

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 10. apríla 2014 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Sloboda usadiť sa – Voľný pohyb kapitálu – Články 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ – Daň z príjmov právnických osôb – Rozdielne zaobchádzanie s dividendami vyplácanými investičným fondom rezidentom a nerezidentom – Vylúčenie daňového oslobodenia – Neodôvodnené obmedzenie“

Vo veci C-190/12,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Poľsko) z 28. marca 2012 a doručený Súdnemu dvoru 23. apríla 2012, ktorý súvisí s konaním:

Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia A. Borg Barthet, E. Levits (spravodajca), M. Berger a S. Rodin,

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: K. Malacek, referent,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 5. septembra 2013,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, v zastúpení: M. Rudnicki, právny poradca,
- poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna, M. Szpunar a A. Kramarczyk, splnomocnení zástupcovia,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,
- španielska vláda, v zastúpení: A. Rubio González, splnomocnený zástupca,
- francúzska vláda, v zastúpení: G. de Bergues, J.-S. Pilczer a D. Colas, splnomocnení zástupcovia,
- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci A. De Stefano, avvocato dello Stato,
- fínska vláda, v zastúpení: M. Pere, splnomocnená zástupkyňa,

– Európska komisia, v zastúpení: K. Herrmann a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,
po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 6. novembra 2013,
vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 49 ZFEÚ, 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi investičným fondom Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company so sídlom v Spojených štátoch amerických a úradom Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy (riaditeľ daňového úradu v Bydgoszczy, ďalej len „Dyrektor“) v súvislosti s odmietnutím uvedeného úradu stanoviť a vrátiť preplatok paušálnej dane z príjmov právnických osôb za roky 2005 a 2006 zaplatenej z dôvodu zdanenia dividend, ktoré žalobcovi vo veci samej vyplatili kapitálové spoločnosti so sídlom na poľskom území.

Právny rámec

Poľské právo

3 § 6 ods. 1 zákona o dani z príjmov právnických osôb (ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych) z 15. februára 1992 (Dz. U. č. 54, položka 654) v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti konania vo veci samej, teda v rokoch 2005 a 2006 (ďalej len „zákon o dani z príjmov právnických osôb“), stanovoval:

„Od dane sú oslobodené:

...

10. investičné fondy, ktoré vykonávajú svoju činnosť v súlade s ustanoveniami [zákona o investičných fondoch (ustawa o funduszach inwestycyjnych) z 27. mája 2004 (Dz. U. č. 146, položka 1546, ďalej len „zákon o investičných fondoch“)].“

4 § 6 ods. 1 zákona o dani z príjmov právnických osôb bol zmenený a doplnený zákonom, ktorým sa menia a dopĺňajú zákon o dani z príjmov fyzických osôb, zákon o dani z príjmov právnických osôb a zákon o paušálnej dani z príjmov uplatniteľnej na niektoré príjmy fyzických osôb (ustawa – Zmiana ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne) z 25. novembra 2010 (Dz. U. 2010 č. 226, položka 1478). Toto ustanovenie, ktoré nadobudlo účinnosť 1. januára 2011, stanovuje:

„Od dane sú oslobodené:

...

10. investičné fondy, ktoré vykonávajú svoju činnosť v súlade s ustanoveniami zákona [o investičných fondoch];

10a. podniky kolektívneho investovania, ktoré majú sídlo v inom členskom štáte Európskej únie ako v Poľskej republike, alebo v inom štáte Európskeho hospodárskeho priestoru [EHP], ak tieto podniky kumulatívne spĺňajú tieto podmienky:

- a) podliehajú v ?lenskom štáte, kde majú sídlo, dani z príjmov právnických osôb, a to pokiaľ ide o všetky ich príjmy, bez ohľadu na ich pôvod;
- b) jediným cieľom ich ?innosti je kolektívne investovanie do cenných papierov, do nástrojov peňažného trhu a do iných majetkových práv z finančných zdrojov zhromaždených na základe verejnej alebo neverejnej výzvy na nákup ich investičných nástrojov;
- c) vykonávajú svoju ?innosť na základe povolenia poskytnutého príslušnými orgánmi pre dohľad nad finančným trhom v štáte ich sídla...;
- d) ich ?innosti sú priamo kontrolované príslušnými orgánmi pre dohľad nad finančným trhom štátu, v ktorom sa nachádza sídlo týchto organizácií;
- e) určili depozitára, u ktorého sú uložené ich aktíva;
- f) riadia ich prevádzkovatelia, ktorí majú pre výkon svojej ?innosti povolenie od príslušných orgánov pre dohľad nad finančným trhom štátu, v ktorom sa nachádza sídlo týchto orgánov.“

5 § 22 zákona o dani z príjmov právnických osôb znie takto:

„1. Zdaňovanie dividend a ostatných príjmov z titulu podielu na zisku právnických osôb, ktorých sídlo sa nachádza v [Poľsku], je 19 % z prijatého príjmu, okrem prípadov vymedzených v odseku 2.

2. Zdanenie príjmov uvedených v odseku 1 v prípade osôb uvedených v § 3 ods. 2 je vo výške 19 % z príjmu, ak dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorená so štátom, kde je sídlo alebo centrum riadenia daňovníka, nestanovuje inak.“

6 V súlade s § 1 zákona o investičných fondoch v znení neskorších predpisov:

„Zákon definuje pravidlá uplatniteľné na založenie a ?innosť investičných fondov, ktorých sídlo sa nachádza na území Poľskej republiky, ako aj pravidlá upravujúce výkon ?inností zahraničnými fondmi a spoločnosťami riadenia na území Poľskej republiky.“

7 § 2 body 7 a 9 tohto zákona stanovuje:

„Na účely tohto zákona sa chápe ako:

...

7. ?lenské štáty: ?lenské štáty Európskej únie, iné ako Poľská republika];

...

9. zahraničný fond: investičný fond otvoreného typu alebo investičná spoločnosť, ktorej sídlo sa nachádza v ?lenskom štáte a ktorá vykonáva svoju ?innosť v súlade s ustanoveniami právnej úpravy Spoločensť upravnými kolektívne investovanie do cenných papierov;

...“

8 § 3 ods. 1 uvedeného zákona stanovuje:

„Investičný fond je právnickou osobou, ktorej jediným cieľom ?innosti je kolektívne investovanie do cenných papierov, do nástrojov peňažného trhu a do iných majetkových práv definovaných

zákonem, z finančných zdrojov zhromaždených na základe verejnej alebo neverejnej výzvy na nákup ich investičných nástrojov.“

Dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia

9 Podľa článku 11 dohody uzatvorenej medzi vládou [Poľskej republiky] a vládou Spojených štátov amerických s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu a predchádzať daňovým únikom (Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Stanami Zjednoczonymi Ameryki o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieżeniu uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu), podpísanej vo Washingtone 8. októbra 1974 (Dz. U. 1976, ? 31, položka 178, ďalej len „dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia“):

„1. Dividendy pochádzajúce zo zdrojov nachádzajúcich sa na území zmluvného štátu, ktoré sú vyplatené rezidentovi druhého zmluvného štátu, sa zdaňujú v tomto štáte.

2. Zmluvný štát, na území ktorého sa nachádza sídlo spoločnosti, môže takisto zdaňovať tieto dividendy v súlade so svojím právnym poriadkom, ale táto daň nesmie presiahnuť:

a) 5 % hrubej sumy dividend, ak je príjemcom právnická osoba, ktorá vlastní aspoň 10 % akcií s právom voľby v spoločnosti, ktorá vypláca dividendy;

b) 15 % hrubej hodnoty dividend vo všetkých ostatných prípadoch.

Tento odsek sa netýka zdaňovania právnickej osoby, pokiaľ ide o zisk vyplývajúci z vyplatených dividend.

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

10 V decembri 2010 žalobca vo veci samej, investičný fond, ktorý má sídlo na území Spojených štátov amerických a ktorého činnosť spočíva najmä v získavaní obchodných podielov v poľských spoločnostiach, požiadal poľský daňový orgán o vrátenie preplatku paušálnej dane z príjmu právnických osôb, ktorou boli zdanené vo výške 15 % dividendy, ktoré mu boli vyplatené týmito spoločnosťami usadenými v Poľsku. Žalobca vo veci samej sa domnieval, že bol dôvodne oprávnený na toto vrátenie na základe § 22 ods. 1 zákona o dani z príjmov právnických osôb, v spojení s článkom 11 ods. 2 písm. b) dohody o zamedzení dvojitého zdanenia.

11 Táto žiadosť o vrátenie bola zamietnutá rozhodnutím z 2. mája 2011 s odôvodnením, že žalobca vo veci samej ako investičný fond so sídlom v Spojených štátoch amerických nespĺňa podmienky na oslobodenie od dane podľa § 6 ods. 1 bodu 10 zákona o dani z príjmov právnických osôb.

12 Keďže toto rozhodnutie bolo potvrdené rozhodnutím Dyrektora zo 6. októbra 2011, žalobca vo veci samej podal žalobu o neplatnosť na vnútroštátny súd, pričom tvrdil, že ustanovenia zákona o dani z príjmov právnických osôb rozlišujú medzi investičnými fondmi usadenými v tretích štátoch a tými, ktoré sú usadené v Poľsku.

13 Vnútroštátny súd sa pýta, či vzhľadom na osobitnú povahu daňového oslobodenia stanoveného zákonom o dani z príjmov právnických osôb, ktoré sa rovná úplnému oslobodeniu danej osoby od dani z príjmu právnických osôb, vyhradenému investičným fondom, ktoré dodržia požiadavky stanovené zákonom o investičných fondoch, a vzhľadom na úzku súvislosť medzi ustanoveniami tohto posledného uvedeného zákona a uvedeným oslobodením, treba skúmať toto ustanovenie poľského zákona nie vzhľadom na zásadu voľného pohybu kapitálu, ale na zásadu

slobody usadiť sa.

14 Aj keby sa malo vykonať toto posúdenie vzhľadom na zásadu voľného pohybu kapitálu, vnútroštátny súd si kladie otázku, či právna úprava vo veci samej spôsobuje neodôvodnené obmedzenie tejto slobody.

15 Konkrétne, vnútroštátny súd sa pýta, či podobnosť, pokiaľ ide o spôsob výkonu činnosti a oblasť vykonávanej činnosti, postačuje na záver, že investičný fond so sídlom v Poľsku je porovnateľný s fondom so sídlom v Spojených štátoch amerických, kým požiadavky kladené právom Únie v oblasti založenia a fungovania týchto fondov sa odlišujú od tých, ktoré kladie právo tretieho štátu a nie sú tam uplatniteľné.

16 Okrem toho sa vnútroštátny súd domnieva, že prípadné obmedzenie by mohlo byť odôvodnené potrebou zaistiť účinnosť daňových kontrol z dôvodu, že oslobodenie od dane je osobnej povahy a je takisto proporcionálne.

17 Za týchto okolností Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok [63 ZFEÚ] uplatniť pri posúdení, či poľský štát v rámci všeobecného osobného oslobodenia od dane môže uplatniť vnútroštátne právne predpisy, ktoré odlišujú právne postavenie daňovníkov tak, že oslobodenie nadobudnutých dividend od paušálnej dane z príjmov sa vzťahuje na investičný fond so sídlom v jednom z poľských štátoch... Únie, ale nie na investičné fondy, ktoré majú z daňového hľadiska sídlo v Spojených štátoch amerických?

2. Môže sa rozdielne zaobchádzanie s investičnými fondmi so sídlom v tretej krajine a s fondmi so sídlom v jednom z poľských štátoch Európskej únie, ktoré je vo vnútroštátnom práve upravené v súvislosti s osobným oslobodením v oblasti dane z príjmov právnických osôb, v kontexte článku [65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ v spojení s článkom 65 ods. 3 ZFEÚ] považovať za právne odôvodnené?“

O návrhu na opätovné otvorenie ústnej časti konania

18 Ústna časť konania skončila 6. novembra 2013 po prednesení návrhov generálneho advokáta.

19 Listom zo 6. decembra 2013 podaným do kancelárie Súdného dvora 9. decembra 2013 žalobca vo veci samej, odvolávajúc sa na článok 83 rokovacieho poriadku Súdného dvora, požiadal v podstate o opätovné otvorenie ústnej časti konania, pričom tvrdil, že došlo k novým skutočnostiam, ktoré by mohli mať rozhodujúci vplyv na rozhodnutie Súdného dvora. Podľa tohto účastníka konania ho daňové orgány Spojených štátov amerických informovali, že poľské daňové orgány začali postup výmeny informácií vo veci týkajúcej sa tohto účastníka konania, ktorej predmet je zhodný s predmetom veci samej.

20 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa článku 83 Rokovacieho poriadku Súdného dvora Súdny dvor môže kedykoľvek po vypočutí generálneho advokáta rozhodnúť o opätovnom začatí ústnej časti konania, najmä ak usúdi, že nemá dostatok informácií, alebo ak účastník konania uvedie po skončení tejto časti konania novú skutočnosť, ktorá môže mať rozhodujúci vplyv na rozhodnutie Súdného dvora (pozri rozsudok z 18. júla 2013, Vodafone Omnitel a i., C-228/12 až C-232/12 a C-254/12 až C-258/12, bod 26).

21 V prejednávanej veci sa Súdny dvor po vypočutí generálneho advokáta domnieva, že má k dispozícii všetky informácie potrebné na zodpovedanie otázky položenej vnútroštátnym súdom a

že nová skutočnosť uvedená žalobcom vo veci samej nemá takú povahu, aby mala rozhodujúci vplyv na rozhodnutie Súdneho dvora.

22 V dôsledku toho nie je dôvodné vyhovieť návrhu žalobcu vo veci samej o opätovné otvorenie ústnej časti konania.

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

23 Svojou prvou otázkou chce vnútroštátny súd zistiť, či sa článok 63 ZFEÚ uplatňuje na situáciu, o akú ide vo veci samej, keď podľa daňovej právnej úpravy členského štátu dividendy vyplácané spoločnosťami usadenými v tomto členskom štáte v prospech investičného fondu usadeného v treťom štáte nie sú predmetom daňového oslobodenia, kým investičné fondy usadené v uvedenom členskom štáte môžu využiť takéto oslobodenie.

24 Iba poľská vláda sa domnieva, že táto vnútroštátna právna úprava sa musí posúdiť nielen vzhľadom na voľný pohyb kapitálu, ale aj vzhľadom na slobodu usadiť sa, alebo vzhľadom na voľné poskytovanie služieb. Podľa tejto vlády osobné oslobodenie, o ktoré ide vo veci samej, ktoré sa uplatňuje na všetky príjmy určitých hospodárskych subjektov nezávisle od druhu transakcií, ktoré realizovali, má za cieľ nielen zaviesť rozlišujúce kritérium založené na mieste sídla, ale pomôcť spotrebiteľom, aby využil služby investičných fondov, ktoré vykonávajú svoju činnosť v presne definovanom právnom rámci. Okrem toho činnosť vykonávaná investičnými fondmi predstavuje činnosť služieb finančného sprostredkovania alebo riadenia portfólia aktív v zmysle článkov 49 ZFEÚ alebo 56 ZFEÚ.

25 V tejto súvislosti vyplýva z judikatúry Súdneho dvora, že na daňové zaobchádzanie s dividendami možno uplatňovať článok 49 ZFEÚ týkajúci sa slobody usadiť sa a článok 63 ZFEÚ týkajúci sa voľného pohybu kapitálu a že pokiaľ ide o otázku, či sa na vnútroštátnu právnu úpravu vzťahuje jedna alebo druhá sloboda pohybu, treba zohľadniť predmet danej právnej úpravy (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. novembra 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, body 89 a 90 a citovanú judikatúru).

26 Konkrétne, na vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá sa použije len v prípade podielov umožňujúcich vykonávať nepochybný vplyv na rozhodnutia spoločnosti a určiť jej činnosť, sa vzťahuje sloboda usadiť sa (pozri rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 91 a citovanú judikatúru).

27 Z toho vyplýva, že pokiaľ ide o dividendy pochádzajúce z tretej krajiny, keď z predmetu takej vnútroštátnej právnej úpravy vyplýva, že jej jediným cieľom je, aby sa uplatňovala na podiely umožňujúce vykonávať nepochybný vplyv na rozhodnutia danej spoločnosti a určiť tým jej činnosť, nemožno sa odvolávať ani na článok 49 ZFEÚ a ani na článok 63 ZFEÚ (pozri rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 98).

28 Naopak, vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá sa má uplatňovať len na podiely nadobudnuté so zámerom uskutočniť finančné investície bez úmyslu získať vplyv a kontrolu na riadení podniku, treba preskúmať vylučne s ohľadom na voľný pohyb kapitálu (pozri rozsudok *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 92).

29 V kontexte, ktorý sa týka daňového zaobchádzania s dividendami s pôvodom v tretej krajine, však treba usúdiť, že preskúmanie predmetu vnútroštátnej právnej úpravy je dostatočné na posúdenie toho, či sa na daňové zaobchádzanie s dividendami s pôvodom v tretej krajine vzťahujú ustanovenia Zmluvy o FEÚ týkajúce sa voľného pohybu kapitálu (pozri v tomto zmysle

rozsudok Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 96).

30 V tejto súvislosti Súdny dvor spresnil, že vnútroštátna právna úprava týkajúca sa daňového zaobchádzania s dividendami z tretej krajiny, ktorá sa neuplatňuje výlučne na situácie, v ktorých materská spoločnosť uplatňuje na spoločnosť vyplácajúcu dividendy rozhodujúci vplyv, musí byť posúdená vzhľadom na článok 63 ZFEÚ. Spoločnosť, ktorá je usadená v členskom štáte, sa môže v dôsledku toho nezávisle od rozsahu podielu, aký má v spoločnosti vyplácajúcej dividendy, usadenej v tretej krajine, odvolávať na toto ustanovenie na účely spochybnenia zákonnosti takejto právnej úpravy (pozri v tomto zmysle rozsudok Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 99).

31 Pokiaľ ide o vzťahy s tretími krajinami, treba zabrániť tomu, aby výklad článku 63 ods. 1 ZFEÚ umožnil hospodárskym subjektom, ktoré nepatria do územnej pôsobnosti slobody usadiť sa, mať z tejto slobody prospech (pozri v tomto zmysle rozsudok Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 100).

32 Ako však uviedol generálny advokát v bode 21 svojich návrhov, toto posúdenie týkajúce sa daňového zaobchádzania s dividendami vyplatenými spoločnosťou z tretej krajiny osobe usadenej na území členského štátu je takisto uplatniteľné na situáciu, v ktorej sú dividendy vyplácané spoločnosťou usadenou v členskom štáte jej akcionárovi usadenému v tretej krajine, tak ako je to vo veci samej.

33 Na jednej strane totiž oslobodenie dotknuté vo veci samej, uvedené v § 6 ods. 1 zákona o dani z príjmov právnických osôb, nerozlišuje v závislosti od typu podielu, z ktorého vyplývajú dividendy vyplácané investičnému fondu. Na druhej strane neexistuje riziko, že hospodársky subjekt nepatriaci do územnej pôsobnosti slobody usadiť sa by ju využil, keďže daňová právna úprava dotknutá vo veci samej sa týka daňového zaobchádzania s týmito dividendami a jej cieľom nie je podriaďovať prístup prevádzkovateľov pochádzajúcich z tretej krajiny na vnútroštátny trh podmienkam.

34 Takéto konštatovanie nie je spochybnené argumentmi uvádzanými najmä poľskou vládou, tak ako sú pripomenuté v bode 24 tohto rozsudku, keďže to, čo treba skúmať na účely určenia, či sa na túto právnu úpravu vzťahuje článok 63 ZFEÚ, nie je ani povaha oslobodenia stanoveného touto právnou úpravou, ani povaha činnosti vykonávanej investičným fondom, ale formy účasti investičného fondu v spoločnostiach rezidentoch.

35 Vzhľadom na vyššie uvedené treba odpovedať na prvú otázku tak, že článok 63 ZFEÚ, týkajúci sa voľného pohybu kapitálu, sa uplatňuje na situáciu, o akú ide vo veci samej, keď podľa vnútroštátnej daňovej právnej úpravy dividendy vyplácané spoločnosťami usadenými v členskom štáte v prospech investičného fondu usadeného v treťom štáte nie sú predmetom daňového oslobodenia, kým investičné fondy usadené v uvedenom členskom štáte môžu využiť takéto oslobodenie.

O druhej otázke

36 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ majú vykladať v tom zmysle, že v rozpore s nimi je taká daňová právna úprava členského štátu, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej sa na dividendy vyplatené spoločnosťami so sídlom v tomto členskom štáte investičnému fondu nachádzajúcemu sa v tretej krajine nemôže vzťahovať oslobodenie od dane.

37 Konkrétne, podľa zákona o dani z príjmov právnických osôb, v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti sporu vo veci samej, teda v priebehu rokov 2005 a 2006 a až do januára 2011,

dividendy vyplatené spoločnosťou rezidentom investičnému fondu usadenému v tretej krajine, boli zdanené v zásade pri sadzbe 19 % zrážkovou daňou, okrem prípadov uplatnenia inej sadzby v zmysle dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, pričom takéto dividendy boli oslobodené od dane, ak boli vyplatené investičnému fondu rezidentovi, za predpokladu, že tento fond spĺňa aj podmienky stanovené poľským zákonom o investičných fondoch.

O existencii obmedzenia voľného pohybu kapitálu

38 Hneď na úvod treba pripomenúť, že hoci priame dane patria do právomoci členských štátov, tieto štáty ju musia vykonávať tak, že pri tom dodržia právo Únie (rozsudok z 10. mája 2012, Santander Asset Management SGIIC a i., C-338/11 až C-347/11, bod 14 a citovaná judikatúra).

39 V tejto súvislosti z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že opatrenia zakázané článkom 63 ods. 1 ZFEÚ ako obmedzenia pohybu kapitálu zahŕňajú opatrenia, ktoré sú spôsobilé odradiť nerezidentov od investovania v členskom štáte alebo odradiť rezidentov uvedeného členského štátu od investovania v iných štátoch (rozsudky z 18. decembra 2007, A, C-101/05, Zb. s. I-11531, bod 40; z 10. februára 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, Zb. s. I-305, bod 50, ako aj Santander Asset Management SGIIC a i., už citovaný, bod 15).

40 V predmetnom prípade daňové oslobodenie stanovené vnútroštátnou daňovou právnou úpravou dotknutou vo veci samej bolo poskytnuté výlučne investičným fondom vykonávajúcim činnosť v súlade so zákonom o investičných fondoch.

41 Takisto z uznesenia vnútroštátneho súdu vyplýva, že podľa vnútroštátnej právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, sa na investičné fondy vzťahuje oslobodenie, len ak sa ich sídlo nachádza na poľskom území. Preto sa na dividendy vyplácané investičným fondom nerezidentom nemôže vzťahovať, už na základe samotného miesta usadenia sa týchto fondov, oslobodenie od zrážkovej dane, aj keď sa na tieto dividendy môže prípadne uplatniť zníženie sadzby dane na základe dohody o zamedzení dvojitého zdanenia.

42 Takéto rozdielne daňové zaobchádzanie s dividendami medzi investičnými fondmi rezidentmi a investičnými fondmi nerezidentmi môže odradiť jednak investičné fondy usadené v tretej krajine, aby nadobúdali obchodné podiely v spoločnostiach usadených v Poľsku a jednak investorov so sídlom v tomto členskom štáte od toho, aby nadobúdali obchodné podiely v investičných fondoch nerezidentoch (pozri v tomto zmysle rozsudok Santander Asset Management SGIIC a i., už citovaný, bod 17).

43 Z toho vyplýva, že taká vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, môže spôsobiť obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade v rozpore s článkom 63 ZFEÚ.

44 Treba však preskúmať, či takéto obmedzenie môže byť odôvodnené z hľadiska ustanovení Zmluvy o FEÚ.

O uplatniteľnosti článku 64 ods. 1 ZFEÚ

45 Podľa článku 64 ods. 1 ZFEÚ článok 63 nebráni tomu, aby sa uplatňovali obmedzenia vo vzťahu k tretím krajinám, ktoré platia vo vnútroštátnom práve alebo v práve Únie k 31. decembru 1993 z hľadiska pohybu kapitálu do tretích krajín alebo z tretích krajín týkajúcich sa priamych investícií, vrátane investícií do nehnuteľného majetku, usadenia sa, poskytovania finančných služieb alebo vstupu cenných papierov na kapitálové trhy.

46 V tejto súvislosti poľská a nemecká vláda tvrdia vo svojich pripomienkach a na pojednávaniach, že po prvé vnútroštátne ustanovenie dotknuté vo veci samej, upravujúce zdanenie dividend vyplácaných poľskými spoločnosťami investičným fondom nerezidentom, už platilo pred 31. decembrom 1993 bez toho, aby podrobnosti týkajúce sa tohto zdanenia boli neskôr zmenené, a že po druhé keďže sa uvedené zdanenie uplatňuje nerozdielne, teda bez ohľadu na počet akcií, ktoré má subjekt v poľských spoločnostiach, pohyby kapitálu, o ktoré ide vo veci samej, môžu takisto patriť pod pojem „priame investície“, tak ako sú spresnené judikatúrou Súdneho dvora. V každom prípade predmetné obmedzenie zahŕňa poskytovanie finančných služieb.

47 Pokiaľ ide o časové kritérium stanovené článkom 64 ods. 1 ZFEÚ, z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že hoci prináleží vnútroštátnemu súdu, aby určil obsah právnej úpravy platnej k dátumu stanovenému aktom Únie, je úlohou Súdneho dvora, aby poskytol kritériá na výklad pojmu z práva Únie, ktorý predstavuje odkaz pre uplatnenie výnimky stanovenej v práve Únie na „súasnú“ vnútroštátnu právnu úpravu k stanovenému dátumu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Zb. s. I-11753, bod 191).

48 V tomto kontexte Súdny dvor už rozhodol, že nie každé vnútroštátne opatrenie prijaté po takto stanovenom dátume je len z tohto dôvodu automaticky vylúčené z uplatnenia výnimky zavedenej predmetným aktom Únie. Na ustanovenie, ktoré je vo svojej podstate zhodné so skoršou právnou úpravou alebo ktoré sa obmedzuje na zmiernenie alebo odstránenie prekážky výkonu práv a slobôd stanovených právom Únie obsiahnuté v skoršej právnej úprave, sa totiž výnimka vzťahuje. Naopak, právnu úpravu, ktorá vychádza z odlišnej logiky ako skoršie právo a zavádza nové postupy, nemožno postaviť na roveň právnej úprave existujúcej k dátumu zvolenému predmetným aktom Únie (pozri rozsudky z 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 192, a z 24. mája 2007, *Holböck*, C-157/05, Zb. s. I-4051, bod 41).

49 V tejto súvislosti z pripomienok Komisie vyplýva, bez toho, aby proti tomuto prvku namietala poľská vláda, že daňové oslobodenie stanovené v § 6 ods. 1 bode 10 zákona o dani z príjmov právnických osôb bolo zavedené zákonom z 28. augusta 1997.

50 Preto, ako uviedol generálny advokát v bode 57 svojich návrhov, obmedzenie v zmysle ustanovení Zmluvy, týkajúcich sa voľného pohybu kapitálu, ktoré by pretrvalo po 31. decembra 1993, neexistovalo pred týmto dátumom.

51 K 31. decembru 1993 totiž dividendy vyplácané poľskými spoločnosťami subjektom nerezidentom podliehali buď tej istej zrážkovej dani ako dividendy vyplácané subjektom usadeným v Poľsku, alebo boli zdanené nižšou sadzbou na základe dohody o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorenej medzi Poľskou republikou a dotknutým štátom. Práve zákon z 28. augusta 1997, o ktorom sa hovorí v bode 49 tohto rozsudku, zaviedol po prvýkrát rozlišovanie, keďže stanovil rozdielne zaobchádzanie medzi investičnými fondmi rezidentmi a investičnými fondmi nerezidentmi, pričom oslobodil prvé uvedené fondy od zrážkovej dane a správnych postupov spojených s paušálnym výberom dane z dividend, ktoré sú im vyplácané.

52 V dôsledku toho vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, nemôže byť považovaná za obmedzenie existujúce k 31. decembru 1993, pretože prvok tvoriaci obmedzenie voľného pohybu kapitálu, teda daňové oslobodenie stanovené v § 6 ods. 1 bode 10 zákona o dani z príjmov právnických osôb, bolo zavedené neskôr, pričom došlo k odchýleniu sa od logiky skoršej právnej úpravy a bol zavedený nový postup v zmysle judikatúry citovanej v bode 48 tohto rozsudku.

53 Keďže časové kritérium nie je splnené a dve kritériá, časové a vecné, stanovené v článku 64 ods. 1 ZFEÚ musia byť splnené kumulatívne, tento posledný uvedený článok nie je vo veci samej uplatniteľný, pričom netreba skúmať, či vecné kritérium bolo splnené.

O odôvodnenosti obmedzenia

54 V súlade s článkom 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ článok 63 ZFEÚ nemá dosah na právo členských štátov uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňovníkov, ktorí nie sú v rovnakej situácii, pokiaľ ide o ich miesto bydliska alebo miesto, kde investovali kapitál.

55 Toto ustanovenie, keďže predstavuje výnimku zo základnej zásady voľného pohybu kapitálu, sa musí vykladať doslovne. Preto ho nemožno vykladať v tom zmysle, že akákoľvek daňová právna úprava rozlišujúca medzi daňovníkmi v závislosti od miesta, kde majú bydlisko, alebo od členského štátu, v ktorom investujú svoj kapitál, je automaticky zlučiteľná so Zmluvou (pozri rozsudky z 11. septembra 2008, *Eckelkamp a i.*, C-11/07, Zb. s. I-6845, bod 57; z 22. apríla 2010, *Mattner*, C-510/08, Zb. s. I-3553, bod 32, a *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, už citovaný, bod 56).

56 Výnimka upravená v uvedenom ustanovení je totiž sama obmedzená článkom 65 ods. 3 ZFEÚ, ktorý stanovuje, že vnútroštátne ustanovenia uvedené v odseku 1 tohto článku „nesmú byť prostriedkom pre svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 63“ (pozri rozsudok *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, už citovaný, bod 57).

57 Rozdielne zaobchádzanie povolené článkom 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ treba teda odlíšiť od diskriminácie, ktorú zakazuje odsek 3 tohto článku. Z judikatúry však vyplýva, že na to, aby sa mohla daňová vnútroštátna právna úprava, akou je tá vo veci samej, považovať za zlučiteľnú s ustanoveniami Zmluvy o voľnom pohybe kapitálu, sa vyžaduje, aby sa rozdiel v zaobchádzaní, ktorý upravuje, týkal situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo aby bol odôvodnený naliehavým dôvodom všeobecného záujmu (pozri rozsudok *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, už citovaný, bod 58 a citovanú judikatúru).

O objektívnej porovnateľnosti situácií

58 Pokiaľ ide o otázku porovnateľnosti, treba v prvom rade spresniť, že pokiaľ ide o také daňové pravidlo, aké je vo veci samej, ktorého cieľom je, aby nepodliehali dani zisky rozdeľované spoločnosťami rezidentmi, situácia investičného fondu rezidenta, ktorý je príjmom, je porovnateľná so situáciou investičného fondu nerezidenta, ktorý je príjmom, keďže v oboch prípadoch môže byť dosiahnutý zisk v zásade predmetom dvojitého hospodárskeho zdanenia alebo reazovitého zdanenia (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, už citovaný, bod 62; *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, už citovaný, bod 113; z 20. októbra 2011, *Komisija/Nemecko*, C-284/09, Zb. s. I-9879, bod 56, ako aj *Santander Asset Management SGIIC a i.*, už citovaný, bod 42 a citovanú judikatúru).

59 V tomto kontexte a keďže riziko reazovitého alebo dvojitého hospodárskeho zdanenia spôsobuje samotný výkon daňovej právomoci predmetným členským štátom, a to nezávisle od akéhokoľvek zdanenia v inom, treťom štáte, článok 63 ZFEÚ ukladá tomuto štátu, ktorý zaviedol daňové oslobodenie vo vzťahu k dividendám vyplácaným hospodárskym subjektom rezidentom inými spoločnosťami rezidentmi, priznať rovnaké zaobchádzanie s dividendami vyplácanými hospodárskym subjektom usadeným v tretích štátoch (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12.

decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 72; Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, už citovaný, bod 60, a Komisia/Nemecko, už citovaný, bod 57).

60 Vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, nestanovuje takúto rovnosť zaobchádzania. Hoci totiž táto právna úprava predchádza dvojitému hospodárskemu zdaneniu dividend pochádzajúcich z daného štátu, vyplatených investičným fondom rezidentom, čím stavia na rovnú situáciu podielnikov takýchto fondov a situáciu individuálnych investorov, neodstraňuje ani nezahŕňa dvojité zdanenie, ktorému môže podliehať investičný fond nerezident, keď sa mu vyplácajú takéto dividendy.

61 V druhom rade treba pripomenúť, že iba kritériá rozlišovania na účely zdanenia distribuovaného zisku, stanoveného daňovou vnútroštátnou úpravou, o ktorú ide vo veci samej, sa musia zohľadniť na účely posúdenia objektívnej porovnateľnosti situácií podliehajúcich rozdielnemu zaobchádzaniu (pozri v tomto zmysle rozsudok Santander Asset Management SGIC a i., už citovaný, bod 28).

62 V tejto súvislosti je nesporné, že jediné kritérium rozlišovania stanovené daňovou právnou úpravou, o ktorú ide vo veci samej, je založené na mieste bydliska investičného fondu, pričom len investičné fondy usadené v Poľsku môžu využiť oslobodenie od zrážkovej dane v prípade dividend, ktoré sú im vyplácané. V skutočnosti oslobodenie od dane priznané investičným fondom rezidentom nie je podmienené zdanením príjmov rozdelených na úrovni vlastníkov ich podielov.

63 Vzhľadom na toto kritérium rozlišovania posúdenie porovnateľnosti situácií sa musí vykonať iba na úrovni investičného nástroja, keďže predmetná právna úprava nezohľadňuje daňovú situáciu majiteľov ich obchodných podielov (pozri v tomto zmysle rozsudok Santander Asset Management SGIC a i., už citovaný, body 32, 39 a 41).

64 V dôsledku toho nemožno uznať argument uvádzaný nemeckou vládou, podľa ktorého účinky obmedzenia možno všeobecne neutralizovať, keď investor môže vo svojom štáte bydliska započítať oproti dani, ktorú má osobne zaplatiť, zrážkovú daň, ktorej investičný fond nerezident podlieha, alebo odpočítať túto daň pri výpočte základu dane, ktorej podlieha v štáte bydliska.

65 V treťom rade z rozhodnutia vnútroštátneho súdu a z pripomienok, ktoré podali poľská, nemecká, španielska, francúzska, talianska a fínska vláda, ako aj Komisia, vyplýva, že situácia investičného fondu so sídlom v treťom štáte nie je porovnateľná so situáciou investičných fondov usadených v Poľsku a podliehajúcich zákonu o investičných fondoch, alebo dokonca so situáciou investičných fondov, ktoré majú svoje sídlo v inom členskom štáte.

66 Presnejšie, rozdiel medzi investičnými fondmi, ktorých sídlo sa nachádza v Spojených štátoch amerických, a tými, ktorých sídlo sa nachádza v členských štátoch Únie, sa týka v podstate toho, že tie posledné uvedené podliehajú jednotnej právnej úprave uplatnenej na založenie a fungovanie európskych investičných fondov, teda smernici Rady z 20. decembra 1985 o koordinácii zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení týkajúcich sa podnikov kolektívneho investovania do prevoditeľných cenných papierov (PKIPCP) (Ú. v. ES L 375, s. 3; Mim. vyd. 06/001, s. 139), zmenenej a doplnenej smernicou Európskeho parlamentu a Rady 2004/39/ES z 21. apríla 2004 (Ú. v. EÚ L 145, s. 1; Mim. vyd. 06/007, s. 263, ďalej len „smernica PKIPCP“), ktorej požiadavky sú v podstate prebraté zákonom o investičných fondoch. Keďže len investičné fondy dodržiavajúce tieto požiadavky môžu mať prospech z oslobodenia stanoveného zákonom o dani z príjmov právnických osôb, investičné fondy nerezidenti, nepodliehajúce smernici PKIPCP, sa nachádzajú v dôsledku toho v právnej a skutkovej situácii podstate odlišnej od situácie investičných fondov usadených v členských štátoch Únie.

67 Okolnosť, že investičné fondy nerezidenti nie sú súčasťou jednotného regulačného rámca Únie, zavedeného smernicou PKIPCP upravujúcou podmienky založenia a fungovania investičných fondov v rámci Únie, tak ako bola prebratá do vnútroštátneho práva poľským zákonom o investičných fondoch, nemôže sama osebe postačovať na preukázanie skutočnosti, že situácie uvedených fondov sú odlišné. Keďže sa totiž smernica PKIPCP neuplatňuje na investičné fondy usadené v tretích krajinách, vyžadová, aby tieto posledné uvedené fondy boli regulované rovnako ako investičné fondy rezidenti z dôvodu, že sú mimo pôsobnosti práva Únie, by voľný pohyb kapitálu zbavilo potrebného účinku.

68 V každom prípade, ako uviedol generálny advokát v bodoch 37 a 38 svojich návrhov a ako už bolo uvedené v bode 62 tohto rozsudku, keďže hlavné kritérium stanovené daňovou vnútroštátnou právnou úpravou, o ktorú ide vo veci samej, je založené na mieste bydliska investičného fondu, pričom je umožnené len investičným fondom usadeným v Poľsku využiť oslobodenie od dane, pokiaľ ide o vec samu, porovnanie medzi regulačným rámcom, ktorým sa riadia fondy usadené v tretej krajine, a jednotným regulačným rámcom uplatňovaným v rámci Únie je irelevantné, pretože sa naň nevzťahuje právna úprava uplatniteľná v tejto veci.

69 Vzhľadom na vyššie uvedené, pokiaľ ide o daňovú právnu úpravu poľského štátu, akou je zákon o dani z príjmov právnických osôb, ktorá za hlavné rozlišujúce kritérium považuje sídlo investičného fondu, pričom sa od tohto kritéria odvíja zdanenie dividend, ktoré sú týmto fondom vyplatené poľskými spoločnosťami, zrážkovou daňou, sa investičné fondy so sídlom v tretích krajinách nachádzajú vo vzťahu k investičným fondom so sídlom na poľskom území v objektívne porovnateľnej situácii.

70 Vzhľadom na preukázané skutočnosti treba ešte preskúmať, či obmedzenie vyplývajúce z vnútroštátnej právnej úpravy, o akú ide vo veci samej, je odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu (pozri rozsudok Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, už citovaný, bod 63 a citovanú judikatúru).

O existencii naliehavého dôvodu všeobecného záujmu

– Potreba zaistiť účinnosť daňových kontrol

71 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že potreba zabezpečiť účinnosť daňových kontrol predstavuje naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodniť obmedzenie výkonu základných slobôd zaradených Zmluvou (rozsudok zo 6. októbra 2011, Komisia/Portugalsko, C-493/09, Zb. s. I-9247, bod 42 a citovaná judikatúra).

72 V tejto súvislosti, ako vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu a ako to uviedli všetky vlády, ako aj Komisia v rámci svojich pripomienok predložených Súdnemu dvoru, v prípade neexistencie spoločného právneho rámca v oblasti administratívnej spolupráce s tretími štátmi, podobného ako je ten, ktorým je v rámci Únie smernica Rady z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov poľských štátov v oblasti priamych daní (Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63), poľský správny orgán nemôže overiť vo vzťahu k investičnému fondu nerezidentovi dodržanie špecifických podmienok kladených poľskou právnou úpravou a posúdiť rozsah a účinnosť kontroly vykonávanej na tomto základe oproti mechanizmu posilnenej spolupráce stanovenej smernicou PKIPCP v rámci Únie.

73 Pokiaľ ide o argument týkajúci sa neexistencie právneho nástroja umožňujúceho poľským daňovým orgánom overiť dôkaz a informácie prezentované investičnými fondmi usadenými v Spojených štátoch amerických s cieľom preukázať, že sú porovnateľnej povahy ako investičné fondy usadené v Poľsku alebo v inom poľskom štáte, treba na úvod spresniť, že mechanizmus

výmeny informácií medzi členskými štátmi, zavedený smernicou PKIPCP, je súčasťou systému spolupráce zavedeného medzi ich orgánmi schvaňovania a dozoru nad investičnými fondmi, na účely zaistenia dosiahnutia ich úloh, ktorej rozsah je spresnený v článku 50 ods. 5 tejto smernice.

74 Podľa tohto vyššie uvedeného článku príslušné orgány, ktoré dostávajú dôverné informácie, ich môžu použiť iba v rámci výkonu svojich povinností buď na kontrolu plnenia podmienok, ktorými sa spravuje prístup k činnosti PKIPCP, alebo podnikov prispievajúcich k ich podnikateľskej činnosti, a na uňahčenie kontroly podmienok výkonu tejto podnikateľskej činnosti, správnych a účtovníckych postupov a vnútropodnikových mechanizmov kontroly, buď na ukladanie sankcií, buď pri odvolaniach proti správnym rozhodnutiam príslušných orgánov, alebo pri súdnych konaniach zaatých podľa článku 51 ods. 2 smernice PKIPCP.

75 Okrem toho ostatné ustanovenia smernice PKIPCP, týkajúce sa tohto systému výmeny informácií, zdôrazňujú potrebu zachovania obchodného tajomstva v tomto kontexte.

76 Z článku 50 ods. 5 smernice PKIPCP a zo všeobecného systému tejto smernice vyplýva, že uvedený systém výmeny informácií je súčasťou systému dohľadu zavedeného touto smernicou. V dôsledku toho táto forma spolupráce, stanovená medzi členskými štátmi, sa netýka daňovej oblasti, ale výlučne činnosti investičných fondov v oblasti PKIPCP.

77 Smernica PKIPCP nemôže v dôsledku toho poskytnúť poškému daňovému orgánu právomoc vykonať, alebo nechať vykonať, kontrolu s cieľom overiť, či investičné fondy splnili povinnosti, ktoré im vyplývajú zo zákona o investičných fondoch, keďže táto právomoc je vyhradená orgánom dohľadu, ktorým túto právomoc zverila uvedená smernica.

78 Smernica PKIPCP takisto nemôže ani povoliť orgánu dohľadu členského štátu, aby si vymieňal informácie s orgánom dohľadu členského štátu zdanenia, získané v dôsledku kontrol, ktoré vykonal prvý uvedený orgán v investičných fondoch usadených na jeho území, aby umožnil orgánu dohľadu členského štátu zdanenia odovzdať tieto informácie vnútroštátny daňovým orgánom.

79 Z vyššie uvedeného vyplýva, že okolnosť, že systém výmeny informácií zavedený smernicou PKIPCP sa nemôže uplatniť na investičné fondy nerezidentov, nie je takej povahy, že by odôvodňovala obmedzenie, o ktoré ide vo veci samej.

80 Okrem toho daňová vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, tým, že vylúčila z oslobodenia od dane investičné fondy nerezidentov iba z dôvodu, že sú usadené na území tretieho štátu, neposkytuje možnosť týmto daňovníkom preukázať, že spĺňajú požiadavky rovnocenné s požiadavkami obsiahnutými v zákone o investičných fondoch.

81 Iste, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že vo vzťahoch medzi členskými štátmi Únie nemožno vylúčiť *a priori*, že daňovník bude schopný predložiť relevantné odôvodňujúce prvky umožňujúce daňovým orgánom členského štátu zdanenia overiť jasne a presne, že spĺňa požiadavky rovnocenné s tými, ktoré stanovuje predmetná vnútroštátna právna úprava v štáte, kde majú sídlo (pozri v tomto zmysle rozsudky A, už citovaný, bod 59, a Komisia/Portugalsko, už citovaný, bod 46).

82 Táto judikatúra však nemôže byť v plnom rozsahu prenesená na pohyb kapitálu medzi členskými štátmi a tretími štátmi, keďže takéto pohyby patria do odlišného právneho kontextu (rozsudky A, už citovaný, bod 60; z 19. novembra 2009, Komisia/Taliansko, C-540/07, Zb. s. I-10983, bod 69; z 28. októbra 2010, Établissements Rimbaud, C-772/09, Zb. s. I-10659, bod 40, ako aj Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, bod 65).

83 Treba totiž uviesť, že rámec spolupráce medzi príslušnými orgánmi členských štátov zavedený smernicou 77/799 medzi týmito orgánmi a príslušnými orgánmi tretieho štátu neexistuje, pokiaľ tretí štát neprevzal žiaden záväzok vzájomnej pomoci (rozsudky Komisia/Taliansko, už citovaný, bod 70, *Établissements Rimbaud*, už citovaný, bod 41, ako aj *Haribo Lakritzen Hans Riegel* a *Österreichische Salinen*, už citovaný, bod 66).

84 Z vyššie uvedených úvah vyplýva, že odôvodnenie založené na potrebe zachovať účinnosť daňových kontrol je prípustná, len ak podľa právnej úpravy členského štátu závisí poskytnutie daňovej výhody od splnenia podmienok, ktorých dodržanie možno overiť len získaním údajov od príslušných orgánov tretieho štátu, a najmä z dôvodu neexistencie zmluvnej povinnosti tohto tretieho štátu poskytnúť informácie sa zdá byť nemožné získať tieto informácie od tohto posledného uvedeného štátu (pozri rozsudok *Haribo Lakritzen Hans Riegel* a *Österreichische Salinen*, už citovaný, bod 67 a citovanú judikatúru).

85 Na rozdiel od vecí, v ktorých boli vydané rozsudky uvedené v bode 82 tohto rozsudku, v rámci ktorých neexistovala žiadna zmluvná povinnosť predmetných tretích štátov poskytnúť informácie, takže Súdny dvor vylúčil možnosť, aby daňovník sám poskytol potrebné dôkazy na správny výpočet dotknutých daní, pokiaľ ide o spor vo veci samej, existuje regulačný rámec vzájomnej administratívnej spolupráce zriadený medzi Poľskou republikou a Spojenými štátmi americkými, ktorý umožňuje výmenu informácií, ktoré sa javia byť potrebné na uplatnenie daňovej právnej úpravy.

86 Konkrétnejšie, tento rámec spolupráce vyplýva z článku 23 dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, ako aj článku 4 Dohody Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) a Rady Európy, podpísanej 25. januára 1988 v Štrasburgu, o vzájomnej administratívnej spolupráci v daňových otázkach.

87 Z toho vyplýva, že vzhľadom na existenciu týchto zmluvných povinností medzi Poľskou republikou a Spojenými štátmi americkými, zriaďujúcich spoločný právny rámec spolupráce a stanovujúcich mechanizmy výmeny informácií medzi dotknutými vnútroštátnymi orgánmi, nemožno *a priori* vylúčiť, že investičné fondy usadené na území Spojených štátov amerických by mohli byť povinné poskytnúť relevantné odôvodňujúce prvky umožňujúce poľským daňovým orgánom v spolupráci s príslušnými orgánmi Spojených štátov amerických overiť, že vykonávajú svoje činnosti za podmienok rovnocenných s tými, ktoré sú uplatniteľné na investičné fondy usadené na území Únie.

88 Prináleží však vnútroštátnemu súdu, aby preskúmal, či zmluvné povinnosti medzi Poľskou republikou a Spojenými štátmi americkými, zriaďujúce spoločný právny rámec spolupráce a stanovujúce mechanizmy výmeny informácií medzi dotknutými vnútroštátnymi orgánmi, sú naozaj schopné umožniť poľským daňovým orgánom prípadne overiť informácie poskytnuté investičnými fondmi usadenými na území Spojených štátov amerických, týkajúce sa podmienok založenia a výkonu ich činností, aby sa zistilo, či podnikajú v právnom rámci rovnocennom s tým, ktorý platí v Únii.

– Potreba zachovať koherenciu daňového systému

89 Na podporu argumentu, podľa ktorého obmedzenie, ktoré implikuje daňová vnútroštátna právna úprava dotknutá vo veci samej, je odôvodnené potrebou zachovať koherenciu daňového systému, poľská vláda tvrdí, že oslobodenie, ktoré táto právna úprava stanovuje, je úzko spojené so zdanením platieb vykonaných investičnými fondmi ich podielnikom. Koherencia daňového systému si vyžaduje, aby bolo zabezpečené jednotné a účinné zdaňovanie príjmov určeného daňovníka, nezávisle od členského štátu, v ktorom boli vyplatené, pričom toto zdaňovanie musí

zohľadniť sumu daní zaplatených v iných členských štátoch.

90 Okrem toho, nemecká vláda tvrdí, že v situáciách zahŕňajúcich tretie krajiny, najmä ak sa týkajú investičných fondov, je potrebné pojem daňová koherencia rozšíriť a jednotlivé štádiá zdanenia posúdiť celkovo, vychádzajúc z predpokladu, že dividendy sú vyplácané vlastníkom podielov so sídlom v zahraničí.

91 Treba pripomenúť, že Súdny dvor už rozhodol, že nevyhnutnosť zachovať takúto koherenciu môže odôvodniť právnu úpravu, ktorou sa obmedzia základné slobody (rozsudok Santander Asset Management SGIIC a i., už citovaný, bod 50 a citovaná judikatúra).

92 Podľa ustálenej judikatúry sa však na to, aby mohlo byť tvrdenie založené na takomto odôvodnení úspešné, vyžaduje, aby existoval priamy vzťah medzi dotknutou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody vo forme stanoveného daňového odvodu, pričom priamy charakter tohto vzťahu musí byť posudzovaný vzhľadom na cieľ sledovaný predmetnou právnou úpravou (rozsudok Santander Asset Management SGIIC a i., už citovaný, bod 51 a citovaná judikatúra).

93 Ako už bolo uvedené v bode 62 tohto rozsudku, oslobodenie od zrážkovej dane v prípade dividend dotknutých vo veci samej nepodlieha podmienke, aby dividendy vyplatené dotknutému investičnému fondu boli redistribuované týmto fondom a aby ich zdanenie na úrovni vlastníkov podielov z tohto fondu umožnilo kompenzovať oslobodenie od zrážkovej dane.

94 Okrem toho, ako zdôraznil generálny advokát v bode 113 svojich návrhov, rozšírený výklad pojmu daňovej koherencie navrhovanej nemeckou vládou spočíva na nepreukázanom predpoklade, že vlastníci podielov v investičných fondoch usadených v tretích krajinách majú v týchto krajinách aj sídlo alebo že aspoň sídlia mimo vnútroštátneho územia. Skúmanie dôvodu daňovej koherencie si však vyžaduje v zásade preskúmanie vzhľadom na jediný a ten istý daňový režim.

95 V dôsledku toho v prípade neexistencie priameho spojenia v zmysle judikatúry citovanej v bode 92 tohto rozsudku medzi oslobodením od zrážkovej dane v prípade dividend pochádzajúcich z vnútroštátneho práva, vyplatených investičnému fondu rezidentovi, a zdanením uvedených dividend ako príjmov majiteľov podielov v uvedenom investičnom fonde, nemôže byť vnútroštátna právna úprava dotknutá vo veci samej odôvodnená potrebou zachovať koherenciu daňového systému.

– Rozdelenie daňových právomocí a ochrana daňových príjmov

96 Nemecká vláda sa okrem toho odvoláva na potrebu zachovať rozdelenie daňovej právomoci medzi Poľskou republikou a Spojenými štátmi americkými, ako aj na zachovanie daňových zdrojov ako na dôvody opodstatňujúce dotknuté obmedzenie, pričom ide o dôvody, ktoré je potrebné preskúmať spoločne z dôvodu podobnosti argumentov uvádzaných v tejto súvislosti.

97 Jednak pokiaľ ide o rozdelenie daňových právomocí, nemecká vláda tvrdí, že judikatúra týkajúca sa tohto odôvodnenia sa nemá uplatňovať len na interné situácie Únie, keďže v prípadoch pohybu kapitálu do tretích krajín a z tretích krajín, sa nemôžu dotknuté osoby dovoliavať pravidel vnútorného trhu, pretože obmedzenie daňovej suverenity členského štátu na základe voľného pohybu kapitálu by automaticky viedlo k presunu základu dane do tretích krajín.

98 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora nevyhnutnosť zachovania vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi možno pripustiť najmä vtedy, ak sa predmetným režimom usiluje o zabránenie konaniam, ktoré by mohli ohroziť právo niektorého

ľlenského štátu vykonáva svoju daňovú právomoc vo vzťahu k ľinnostiam uskutoľňovaným na jeho území (rozsudok Santander Asset Management SGIIC a i., už citovaný, bod 47 a citovaná judikatúra).

99 Ak sa však ľlenský štát rozhodne nezdaniť investičné fondy rezidentov poberajúcich dividendy vnútroštátneho pôvodu, nemôže sa odvolávať na potrebu zabezpečenia vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi ľlenskými štátmi, aby tým odôvodnil zdanenie investičných fondov nerezidentov poberajúcich takéto príjmy (pozri v tomto zmysle rozsudok Santander Asset Management SGIIC a i., už citovaný, bod 48 a citovanú judikatúru).

100 V tejto súvislosti nemožno úľinne tvrdiť, že táto judikatúra sa nemá uplatňovať na vzťahy medzi ľlenskými štátmi a tretími krajinami, keďže neexistencia reciprocity v rámci takýchto vzťahov, na ktorú sa odvoláva nemecká vláda, nemôže odôvodniť obmedzenie pohybu kapitálu medzi ľlenskými štátmi a uvedenými tretími krajinami (pozri v tomto zmysle rozsudok Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, už citovaný, bod 128).

101 Na druhej strane, pokiaľ ide o ochranu vnútroštátnych daňových príjmov, nemecká vláda tvrdí, že voľný pohyb kapitálu by nemal ľlenské štáty nútiť k tomu, aby sa vzdali daňových výnosov v prospech tretích krajín. Cieľom vnútorného trhu je totiž zaručenie efektívneho rozdelenia zdrojov v rámci Únie, pričom sa má zachovať daňová neutralita v jeho rámci. Tretie krajiny, ktoré nie sú súčasťou tohto trhu, preto nie sú povinné prijať porovnateľnú stratu daňových príjmov ako ľlenské štáty.

102 V tejto súvislosti stačí pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora zníženie daňových príjmov nemožno považovať za naliehavý dôvod všeobecného záujmu, na ktorý by sa bolo možné odvolávať na odôvodnenie opatrenia, ktoré je v zásade v rozpore so základnou slobodou (rozsudok Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, už citovaný, bod 126).

103 Táto judikatúra sa uplatňuje tak v prípade, že dotknutý ľlenský štát sa vzdá daňových príjmov v prospech iného ľlenského štátu, ako aj v prípade, že toto vzdanie sa sa vykoná v prospech tretej krajiny. V každom prípade, ako poznamenal generálny advokát v bode 127 svojich návrhov, poľské spoločnosti naľalej podliehajú dani z príjmu a právo Únie nebráni dotknutému ľlenskému štátu z dlhodobého hľadiska ustúpiť od predchádzania dvojitému zdaneniu, tým že by mu ukladalo prijatie alebo zachovanie opatrení, ktorých cieľom je odstránenie situácií takéhoto zdanenia.

104 Z vyššie uvedeného vyplýva, že obmedzenie vyplývajúce z daňovej vnútroštátnej právnej úpravy, o aké ide vo veci samej, nie je odôvodnené potrebou zachovania vyváženého rozdelenia daňovej právomoci a zachovaním daňových príjmov dotknutého ľlenského štátu.

105 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba odpovedať na druhú položenú otázku tak, že články 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že v rozpore s nimi je taká daňová právna úprava členského štátu, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej sa na dividendy vyplatené spoločnosťami usadenými v tomto členskom štáte investičnému fondu nachádzajúcemu sa v tretej krajine nemôže vzťahovať oslobodenie od dane, ak existuje zmluvná povinnosť vzájomnej administratívnej spolupráce medzi týmto členským štátom a predmetnou treťou krajinou, umožňujúca vnútroštátnym daňovým orgánom overiť informácie prípadne odovzdané zo strany investičného fondu. Vnútroštátnemu súdu prináleží, aby v rámci konania vo veci samej preskúmal, či mechanizmus výmeny informácií stanovený týmto rámcom spolupráce, je naozaj schopný umožniť poľským daňovým orgánom prípadne overiť informácie poskytnuté investičnými fondmi usadenými na území Spojených štátov amerických, týkajúce sa podmienok založenia a výkonu ich činností, aby sa zistilo, či podnikajú v právnom rámci rovnocennom s tým, ktorý platí v Únii.

O časových úinkoch tohto rozsudku

106 Poľská vláda vo svojich pripomienkach požiadala Súdny dvor, aby obmedzil časové úinky tohto rozsudku v prípade, keby konštatoval, že daňová právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, je v rozpore s článkami 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ.

107 Uvedená vláda na podporu svojej žiadosti jednak upriamila pozornosť Súdneho dvora na riziko vážnych finančných problémov, ktoré by rozsudok obsahujúci takéto konštatovanie spôsobil vzhľadom na značný počet prípadov, v ktorých bol § 22 ods. 1 zákona o dani z príjmov právnických osôb uplatnený. Poľská vláda uvádza, že Poľská republika sa v dobrej viere domnievala, že ustanovenia zákona o dani z príjmov právnických osôb sú v súlade s právom Únie, pričom Komisia nespochybnila uvedené ustanovenia vo vzťahu k voľnému pohybu kapitálu s tretími krajinami, ale výlučne vo vzťahu k iným členským štátom Únie a EHP.

108 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora výklad pravidla práva Únie, ktorý uskutoční Súdny dvor pri výkone svojej právomoci podľa článku 267 ZFEÚ, objasňuje a spresňuje význam a dosah tohto pravidla tak, ako sa musí alebo by sa malo chápať a uplatňovať od okamihu, keď nadobudlo účinnosť. Z toho vyplýva, že takto vyložené pravidlo môže a musí byť uplatnené samotným súdom aj na právne vzťahy vzniknuté a vytvorené pred vydaním rozsudku vo veci žiadosti o výklad, ak sú inak splnené podmienky umožňujúce podať na príslušné súdy návrh na začatie konania týkajúceho sa uplatnenia tohto pravidla (rozsudok Santander Asset Management SGIIC a i., už citovaný, bod 58 a citovaná judikatúra).

109 Súdny dvor môže iba úplne výnimočne pri uplatňovaní všeobecnej zásady právnej istoty, ktorá je vlastná právnemu poriadku Únie, pristúpiť k obmedzeniu možnosti všetkých dotknutých osôb dovoľávať sa ustanovenia, ktoré vyložil, aby sa spochybnili právne vzťahy, ktoré vznikli v dobrej viere. Na rozhodnutie o takom obmedzení je nevyhnutné, aby boli splnené dve podstatné kritériá, a to dobrá viera dotknutých osôb a riziko vážnych ťažkostí (rozsudok Santander Asset Management SGIIC a i., už citovaný, bod 59 a citovaná judikatúra).

110 Konkrétnejšie, Súdny dvor sa uchýľoval k takémuto riešeniu len za presne stanovených okolností, a to najmä vtedy, keď existovalo riziko vážnych ekonomických dôsledkov, predovšetkým vzhľadom na veľký počet právnych vzťahov, ktoré vznikli v dobrej viere na základe právnej úpravy, ktorá sa oprávnene považovala za platnú, a keď sa zdalo, že jednotlivci a vnútroštátne orgány boli nabádaní k správaniu, ktoré nie je v súlade s právom Únie z dôvodu vážnej a objektívnej neistoty týkajúcej sa dosahu ustanovení práva Únie, ku ktorej prípadne prispelo i správanie iných členských štátov alebo Komisie (rozsudok Santander Asset Management SGIIC a i., už citovaný, bod 60 a citovaná judikatúra).

111 Pokiaľ ide o argument poľskej vlády týkajúci sa vážnych dôsledkov predmetného rozsudku Súdneho dvora na poľský štátny rozpočet, z ustálenej judikatúry vyplýva, že finančné dôsledky, ktoré by mohli vyplývať pre poľský štát z rozsudku vydaného v prejudiciálnom konaní, neodôvodňujú samy osebe obmedzenie časovej účinnosti tohto rozsudku (rozsudok Santander Asset Management SGIIC a i., už citovaný, bod 62 a citovaná judikatúra).

112 Poľská vláda neposkytla ani v písomných pripomienkach, ani na pojednávaní údaje, ktoré by Súdnemu dvoru umožnili posúdiť, či tento poľský štát môže byť z ekonomického hľadiska naozaj vážne postihnutý účinkami predmetného rozsudku.

113 Vzhľadom na to a bez toho, aby bolo potrebné skúmať, či sa Poľská republika v dobrej viere domnievala, že ustanovenia zákona o dani z príjmov právnických osôb sú v súlade s právom Únie, nie je dôvodné vyhovieť žiadosti tohto poľského štátu o obmedzenie časových účinkov tohto rozsudku, pretože tento štát neuviedol žiadnu okolnosť, ktorá by mohla potvrdiť jeho argumentáciu, podľa ktorej by tento rozsudok mohol, keby jeho účinky neboli z časového hľadiska obmedzené, spôsobiť vážne finančné ťažkosti.

O trovách

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

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

1. Článok 63 ZFEÚ, týkajúci sa voľného pohybu kapitálu, sa uplatňuje na situáciu, o akú ide vo veci samej, keď podľa vnútroštátnej daňovej právnej úpravy dividendy vyplácané spoločnosťami usadenými v poľskom štáte v prospech investičného fondu usadeného v treťom štáte nie sú predmetom daňového oslobodenia, kým investičné fondy usadené v uvedenom poľskom štáte môžu využiť takéto oslobodenie.

2. Články 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že v rozpore s nimi je taká daňová právna úprava poľského štátu, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej sa na dividendy vyplatené spoločnosťami usadenými v tomto poľskom štáte investičnému fondu nachádzajúcemu sa v tretej krajine nemôže vzťahovať oslobodenie od dane, ak existuje zmluvná povinnosť vzájomnej administratívnej spolupráce medzi týmto poľským štátom a predmetnou treťou krajinou, umožňujúca vnútroštátnym daňovým orgánom overiť informácie prípadne odovzdané zo strany investičného fondu. Vnútroštátnemu súdu prináleží, aby v rámci konania vo veci samej preskúmal, či mechanizmus výmeny informácií stanovený týmto rámcom spolupráce, je naozaj schopný umožniť poľským daňovým orgánom prípadne overiť informácie poskytnuté investičnými fondmi usadenými na území Spojených štátov amerických, týkajúce sa podmienok založenia a výkonu ich činností, aby sa zistilo, či podnikajú v právnom rámci rovnocennom s tým, ktorý platí v Únii.

Podpisy

* Jazyk konania: poľština.