov z kapitálového majetku:

„V prípadoch uvedených v § 43 ods. 1 prvej vete [bod 1]... je veriteľ z príjmov z kapitálového majetku osobou povinnou platiť daň z príjmov z kapitálového majetku. Povinnosť k dani z príjmov z kapitálového majetku vzniká v okamihu, keď sa veriteľovi vyplácajú príjmy z kapitálového majetku. V tomto okamihu osoba povinná platiť daň z príjmov z kapitálového majetku uskutoční v prípadoch uvedených v § 43 ods. 1 prvej vete bodoch 1 až 4... zrážku dane z príjmov z kapitálového majetku na účet veriteľa.“

9 Výpočet dane z príjmov z kapitálového majetku upravuje § 43a ods. 1 bod 1 EStG, ktorý znie:

„Daň z príjmov z kapitálového majetku zodpovedá

1. v prípadoch uvedených v § 43 ods. 1 prvej vete [bod 1]...,

25 % príjmu z kapitálového majetku...“

10 V prípade dividend vyplácaných dcérskou spoločnosťou § 8b ods. 1 prvá veta KStG stanovuje, že tieto dividendy sa pri výpočte príjmu materskej spoločnosti nezohľadňujú.

Zdanenie dividend vyplácaných spoločností so sídlom v Nemecku

11 Pokiaľ ide o zdanenie dividend vyplácaných spoločností so sídlom v Nemecku, § 31 ods. 1 prvá veta KStG odkazuje na relevantné ustanovenia EStG.

12 § 36 ods. 2 bod 2 a 4 druhá veta EStG týkajúci sa okamihu vzniku povinnosti zaplatiť daň z príjmu a jej úhrady znie:

„2. Na daň z príjmu sa započítava:

...

(2) daň z príjmu vybratá daňovou zrážkou, pokiaľ sa uplatňuje... na príjmy, ktoré v súlade s... § 8b ods. 1 a 6 druhou vetou [KStG], sa nezohľadňujú pri výpočte príjmu, a ak vrátenie dane nebolo požadované alebo k nemu nedošlo. K započítaniu dane z príjmu vybratej daňovou zrážkou nedôjde, ak nebolo predložené osvedčenie stanovené v § 45a ods. 2 alebo 3. ...

...

4. ... Ak po vyúčtovaní zostane prebytok v prospech zdaniteľnej osoby, tento sa vypláti zdaniteľnej osobe po doručení daňového výmeru.“

Zdanenie dividend vyplácaných spoločností so sídlom mimo Nemecka

13 Spoločnosti, ktorých riadiace orgány ani sídlo sa nenachádzajú v Nemecku, a spoločnosti, ktoré majú v tomto členskom štáte obmedzenú daňovú povinnosť, sa podľa § 2 KStG považujú za osoby s obmedzenou daňovou povinnosťou, pokiaľ ide o príjmy získané v tuzemsku.

14 V súlade s § 32 ods. 1 bodom 2 KStG, pokiaľ má osoba s nárokom na príjmy v Nemecku

obmedzenú daňovú povinnosť, daň z príjmov právnických osôb pri príjmoch podliehajúce daňovej zrážke sa zaplatí daňovou zrážkou s konečnou platnosťou.

15 § 43 b EStG stanovuje, že daň z príjmov z kapitálového majetku sa na žiadosť zdaniteľnej osoby nevyberá, pokiaľ prahová hodnota úasti materskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte než v Spolkovej republike Nemecko na základo imaní jej dcérskej spoločnosti dosahuje prahovú hodnotu stanovenú v článku 3 ods. 1 písm. a) smernice 90/435.

Dohody o zamedzení dvojitého zdanenia

16 Dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré Spolková republika Nemecko uzavrela so všetkými ostatnými členskými štátmi, ako aj s Islandskou republikou a Nórsnym kráľovstvom, obsahujú ustanovenia o započítaní zrážkovej dane odvedenej v Nemecku k sume dane splatnej v členskom štáte, kde má sídlo materská spoločnosť. Výška daňového úveru nesmie presiahnuť časť dane z príjmov pochádzajúcich z Nemecka vypočítanú pred započítaním a tieto dohody nestanovujú vrátenie prípadného zápočtu dane vyplývajúceho z rozdielu medzi daňovou záťažou v dotknutom členskom štáte a zrážkovými daňami v Nemecku.

Konanie pred podaním žaloby

17 Vo výzve z 12. októbra 2005 Komisia upozornila Spolkovú republiku Nemecko na pochybnosti, ktoré mala v súvislosti so zlužiteľnosťou nemeckého režimu zdanenia dividend s článkom 56 ES a článkom 40 Dohody o EHP, keďže tento režim daňovo zvýhodňuje spoločnosti rezidentov, ktoré sú príjemcami dividend, v porovnaní so spoločnosťami, ktoré sú príjemcami dividend so sídlom v inom členskom štáte alebo v štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o EHP.

18 Nemecká vláda odpovedala na výzvu listom z 21. decembra 2005.

19 Komisia zaslala 27. júna 2007 Spolkovej republike Nemecko odôvodnené stanovisko, v ktorom tvrdila, že vnútroštátna zrážková daň v kombinácii s vnútroštátnou daňou z príjmu v prípade tuzemských dividend vedie k nižšiemu zdaneniu, než je zrážková daň z dividend vyplácaných do zahraničia, čo je podľa jej názoru nezlužiteľné s článkom 56 ES.

20 Nemecká vláda v oznámení z 28. augusta 2007 poukázala na rozpor medzi výzvou, ktorá spočívala v nesprávnom opise nemeckého daňového práva, keďže zastávala názor, že materské spoločnosti rezidenti neboli povinné zaplatiť zrážkovú daň z dividend, a odôvodneným stanoviskom, v ktorom sa konkrétne uvádzalo, že nemeckí akcionári musia takisto zaplatiť zrážkovú daň, pričom v ňom bolo na rozdiel od výzvy vyvodené, že zásah do voľného pohybu kapitálu spočíval v tom, že materské spoločnosti so sídlom v iných členských štátoch, než je Spolková republika Nemecko, alebo v štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o EHP, zaplatili zrážkovú daň ako konečnú daň.

21 V odpovedi na toto oznámenie Komisia zaslala 28. novembra 2007 uvedenému členskému štátu doplňujúcu výzvu, v ktorej spresnila, že podľa jej názoru nemal nesprávny opis nemeckého daňového práva vplyv na vecný obsah postupu pred začatím súdneho konania. Tvrdila, že keďže nemeckí akcionári môžu zrážkovú daň započítať na daň z príjmov z právnických osôb, zatiaľ čo v prípade spoločností so sídlom v iných členských štátoch alebo v štátoch, ktoré sú zmluvnou stranou Dohody o EHP, sa zrážková daň považuje za konečnú daň, dividendy týchto spoločností podliehajú väčšiemu zdaneniu.

22 Keďže Komisia nevyhovela žiadosti nemeckej vlády o predženie lehoty stanovenej na poskytnutie odpovede na uvedenú doplňujúcu výzvu, 28. februára 2008 zaslala doplňujúce odôvodnené stanovisko.

23 Spolková republika Nemecko na odpovedala listom z 30. apríla 2008, v ktorom Komisiu informovala o svojom úmysle prijať všetky nevyhnutné opatrenia na dosiahnutie súladu s uvedeným doplňujúcim odôvodneným stanoviskom.

24 Keďže Komisia konštatovala, že Spolková republika Nemecko v lehote dvoch mesiacov, ktorá jej bola stanovená v doplňujúcom odôvodnenom stanovisku, nezmenila svoje daňové predpisy, aby dosiahla súlad s týmto stanoviskom a zabezpečila rovnaké zaobchádzanie so spoločnosťami rezidentmi a nerezidentmi, podala túto žalobu.

O žalobe

Argumentácia účastníkov konania

25 Komisia tvrdí, že Spolková republika Nemecko tým, že odstránila hospodársku záťaž súvisiacu so zrážkovou daňou z príjmov z kapitálového majetku z vyplatených dividend len vo vzťahu k materským spoločnostiam so sídlom a riadiacimi orgánmi na jej území, ktorým umožnila započítanie tejto dane a jej vrátenie, avšak takúto daňovú výhodu vo vnútroštátnych opatreniach ani na základe zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretých s inými členskými štátmi Únie alebo s Islandskou republikou ani Nórske kráľovstvom neposkytla materským spoločnostiam so sídlom v týchto štátoch, zasiahla do voľného pohybu kapitálu zakotveného v článku 56 ES a v článku 40 Dohody o EHP.

26 Materské spoločnosti so sídlom v Nemecku a materské spoločnosti so sídlom v iných členských štátoch alebo v štátoch, ktoré sú zmluvnými stranami Dohody o EHP, sa podľa Komisie nachádzajú v objektívne porovnateľnej situácii. Spolková republika Nemecko sa rozhodla zamedziť reazovému hospodárskemu zdaneniu vyplácaných ziskov, avšak hospodárskej záťaži súvisiacej so zaplatením zrážkovej dane v konečnom dôsledku nepodliehajú len materské spoločnosti, ktorých sídlo a riadiace orgány sa nachádzajú na jej vnútroštátnom území, keďže túto zrážkovú daň môžu nielen v plnom rozsahu započítať do svojej dane z príjmov právnických osôb, ale môže im byť aj vrátená, ak je daň z príjmu, ktorá sa má zaplatiť, nižšia než odvodená zrážková daň, takže z vyplatených dividend v skutočnosti nezaplatia nijakú daň. Naopak materské spoločnosti so sídlom v iných členských štátoch alebo v štátoch, ktoré sú zmluvnou stranou Dohody o EHP nemajú možnosť úplne sa vyhnúť daňovej záťaži súvisiacej so zrážkovou daňou, ktorá sa po uhradení považuje za definitívne zaplatenú.

27 Komisia v tejto súvislosti spresňuje, že jej žaloba sa obmedzuje výlučne na vyplácanie dividend kapitálovým spoločnostiam a že je irelevantné porovnávať celkovú daňovú záťaž dotýkajúcu sa dividend vyplatených fyzickým osobám a osobným spoločnostiam v Nemecku a dividend vyplatených kapitálovým spoločnostiam v zahraničí, pretože posudzované situácie sú odlišné.

28 Podľa názoru Komisie, ak členský štát poskytne výhody v rámci zdanenia dividend, vrátane takých výhod, ako je započítanie alebo vrátenie dane, ktorých hospodárskym účinkom je zmierniť predtým odvodenú zrážkovú daň, tieto výhody sa nesmú obmedzovať iba na príjemcov dividend, ktorí majú sídlo v tuzemsku, ale musia sa vzťahovať aj na príjemcov so sídlom v iných členských štátoch alebo v štátoch, ktoré sú zmluvnými stranami Dohody o EHP.

29 Pokiaľ ide o prípadný vplyv zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, Komisia po prvé tvrdí,

že samotné zníženie sadzby zrážkovej dane v prípade vyplácania dividend materským spoločnostiam so sídlom v iných členských štátoch alebo v štátoch, ktoré sú zmluvnými stranami Dohody o EHP, ktoré je stanovené v týchto zmluvách, samo osebe nevedie k úplne rovnakému hospodárskemu zaobchádzaniu, pretože nezodpovedá úplnému hospodárskemu oslobodeniu od zrážkovej dane, na ktoré naopak majú nárok materské spoločnosti so sídlom v Nemecku.

30 Po druhé mechanizmy započítania stanovené v zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretých Spolkovou republikou Nemecko najvyššej miere prispievajú k zmierneniu dvojitého zdanenia v prospech materských spoločností, ktoré nemajú sídlo v Nemecku, a neumožňujú úplné hospodárske oslobodenie v každom prípade, keďže povinnosť poskytnúť daňovú úľavu sa obmedzuje na maximálnu započítateľnú sumu.

31 Komisia okrem toho uvádza, že skutočnosť, že materské spoločnosti nerezidenti nepodliehajú dani z podnikania, nepredstavuje nijakú daňovú výhodu, lebo aj keby takáto výhoda existovala, nebola by z dôvodu svojej odlišnej povahy postačujúca na kompenzáciu znevýhodňujúceho daňového zaobchádzania, pretože zrážková daň z príjmov z kapitálového majetku je práve u týchto materských spoločností konečná. Dôvod, pre ktorý materská spoločnosť so sídlom v inom členskom štáte alebo v štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o EHP, nie je povinná zaplatiť daň z podnikania, vyplýva z toho, že takáto spoločnosť nevykonáva hospodársku činnosť v nemeckom meste a že v tomto prípade neexistuje základ dane.

32 Komisia napokon tvrdí, že predmetný daňový režim nemožno odôvodniť potrebou zachovať rovnováhu rozdelenia daňových právomocí medzi členskými štátmi ani dôvodmi týkajúcimi sa súdržnosti nemeckého daňového systému.

33 Spolková republika Nemecko Komisii vytýka, že oslobodenie kapitálových spoločností, cez ktoré sa dividendy vyplácajú, skúmala izolovane, aj napriek tomu, že tento členský štát od roku 2001 uplatňuje systém čiastočného zdaťovania príjmov, v rámci ktorého zdanenie dividend prebieha v dvoch fázach. V prvej fáze tohto čiastočného zdanenia tak spoločnosť vyplácajúca dividendy podlieha konečnej neodpočítateľnej dani z príjmov právnických osôb, ktorej sadzba je od 1. januára 2008 15 %, zatiaľ čo v druhej fáze čiastočného zdanenia posledný uvedený vlastník podielu, ktorému sa vyplácajú dividendy, podlieha dani v takom rozsahu, že s pripočítaním zdanenia v prvej fáze dôjde k úplnému zdaneniu vyplateného zisku. K jeho úplnému zdaneniu preto dochádza prostredníctvom dvoch čiastočných zdanení a podielnícke spoločnosti, cez ktoré sa dividendy vyplácajú, sú od dane oslobodené, aby sa zabránilo nadmernému zdaneniu. Nezdanie dividend vyplácané podielníckej spoločnosti rezidentovi v súlade s § 8 b KStG nemožno považovať za rozhodnutie o nevykonaní právomoci zdania dividendy, keďže táto právomoc sa vykonáva prostredníctvom súhrnného systému zahŕňajúceho viacero fáz.

34 Táto zásada jednorazového celkového zdanenia vyplateného zisku, ktorý bol dosiahnutý v Nemecku, sa uplatňuje tak v prípade, keď tento zisk zostáva v tuzemsku, ako aj v cezhraničných prípadoch. Aby daňové zaťaženie dividend uložené Spolkovou republikou Nemecko bolo rovnaké vo vnútroštátnej a v cezhraničnej situácii, je v tomto poslednom uvedenom prípade nevyhnutné pristúpiť k druhej fáze zdanenia, pretože na vyplácanie dividend zahraničnou materskou spoločnosťou jej zahraničnému akcionárovi sa nevzťahuje daňová suverenity Spolkovej republiky Nemecko. V súlade so zásadou rozdelenia a teritoriality má však každý členský štát právo zdania zisky dosiahnuté na vlastnom území.

35 Spolková republika Nemecko priznáva, že s kapitálovými spoločnosťami rezidentmi a kapitálovými spoločnosťami nerezidentmi zaobchádza rozdielne, keď im spoločnosti rezidenti vyplácajú dividendy, keďže nárok na daňové oslobodenie stanovené v § 8b KStG môžu mať len tieto posledné uvedené spoločnosti.

36 Toto rozdielne zaobchádzanie je však len formálne a nevedie k diskriminácii v neprospech materských spoločností so sídlom v inom členskom štáte alebo v štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o EHP.

37 Spoločnosti so sídlom v Nemecku a spoločnosti, ktoré majú sídlo v iných členských štátoch alebo v štátoch, ktoré sú zmluvnými stranami Dohody o EHP, sa vzhľadom na cieľ § 8b KStG, ktorým je zabrániť nadmernému zdaneniu dividend v Nemecku v rámci uplatnenia systému čiastočného zdanenia príjmov, nenachádzajú v porovnateľnej situácii. Pritom v prípade vyplácania dividend spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte alebo v štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o EHP, takéto nebezpečenstvo nevzniká.

38 Ďalej zahraniční investori nie sú na základe nemeckého daňového práva odradení od investovania do základného imania podnikov so sídlom v Nemecku, keďže okrem zníženia založeného na zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia nemecké zdanenie dividend vyplácaných príjemcom nerezidentom je v zásade rovnaké ako zdanenie, ktorému podliehajú dividendy vyplácané príjemcom rezidentom.

39 K dodatočnému zdaneniu v prípade cezhraničného vyplácania dividend dochádza len v štáte, v ktorom je príjemca rezident, čo je výsledkom juxtapozície rôznych daňových právnych úprav.

40 Na základe zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti daní z príjmu a dane z príjmov právnických osôb, uzavretých so všetkými ostatnými členskými štátmi Únie, ako aj s Islandskou republikou a Nórsnym kráľovstvom, Spolková republika Nemecko vyberá len zrážkovú daň z dividendy, ktorej sadzba je obvykle 10 % alebo 15 %. Vzhľadom na uvedené zmluvy tento členský štát zdaňuje dividendy vyplácané príjemcom nerezidentom menej než dividendy, ktoré sa vyplácajú príjemcom rezidentom.

41 Navyše zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia stanovujú, že nebezpečenstvu dvojitého zdanenia sa zabráni prostredníctvom započítania zrážkovej dane odvedenej v Nemecku na daň v štáte, v ktorom má sídlo spoločnosť, ktorá je príjemcom dividend.

42 Napokon Spolková republika Nemecko uvádza, že ak vyplácanie dividend spoločnostiam rezidentom nepodlieha dani z príjmov právnických osôb, tieto dividendy sa zohľadujú pri výpočte dane z podnikania, ktorú majú tieto spoločnosti zaplatiť podľa zákona o tejto dani. Naopak dividendy, ktoré sa vyplácajú zahraničným spoločnostiam, uvedenej dani nepodliehajú.

43 Spolková republika Nemecko subsidiárne tvrdí, že nemecký systém zdanenia dividend je v každom prípade odôvodnený naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, najmä potrebou zachovať vyrovnané rozdelenie daňovej právomoci v spojení so zásadou teritoriality, ako aj nevyhnutnosťou zachovať súdržnosť daňového režimu.

Posúdenie Súdnym dvorom

O porušení článku 56 ods. 1 ES

— O existencii obmedzenia voľného pohybu kapitálu

44 Treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora síce priame dane patria do právomoci členských štátov, tie však pri jej výkone musia dodržiavať právo Únie (pozri najmä rozsudky z 12. decembra 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Zb. s. I-11673, bod 36; z 8. novembra 2007, *Amurta*, C-379/05, Zb. s. I-9569, bod 16; z 19. novembra 2009, *Komisija/Taliansko*, C-540/07, Zb. s. I-10983, bod 28, a z 3. júna 2010,

Komisia/Španielsko, C-487/08, Zb. s. I-4843, bod 37).

45 Každému členskému štátu najmä prináleží, aby v súlade s právom Únie upravil svoj systém zdaťovania rozdeľovaných ziskov a v tomto rámci určil základ dane, ako aj sadzbu dane, ktorá sa uplatní, pokiaľ ide o akcionára, ktorému bol tento zisk vyplatený (pozri najmä rozsudky *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, už citovaný, bod 50; z 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Zb. s. I-11753, bod 47; z 20. mája 2008, *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, Zb. s. I-3747, bod 30, a zo 16. júla 2009, *Damseaux*, C-128/08, Zb. s. I-6823, bod 25).

46 Je tiež dôležité uviesť, že v prípade neexistencie opatrení na zjednotenie alebo harmonizáciu na úrovni Únie majú členské štáty naďalej právomoc, aby prostredníctvom zmluvy alebo jednostranne definovali kritériá rozdelenia svojej daňovej právomoci najmä so zreteľom na zamedzenie dvojitého zdanenia (rozsudky z 12. mája 1998, *Gilly*, C-336/96, Zb. s. I-2793, body 24 a 30; a z 21. septembra 1999, *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Zb. s. I-6161, bod 57, ako aj rozsudky *Amurta*, už citovaný, bod 17; *Komisia/Taliano*, už citovaný, bod 29, a *Komisia/Španielsko*, už citovaný, bod 38).

47 Ako vyplýva najmä z tretieho odôvodnenia smernice 90/435, jej účelom je prostredníctvom zavedenia spoločného daňového režimu odstrániť akékoľvek znevýhodňovanie spolupráce spoločností z rôznych členských štátov v porovnaní so spoluprácou medzi spoločnosťami z toho istého členského štátu, a už či tak zoskupovanie spoločností na úrovni Únie (rozsudky *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 103; *Amurta*, bod 18, a *Komisia/Španielsko*, už citovaný, bod 39).

48 Pokiaľ ide o podiely, na ktoré sa nevzťahuje smernica 90/435, členským štátom, prináleží, aby určili, či a v akom rozsahu sa musí zamedziť dvojitému hospodárskemu alebo reazovitému zdaneniu rozdelených ziskov, a na tieto účely jednostranne alebo prostredníctvom zmlúv uzavretých s inými členskými štátmi zaviedli mechanizmy na predchádzanie tomuto dvojitému hospodárskemu alebo reazovitému zdaneniu alebo na jeho zmiernenie. Táto skutočnosť im však sama osebe neumožňuje uplatňovať opatrenia, ktoré sú v rozpore so slobodami pohybu zaručenými Zmluvou o ES (pozri rozsudok *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, už citovaný, bod 54; *Amurta*, už citovaný, bod 24; *Komisia/Taliano*, už citovaný, bod 31, a *Komisia/Španielsko*, už citovaný, bod 40).

49 V prejednávanej veci je nesporné, že podľa nemeckej právnej úpravy zrážkovej dani podliehajú dividendy, ktoré spoločnosť so sídlom v Nemecku vypláca spoločnostiam rezidentom toho istého členského štátu, ako aj spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte. Pokiaľ však ide o dividendy vyplatené spoločnostiam so sídlom v Nemecku, na základe § 8b ods. 1 prvej vety KStG sa nezohľadujú pri výpočte príjmu uvedenej spoločnosti a zrážkovú daň odvodenú z týchto dividend možno započítať. V rozsahu, v akom výška dane z príjmu, ktorá sa má zaplatiť, nedosahuje výšku zápočtu, sa navyše tento daňový zápočet podľa § 36 ods. 2 a 4 EStG vráti daňovníkovi. Z toho vyplýva, že spoločnosti príjemcovia, ktoré sú rezidentmi, nepodliehajú daňovému zaťaženiu vyplývajúcemu zo zrážkovej dane.

50 Naopak, pokiaľ ide o dividendy vyplatené spoločnostiam so sídlom v inom členskom štáte v prípade, ak nie je dosiahnutá prahová hodnota úasti materskej spoločnosti na základnom imaní jej dcérskej spoločnosti, ktorá je stanovená v článku 3 ods. 1 písm. a) smernice 90/435, zrážková daň sa podľa nemeckého daňového práva považuje za odvodenú s konečnou platnosťou.

51 Je nesporné, že nemecká daňová právna úprava tak zavádza rozdielne zaobchádzanie s dividendami podľa toho, či sú vyplácané spoločnostiam príjemcom rezidentom alebo spoločnostiam príjemcom nerezidentom.

52 V tejto súvislosti však Spolková republika Nemecka tvrdí, že spoločnosti, ktoré sú príjemcami dividend, sa vzhľadom na cieľ predmetnej daňovej právnej úpravy nenachádzajú v porovnateľnej situácii a že daňové zaťaženie, ktorému podliehajú dividendy vyplácané spoločnostiam so sídlom v inom členskom štáte, nie je vyššie než daňové zaťaženie vzťahujúce sa na dividendy vyplácané spoločnostiam rezidentom.

53 Po prvé treba overiť, či vzhľadom na cieľ uvedenej právnej úpravy, ktorým je podľa Spolkovej republiky Nemecko predchádzať tomu, aby sa v Nemecku nadmerne zdaňovali vyplácané zisky, sa spoločnosti, ktoré sú príjemcami dividend, nachádzajú alebo nenachádzajú v porovnateľných situáciách podľa toho, či sú alebo nie sú rezidentmi v Nemecku.

54 V tejto súvislosti možno len konštatovať, že cieľ, ktorým je predchádzať nadmernému zdaňovaniu vyplácaných ziskov v Nemecku, sa dosiahne zrušením reazového zdanenia dividend vyplácaných spoločnostiam rezidentom v súlade s postupom opísaným v bode 49 tohto rozsudku.

55 Z judikatúry vyplýva, že z hľadiska opatrení prijatých členským štátom s cieľom predchádzať reazovitému zdaneniu alebo dvojitému hospodárskemu zdaneniu ziskov rozdeľovaných spoločnosťou rezidentom alebo ho zmierniť sa spoločnosti príjemcovia, ktoré sú rezidentmi, nevyhnutne nenachádzajú v porovnateľnej situácii ako spoločnosti príjemcovia, ktorí sú rezidentmi iného členského štátu (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. decembra 2006, Denavit Internationaal a Denavit France, C-170/05, Zb. s. I-11949, bod 34, ako aj rozsudky Amurta, už citovaný, bod 37; Komisia/Taliansko, už citovaný, bod 51, a Komisia/Španielsko, už citovaný, bod 50).

56 Len čo však členský štát jednostranne alebo prostredníctvom zmluvy stanoví, že dani z príjmov podliehajú nielen spoločnosti rezidenti, ale aj spoločnosti nerezidenti, v prípade dividend, ktoré im vyplatí spoločnosť rezident, sa situácia uvedených spoločností nerezidentov zaťne podobať situácii spoločností rezidentov (pozri v tomto zmysle rozsudky Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citovaný, bod 68; Denavit Internationaal a Denavit France, už citovaný, bod 35; Amurta, už citovaný, bod 38; Komisia/Taliansko, už citovaný, bod 52, ako aj Komisia/Španielsko, už citovaný, bod 51).

57 Riziko reazovitého alebo dvojitého hospodárskeho zdanenia totiž spôsobuje samotný výkon daňovej právomoci týmto štátom, a to nezávisle od akéhokoľvek zdanenia v inom členskom štáte. Aby v takomto prípade spoločnosti príjemcovia nerezidenti neboli vystavení obmedzeniu voľného pohybu kapitálu, ktoré článok 56 ES v zásade zakazuje, musí štát sídla rozdeľujúcej spoločnosti dbať na to, aby podľa mechanizmu upraveného v jeho vnútroštátnom práve s cieľom predchádzať reazovitému alebo dvojitému hospodárskemu zdaneniu alebo ho zmierniť podliehali spoločnosti nerezidenti rovnakému zaobchádzaniu ako spoločnosti rezidenti (pozri rozsudky Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citovaný, bod 70; Amurta, už citovaný, bod 39; Komisia/Taliansko, už citovaný, bod 53, a Komisia/Španielsko, už citovaný, bod 52).

58 V tejto veci treba konštatovať, že Spolková republika Nemecko si pri dividendách rozdeľovaných spoločnostiam so sídlom v iných členských štátoch zvolila výkon svojej daňovej právomoci. V dôsledku toho sa spoločnosti nerezidenti prijímajúce tieto dividendy nachádzajú v porovnateľnej situácii ako spoločnosti rezidenti, pokiaľ ide o riziko reazovitého zdanenia dividend rozdeľovaných spoločnosťami rezidentmi, takže so spoločnosťami príjemcami

nerezidentmi nemožno zaobchádzať inak než so spoločnosťami príjemcami rezidentmi (rozsudok Komisia/Španielsko, už citovaný, bod 53).

59 Toto konštatovanie nie je vyvrátené tvrdením Spolkovej republiky Nemecko, podľa ktorého sa spoločnosti, ktoré sú príjemcami dividend, rezidenti a nerezidenti, nenachádzajú v porovnateľnej situácii, keďže len zisky, ktoré sú následne prerozdelené prvými uvedenými spoločnosťami, môžu byť v Nemecku nadmerne zdanené, lebo tento nemecký štát môže zdať len príjmy akcionárov uvedených spoločností, ktorí sú rezidentmi v uvedenom nemeckom štáte.

60 Okrem skutočnosti, že nemožno vylúčiť, že spoločnosť so sídlom v inom nemeckom štáte než v Spolkovej republike Nemecko má akcionárov, ktorí sú rezidentmi v Nemecku, porovnanie daňového zaťaženia, ktorému podliehajú dividendy vyplácané spoločnostiam nerezidentom, a celkové daňové zaťaženie, ktorému podliehajú dividendy, ak ich spoločnosť príjemca, ktorá je rezidentom, následne prerozdelená svojím akcionárom rezidentom, by znamenalo porovnávať režimy a situácie, ktoré nie sú porovnateľné, čiže na jednej strane fyzické osoby, ktoré sú príjemcami vnútroštátnych dividend, a ich režim zdanenia príjmu a na druhej strane kapitálové spoločnosti, ktoré sú príjemcami dividend vyplácaných do zahraničia, a zrážkovú daň, ktorú vyberá uvedený nemecký štát (pozri v tomto zmysle rozsudok Komisia/Taliansko, už citovaný, bod 43).

61 Po druhé na účely preukázania, že daňové zaťaženie, ktorému podliehajú dividendy vyplácané spoločnostiam so sídlom v inom nemeckom štáte, nie je vyššie ako zaťaženie vzťahujúce sa na dividendy vyplácané spoločnostiam rezidentom, Spolková republika Nemecko odkazuje na zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia uzavreté so všetkými nemeckými štátmi, ako aj na okolnosť, že na rozdiel od spoločností nerezidentov spoločnosti rezidenti podliehajú v Nemecku dani z podnikania.

62 Pokiaľ ide o vplyv zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, treba pripomenúť, že Súdny dvor rozhodol, že nemožno vylúčiť, že sa nemeckému štátu podarí zabezpečiť dodržiavanie povinností, ktoré mu vyplývajú zo Zmluvy, uzavretím zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s iným nemeckým štátom (pozri v tomto zmysle rozsudky Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citovaný, bod 71; Amurta, už citovaný, bod 79; Komisia/Taliansko, už citovaný, bod 36, a Komisia/Španielsko, už citovaný, bod 58).

63 Na tento účel je však potrebné, aby uplatnenie takejto zmluvy umožnilo kompenzovať účinky rozdielu v zaobchádzaní vyplývajúceho z vnútroštátnej právnej úpravy (pozri rozsudok Komisia/Taliansko, už citovaný, bod 37, a Komisia/Španielsko, už citovaný, bod 59).

64 Podľa informácií poskytnutých Spolkovou republikou Nemecko táto v súlade so zmluvami o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretých s ostatnými nemeckými štátmi vyberá len zrážkovú daň z dividend, ktorej sadzba je bežne 10 % alebo 15 %, pričom zrážková daň prekračujúca túto hranicu sa podľa vnútroštátneho práva vráti akcionárovi.

65 Ako však správne tvrdí Komisia, samotné zníženie sadzby zrážkovej dane z dividend vyplácaných spoločnostiam so sídlom v inom nemeckom štáte nemôže samo osebe kompenzovať účinky rozdielného zaobchádzania zavedeného vnútroštátnou daňovou právnou úpravou, keďže neznamená zmiernenie hospodárskej záťaže zrážkovej dane dosiahnutej v súlade s postupom opísaným v bode 49 tohto rozsudku, na ktoré majú nárok spoločnosti so sídlom v Nemecku.

66 Spolková republika Nemecko okrem toho tvrdí, že zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia stanovujú, že nebezpečenstvu dvojitého zdanenia sa zabráni zápočtom zrážkovej dane na daň splatnú v štáte sídla. Podľa informácií Komisie, ktoré žalovaný nemecký štát nespochybňuje, uvedené zmluvy stanovujú, že povinnosť započítania je obmedzená na maximálnu započítateľnú

sumu.

67 V tejto súvislosti treba uviesť, že uplatnenie metódy zápočtu by malo umožniť, aby daň z dividend odvedená v Nemecku bola v plnom rozsahu započítaná na daň splatnú v štáte sídla spoločnosti príjemcu tak, že pokiaľ by dividendy vyplatené tejto spoločnosti boli v konečnom dôsledku daňovo zaťažené väčšími než dividendy zaplatené spoločnostiam so sídlom v Nemecku, toto väčšie daňové zaťaženie by sa už nemohlo pripísať Spolkovej republike Nemecko, ale štátu, v ktorom má sídlo spoločnosť príjemca, ktorý vykonal svoju daňovú právomoc (pozri v tomto zmysle rozsudok Komisia/Španielsko, už citovaný, bod 60).

68 Preto rozdiel v zaobchádzaní možno zmierniť prostredníctvom tejto metódy zápočtu len vtedy, ak sú dividendy pochádzajúce z Nemecka dostatočne zdanené v inom členskom štáte. Pokiaľ však tieto dividendy nie sú zdanené vôbec alebo nie sú zdanené dostatočne, suma dane vybranej v Nemecku alebo jej časť nemožno započítať (pozri rozsudok Komisia/Taliansko, už citovaný, bod 38, a Komisia/Španielsko, už citovaný, bod 62).

69 Treba tiež spresniť, že prípadné zdanenie príjmov pochádzajúcich z Nemecka v inom členskom štáte alebo úroveň ich zdanenia nezávisí od Spolkovej republiky Nemecko, ale od daňového systému definovaného iným členským štátom (rozsudok Komisia/Španielsko, už citovaný, bod 64).

70 Spolková republika Nemecko nie je preto oprávnená tvrdiť, že započítanie dane odvedenej v Nemecku na daň splatnú v inom členskom štáte podľa zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia umožní vo všetkých prípadoch zmierniť rozdielne zaobchádzanie vyplývajúce z uplatnenia ustanovení vnútroštátnej daňovej právnej úpravy alebo ustanovení týchto zmlúv, ktoré majú za následok zníženie sadzby zrážkovej dane (pozri tiež rozsudok Komisia/Taliansko, už citovaný, bod 39, a Komisia/Španielsko, už citovaný, bod 64).

71 Pokiaľ ide napokon o tvrdenie Spolkovej republiky Nemecko založené na tom, že spoločnosti prijímajúce dividendy so sídlom v inom členskom štáte nie sú povinné zaplatiť daň z podnikania, ktorej podliehajú spoločnosti prijímajúce dividendy so sídlom v Nemecku, postačuje pripomenúť, že v súlade s judikatúrou Súdneho dvora znevýhodňuje daňové zaobchádzanie, ktoré porušuje základnú slobodu, nemožno považovať za zlužiteľné s právom Únie z dôvodu existencie iných daňových výhod, a to aj za predpokladu, že takéto výhody existujú (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. júna 2000, Verkooijen, C-35/98, Zb. s. I-4071, bod 61; Amurta, už citovaný, bod 75, ako aj z 1. júla 2010, Dijkman a Dijkman/Lavaleije, C-233/09, Zb. s. I-6649, bod 41).

72 Vzhľadom na predchádzajúce pripomienky treba preto vyvodiť záver, že rozdielne zaobchádzanie s dividendami podľa toho, či sú vyplácané spoločnostiam rezidentom alebo spoločnostiam nerezidentom, ako je zavedené nemeckou daňovou právnou úpravou, môže odradiť spoločnosti so sídlom v iných členských štátoch od investícií v Nemecku a môže tiež predstavovať prekážku zhromažďovania kapitálu zo strany spoločností rezidentov v spoločnostiach so sídlom v iných členských štátoch.

73 Uvedená právna úprava teda predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, čo v zásade zakazuje článok 56 ods. 1 ES.

– O odôvodnenom obmedzení voľného pohybu kapitálu

74 Ako vyplýva z ustálenej judikatúry, vnútroštátne opatrenia obmedzujúce voľný pohyb kapitálu môžu byť odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu pod podmienkou, že sú vhodné na zabezpečenie uskutočnenia cieľa, ktorý sledujú, a nejdú nad rámec toho, čo je na

jeho dosiahnutie nevyhnutné (rozsudky z 23. októbra 2007, Komisia/Nemecko, C-112/05, Zb. s. I-8995, body 72 a 73, ako aj Dijkman a Dijkman/Lavaleije, už citovaný, bod 49).

75 Spolková republika Nemecko v tejto súvislosti v prvom rade tvrdí, že nemecká daňová právna úprava o zdaňovaní dividend, ktorej cieľom je stanoviť jediné a úplné zdanenie zisku vo vnútroštátnych, ako aj v cezhraničných situáciách, je odôvodnená potrebou zabezpečiť vyvážené rozdelenie daňovej právomoci súvisiacej so zásadou teritoriality, podľa ktorej má každý členský štát právo zdaňovať zisky dosiahnuté na jeho území. Samotné uplatnenie zrážkovej dane tomuto členskému štátu umožní zabezpečiť, aby dividendy vyplácané z príjmov vytvorených hospodárskou činnosťou na jeho území podliehali dani v Nemecku iba raz a v plnom rozsahu.

76 Spolková republika okrem toho uvádza, že z judikatúry Súdneho dvora, a najmä z bodu 59 rozsudku *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, už citovaný, a z bodu 83 rozsudku zo 17. septembra 2009, *Glaxo Wellcome*, (C-182/08, Zb. s. I-8591) vyplýva, že požadovať od štátu, ktorého rezidentom je spoločnosť rozdeľujúca zisk, aby zabezpečil, že zisky vyplácané akcionárovi nerezidentovi nebudú podliehať reazovému alebo dvojitému hospodárskemu zdaneniu, by v skutočnosti znamenalo, že tento štát by sa musel vzdať svojho práva zdaňovať príjem pochádzajúci z hospodárskej činnosti vykonávanej na jeho území.

77 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že odôvodnenie založené na nevyhnutnosti zachovať vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi možno teda pripustiť najmä vtedy, ak sa predmetný režim usiluje zabrániť konaniam, ktoré by mohli ohroziť právo niektorého členského štátu vykonávať svoju daňovú právomoc vo vzťahu k činnostiam uskutočňovaným na jeho území (pozri rozsudky z 29. marca 2007, *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, Zb. s. I-2647, bod 42; z 18. júla 2007, *Oy AA*, C-231/05, Zb. s. I-6373, bod 54; *Amurta*, už citovaný, bod 58, a z 18. júna 2009, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, Zb. s. I-5145, bod 66).

78 Z judikatúry Súdneho dvora však tiež vyplýva, že ak sa členský štát rozhodne nezdaňovať spoločnosti poberajúce dividendy so sídlom na jeho území vo vzťahu k tomuto druhu príjmov, nemôže sa odvolávať na potrebu zabezpečiť vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi, aby tým odôvodnil zdanenie spoločností poberajúcich dividendy so sídlom v inom členskom štáte (rozsudky *Amurta*, už citovaný, bod 59, a *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, už citovaný, bod 67).

79 Hoci Spolková republika Nemecko tvrdí, že § 8b KStG by sa nemal považovať za prejav jej vôle vzdať sa svojej právomoci zdaňovať dividendy, je nesporné, že účinky zrážkovej dane z dividend vyplatených vyplácajúcimi spoločnosťami rezidentmi sú vo vzťahu k spoločnostiam so sídlom v Nemecku úplne zmiernené.

80 Súdny dvor už rozhodol, že požadovať od štátu, ktorého rezidentom je spoločnosť rozdeľujúca zisk, aby zabezpečil, že zisky vyplácané akcionárovi nerezidentovi nebudú podliehať reazovému alebo dvojitému hospodárskemu zdaneniu, či už oslobodením týchto ziskov od dane na úrovni spoločnosti rozdeľujúcej zisk, alebo tým, že danému akcionárovi poskytne daňovú výhodu zodpovedajúcu dani zaplatenej z týchto ziskov spoločnosťou rozdeľujúcou zisk, by v skutočnosti znamenalo, že tento štát by sa musel vzdať svojho práva zdaňovať príjem pochádzajúci z hospodárskej činnosti vykonávanej na jeho území (pozri rozsudky *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, už citovaný, bod 59, a *Glaxo Wellcome*, už citovaný, bod 83).

81 V prejednávanej veci však oslobodenie od zrážkovej dane alebo daňová výhoda zodpovedajúca zrážkovej dani odvedenej v Spolkovej republike Nemecko, ktoré sú poskytnuté spoločnostiam so sídlom v inom členskom štáte, v skutočnosti neznamenajú, že Spolková republika Nemecko sa musí vzdať svojho práva zdaňovať príjem dosiahnutý hospodárskou činnosťou na jej území. Dividendy vyplácané spoločnosťami rezidentmi už totiž boli v prípade

vyplácajúcich spoločností zdanené ako zisky dosiahnuté týmito spoločnosťami.

82 Oslobodenie od zrážkovej dane alebo poskytnutie daňovej výhody zodpovedajúcej zrážkovej dani odvedenej v Spolkovej republike Nemecko majú nepochybne za následok zníženie daňových príjmov tohto štátu.

83 Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora však vyplýva, že zníženie daňových príjmov sa nemôže považovať za naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorého by sa bolo možné dovoliť pri odôvodnení opatrenia, ktoré je v zásade v rozpore so základnou slobodou (pozri najmä rozsudok zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 49 a citovanú judikatúru).

84 Spolková republika Nemecko ďalej tvrdí, že režim zdanenia dividend je odôvodnený dôvodmi týkajúcimi sa súdržnosti daňového režimu. Daňová výhoda poskytnutá článkom 8b KStG je vyvážená daňovou nevýhodou, a to zdanením akcionárov. Aj v prípade, že zisky sa nevyplácajú akcionárom, k druhej fáze zdanenia dôjde v Nemecku.

85 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že Súdny dvor už pripustil, že potreba zachovať súdržnosť daňového systému môže odôvodniť obmedzenie výkonu slobôd pohybu zaručených v Zmluve (rozsudky z 28. januára 1992, Bachmann, C-204/90, Zb. s. I-249, bod 28; Manninen, už citovaný, bod 42; z 27. novembra 2008, Papillon, C-418/07, Zb. s. I-8947, bod 43, a Glaxo Wellcome, už citovaný, bod 77).

86 Na to, aby tvrdenie založené na takomto odôvodnení mohlo byť úspešné, Súdny dvor vyžaduje priamy vzťah medzi dotknutou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody vo forme stanoveného daňového odvodu, keďže priamy charakter tohto vzťahu musí byť posudzovaný vzhľadom na cieľ sledovaný predmetnou právnou úpravou (pozri rozsudky Papillon, už citovaný, bod 44, a Glaxo Wellcome, už citovaný, bod 78).

87 V prejednávanej veci treba konštatovať, že v rámci predmetnej daňovej právnej úpravy zmiernenie útokov zrážkovej dane z dividend vyplácaných spoločnosti rezidentovi nepodlieha dvom podmienkam, a to, aby táto spoločnosť dividendy následne prerozdělila a aby ich zdanenie u akcionárov tejto spoločnosti umožnilo z hospodárskeho hľadiska kompenzovať oslobodenie od zrážkovej dane.

88 Ako vyplýva z dôvodovej správy k predmetnej daňovej právnej úprave prebratej vo vyjadrení k žalobe Spolkovej republiky Nemecko, jedným z cieľov systému čiastočného zdanenia príjmov je podporovať opätovné investovanie ziskov z prevádzkovania do podniku, a vylepšiť tak samofinancovanie podnikov. Takýto systém čiastočného zdanenia má za cieľ najmä podporovať zachovanie ziskov v spoločnosti a zabrániť tomu, aby sa akcionárom vyplácali vo forme dividend.

89 Keďže k druhej fáze zdačovania totiž dochádza len vtedy, ak bol akcionárom zisk vyplatený vo forme dividend, systém z daňového hľadiska viac zvýhodňuje zhromažďovanie ziskov v rámci spoločnosti než ich vyplácanie akcionárom.

90 Ak skutočnosť, že nedôjde k druhej fáze zdanenia, možno považovať za splnenie cieľa uvedeného daňového systému, ktorým je podporovať zhromažďovanie ziskov v spoločnosti príjemcovi oproti ich vyplácaniu akcionárom vo forme dividend, nemožno dospieť k záveru, že výhoda spočívajúca v oslobodení dividend vyplácaných spoločnosti rezidentovi od zrážkovej dane je vo všetkých prípadoch kompenzovaná zdanením týchto ziskov ako príjmov akcionárov spoločnosti príjemcu.

91 Tvrdenie Spolkovej republiky Nemecko, že hoci nie sú zisky spoločnosti príjemcu vyplatené

akcionárom, druhá fáza zdanenia sa napriek tomu uskutoční, pretože zdaniteľné plnenie nevyhnutne nastane v budúcnosti, nemožno prijať. Aj keby to tak bolo, prípadné odložené zdanenie nemôže odôvodniť okamžité oslobodenie dividend vyplatených spoločnostiam príjemcom, ktoré sú rezidentmi, od zrážkovej dane.

92 V dôsledku toho v zmysle judikatúry citovanej v bode 86 tohto rozsudku neexistuje priamy vzťah medzi oslobodením dividend vyplatených spoločnostiam príjemcom, ktoré sú rezidentmi, od zrážkovej dane a zdanením uvedených dividend ako príjmov akcionárov týchto spoločností alebo v súvislosti s ich zdanením v okamihu prípadného neskoršieho zdaniteľného plnenia.

93 Z toho vyplýva, že voňý pohyb kapitálu vyplývajúci z predmetnej daňovej právnej úpravy nemožno odôvodniť dôvodmi, ktoré uviedla Spolková republika Nemecko.

94 Zo všetkých vyššie uvedených skutočností vyplýva, že Spolková republika Nemecko si tým, že v prípadoch, keď nebola dosiahnutá prahová hodnota úasti materskej spoločnosti na základnom imaní jej dcérskej spoločnosti, ktorú stanovuje článok 3 ods. 1 písm. a) smernice 90/435, zdanila dividendy vyplácané spoločnostiam so sídlom v iných členských štátoch z hospodárskeho hľadiska väčšmi než dividendy vyplácané spoločnostiam so sídlom na jej území, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 56 ods. 1 ES.

O porušení článku 40 Dohody o EHP

95 Jedným zo základných cieľov Dohody o EHP je dosiahnuť v najširšej možnej miere slobodu pohybu tovarov, osôb, služieb a kapitálu v celom EHP tak, aby sa vnútorný trh na úrovni Únie rozšíril na štáty EZVO. Z tohto hľadiska viaceré ustanovenia dohody zabezpečujú, aby jej výklad bol, pokiaľ je to možné, jednotný na celom území EHP (pozri stanovisko 1/92 z 10. apríla 1992, Zb. s. I-2821). V tomto rámci vykonáva Súdny dvor dozor nad tým, aby sa pravidlá Dohody o EHP, ktoré sú v podstate totožné s pravidlami Zmluvy, vykladali v členských štátoch jednotne (rozsudky z 23. septembra 2003, Ospelt a Schlössle Weissenberg, C-452/01, Zb. s. I-9743, bod 29, a Komisia/Taliansko, už citovaný, bod 65).

96 Z uvedeného vyplýva, že obmedzenia voňého pohybu kapitálu medzi štátnymi príslušníkmi zmluvných štátov Dohody o EHP sa majú posudzovať z hľadiska článku 40 a prílohy XII uvedenej dohody, lebo tieto ustanovenia majú rovnaký právny dosah ako v podstate totožné ustanovenia článku 56 ES (pozri rozsudky z 11. júna 2009, Komisia/Holandsko, C-521/07, Zb. s. I-4873, bod 33, a Komisia/Taliansko, už citovaný, bod 66).

97 Ako bolo konštatované v bode 49 tohto rozsudku, spoločnosti príjemcovia so sídlom v Nemecku nepodliehajú daňovému zaťaženiu vyplývajúcejmu zo zrážkovej dani z dividend, ktoré im vyplácajú ich dcérske spoločnosti rezidenti.

98 Pokiaľ ide o dividendy vyplácané spoločnostiam so sídlom na Islande a v Nórsku, zrážkovú daň považuje nemecké právo za daň odvodenú s konečnou platnosťou.

99 V dôsledku toho a z tých istých dôvodov, ktoré boli uvedené pri preskúmaní žaloby vzhľadom na článok 56 ods. 1 ES, treba zastávať názor, že Spolková republika Nemecko si tým, že dividendy vyplácané spoločnostiam so sídlom na Islande a v Nórsku zdanila z hospodárskeho hľadiska väčšmi než dividendy vyplácané spoločnostiam so sídlom na jej území, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 40 Dohody o EHP.

O trovách

100 Na základe článku 69 ods. 2 rokovacieho poriadku úastník konania, ktorý vo veci nemal

úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia navrhla zaviazať Spolková republika Nemecko na náhradu trov konania a Spolková republika Nemecko nemala úspech vo svojich dôvodoch, je opodstatnené zaviazať ju na náhradu trov konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol a vyhlásil:

1. **Spolková republika Nemecko si tým, že v prípadoch, keď nebola dosiahnutá prahová hodnota úasti materskej spoločnosti na základnom imaní jej dcérskej spoločnosti, ktorú stanovuje článok 3 ods. 1 písm. a) smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaťovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2003/123/ES z 22. decembra 2003, zdanila dividendy vyplácané spoločnostiam so sídlom v iných členských štátoch z hospodárskeho hľadiska väčšími než dividendy vyplácané spoločnostiam so sídlom na jej území, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 56 ods. 1 ES.**
2. **Spolková republika Nemecko si tým, že dividendy vyplácané spoločnostiam so sídlom na Islande a v Nórsku zdanila z hospodárskeho hľadiska väčšími než dividendy vyplácané spoločnostiam so sídlom na jej území, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 40 Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992.**
3. **Spolková republika Nemecko je povinná nahradiť trovy konania.**

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.