

Vec C-319/02

Konanie, ktoré začal Petri Manninen

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Korkein hallinto-oikeus)

„Dať z príjmov – Zápočet dane pri dividendách vyplácaných fínskymi spoločnosťami – Články 56 ES a 58 ES – Koherencia daňového systému“

Abstrakt rozsudku

Voľný pohyb kapitálu – Obmedzenia – Zápočet dane priznaný daňovníkom pri dividendách vyplácaných akciovými spoločnosťami – Obmedzenie na vnútroštátne spoločnosti – Neprípustnosť – Odôvodnenie – Nedostatok

(Články 56 ES a 58 ES)

Článkom 56 ES a 58 ES odporuje právna úprava, podľa ktorej sa osobe s neobmedzenou daňovou povinnosťou v jednom členskom štáte nepriznáva nárok na zápočet dane pri dividendách, ktoré sú jej vyplatené akciovými spoločnosťami, t. j. nárok na zápočet splatnej dane z príjmov právnických osôb dlhovanej týmito akciovými spoločnosťami na splatnú daň z príjmov z kapitálového majetku dlhovanú akcionárom, z toho dôvodu, že tieto spoločnosti nemajú sídlo v tomto členskom štáte.

Takáto daňová právna úprava je prekážkou voľného pohybu kapitálu, pretože odrádza osoby s neobmedzenou daňovou povinnosťou v dotknutom členskom štáte od investovania svojho kapitálu do spoločností so sídlom v inom členskom štáte a taktiež má obmedzujúce účinky vo vzťahu k spoločnostiam so sídlom v iných členských štátoch, pretože je určitou prekážkou v získavaní kapitálu v dotknutom členskom štáte.

Táto právna úprava nemôže byť odôvodnená rozdielnosťou objektívnej situácie, ktorá môže založiť rozdielne daňové zaobchádzanie v súlade s článkom 58 ods. 1 písm. a) ES. Z pohľadu daňovej právnej úpravy, ktorá má za cieľ predchádzať dvojitému zdaneniu – daňou z príjmov právnických osôb a následne daňou z príjmov – ziskov vyplácaných vo forme dividend spoločnosťou, v prospech ktorej bolo investovanie kapitálu realizované, sa totiž akcionári s neobmedzenou daňovou povinnosťou v dotknutom členskom štáte nachádzajú v porovnateľnej situácii, keď už poberajú dividendy od spoločnosti so sídlom v tomto členskom štáte alebo od spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte, v rozsahu, v akom v oboch prípadoch dividendy, odhládnuce od zápočtu dane, podliehajú dvojitému zdaneniu.

Navyše uvedená právna úprava nemôže byť považovaná za prejav princípu teritoriality, tomuto princípu neodporuje priznanie zápočtu dane pri dividendách, ktoré boli vyplatené spoločnosťami so sídlom v iných členských štátoch. V žiadnom prípade, s ohľadom na ustanovenie článku 58 ods. 1 písm. a) ES, princíp teritoriality nemôže odôvodniť rozdielne zaobchádzanie s dividendami vyplácanými spoločnosťami so sídlom v dotknutom členskom štáte a dividendami vyplácanými spoločnosťami so sídlom v iných členských štátoch, ak druhy dividend dotknuté týmito rozdielnym zaobchádzaním zdieľajú rovnakú objektívnu situáciu.

Okrem toho, aj keď táto daňová právna úprava spočíva na prepojení daňovej výhody a kompenzačného daňového odvodu, predpokladajúc, že nárok na zápočet dane priznaný

akcionárovi s neobmedzenou daňovou povinnosťou v dotknutom členskom štáte je vypočítaný v závislosti na splatnej dani z príjmov právnických osôb spoločnosti so sídlom v tomto členskom štáte zo zisku, ktorý je ňou vyplácaný vo forme dividend, táto právna úprava sa nezdá byť nevyhnutnou na zachovanie koherencie vnútroštátneho daňového systému. So zreteľom na cieľ predchádzania dvojitému zdaneniu priznanie akcionárovi, ktorý je zároveň držiteľom akcií spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte, nároku na zápočet dane, ktorý by bol vypočítaný v závislosti na splatnej dani tejto spoločnosti z titulu dane z príjmov právnických osôb v štáte, v ktorom sídli, by totiž nespochybnilo koherenciu vnútroštátneho daňového systému a vytvorilo by menej reštriktívne opatrenie pre voľný pohyb kapitálu.

Pokiaľ ide o zníženie daňových príjmov pochádzajúcich z dividend vyplácaných spoločnosťami so sídlom v iných členských štátoch, toto zníženie sa nemôže považovať za naliehavý dôvod všeobecného záujmu, na ktorý by sa bolo možné odvolávať pri odôvodnení opatrenia, ktoré by bolo v protiklade so základnou slobodou.

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

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

zo 7. septembra 2004 (*)

„Daň z príjmov – Zápočet dane pri dividendách vyplácaných fínskymi spoločnosťami – Články 56 ES a 58 ES – Koherencia daňového systému“

Vo veci C-319/02,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES,

podaný rozhodnutím Korkein hallinto-oikeus (Fínsko) z 10. septembra 2002 a doručený Súdnemu dvoru 12. septembra 2002, ktorý súvisí s konaním:

Petri Manninen,

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda V. Skouris, predsedovia komôr P. Jann, C. W. A. Timmermans, C. Gulmann, J.-P. Puissechot a J. N. Cunha Rodrigues, sudcovia R. Schintgen, F. Macken, N. Colneric, S. von Bahr a K. Lenaerts (spravodajca),

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: L. Hewlett, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 17. februára 2004,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- pán Manninen, osobne,
- fínska vláda, v zastúpení: E. Bygglin a T. Pynnä, splnomocnené zástupkyne,
- francúzska vláda, v zastúpení: G. de Bergues a D. Petrausch, splnomocnení zástupcovia,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: K. Manji, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci M. Hoskins, barrister,
- Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: R. Lyal a I. Koskinen, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 18. marca 2004,

vyhlásil tento

Rozsudok

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

2 Tento návrh predložil pán Manninen v rámci konania vedeného na Korkein hallinto-oikeus, ktorou spochybnil zlučiteľnosť fínskej daňovej právnej úpravy týkajúcej sa zdaňovania dividend (ale len „fínska daňová úprava“) s právom Spoločenstva.

Právny rámec

Právo Spoločenstva

3 Článok 56 ods. 1 ES uvádza:

„V rámci ustanovení tejto kapitoly sú zakázané všetky obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a tretími krajinami.“

4 Článok 58 ods. 1 ES znie:

„Ustanovenia článku 56 majú bez toho, aby boli dotknuté práva členských štátov:

a) uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa miesta bydliska alebo podľa miesta, kde investovali kapitál;

b) prijať všetky potrebné opatrenia na zabránenie porušovania ich vnútroštátnych predpisov, najmä v oblasti daní...“

5 Článok 58 ods. 3 ES stanovuje:

„Opatrenia a postupy uvedené v odsekoch 1 a 2 však nesmú byť prostriedkom pre svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 56.“

Fínske právo

6 Podľa článku 32 tulooverolaki (zákon o dani z príjmov) (1535/1992) dividendy, ktoré osoba s neobmedzenou daňovou povinnosťou vo Fínsku, dostáva od fínskej alebo zahraničnej akciovej spoločnosti, ktorej akcie sú kótované na burze, sú zdaňované ako príjmy z kapitálového majetku.

7 Na základe článku 124 tulooverolaki (novelizovaného zákonom 1459/2001) podliehajú príjmy z kapitálového majetku dani, ktorej sadzba je 29 %.

8 Obchodné spoločnosti so sídlom vo Fínsku platia zo svojich ziskov daň, ktorej sadzba je takisto 29 %. Aby sa predišlo dvojitému zdaneniu týchto príjmov viažucich sa na vyplácanie dividend, článok 4 ods. 1 laki yhtiöveron hyvityksestä (zákon o zápočte dane) (1232/1988), zmenený zákonom 1224/1999, priznáva akcionárom právo na zápočet dane vo výške 29/71 hodnoty dividend, ktoré podliehajú dani za predmetný finančný rok.

9 Podľa článku 4 ods. 2 zákona o zápočte dane, zmenený zákonom 1224/1999, dividendy a priznaný zápočet dane sú zdaniteľné príjmy akcionára. Priznanie práva na zápočet dane má za následok, že celková daň zaťažujúca rozdeľovaný zisk spoločnosti, ktorej akcie sú kótované na burze, dosahuje 29 %.

10 Podľa článku 1 zákona o zápočte dane priznanie práva na zápočet dane sa uplatňuje iba na dividendy vyplácané fínskymi spoločnosťami v prospech osôb s neobmedzenou daňovou povinnosťou vo Fínsku.

11 Ak sa preukáže, že daň odvodená fínskou spoločnosťou z titulu dane z príjmov právnických osôb je nižšia ako 29/71 hodnoty vyplácaných dividend v predmetnom finančnom roku, rozdiel podľa článku 9 zákona o zápočte dane, ktorý bol zmenený zákonom 1542/1992, podlieha dodatočnému odvodu dane touto spoločnosťou.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

12 Pán Manninen má neobmedzenú daňovú povinnosť vo Fínsku. Je vlastníkom akcií švédskej spoločnosti, ktorej akcie sú kótované na štokholmskej burze (Švédsko).

13 Zisk rozdeľovaný touto švédskou spoločnosťou vo forme dividend, ktoré obdržal pán Manninen, už bol vo Švédsku zdanený z titulu dane z príjmov právnických osôb. Dividendy podliehajú takisto vo Švédsku prostredníctvom priamej zrážky z príjmu, dani z príjmov z kapitálového majetku spoločnosti. Keže s dividendami vyplácanými zahraničnými obchodnými spoločnosťami fínskym daňovníkom nie je spojené právo na zápočet dane vo Fínsku, tieto podliehajú vo Fínsku dani z príjmov postihujúcej príjmy z kapitálového majetku sadzbou vo výške 29 %. Podľa dohody (26/1997) uzatvorenej medzi členskými štátmi Severskej rady na účely zamedzenia dvojitého zdanenia v oblasti dane z príjmov a dane z majetku sa však daň vyberaná zrážkou vo Švédsku, ktorej sadzba by nemala presahovať 15 % podľa článku 10 tejto dohody, započítava na vyrubenú daň z titulu dane z príjmov postihujúcej príjmy z kapitálového majetku akcionára s neobmedzenou daňovou povinnosťou vo Fínsku.

14 Pán Manninen sa 23. novembra 2000 obrátil na keskusverolautakunta (ústredná daňová komisia) s otázkou, či s prihliadnutím na články 56 ES a 58 ES dividendy, ktoré poberá od švédskej obchodnej spoločnosti, podliehajú zdaneniu vo Fínsku.

15 Vo svojom predbežnom rozhodnutí zo 7. februára 2001 keskusverolautakunta rozhodla, že pán Manninen nemá nárok na zápočet dane pri dividendách, ktoré sú mu vyplácané švédskou obchodnou spoločnosťou.

16 Pán Manninen podal proti tomuto rozhodnutiu odvolanie na Korkein hallinto-oikeus

(Najvyšší správní soud).

17 Za týchto podmienok sa Korkein hallinto-oikeus rozhodol konanie prerušiť a položiť Súdnu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1) Má sa článok 56 ES vykladať v tom zmysle, že mu odporujú ustanovenia o zápočte dane zmienenej fínskej právnej úpravy [pozri body 6 až 11 tohto rozsudku], podľa ktorej osoba s neobmedzenou daňovou povinnosťou vo Fínsku má právo na zápočet dane pri dividendách, ktoré sú jej vyplácané domácou akciovou spoločnosťou, ale toto právo nemá, ak ide o dividendy vyplácané akciovou spoločnosťou zapísanou do obchodného registra vo Švédsku?

2) V prípade kladnej odpovede na prvú otázku má sa článok 58 ES vykladať v tom zmysle, že ustanovenia článku 56 ES neobmedzujú právo Fínska uplatňovať predmetné ustanovenia zákona o zápočte dane, keďže priznanie nároku na zápočet dane je podmienené tým, že obchodná spoločnosť, ktorá vypláca dividendy, odvádza daň alebo príslušnú dodatočnú daň vo Fínsku, čo však nie je tento prípad, keďže ide o dividendy vyplácané zahraničnou spoločnosťou tak, že sa daň vôbec nevyberá?“

O prejudiciálnych otázkach

18 Svojimi otázkami, ktoré treba posúdiť spoločne, sa vnútroštátny súd dožaduje vyjadrenia, či článkom 56 ES a 58 ES odporuje právna úprava, ktorá je predmetom sporu v konaní vo veci samej a podľa ktorej právo osoby s neobmedzenou daňovou povinnosťou v jednom členskom štáte na zápočet dane pri dividendách, ktoré sú jej vyplácané akciovými spoločnosťami, je jej odopreté, pretože tieto spoločnosti nemajú sídlo v tomto členskom štáte.

19 V úvode treba pripomenúť, že aj keď priame dane patria do právomoci členských štátov, podľa ustálenej judikatúry musia členské štáty napriek tomu skúmať, či sú v súlade s právom Spoločenstva (rozsudky z 11. augusta 1995, Wielockx, C-80/94, Zb. s. I-2493, bod 16; zo 16. júla 1998, ICI, C-264/96, Zb. s. I-4695, bod 19, a z 29. apríla 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Zb. s. I-2651, bod 19).

20 Pokiaľ ide o otázku, či daňová právna úprava, ktorá je predmetom sporu vo veci samej, je prekážkou voľného pohybu kapitálu v zmysle článku 56 ES, je dôležité uviesť, že údelom zápočtu dane v zmysle fínskej právnej úpravy je predísť dvojitému zdaneniu zisku obchodných spoločností, ktorý je vyplácaný akcionárom, a to započítaním splatnej dane z príjmov právnických osôb vyrubenej obchodnej spoločnosti, ktorá vypláca dividendy, na splatnú daň z príjmov postihujúcu príjmy z kapitálového majetku vyrubenú akcionárovi. Konečným výsledkom takéhoto systému je, že dividendy sa u akcionára už viac nezdaňujú. Keďže zápočet dane sa uplatňuje len na dividendy vyplácané spoločnosťami so sídlom vo Fínsku, táto právna úprava znevýhodňuje osoby s neobmedzenou daňovou povinnosťou vo Fínsku, poberajúce dividendy od spoločností so sídlom v iných členských štátoch, ktoré sú zdaňované 29 % daňou z príjmov vzťahujúcou sa na príjmy z kapitálového majetku.

21 Je zrejmé, že daňová dohoda uzatvorená medzi krajinami Severskej rady je zameraná na predchádzanie dvojitého zdanenia a jej údelom nie je eliminovať znevýhodňujúcu úpravu. Táto dohoda totiž nepredpokladá žiadny systém započítania splatnej dane z príjmov právnických osôb na splatnú daň z príjmov postihujúcu príjmy z kapitálového majetku. Jej cieľom je iba zmierniť úinky dvojitého zdanenia z pohľadu akcionára z titulu dane z príjmov z kapitálového majetku.

22 Z toho vyplýva, že účelom fínskej daňovej úpravy je odradiť osoby s neobmedzenou daňovou povinnosťou vo Fínsku od investovania svojho kapitálu do spoločností so sídlom v inom členskom štáte.

23 Zmienená právna úprava má rovnako obmedzujúce účinky vo vzťahu k spoločnostiam so sídlom v iných členských štátoch, keďže je určitou prekážkou v získavaní kapitálu vo Fínsku. Tým, že kapitálové príjmy, ktoré nemajú pôvod vo Fínsku, sú zdaňované menej výhodným spôsobom ako dividendy vyplácané spoločnosťami so sídlom vo Fínsku, sú akcie spoločností so sídlom v iných členských štátoch pre investorov s bydliskom vo Fínsku menej atraktívne ako akcie spoločností, ktoré majú sídlo v tomto členskom štáte (pozri rozsudky zo 6. júna 2000, Verkooijen, C-35/98, Zb. s. I-4071, bod 35, a zo 4. marca 2004, Komisia/Francúzsko, C-334/02, zatiaľ neuverejnený v Zbierke, bod 24).

24 Z uvedeného vyplýva, že právna úprava, ktorá je predmetom sporu vo veci samej, vytvára určité obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané článkom 56 ES.

25 Rovnako treba skúmať, či toto obmedzenie voľného pohybu kapitálu je možné zdôvodniť z pohľadu ustanovení Zmluvy o Európskom spoločenstve.

26 Z tohto pohľadu je dôležité pripomenúť, že v súlade s článkom 58 ods. 1 písm. a) ES „ustanovenia článku 56 majú bez toho, aby boli dotknuté práva členských štátov... uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa... miesta, kde investovali kapitál“.

27 Podľa vlád Fínska, Francúzska a Spojeného kráľovstva z tohto ustanovenia jasne vyplýva, že členské štáty sú oprávnené vyhradiť prospech zápočtu dane len pre tie dividendy, ktoré sú vyplácané spoločnosťami so sídlom na ich území.

28 V tomto smere je dôležité zdôrazniť, že článok 58 ods. 1 písm. a) ES, ktorý ako výnimku zo základnej zásady voľného pohybu kapitálu treba vykladať reštriktívne, by nemal byť vykladaný v tom zmysle, že každá daňová právna úprava pripúšťajúca rozlišovanie medzi daňovými poplatníkmi podľa miesta, kde investovali svoj kapitál, je v súlade so Zmluvou. Výnimka obsiahnutá v ustanovení článku 58 ods. 1 písm. a) ES je totiž obmedzená článkom 58 ods. 3 ES, ktorý stanovuje, že vnútroštátne právne úpravy podľa odseku 1 tohto článku „nesmú byť prostriedkom svojovej diskriminácie a ani skrytým obmedzením voľného pohybu kapitálu a platieb, definovaného v článku 56“.

29 Treba preto rozlišovať medzi dovoleným nerovným zaobchádzaním podľa článku 58 ods. 1 písm. a) ES a zakázanou svojojou diskrimináciou podľa odseku 3 tohto článku. Z judikatúry vyplýva, že aby vnútroštátna daňová právna úprava, aká je predmetom sporu vo veci samej, ktorá z pohľadu osoby s neobmedzenou daňovou povinnosťou v dotknutom členskom štáte rozlišuje medzi príjmami z domácich dividend a príjmami zo zahraničných dividend, mohla byť považovaná za zlužiteľnú s ustanoveniami Zmluvy o voľnom pohybe kapitálu, je potrebné, aby sa toto rozdielne zaobchádzanie vzťahovalo na situácie, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo sú odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu, akým je potreba zachovať koherenciu daňového systému (rozsudok Verkooijen, už citovaný, bod 43). Okrem toho je rozdielne zaobchádzanie s rozdielnymi kategóriami dividend odôvodnené len vtedy, ak nepresahuje rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa sledovaného predmetnou právnou úpravou.

30 Vlády Fínska, Francúzska a Spojeného kráľovstva zastávajú v prvom rade názor, že vyplácané dividendy majú zásadne odlišné vlastnosti podľa toho, či pochádzajú od fínskych spoločností alebo od iných ako fínskych spoločností. Na tento účel tvrdia, že na rozdiel od ziskov

rozdeľovaných inými ako fínskymi spoločnosťami zisky vyplácané vo forme dividend spoločnosťami so sídlom vo Fínsku sú zdaňované v tomto členskom štáte daňou z príjmov právnických osôb s priznaním práva na zápočet dane, pokiaľ ide o akcionára s neobmedzenou daňovou povinnosťou vo Fínsku. Rozdielne zaobchádzanie s dividendami vyplácanými spoločnosťami so sídlom v tomto štáte a dividendami vyplácanými spoločnosťami, ktoré túto podmienku nespĺňajú, by bolo teda odôvodnené ustanovením článku 58 ods. 1 písm. a) ES.

31 Francúzska vláda napriek tomu trvá na tom, že fínska daňová právna úprava je v súlade s princípom teritoriality, a teda by nemala byť považovaná za odporujúcu ustanoveniam Zmluvy týkajúcim sa voľného pohybu kapitálu (rozsudok z 15. mája 1997, Futura Participations a Singer, C-250/95, Zb. s. I-2471, body 18 až 22).

32 V tomto smere treba skúmať, či v súlade s článkom 58 ods. 1 písm. a) ES sa rozdielne zaobchádzanie s akcionárom s neobmedzenou daňovou povinnosťou vo Fínsku podľa toho, či poberá dividendy od spoločností so sídlom v tomto členskom štáte alebo od spoločností so sídlom v iných členských štátoch, vzťahuje na situácie, ktoré nie sú objektívne porovnateľné.

33 Treba pripomenúť, že zámerom fínskej daňovej právnej úpravy je predísť dvojitému zdaneniu ziskov spoločností priznaním určitého daňového zvýhodnenia akcionárovi, ktorý poberá dividendy viažuce sa na splatnú daň spoločnosti, ktorá vypláca dividendy z titulu dane z príjmov právnických osôb.

34 Podľa takejto právnej úpravy situácia osôb s neobmedzenou daňovou povinnosťou vo Fínsku by určite mohla byť rozdielna v závislosti od miesta, kde investujú svoj kapitál. Tak by tomu bolo aj v prípade, keď daňová právna úprava členského štátu, v ktorom sa kapitál investuje, už odstraňuje riziko dvojitého zdanenia zisku spoločností, ktorý je vyplácaný vo forme dividend, a to tak, že dani z príjmov právnických osôb podlieha len zisk, ktorý nie je vyplácaný vo forme dividend.

35 Toto však nie je tento prípad. Ako vyplýva z uznesenia, ktorým boli položené prejudiciálne otázky, dividendy vyplácané spoločnosťou so sídlom vo Fínsku, ako aj dividendy vyplácané spoločnosťou so sídlom vo Švédsku, odhladiac od zápočtu dane, podliehajú dvojitému zdaneniu. V oboch prípadoch sú príjmy najprv zdanené daňou z príjmov právnických osôb a potom – v rozsahu, v akom sú vyplácané vo forme dividend – aj daňou z príjmov zo strany príjemcov.

36 Skutočnosť, že osoba s neobmedzenou daňovou povinnosťou vo Fínsku investuje kapitál do spoločnosti so sídlom vo Švédsku, neumožňuje vyhnúť sa dvojitému zdaneniu ziskov vyplácaných vo forme dividend spoločnosťou, v prospech ktorej bolo investovanie kapitálu realizované. V prípade daňovej právnej úpravy, ktorá s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu prihliada na splatnú daň obchodnej spoločnosti z titulu dane z príjmov právnických osôb, sa akcionári s neobmedzenou daňovou povinnosťou vo Fínsku nachádzajú v porovnateľnej situácii, či už poberajú dividendy od spoločnosti so sídlom vo Fínsku alebo od spoločnosti so sídlom vo Švédsku.

37 Z toho vyplýva, že fínska daňová úprava podmieňuje priznanie zápočtu dane skutočnosťou, že dividendy sú vyplácané spoločnosťami so sídlom vo Fínsku, zatiaľ čo akcionári s neobmedzenou daňovou povinnosťou vo Fínsku sú v porovnateľnej situácii, či už poberajú dividendy od spoločností v tomto členskom štáte alebo od spoločností so sídlom v iných členských štátoch (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27. júna 1996, Asscher, C-107/94, Zb. s. I-3089, body 41 až 49, a z 12. júna 2003, Gerritse, C-234/01, Zb. s. I-5933, body 47 až 54).

38 Navyše na rozdiel od právnej úpravy, ktorá bola predmetom už citovaného sporu Futura Participations a Singer, fínska daňová právna úprava by nemala byť považovaná za prejav

princípu teritoriality. Ako to správne uviedla generálna advokátka v bode 42 svojich návrhov, tomuto princípu totiž neodporuje priznanie zápočtu dane osobe s neobmedzenou daňovou povinnosťou vo Fínsku aj pri dividendách, ktoré jej boli vyplatené spoločnosťami so sídlom v iných členských štátoch (pozri rozsudok Futura Participations a Singer, už citovaný, body 18 až 22).

39 V žiadnom prípade, s ohľadom na ustanovenie článku 58 ods. 1 písm. a) ES, princíp teritoriality nemôže odôvodniť rozdielne zaobchádzanie s dividendami vyplácanými spoločnosťami so sídlom vo Fínsku a dividendami vyplácanými spoločnosťami so sídlom v iných členských štátoch, ak druhy dividend dotknuté týmto rozdielnym zaobchádzaním zdieľajú rovnakú objektívnu situáciu.

40 Vlády Fínska, Francúzska a Spojeného kráľovstva na druhom mieste uvádzajú, že fínska daňová úprava je objektívne odôvodnená nutnosťou zabezpečiť koherenciu daňového systému (rozsudky oba z 28. januára 1992, Bachmann, C-204/90, Zb. s. I-249, a Komisia/Belgicko, C-300/90, Zb. s. I-305). Zvlášť trvajú na tom, že na rozdiel od právnej úpravy, ktorá bola predmetom sporu v už citovanej veci Verkooijen, v tomto konaní existuje priama spojitosť medzi zdanením zisku spoločnosti a priznaním nároku na zápočet dane v prospech akcionára, ktorému boli dividendy vyplatené. Nárok na zápočet dane by mal byť akcionárovi priznaný iba pod podmienkou, že obchodná spoločnosť aj v skutočnosti už zaplatila daň zo zisku. Ak táto daň nepokryje minimálnu daň z vyplácaných dividend, uvedená akciová spoločnosť by mala zaplatiť ešte dodatočnú daň.

41 Vláda Fínska ešte dodáva, že ak by bol nárok na zápočet dane priznaný poberateľom dividend vyplatených švédskou spoločnosťou akcionárom s neobmedzenou daňovou povinnosťou vo Fínsku, úrady tohto štátu by potom boli povinné priznať určitú daňovú výhodu z titulu dane z príjmov právnických osôb, ktorá by však týmto štátom nebola vybratá, čo by spochybnilo koherenciu vnútroštátneho daňového systému.

42 V tomto ohľade treba pripomenúť, že v príslušných bodoch 28 a 21 už citovaných rozsudkov Bachmann a Komisia/Belgicko Súdny dvor pripustil, že nevyhnutnosť zachovania koherencie daňového systému môže odôvodniť určité obmedzenie výkonu základných slobôd garantovaných Zmluvou. Aby však argument založený na takomto zdôvodnení mohol obstáť, je potrebné aby tu existovala priama spojitosť medzi predmetnou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody prostredníctvom určitého daňového odvodu (pozri v tejto súvislosti rozsudok zo 14. novembra 1995, Svensson a Gustavsson, C-484/93, Zb. s. I-3955, bod 18; rozsudky Asscher, už citovaný bod 58; ICI, už citovaný bod 29; rozsudky z 28. októbra 1999, Vestergaard, C-55/98, Zb. s. I-7641, bod 24, rovnako ako z 21. novembra 2002, X a Y, C-436/00, Zb. s. I-10829, bod 52). Ako vyplýva z bodov 21 až 23 už citovaného rozsudku Bachmann a z bodov 14 až 16 už citovaného rozsudku Komisia/Belgicko, tieto rozsudky spočívajú na zistení, že v belgickom práve existovala priama súvislosť, z pohľadu samotného daňovníka odvádzajúceho daň z príjmov, medzi možnosťou odpočtu platieb poistného od zdaniteľných príjmov a neskorším zdanením poistného plnenia vyplateného poisťovateľom.

43 Je dôležité potom pripomenúť, ako vyplýva z judikatúry, že argument založený na potrebe zachovať koherenciu daňového systému, musí byť skúmaný z pohľadu sledovaného cieľa predmetnej právnej úpravy (pozri rozsudok z 11. marca 2004, De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, zatiaľ neuverejnený v Zbierke, bod 67).

44 Rovnako ako už bolo uvedené v bode 33 tohto rozsudku, zámerom fínskej daňovej právnej úpravy je predísť dvojitému zdaneniu zisku spoločností, ktorý je rozdelený medzi akcionárov. Tento cieľ je dosiahnutý priznaním nároku na zápočet dane akcionárovi, pričom tento nárok sa vypočítava v závislosti na sadzbe zdanenia ziskov spoločnosti z titulu dane z príjmov právnických

osôb (pozri bod 8 tohto rozsudku). Majúc na zreteli jednotnú sadzbu dane zo zisku obchodných spoločností a dane z príjmov z kapitálového majetku, ktorá je 29 %, sú v tomto daťovom systéme v konečnom dôsledku zdaťované výlučne zisky rozdeľované obchodnými spoločnosťami so sídlom vo Fínsku medzi akcionárov s neobmedzenou daťovou povinnosťou vo Fínsku, ktorí sú jednoducho oslobodení od povinnosti odvieť dať z prijatých dividend. Ak sa preukáže, že dať zaplatená fínskou spoločnosťou vyplácajúcou dividendy je nižšia ako suma priznaného nároku na zápočet dane, rozdiel je zdanený na záarchu tejto spoločnosti formou dodatočnej dane.

45 Aj keď táto daťová právna úprava spočíva na prepojení daťovej výhody a kompenzačného daťového odvodu, predpokladajúc, že nárok na zápočet dane priznaný akcionárovi s neobmedzenou daťovou povinnosťou vo Fínsku je vypočítaný v závislosti na splatnej dani z príjmov právnických osôb spoločnosti so sídlom v tomto členskom štáte zo zisku, ktorý je ťou vyplácaný vo forme dividend, táto právna úprava sa nezdá byť nevyhnutnou na zachovanie koherencie fínskeho daťového systému.

46 Majúc totiž na zreteli cieť, ktorý fínska daťová právna úprava sleduje, ostáva koherencia jej daťového systému zabezpečená, pretože je zachovaná súvzťahnosť medzi daťovou výhodou priznanou akcionárovi a sadzbou splatnej dane z titulu dane z príjmov právnických osôb. Preto v prípade ako je tento, priznanie akcionárovi s neobmedzenou daťovou povinnosťou vo Fínsku, ktorý je zároveň držiteľom akcií spoločnosti so sídlom vo Švédsku, nároku na zápočet dane, ktorý by bol vypočítaný v závislosti na splatnej dani tejto spoločnosti z titulu dane z príjmov právnických osôb v štáte, v ktorom sídli, by nespochybnilo koherenciu fínskeho daťového systému a vytvorilo by menej reštriktívne opatrenie pre voľný pohyb kapitálu, než ako ho predpokladá fínska daťová právna úprava.

47 Okrem toho treba uviesť, že v už citovaných rozsudkoch Bachmann a Komisia/Belgicko bolo účelom dotknutých daťových právnych úprav tiež zamedzenie dvojitého zdanenia. Možnosť odpôťtu splátok poistného na základe zmluvy o životnom poistení od zdaniteľného príjmu fyzických osôb, ktorú pripúšťá belgická právna úprava, čo napokon viedlo k nezdaneniu príjmu použitého na tieto splátky, bola odôvodnená tým, že kapitál použitý na tieto splátky poistného by bol neskôr zdanený z pohľadu poisteného. V takomto systéme sa zamedzí dvojitému zdaneniu tak, že k uvedenému zdaneniu dôjde jednorázovo až v okamihu, keď je poistné plnenie vyplatené. Koherencia daťového systému je zachovaná tým, že pokiaľ belgické daťové úrady na jednej strane pripustili odpôťtu splátok poistného zo životnej poistky od zdaniteľných príjmov, na druhej strane majú istotu, že pri skončení poistného vzťahu poistné plnenie vyplatené poisťovacom spoločnosťou bude skutočne následne zdanené. V tomto úzkom kontexte Súdny dvor dospel k názoru, že v tomto prípade nejde o menej reštriktívne opatrenia, ako boli predmetom v zmienených sporoch Bachmann a Komisia/Belgicko, ktoré zachovávajú koherenciu predmetného daťového systému.

48 V spore vo veci samej sú však skutkové okolnosti odlišné. V ťase, kedy akcionár s neobmedzenou daťovou povinnosťou vo Fínsku obdrží dividendy, totiž takto rozdelený zisk už bol zdanený z titulu dane z príjmov právnických osôb, nezávisle na tom, či dividendy pochádzajú od fínskych alebo švédskych spoločností. Cieť sledovaný fínskou daťovou úpravou, ktorým je zamedzenie dvojitého zdanenia ziskov vyplácaných vo forme dividend, môže byť dosiahnutý priznaním nároku na zápočet dane rovnako na zisky vyplácané vo forme dividend švédskymi spoločnosťami v prospech osôb s neobmedzenou daťovou povinnosťou vo Fínsku.

49 Je zrejmé, že priznanie nároku na zápočet dane na základe splatnej dane z príjmov právnických osôb v inom členskom štáte, by spôsobilo Fínskej republike zníženie jej daťových príjmov pochádzajúcich z dividend vyplácaných spoločnosťami so sídlom v iných členských štátoch. Ako však vyplýva z ustálenej judikatúry, zníženie príjmov z daní sa nemôže považovať za

naliehavý dôvod všeobecného záujmu, na ktorý by sa bolo možné odvolávať pri odôvodnení opatrenia, ktoré by bolo v protiklade so základnou slobodou (rozsudok Verkooijen, už citovaný, bod 59; rozsudok z 3. októbra 2002, Danner, C-136/00, Zb. s. I-8147, bod 56, ako aj rozsudok X a Y, už citovaný, bod 50).

50 Na pojednávaní vlády Fínska a Spojeného kráľovstva uviedli rôzne praktické prekážky, ktoré bránia priznaniu akcionárovi s neobmedzenou daňovou povinnosťou vo Fínsku nároku na zápočet dane, ktorý sa viaže na splatnú daň z príjmov právnických osôb spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte. Tiež zdôraznili, že ustanovenia Zmluvy týkajúce sa voľného pohybu kapitálu sa uplatňujú nielen na pohyb kapitálu medzi členskými štátmi, ale aj na pohyb kapitálu medzi členskými štátmi a tretími krajinami. Podľa týchto vlád, berúc do úvahy rozmanitosť platných daňových systémov, je prakticky nemožné určiť presne výšku dane z titulu dane z príjmov právnických osôb, ktorá bola uplatnená na dividendy vyplatené spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte alebo v nečlenskom štáte. Je to nemožné zvlášť z toho dôvodu, že daňový základ pre daň z príjmov právnických osôb je v každej krajine iný a sadzba dane sa môže z roka na rok líšiť. Navyše uvádzajú, že dividendy vyplatené spoločnosťou nemusia nutne pochádzať zo zisku za dané účtovné obdobie.

51 V tomto smere je dôležité predovšetkým zdôrazniť, že predmet sporu vo veci samej sa nijakým spôsobom nedotýka voľného pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a tretími krajinami. V skutočnosti sa tento spor týka odmietnutia daňového úradu jedného členského štátu priznať daňové zvýhodnenie osobe s neobmedzenou daňovou povinnosťou v tomto členskom štáte, ktorá obdržala dividendy od spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte.

52 Ďalej treba tiež zdôrazniť, ako vyplýva z uznesenia vnútroštátneho súdu, že vo Fínsku nárok na zápočet dane priznaný akcionárovi sa rovná 29/71 hodnoty dividend vyplatených spoločnosťou so sídlom v tomto členskom štáte. Na účely výpočtu nároku na zápočet dane použité aplikovaného zlomku sa rovná sadzbe dane zo zisku spoločností z titulu dane z príjmov právnických osôb a menovateľ zlomku sa rovná výsledku, ktorý sa dosiahne, keď sa od základu 100 odpočíta táto sadzba dane.

53 Napokon treba uviesť, že nárok na zápočet dane podľa fínskeho práva vždy zodpovedá sume, ktorú spoločnosť vyplácajúca dividendy aj v skutočnosti zaplatila ako daň z titulu dane z príjmov právnických osôb. Ak sa preukáže, že daň zaplatená z titulu dane z príjmov právnických osôb je nižšia ako suma nároku na zápočet dane, tento rozdiel sa zdaňuje na záarchu spoločnosti, ktorá dividendy vypláca, formou dodatočnej dane.

54 Za týchto podmienok, výpočet nároku na zápočet dane priznaného akcionárovi s neobmedzenou daňovou povinnosťou vo Fínsku, ktorému boli vyplatené dividendy spoločnosťou so sídlom vo Švédsku, musí vychádzať z dane skutočne zaplatenej spoločnosťou so sídlom v tomto inom členskom štáte, ako to vyplýva zo všeobecných pravidiel uplatňovaných na výpočet daňového základu, ako aj sadzby dane z príjmov právnických osôb v tomto inom členskom štáte. Prípadné ťažkosti v súvislosti s určením skutočne zaplatenej dane nemôžu v žiadnom prípade odôvodniť prekážku voľného pohybu kapitálu, akou je tá, ktorá vyplýva z právnej úpravy, ktorá je predmetom sporu vo veci samej (pozri rozsudok Komisia/Francúzsko, už citovaný bod 29).

55 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na položené otázky odpovedať tak, že článkom 56 ES a 58 ES odporuje právna úprava, podľa ktorej sa osobe s neobmedzenou daňovou povinnosťou v jednom členskom štáte nepriznáva nárok na zápočet dane pri dividendách, ktoré sú jej vyplatené akciovými spoločnosťami, z toho dôvodu, že tieto spoločnosti nemajú sídlo v tomto členskom štáte.

O trovách

56 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k ústníkom 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 ústníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (veľká komora) rozhodol takto:

Článkom 56 ES a 58 ES odporuje právna úprava, podľa ktorej sa osobe s neobmedzenou daňovou povinnosťou v jednom členskom štáte nepriznáva nárok na zápočet dane pri dividendách, ktoré sú jej vyplatené akciovými spoločnosťami, z toho dôvodu, že tieto spoločnosti nemajú sídlo v tomto členskom štáte.

Podpisy

* Jazyk konania: fínčina.