

V?c C?319/02

Řízení zahájené Petri Manninenem

(žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Korkein hallinto-oikeus)

„Da? z p?íjm? – Da?ový odp?et u dividend vyplácených finskými společnostmi – ?lánky 56 ES a 58 ES – Soudržnost da?ové úpravy“

Shrnutí rozsudku

Volný pohyb kapitálu – Omezení – Da?ový odp?et poskytnutý da?ovým poplatník?m z titulu dividend vyplácených akciovými společnostmi – Omezení na vnitrostátní společnosti – Nep?ípustnost – Od?vodn?ní – Neexistence

(?lánky 56 ES a 58 ES)

?lánky 56 ES a 58 ES brání vnitrostátní právní úprav?, na základ? které je nárok osoby s hlavní da?ovou povinností v ?lenském stát? na da?ový odp?et z titulu dividend, které jsou jí vypláceny akciovými společnostmi, da?ový odp?et zapo?ítávající da?, kterou tyto společnosti dluží z titulu dan? z p?íjm? právnických osob, na da?, kterou dluží akcioná? z titulu dan? z p?íjm? z kapitálového majetku, vylou?en v p?ípád?, že tyto akciové společnosti nemají sídlo v tomto stát?.

Taková da?ová právní úprava představuje omezení volného pohybu kapitálu v rozsahu, v n?mž je jejím ú?elem odradit osoby s hlavní da?ovou povinností v doty?ném ?lenském stát? investovat sv?j kapitál do společností se sídlem v jiném ?lenském stát?; má rovnž omezující ú?inek vzhledem ke společnostem se sídlem v jiných ?lenských státech v rozsahu, v n?mž vytváří pro tyto společnosti překážku pro získání kapitálu v doty?ném ?lenském stát?.

Tato právní úprava nemže být od?vodn?na objektivn? rozdílnou situací, která by mohla založit rozdílné da?ové zacházení podle ?l. 58 odst. 1 písm. a) ES. S ohledem na da?ovou právní úpravu, jejíž ú?elem je zabránit dvojímu zdan?ní – daní z p?íjm? právnických osob a daní z p?íjm? – zisk? vyplácených společností, v jejíž prosp?ch byla investice realizována, se totiž akcioná?i s hlavní da?ovou povinností v doty?ném ?lenském stát? nacházejí ve srovnatelné situaci, a? obdrží dividendy od společnosti se sídlem v tomto ?lenském stát?, nebo od společnosti se sídlem v jiném ?lenském stát?, jelikož v obou p?ípadech mohou být dividendy zdan?ny dvakrát, nehled? na da?ový odp?et.

Mimoto uvedená právní úprava nemže být považována za vyjád?ení zásady teritoriality, protože tato zásada nebrání poskytnutí da?ového odp?tu ve prosp?ch dividend vyplácených společnostmi se sídlem v jiných ?lenských státech. V každém p?ípád? zásada teritoriality nemže od?vodnit rozdílné zacházení s dividendami vyplácenými společnostmi se sídlem v doty?ném ?lenském stát? a s dividendami vyplácenými společnostmi se sídlem v jiných ?lenských státech s ohledem na ?l. 58 odst. 1 písm. a) ES, jestliže kategorie dividend, kterých se toto rozdílné zacházení týká, sdílejí tutéž objektivní situaci.

Krom? toho, i když je tak tato da?ová právní úprava založena na souvislosti mezi da?ovým zvýhodn?ním a vyrovnávacím da?ovým odvodem, stanovíc, že da?ový odp?et poskytnutý akcioná?i s hlavní da?ovou povinností v doty?ném ?lenském stát? je vypo?ítán v závislosti na dani z p?íjm? právnických osob, kterou dluží společnost se sídlem v tomto ?lenském stát? ze

zisk? vypláčených touto společností, nejeví se taková právní úprava jako nezbytná k zachování soudržnosti vnitrostátní daňové úpravy. S ohledem na cíl zabránění dvojímu zdanění by totiž poskytnutí daňového odpisu, vypočítaného v závislosti na dani, kterou dluží společnost z titulu daně z příjmů právnických osob v jiném členském státě, akcionáři, který je majitelem akcií společnosti se sídlem v tomto jiném členském státě, neohrozilo soudržnost vnitrostátní daňové právní úpravy a představovalo by opatření méně omezující volný pohyb kapitálu.

Pokud jde o snížení daňových příjmů, týkajících se dividend vypláčených společnostmi se sídlem v jiných členských státech, nemůže být považováno za naléhavý důvod obecného zájmu, kterého by se bylo možné dovolávat pro odvodnění opatření odporujícího základní svobodě.

(viz body 20, 22–24, 32–36, 38–39, 44–46, 49, 55 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

7. září 2004(*)

„Daň z příjmů – Daňový odpis u dividend vypláčených finskými společnostmi – Články 56 ES a 58 ES – Soudržnost daňové úpravy“

Ve věci C-319/02,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES,

předložená Korkein hallinto-oikeus (Finsko) rozhodnutím ze dne 10. září 2002, zapsaným do rejstříku Soudního dvora dne 12. září 2002, v řízení zahájeném

Petrim Manninenem,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení V. Skouris, předseda, P. Jann, C. W. A. Timmermans, C. Gulmann, J.-P. Puissechot a J. N. Cunha Rodrigues, předsedové senátů, R. Schintgen, F. Macken, N. Colneric, S. von Bahr a K. Lenaerts (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 17. února 2004,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za P. Manninena jím samým,
- za finskou vládu E. Bygglin a T. Pynnä, jako zmocněnkyni,
- za francouzskou vládu G. de Bergues a D. Petrauschem, jako zmocněnci,

- za vládu Spojeného království K. Manjim, jako zmocněncem, ve spolupráci s M. Hoskinsem, barrister,
 - za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a I. Koskinenem, jako zmocněnci,
- po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 18. března 2004,
vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 56 ES a 58 ES.
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci řízení zahájeného před Korkein hallinto-oikeus P. Manninenem, ve kterém poslední uvedený zpochybnil slučitelnost finské daňové právní úpravy o zdanění dividend (dále jen „finská daňová právní úprava“) s právem Společenství.

Právní rámec

Právo Společenství

- 3 Článek 56 odst. 1 ES stanoví:

„V rámci této kapitoly jsou zakázána všechna omezení plateb mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi.“

- 4 Článek 58 odst. 1 ES stanoví:

„Článkem 56 není dotčeno právo členských států:

- a) uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován;
- b) učinit všechna nezbytná opatření, jež by zabránila porušování vnitrostátních právních a správních předpisů, zejména v oblasti daňového práva [...]

- 5 Článek 58 odst. 3 ES stanoví:

„Opatření a postupy uvedené v odstavcích 1 a 2 nesmí být představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastavené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 56.“

Finské právo

- 6 Dividendy, které osoba s hlavní daňovou povinností ve Finsku obdrží od finské nebo zahraniční společnosti kotované na burze, jsou podle článku 32 tuloverolaki (zákon o dani z příjmů) (1535/1992) zdanitelné jako příjmy z kapitálového majetku.

- 7 Příjmy z kapitálového majetku jsou zdaněny daňovou sazbou 29 % podle článku 124 uvedeného tuloverolaki, ve znění zákona 1459/2001.

- 8 Společnosti se sídlem ve Finsku platí daň ze svého zisku rovněž ve výši 29 %. Článek 4 odst. 1 laki yhtiöveron hyvityksestä (zákon o daňovém odpočtu) (1232/1988), ve znění zákona 1224/1999, poskytuje akcionářům daňový odpočet odpovídající 29/71 z výše dividend, které obdrželi v průběhu dotčeného zdaňovacího období, aby bylo zabráněno dvojímu zdanění těchto

příjmů spojených s výplatou dividend.

9 Dividenda a daňový odpis jsou příjmy zdanitelné akcionářem podle čl. 4 odst. 2 zákona o daňovém odpisu, ve znění zákona 1224/1999. Poskytnutí daňového odpisu má za účinek to, že celková daň z čistého zisku vyplácený společností kotovanou na burze činí 29 %.

10 Podle článku 1 zákona o daňovém odpisu se daňový odpis uplatní pouze u dividend vyplácených osobám s hlavní daňovou povinností ve Finsku finskými společnostmi.

11 Pokud se ukáže, že daň uhrazená finskou společností z titulu daně z příjmů právnických osob je nižší než 29/71 z výše dividend, o jejichž výplatě bylo rozhodnuto v průběhu dotyčného zdaňovacího období, je rozdíl uložen k úhradě této společnosti formou dodatečné daně podle článku 9 zákona o daňovém odpisu, ve znění zákona 1542/1992.

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

12 Petri Manninen je osobou s hlavní daňovou povinností ve Finsku. Je majitelem akcií švédské společnosti kotované na burze ve Stockholmu (Švédsko).

13 Zisky vyplácené dotyčnou švédskou společností P. Manninenovi formou dividend jsou již ve Švédsku zdaněny z titulu daně z příjmů právnických osob. Dividendy ve Švédsku rovněž podléhají dani z příjmů z kapitálového majetku formou přímé srážky daně. Jestliže dividendy vyplácené finským daňovým poplatníkem zahraničními společnostmi neposkytují nárok na daňový odpis ve Finsku, podléhají tyto dividendy v posledně uvedeném členském státě dani z příjmů z kapitálového majetku s daňovou sazbou 29 %. Podle úmluvy (26/1997) uzavřené mezi členskými státy Severské rady za účelem zabránění dvojímu zdanění v oblasti daní z příjmů a daní z majetku je daň vybraná ve Švédsku přímou srážkou daně, jejíž výše nemůže přesáhnout 15 % na základě článku 10 této úmluvy, nicméně odejitelná od daně, kterou dluží akcionář s hlavní daňovou povinností ve Finsku z titulu daně z příjmů z kapitálového majetku.

14 Petri Manninen požádal dne 23. listopadu 2000 keskusverolautakunta (ústřední daňovou komisi) o sdělení, zda dividendy, které obdrží od švédské společnosti, jsou zdanitelné ve Finsku s ohledem na články 56 ES a 58 ES.

15 Keskusverolautakunta ve svém předběžném rozhodnutí vydaném dne 7. února 2001 rozhodl, že P. Manninen není oprávněn uplatnit nárok na daňový odpis u dividend, které mu jsou vypláceny švédskou společností.

16 Petri Manninen podal proti tomuto rozhodnutí odvolání ke Korkein hallinto-oikeus (Nejvyššímu správnímu soudu).

17 Za těchto podmínek se Korkein hallinto-oikeus rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je třeba vykládat článek 56 ES v tom smyslu, že brání úpravě daňového odpisu, jako je finská úprava popsaná [v bodech 6 až 11 tohoto rozsudku], v rámci které má osoba s hlavní daňovou povinností ve Finsku nárok na daňový odpis z titulu dividend, které jsou jí vypláceny tuzemskou akciovou společností, ale nemá [nárok na tento daňový odpis] z titulu dividend, které obdrží od akciové společnosti se sídlem ve Švédsku?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku, je možné vykládat článek 58 ES v tom smyslu, že ustanovení článku 56 ES neomezují právo pro Finsko uplatňovat dotčená ustanovení zákona o daňovém odpisu vzhledem k tomu, že podmínkou pro poskytnutí daňového odpisu je uhrazení daně nebo odpovídající dodatečné daně ve Finsku společností, která vyplácí dividendy, k čemuž

nedochází v případě, kdy se jedná o dividendy vyplácené zahraniční společností, situaci, kdy neexistuje žádné zdanění“

K předložným otázkám

18 Předkládající soud se svými otázkami, které je třeba přezkoumat společně, v podstatě táže, zda články 56 ES a 58 ES brání právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v povodním řízení, na základě které je nárok osoby s hlavní daňovou povinností v jednom členském státě na daňový odpis z titulu dividend, které jsou jí vypláceny akciovými společnostmi, vyloučen v případě, že tyto akciové společnosti nemají sídlo v tomto státě.

19 Úvodem je třeba připomenout, že na základě ustálené judikatury spadají přímé daně do pravomoci členských států, nicméně tyto členské státy musejí při výkonu této pravomoci dodržovat právo Společenství (rozsudky ze dne 11. srpna 1995, Wielockx, C-80/94, Recueil, s. I-2493, bod 16; ze dne 16. července 1998, ICI, C-264/96, Recueil, s. I-4695, bod 19, a ze dne 29. dubna 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Recueil, s. I-2651, bod 19).

20 Pokud jde o otázku, zda daňová právní úprava, jako je daňová právní úprava dotčená v povodním řízení, způsobuje omezení volného pohybu kapitálu ve smyslu článku 56 ES, je třeba konstatovat, že daňový odpis upravený finskou daňovou právní úpravou má za cíl zabránit dvojímu zdanění zisků společností vyplácených akcionářům, započítává daň, kterou dluží společnost vyplácející dividendy z titulu daně z příjmů právnických osob, na daň, kterou dluží akcionář z titulu daně z příjmů z kapitálového majetku. Z takového systému v konečném důsledku vyplývá, že dividendy již nejsou zdaněny akcionářem. Jestliže se daňový odpis uplatňuje pouze u dividend vyplácených společnostmi se sídlem ve Finsku, tato právní úprava znevýhodňuje osoby s hlavní daňovou povinností ve Finsku, které obdrží dividendy od společností se sídlem v jiných členských státech, které jsou zdaněny daňovou sazbou 29 % z titulu daně z příjmů z kapitálového majetku.

21 Je nepochybné, že daňová úmluva uzavřená mezi státy Severské rady a určená k zabránění dvojímu zdanění nemůže odstranit toto znevýhodňující zacházení. Tato úmluva totiž neupravuje žádný systém zápočtu dlužné daně z titulu daně z příjmů právnických osob na dlužnou daň z titulu daně z příjmů z kapitálového majetku. Jejím účelem je pouze zmírnit účinky dvojího zdanění pro akcionáře z titulu daně z příjmů z kapitálového majetku.

22 Z toho vyplývá, že účelem finské daňové právní úpravy je odradit osoby s hlavní daňovou povinností ve Finsku investovat svůj kapitál do společností se sídlem v jiném členském státě.

23 Tato právní úprava má rovněž omezující účinek vzhledem ke společnostem se sídlem v jiných členských státech v rozsahu, v němž vytváří pro tyto společnosti překážku pro získání kapitálu ve Finsku. Jelikož je totiž s příjmy z kapitálového majetku s jiným než finským povodem daňové zacházeno méně výhodným způsobem než s dividendami vyplácenými společnostmi se sídlem ve Finsku, jsou akcie společností se sídlem v jiných členských státech pro investory usazené ve Finsku méně přitažlivé než akcie společností se sídlem v tomto členském státě (viz rozsudky ze dne 6. června 2000, Verkooijen, C-35/98, Recueil, s. I-4071, bod 35, a ze dne 4. března 2004, Komise v. Francie, C-334/02, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 24).

24 Z výše uvedeného vyplývá, že právní úprava, jako je právní úprava dotčená v povodním řízení, představuje omezení volného pohybu kapitálu v zásadě zakázané článkem 56 ES.

25 Je třeba nicméně přezkoumat, zda toto omezení volného pohybu kapitálu může být odvozeno s ohledem na ustanovení Smlouvy o ES.

26 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle čl. 58 odst. 1 písm. a) ES „článkem 56 není dotčeno právo členských států [...] uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle [...] nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován.“

27 Podle finské a francouzské vlády a vlády Spojeného království z tohoto ustanovení jasně vyplývá, že členské státy mohou vyhradit prospěch z daňového odpočtu pouze dividendám vypláceným společnostmi se sídlem na jejich území.

28 V tomto ohledu je třeba připomenout, že čl. 58 odst. 1 písm. a) ES, který musí být jako odchylka od základní zásady volného pohybu kapitálu předmětem striktního výkladu, nemůže být vykládán v tom smyslu, že jakékoli daňové právní předpisy obsahující rozlišení mezi daňovými poplatníky v závislosti na místě, kde investují svůj kapitál, jsou automaticky slučitelné se Smlouvou. Výjimka upravená v čl. 58 odst. 1 písm. a) ES je totiž sama omezena čl. 58 odst. 3 ES, který stanoví, že vnitrostátní ustanovení uvedené v odstavci 1 tohoto článku „nesmí být představeny ani prostředek svévolné diskriminace ani zastavené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 56“.

29 Je tedy namístě rozlišovat mezi nerovným zacházením dovoleným na základě čl. 58 odst. 1 písm. a) ES a svévolnou diskriminací zakázanou odstavcem 3 téhož článku. Z judikatury vyplývá, že proto, aby vnitrostátní daňová právní úprava, jako je právní úprava dotčená v převodním řízení, rozlišující mezi příjmy z tuzemských dividend a příjmy ze zahraničních dividend u osoby s hlavní daňovou povinností v dotčeném členském státě, mohla být považována za slučitelnou s ustanoveními Smlouvy o volném pohybu kapitálu, je třeba, aby se rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo aby bylo odvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu, jako je nezbytnost chránit soudržnost daňové úpravy (výše uvedený rozsudek Verkooijen, bod 43). Mimoto proto, aby rozdílné zacházení s různými kategoriemi dividend bylo odvodněno, nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné pro dosažení cíle sledovaného dotčenou právní úpravou.

30 Finská a francouzská vláda a vláda Spojeného království mají zaprvé zato, že vyplácené dividendy mají zásadně odlišné vlastnosti podle toho, zda pocházejí od finských společností nebo zahraničních společností. Za tím účelem uplatňují, že zisky vyplácené formou dividend společnostmi se sídlem ve Finsku jsou v tomto členském státě zdaněny daní z příjmů právnických osob, zakládající nárok na daňový odpočet pro akcionáře s hlavní daňovou povinností ve Finsku, na rozdíl od zisků vyplácených zahraničními společnostmi. Rozdílné zacházení s dividendami vyplácenými společnostmi se sídlem v tomto státě a dividendami vyplácenými společnostmi, které nesplňují tuto podmínku, je tedy odvodněno s ohledem na čl. 58 odst. 1 písm. a) ES.

31 Francouzská vláda rovněž uplatňuje, že finská daňová právní úprava je slučitelná se zásadou teritoriality, a nemůže být tedy považována za úpravu, která je v rozporu s ustanoveními Smlouvy o volném pohybu kapitálu (rozsudek ze dne 15. května 1997, Futura Participations a Singer, C-250/95, Recueil, s. I-2471, body 18 až 22).

32 V tomto ohledu je třeba přezkoumat, zda se podle čl. 58 odst. 1 písm. a) ES rozdílné zacházení s akcionářem s hlavní daňovou povinností ve Finsku vztahuje k situacím, které nejsou objektivně srovnatelné, podle toho, zda dostává dividendy od společností se sídlem v tomto členském státě nebo od společností se sídlem v jiných členských státech.

33 Je namístě připomenout, že účelem finské daňové právní úpravy je zabránit dvojímu zdanění zisků společností tím, že poskytuje akcionáři, který obdrží dividendy, daňové zvýhodnění spojené se zohledněním daně, kterou dluží společnost vyplácející dividendy z titulu daně z příjmů

právnických osob.

34 S ohledem na takovou právní úpravu může být situace osob s hlavní daňovou povinností ve Finsku určitě rozdílná v závislosti na místě, kde investují svůj kapitál. Tak by tomu bylo zejména v případě, kdyby daňové právní předpisy finského státu, ve kterém jsou investice realizovány, již vyloučily riziko dvojího zdanění zisků společností vyplácených formou dividend tím, že by dani z příjmů právnických osob podléhaly například pouze zisky dotýkáním podnikem nevyplacené.

35 Tak tomu nicméně v projednávaném případě není. Jak totiž vyplývá z předkládacího usnesení, jak dividendy vyplácené společností se sídlem ve Finsku, tak dividendy vyplácené společností se sídlem ve Švédsku mohou být zdaněny dvakrát, nehledě na daňový odpis. V obou případech příjmy nejříve podléhají dani z příjmů právnických osob a potom – jelikož jsou vypláceny formou dividend – dani z příjmů příjemce.

36 Investice kapitálu do společnosti se sídlem ve Švédsku tedy neumožní osobě s hlavní daňovou povinností ve Finsku vyhnout se dvojímu zdanění zisků vyplácených společností, v jejíž prospěch byla investice realizována. V případě daňového pravidla zohledňujícího daň, kterou dluží společnost z titulu daně z příjmů právnických osob za úelem zabránění dvojímu zdanění vyplácených zisků, se akcionáři s hlavní daňovou povinností ve Finsku nacházejí ve srovnatelné situaci, ať obdrží dividendy od společnosti se sídlem v tomto finském státě nebo od společnosti se sídlem ve Švédsku.

37 Z toho vyplývá, že finská daňová právní úprava podmíněje poskytnutí daňového odpisu skuteností, že dividendy jsou vypláceny společnostmi se sídlem ve Finsku, zatímco akcionáři s hlavní daňovou povinností ve Finsku se nacházejí ve srovnatelné situaci, ať obdrží dividendy od společnosti se sídlem v tomto finském státě nebo od společnosti se sídlem v jiných finských státech (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 27. června 1996, Asscher, C-107/94, Recueil, s. I-3089, body 41 až 49, a ze dne 12. června 2003, Gerritse, C-234/01, Recueil, s. I-5933, body 47 až 54).

38 Mimoto, na rozdíl od dotčených právních předpisů ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Futura Participations a Singer, finská daňová právní úprava nemůže být považována za vyjádření principu teritoriality. Jak správně konstatuje generální advokátka v bodě 42 svého stanoviska, tato zásada totiž nebrání poskytnutí daňového odpisu osobě s hlavní daňovou povinností ve Finsku u dividend vyplácených společnostmi se sídlem v jiných finských státech (viz výše uvedený rozsudek Futura Participations a Singer, body 18 až 22).

39 V každém případě zásada teritoriality nemůže odvodnit rozdílné zacházení s dividendami vyplácenými společnostmi se sídlem ve Finsku a s dividendami vyplácenými společnostmi se sídlem v jiných finských státech s ohledem na čl. 58 odst. 1 písm. a) ES, jestliže kategorie dividend, kterých se toto rozdílné zacházení týká, sdílejí tutéž objektivní situaci.

40 Finská a francouzská vláda a vláda Spojeného království zadržují, že finská daňová právní úprava je objektivně odvodněná nezbytností zajistit soudržnost vnitrostátní daňové úpravy (rozsudky ze dne 28. ledna 1992, Bachmann, C-204/90, Recueil, s. I-249, a Komise v. Belgie, C-300/90, Recueil, s. I-305). Uplatňují zejména, že na rozdíl od daňové úpravy přezkoumané ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Verkooijen, existuje ve věci v předmětu řízení příčná souvislost mezi zdaněním zisků společností a daňovým odpisem poskytnutým akcionáři, příjemci dividend. Daňový odpis je totiž poskytnut tomuto akcionáři pouze v případě, že tato společnost skutečně uhradila daň ze svých zisků. Pokud tato daň nepokryje minimální daň z vyplácených dividend, tato společnost bude tedy povinna uhradit dodatečnou daň.

41 Finská vláda dodává, že jestliže by byl daňový odpis poskytnut příjemcem dividend

vyplácených švédskou společností akcionářům s hlavní daňovou povinností ve Finsku, byly by orgány tohoto finského státu povinny poskytnout daňové zvýhodnění z titulu daně z příjmů právnických osob, která tímto státem nebyla vybrána, což by ohrozilo soudržnost vnitrostátní daňové úpravy.

42 V tomto ohledu je namístě připomenout, že Soudní dvůr připustil postup v bodech 28 a 21 výše uvedených rozsudků *Bachmann a Komise v. Belgie*, že nezbytnost zachovat soudržnost daňové úpravy může odvodnit omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou. Aby tvrzení založené na takovém odvodnění mohlo obstát, je nicméně potřeba, aby byla prokázána existence přímé souvislosti mezi dotýkajícím daňovým zvýhodněním a vyrovnáním tohoto zvýhodnění určitým daňovým odvodem (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 14. listopadu 1995, *Svensson a Gustavsson*, C-484/93, Recueil, s. I-3955, bod 18; výše uvedený rozsudek *Asscher*, bod 58; výše uvedený rozsudek *ICI*, bod 29; ze dne 28. října 1999, *Vestergaard*, C-55/98, Recueil, s. I-7641, bod 24, a ze dne 21. listopadu 2002, *X a Y*, C-436/00, Recueil, s. I-10829, bod 52). Jak vyplývá z bodů 21 až 23 výše uvedeného rozsudku *Bachmann* a z bodů 14 až 16 výše uvedeného rozsudku *Komise v. Belgie*, tyto rozsudky jsou založeny na zjištění, že v belgickém právu existovala přímá souvislost mezi možností odejít splátky na pojistné ze zdanitelných příjmů a pozdějším zdaněním částek vyplacených pojistitelem u téhož daňového poplatníka podléhajícího dani z příjmů.

43 Je rovněž třeba připomenout, že z judikatury vyplývá, že tvrzení založené na nezbytnosti chránit soudržnost daňové úpravy musí být prozkoumáno s ohledem na cíl sledovaný dotčenou daňovou právní úpravou (viz rozsudek ze dne 11. března 2004, *De Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 67).

44 Jak již bylo konstatováno v bodě 33 tohoto rozsudku, účelem finské daňové právní úpravy je zabránit dvojímu zdanění zisků společností, které jsou vypláceny akcionářům. Sledovaný cíl je dosažen poskytnutím daňového odpočtu, vypočítaného v závislosti na daňové sazbě, kterou jsou zdaněny zisky společností z titulu daně z příjmů právnických osob, akcionáři (viz bod 8 tohoto rozsudku). S ohledem na stejnou daňovou sazbu, kterou jsou zdaněny zisky společností a zisky z kapitálového majetku, tedy 29 %, tato daňová úprava vede v konečném důsledku ke zdanění zisků pouze společností se sídlem ve Finsku, které jsou vypláceny akcionářům s hlavní daňovou povinností ve Finsku společnostmi se sídlem ve Finsku, přičemž jsou tyto akcionáři jednoduše osvobozeni od daně z obdržených dividend. Pokud se ukáže, že daň uhrazená finskou společností, která vyplácí dividendy, je nižší než výše daňového odpočtu, je rozdíl uložen k úhradě této společnosti formou dodatečné daně.

45 I když je tak tato daňová právní úprava založena na souvislosti mezi daňovým zvýhodněním a vyrovnávacím daňovým odvodem, stanovíc, že daňový odpočet poskytnutý akcionáři s hlavní daňovou povinností ve Finsku je vypočítán v závislosti na dani z příjmů právnických osob, kterou dluží společnost se sídlem v tomto finském státě ze zisků vyplácených touto společností, nejví se taková právní úprava jako nezbytná k zachování soudržnosti finské daňové úpravy.

46 S ohledem na cíl sledovaný finskou daňovou právní úpravou totiž soudržnost této daňové úpravy zůstává zajištěna, pokud je zachován vzájemný vztah mezi daňovým zvýhodněním povoleným ve prospěch akcionáře a daní dlužnou z titulu daně z příjmů právnických osob. V případě, jako je případ v původním řízení, by proto poskytnutí daňového odpočtu, vypočítaného v závislosti na dani, kterou dluží společnost se sídlem ve Švédsku z titulu daně z příjmů právnických osob v posledně uvedeném členském státě, akcionáři s hlavní daňovou povinností ve Finsku a majiteli akcií společnosti se sídlem ve Švédsku, neohrozilo soudržnost finské daňové právní úpravy a představovalo by opatření méně omezující volný pohyb kapitálu než opatření upravené finskou daňovou právní úpravou.

47 Je třeba mimoto připomenout, že ve věcech, ve kterých byly vydány výše uvedené rozsudky *Bachmann* a *Komise v. Belgie* bylo úelem dotčených daňových ustanovení rovněž zabránit dvojímu zdanění. Možnost, kterou poskytly belgické právní předpisy fyzickým osobám ke snížení jejich zdanitelných příjmů o splátky pojistného uhrazené v rámci smluv o životním pojištění – což v konečném důsledku vedlo k nezdanění příjmů, jichž se týkala platba těchto splátek –, byla založena na odvodnění, podle kterého kapitál vytvořený těmito splátkami bude následně zdaněn držiteli tohoto kapitálu. V takovém systému bylo dvojímu zdanění zabráněno tak, že jediné náležité zdanění bylo odloženo do okamžiku, kdy byl vyplacen kapitál, vytvořený osvobozenými splátkami. Soudržnost daňové úpravy nezbytně předpokládala, že pokud belgické daňové orgány musely připustit snížení zdanitelných příjmů o splátky životního pojištění, musely mít jistotu, že kapitál vyplacený pojišťovnou při ukončení smlouvy bude následně skutečně zdaněn. Soudní dvůr tedy v této konkrétní souvislosti usoudil, že neexistovala méně omezující opatření než dotčená opatření ve věcech, ve kterých byly vydány výše uvedené rozsudky *Bachmann* a *Komise v. Belgie*, která by byla schopna chránit soudržnost dotčené daňové úpravy.

48 Ve věci v původním řízení je ale odlišná skutková souvislost. V okamžiku, kdy akcionář s hlavní daňovou povinností ve Finsku obdrží dividendy, jsou totiž takto vyplácené zisky již zdaněny z titulu daně z příjmů právnických osob, nezávisle na skutečnosti, zda tyto dividendy pocházejí od finských nebo švédských společností. Cíl sledovaný finskými daňovými právními předpisy, kterým je odstranění dvojího zdanění zisků vyplácených ve formě dividend, může být dosažen tím, že bude poskytnut daňový odpočet rovněž u zisků takto vyplácených švédskými společnostmi osobám s hlavní daňovou povinností ve Finsku.

49 Poskytnutí daňového odpočtu z titulu daně z příjmů právnických osob, dlužné v jiném členském státě, by zajisté pro Finskou republiku znamenalo snížení jejich daňových příjmů, týkajících se dividend vyplácených společnostmi se sídlem v jiných členských státech. Z ustálené judikatury nicméně vyplývá, že snížení daňových příjmů nemůže být považováno za naléhavý důvod obecného zájmu, kterého by se bylo možné dovolávat pro odvodnění opatření v zásadě odporujícího základní svobodě (rozsudky *Verkooijen*, uvedený výše, bod 59; ze dne 3. října 2002, *Danner*, C-136/00, *Recueil*, s. I-8147, bod 56, a výše uvedený rozsudek *X a Y*, bod 50).

50 Během jednání finská vláda a vláda Spojeného království zmínily různé praktické překážky, které brání poskytnutí daňového odpočtu, odpovídajícího dani z příjmů právnických osob, kterou dluží společnost se sídlem v jiném členském státě, akcionáři s hlavní daňovou povinností ve Finsku. Zdraznily, že pravidla Smlouvy o volném pohybu kapitálu se uplatní nejen na pohyb kapitálu mezi členskými státy, ale také na pohyb kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi. Podle těchto vlád je vzhledem k rozmanitosti platných daňových úprav prakticky nemožné s jistotou určit výši daně, kterou byly zdaněny dividendy vyplácené společnostmi se sídlem v jiném členském státě nebo v jiné třetí zemi z titulu daně z příjmů právnických osob. Taková nemožnost je způsobena zejména skutečností, že základ daně z příjmů právnických osob se liší země od země a že daňové sazby se mohou rok od roku měnit. Mimoto uvádí, že

dividendy vyplácené společností nepocházejí nezbytně ze zisku daného zdaňovacího období.

51 V tomto ohledu je třeba nejdříve zdraznit, že vč v pvodním řízení se žádným způsobem netýká volného pohybu kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi. Tato vč se totiž týká toho, že daňové orgány členského státu odmítly poskytnout daňové zvýhodnění osob s hlavní daňovou povinností v tomto státě, když obdržela dividendy od společnosti se sídlem v jiném členském státě.

52 Dále je namístě konstatovat, že z postupujícího usnesení vyplývá, že daňový odpot povolený ve prospěch akcionáře iní ve Finsku 29/71 z dividend vyplácených společností se sídlem v tomto členském státě. Pro účely výpočtu daňového odpotu tedy žitel uplatněného zlomku odpovídá daňové sazbě, kterou jsou zdaněny zisky společností z titulu daně z příjmů právnických osob a jmenovatel odpovídá výsledku obdrženému po odečtení téže daňové sazby od základu 100.

53 Konečně je třeba rovněž konstatovat, že daňový odpot odpovídá ve finském právu vždy výši skutečně uhrazené daně z titulu daně z příjmů právnických osob společností, která vyplácí dividendy. Pokud se totiž ukáže, že uhrazená daň z titulu daně z příjmů právnických osob je nižší než výše daňového odpotu, je rozdíl uložen k úhradě společnosti, která vyplácí dividendy formou dodatečné daně.

54 Za těchto podmínek musí výpočet daňového odpotu, poskytnutého akcionáři s hlavní daňovou povinností ve Finsku, který obdržel dividendy od společnosti se sídlem ve Švédsku, zohlednit daň skutečně uhrazenou společností se sídlem v tomto jiném členském státě tak, jak vyplývá z obecných pravidel uplatňujících se na výpočet daňového základu a daňové sazby daně z příjmů právnických osob v posledně uvedeném členském státě. Případné obtíže, pokud jde o určení skutečně uhrazené daně, nemohou v žádném případě odvodnit překážku volnému pohybu kapitálu, jako je překážka plynoucí z právní úpravy dotčené v pvodním řízení (viz výše uvedený rozsudek Komise v. Francie, bod 29).

55 Vzhledem k výše uvedenému je namístě odpovědět na položené otázky tak, že články 56 ES a 58 ES brání právní úpravě, na základě které je nárok osoby s hlavní daňovou povinností v členském státě na daňový odpot z titulu dividend, které jsou jí vypláceny akciovými společnostmi, vyloučen v případě, že tyto akciové společnosti nemají sídlo v tomto státě.

K nákladům řízení

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

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

Články 56 ES a 58 ES brání právní úpravě, na základě které je nárok osoby s hlavní daňovou povinností v členském státě na daňový odpot z titulu dividend, které jsou jí vypláceny akciovými společnostmi, vyloučen v případě, že tyto akciové společnosti nemají sídlo v tomto státě.

Podpisy.

* Jednací jazyk: finština.