

Zadeva C-319/02

Postopek, ki ga je sprožil Petri Manninen

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Korkein Hallinto-Oikeus)

„Davek na dohodek – Odbitek davka za dividende, ki so jih izplačale finske družbe – Člena 56 ES in 58 ES – Doslednost davčnega sistema“

Povzetek sodbe

Prosti pretok kapitala – Omejitve – Odbitek davka, dodeljen davčnim zavezancem za dividende, ki so jih izplačale delniške družbe – Omejitev na domače družbe – Nedopustnost – Utemeljitev – Odsotnost

(Člena 56 ES in 58 ES)

Člena 56 ES in 58 ES nasprotujeta zakonodaji, v skladu s katero je pravica osebe, neomejeno davčno zavezane v državi članici, do odbitka davka za dividende, ki so ji jih izplačale delniške družbe, na podlagi katerega se davek od dohodkov pravnih oseb, ki ga te dolgujejo, odbije od davka na dobiček iz kapitala, ki ga dolguje delničar, izključena, če zadevne družbe nimajo sedeža v tej državi članici.

Taka davčna zakonodaja pomeni omejevanje prostega pretoka kapitala s tem, da ukinjuje tako, da odvrta neomejeno davčno zavezane osebe v zadevni državi članici od kapitalskih naložb v družbe s sedežem v drugi državi članici; poleg tega ukinjuje omejevalno proti družbam, ustanovljenim v drugih državah članicah, ker jim preprečuje pridobivanje kapitala v zadevni državi članici.

Te zakonodaje ni mogoče utemeljiti z različnim objektivnim položajem, ki upraviči različno davčno obravnavanje, v skladu s členom 58(1)(a) ES. Dejansko so glede na davčno zakonodajo, ki naj bi preprečevala dvojno obdavčitev – davek od dohodkov pravnih oseb in nato še davek od dohodkov fizičnih oseb – dobičkov, ki jih razdeli družba, v katero je bil vložen kapital, delničarji, ki so v zadevni državi članici neomejeno davčno zavezani, v primerljivem položaju, če prejmejo dividende od družbe s sedežem v tej državi članici ali od družbe s sedežem v drugi državi članici, saj so lahko v obeh primerih dividende, če se izvzame odbitek davka, dvojno obdavčene.

Dalje se omenjene zakonodaje ne da obravnavati kot izraz teritorialnega načela, saj to temeljno načelo ne ovira dodelitve odbitka davka v korist dividend, ki jih izplačajo družbe, ustanovljene v drugi državi članici. V vsakem primeru teritorialno načelo ob upoštevanju člena 58(1)(a) ES ne more upravičiti drugačnega obravnavanja dividend, ki so jih izplačale družbe s sedežem v zadevni državi članici, in dividend, ki so jih izplačale družbe s sedežem v drugi državi članici, če so dividende različnih vrst, ki so različno obravnavane, v enakem objektivnem položaju.

Čeprav ta davčna zakonodaja s tem sicer temelji na povezavi med davčno ugodnostjo in dopolnilnim davkom, če se dodeljeni odbitek davka, odobren delničarju, ki je neomejeno davčno zavezan v zadevni državi članici, izračuna v sorazmerju z davkom od dohodkov pravnih oseb, ki ga je dolžna plačati družba, ustanovljena v tej državi članici, na razdeljene dobičke, se taka ureditev ne zdi potrebna za ohranitev doslednosti nacionalnega davčnega sistema. Dejansko glede na cilj preprečevanja dvojne obdavčitve dodelitev odbitka davka delničarju, ki ima delnice

družbe, ustanovljene v drugi državi članici, pri čemer bi se ta odbitek davka izraževal v sorazmerju z davkom od dohodkov pravnih oseb, ki ga dolguje ta družba v zadnjenavedeni državi članici, ne bi ogrozila doslednosti nacionalnega davčnega sistema in bi pomenila manjšo omejitev za prosti pretok kapitala.

Glede zmanjšanja davčnih prihodkov v zvezi z dividendami, ki jih izplačajo družbe s sedežem v drugi državi članici, ga ni mogoče obravnavati kot nujen razlog v javnem interesu, na katerega se da sklicevati za utemeljevanje ukrepa, ki na celoma nasprotuje temeljni svoboščini.

(Glej točke 20, od 22 do 24, od 32 do 36, 38 in 39, od 44 do 46, 49, 55 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 7. septembra 2004(*)

„Davek od dohodka – Odbitek davka za dividende, ki so jih izplačale finske družbe – Člena 56 ES in 58 ES – Doslednost davčnega sistema“

V zadevi C-319/02,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Korkein hallinto-oikeus (Finska) z odločbo z dne 10. septembra 2002, ki je bila pri sodnem tajništvu vpisana 12. septembra 2002, v postopku, ki ga je sprožil

Petri Manninen,

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi V. Skouris (predsednik), P. Jann, C. W. A. Timmermans, C. Gulmann, J.-P. Puissochet in J. N. Cunha Rodrigues, predsedniki senata, R. Schintgen, sodnik, F. Macken in N. Colneric, sodnici, S. von Bahr in K. Lenaerts (poročevalci), sodnika,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 17. februarja 2004,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- P. Manninen, ki se zastopa sam,
- za finsko vlado E. Bygglin in T. Pynnä, zastopnici,
- za francosko vlado G. de Bergues in D. Petrausch, zastopnika,
- za vlado Združenega kraljestva K. Manji, zastopnik, skupaj z M. Hoskinsom, barrister,

– za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in I. Koskinen, zastopnika,
po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 18. marca 2004
izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 56 ES in 58 ES.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru postopka, ki ga je pred Korkein hallinto-oikeus sprožil g. Manninen, v katerem je zadnji podal dvome o združljivosti finske davčne zakonodaje o obdavčitvi dividend (v nadaljevanju: finska davčna zakonodaja) s pravom Skupnosti.

Pravni okvir

Pravo Skupnosti

3 Člen 56(1) ES določa:

„V okviru določb tega poglavja so prepovedane vse omejitve pretoka kapitala med državami članicami ter med državami članicami in tretjimi državami.“

4 Člen 58(1) ES določa:

„1. Določbe člena 56 ne posegajo v pravice držav članic, da:

a) uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so različno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital;

b) sprejmejo vse potrebne ukrepe za preprečevanje kršitev nacionalnih zakonov in drugih predpisov, zlasti na področju obdavčitve [...]“

5 Člen 58(3) ES določa:

„3. Ukrepi in postopki iz odstavkov 1 in 2 ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil iz člena 56.“

Finsko pravo

6 V skladu s členom 32 tuloverolakiija (zakona o davku od dohodkov fizičnih oseb) (1535/1992) so dividende, ki jih oseba, neomejeno davčno zavezana na Finskem, prejme od finske ali tuje družbe, katere delnice kotirajo na borzi, obdavčljive kot dobiček iz kapitala.

7 Skladno s členom 124 omenjenega tuloverolakiija, ki je bil spremenjen z zakonom 1459/2001, je dobiček iz kapitala obdavčen po davčni stopnji 29 %.

8 Dobički družb s sedežem na Finskem so ravno tako obdavčeni po davčni stopnji 29 %. Da se izogne dvojni obdavčitvi teh dohodkov v zvezi z izplačilom dividend, priznava člen 4(1) Laki yhtiöveron hyvityksestä (zakon o odbitku davka) (1232/1988), spremenjen z zakonom 1224/1999, delni/arjem odbitek davka v višini 29/71 zneska dividend, ki so jih prejeli v zadevnem davnem letu.

9 V skladu s členom 4(2) zakona o odbitku davka, spremenjenega z zakonom 1224/1999, so dividende in odbitek davka obdavčljivi dohodki delničarjev. Odobritev odbitka davka ima za posledico, da skupni davek od razdeljenega dobička družbe, katere delnice kotirajo na borzi, znaša 29 %.

10 V skladu s členom 1 zakona o odbitku davka velja odbitek davka samo za dividende, ki so jih finske družbe izplačale osebam, neomejeno davčno zavezanim na Finskem.

11 Če se izkaže, da davek od dohodkov pravnih oseb, ki ga je plačala finska družba, znaša manj kot 29/71 zneska dividend, za katere se je odločila, da jih izplača v zadevnem davčnem letu, se ta družba v skladu s členom 9 zakona o odbitku davka, ki je bil spremenjen z zakonom 1542/1992, za razliko obdavči z dopolnilnim davkom.

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

12 G. Manninen je na Finskem neomejeno davčno zavezan. Je imetnik delnic švedske družbe, ki kotira na stockholmski borzi (Švedska).

13 Dobički, ki jih je zadevna švedska družba dodelila v obliki dividend g. Manninenu, so že obdavčeni na Švedskem z davkom od dohodkov pravnih oseb. Dividende so ravno tako obdavčene na Švedskem z davkom na dobiček iz kapitala v obliki davka, odtegnjenega pri viru. Ker dividende, ki so jih tuje družbe izplačale finskim davčnim zavezancem, niso upravičene do odbitka davka na Finskem, so tam obdavčene z davkom na dobiček iz kapitala, katerega stopnja znaša 29 %. V skladu s sporazumom o izogibanju dvojnega obdavčevanja pri davkih od dohodka in premoženja (26/1997), sklenjenim med državami članicami Nordijskega sveta, se lahko na Švedskem naloženi davek, odtegnjen pri viru, katerega davčna stopnja v skladu s členom 10 sporazuma ne sme preseči 15 %, odbije od davka na dobiček iz kapitala, ki ga dolgujejo neomejeno davčno zavezani na Finskem.

14 G. Manninen je 23. novembra 2000 zaprosil keskusverolautakunto (Centralno davčno komisijo) za mnenje o tem, ali se lahko ob upoštevanju členov 56 ES in 58 ES dividende, ki jih je prejel od švedske družbe, obdavčijo na Finskem.

15 V predhodnem mnenju z dne 7. februarja 2001 je keskusverolautakunta odločila, da naj g. Manninen ne bi bil upravičen do odbitka davka za dividende, ki mu jih je izplačala švedska družba.

16 G. Manninen je vložil pritožbo zoper to odločitev pri Korkein hallinto-oikeus (Vrhovno upravno sodišče).

17 Na podlagi tega je Korkein hallinto-oikeus odločilo, da prekine postopek in da Sodišče v predhodno odločanje predloži naslednji vprašanji:

„1. Ali naj se člen 56 ES razlaga v tem smislu, da nasprotuje sistemu odbitka davka od dohodkov pravnih oseb, kakršen je v obravnavanem primeru zgoraj opisani finski sistem, v skladu s katerim ima na Finskem neomejeno davčno zavezana oseba pravico do odbitka davka za dividende domače delniške družbe, ne pa za dividende, ki jih je prejela od delniške družbe, registrirane na Švedskem?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen: ali se lahko člen 58 ES razlaga v tem smislu, da določbe člena 56 ES ne posegajo v pravico Finske, da uporabi zadevne določbe zakona o odbitku davka, saj je pogoj za uveljavljanje tega odbitka na Finskem, da je družba, ki izplačuje dividende, plačala ustrezen davek oziroma dopolnilni davek na Finskem, kar ne velja za dividende, ki jih izplačuje družba nerezident, tako da v tem primeru sploh ne bi prišlo do obdavčitve?"

Vprašanja za predhodno odločanje

18 Z obema predhodnima vprašanjema, ki ju je treba preučiti skupaj, predložitveno sodišče pravzaprav sprašuje, ali člena 56 ES in 58 ES nasprotujeta zakonodaji, kot je ta v postopku v glavni stvari, v skladu s katero je pravica osebe, neomejeno davčno zavezane v državi članici, do odbitka davka za dividende, ki so ji jih izplačale delniške družbe, izključena, če zadevne družbe nimajo sedeža v tej državi.

19 Najprej je treba opozoriti, da čeprav v skladu z ustaljeno sodno prakso neposredni davki sodijo v pristojnost držav članic, morajo te svojo pristojnost izvrševati ob spoštovanju prava Skupnosti (sodbe z dne 11. avgust 1995 v zadevi Wielockx, C-80/94, Recueil, str. I-2493, točka 16; z dne 16. julija 1998 v zadevi ICI, C-264/96, Recueil, str. I-4695, točka 19, in z dne 29. aprila 1999 v zadevi Royal Bank of Scotland, Recueil, str. I-2651, točka 19).

20 Glede vprašanja, ali davčna zakonodaja, kot je ta v postopku v glavni stvari, vodi do omejevanja prostega pretoka kapitala v smislu člena 56 ES, je treba ugotoviti, ali je namen odbitka davka, predvidenega v finski zakonodaji, preprečevanje dvojne obdavčitve dobičkov, izplačanih delničarjem s tem, da se davek od dohodkov pravnih oseb, ki ga dolguje družba, ki je izplačala dividende, odbije od davka na dobiček iz kapitala, ki ga dolguje delničar. Končna posledica takega sistema je, da dividende niso več obdavčene pri delničarju. Ker odbitek davka velja zgolj za dividende, ki jih je izplačala družba s sedežem na Finskem, zakonodaja na Finskem postavlja neomejeno davčno zavezane osebe, ki prejemajo dividende od družb s sedežem v drugih državah članicah in so obdavčene z davkom na dobiček iz kapitala po davni stopnji 29 %, v slabši položaj.

21 Nesporno je, da sporazum o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjen med nordijskimi državami in namenjen preprečevanju dvojne obdavčitve, ne odpravlja tega škodljivega obravnavanja. Omenjeni sporazum namreč ne predvideva sistema vračunavanja naloženega davka od dohodkov pravnih oseb v naloženi davek na dobiček iz kapitala. Sporazum naj bi zgolj omilil učinke dvojne obdavčitve delničarja v zvezi z zadnjenavedenim davkom.

22 Potemtakem ukinuje finska davčna zakonodaja tako, da na Finskem neomejeno davčno zavezane osebe odvrača od kapitalskih naložb v družbe s sedežem v drugi državi članici.

23 Omenjena zakonodaja ukinuje poleg tega omejevalno proti družbam, ustanovljenim v drugih državah članicah, ker jim preprečuje pridobivanje kapitala na Finskem. Ker je dobiček iz kapitala, ki ni finskega porekla, davčno manj ugodno obravnavan kot dividende, ki jih izplačajo družbe, ustanovljene na Finskem, so delnice družb, ustanovljene v drugih državah članicah za investitorje, ki prebivajo na Finskem, manj privlačne kot delnice družb, ki imajo sedež v tej državi članici (glej sodbi z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen, C-35/98, Recueil, str. I-4071, točka 35, in z dne 4. marca 2004 v zadevi Komisija proti Franciji, C-334/02, Recueil, str. I-2229, točka 24).

24 Zaradi zgoraj navedenega torej zakonodaja, kot je ta v postopku v glavni stvari, pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, ki jo člen 56 ES na celoma prepoveduje.

25 Treba je torej preučiti, ali se lahko to omejitev prostega pretoka kapitala utemelji znotraj

določb Pogodbe ES.

26 Glede tega je treba opozoriti, da v skladu s členom 58(1)(a) ES „[d]oločbe člena 56 ne posegajo v pravice držav članic, da uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so različno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital“.

27 V skladu z mnenjem finske in francoske vlade ter vlade Združenega kraljestva iz te določbe jasno izhaja, da bi si države članice smele pridržati ugodnost odbitka davka za dividende, ki so jih izplačale družbe, ustanovljene na njihovem ozemlju.

28 Glede tega je treba poudariti, da se člen 58(1)(a) ES, ki ga je treba kot izjemo od temeljnega načela prostega pretoka kapitala razlagati ozko, ne bi smel razlagati tako, da naj bi bila vsaka davčna zakonodaja, ki različno obravnava davčne zavezance glede na kraj, v katerem je naložen njihov kapital, kot taka združljiva s Pogodbo. V členu 58(1)(a) ES določena izjema je sama omejena s členom 58(3) ES, ki določa, da nacionalni ukrepi, omenjeni v členu 58(1) „ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil iz člena 56“.

29 Razlikovati je torej treba med dovoljenim neenakim obravnavanjem iz člena 58(1)(a) ES in prepovedano samovoljno diskriminacijo iz člena 58(3). Kajti v skladu s sodno prakso bi se lahko nacionalna davčna zakonodaja, ki kot v postopku v glavni stvari pri osebi, ki je neomejeno davčno zavezana v zadevni državi članici, razlikuje med dohodki od nacionalnih in dohodki od tujih dividend, obravnavala kot združljiva z določbami Pogodbe o prostem pretoku kapitala le takrat, kadar se različno obravnavanje nanaša na položaje, ki med seboj niso objektivno primerljivi, oziroma če je upravičeno z razlogom javnega interesa, kot na primer nujnost zagotavljanja doslednosti davčnega sistema (zgoraj navedena sodba Verkooijen, točka 43). Poleg tega različno obravnavanje različnih kategorij dividend ne sme preseči tega, kar je nujno za doseg zasledovanega cilja zadevne zakonodaje.

30 Finska in francoska vlada ter vlada Združenega kraljestva so, prvič, mnenja, da imajo izplačane dividende popolnoma drugačne značilnosti glede na to, ali izvirajo iz finskih ali nefinskih družb. V nasprotju z dobički, ki jih razdeljujejo nefinske družbe, so dobički v obliki dividend, ki jih izplačujejo družbe s sedežem na Finskem, v tej državi članici obdavčeni z davkom od dohodkov pravnih oseb, ki daje delničarju, ki je neomejeno davčno zavezan na Finskem, pravico do odbitka davka. Različno obravnavanje dividend, ki jih izplačujejo družbe s sedežem v tej državi, in dividend, ki jih izplačujejo družbe, ki ne izpolnjujejo te predpostavke, naj bi bilo zato utemeljeno skladno s členom 58(1)(a) ES.

31 Francoska vlada dalje uveljavlja, da je finska davčna zakonodaja skladna s temeljnim načelom teritorialnosti in torej ne nasprotuje določbam Pogodbe o prostem pretoku kapitala (sodba z dne 15. maja 1997 v zadevi Futura Participations in Singer, C-250/95, Recueil, str. I-2471, točke od 18 do 22).

32 Glede tega je treba preučiti, ali se v skladu s členom 58(1)(a) ES različno obravnavanje delničarjev, ki so na Finskem neomejeno davčno zavezani, glede na to, ali prejmejo dividende od družb s sedežem v tej državi članici ali od družb s sedežem v drugi državi članici, nanaša na položaje, ki med seboj niso objektivno primerljivi.

33 Treba je opozoriti na to, da naj bi finska davčna zakonodaja preprečevala dvojno obdavčitev s tem, da delničarju, ki dividende prejme, odobri odbitek davka z upoštevanjem davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga je dolžna družba, ki je dividende izplačala.

34 Glede na tako zakonodajo je lahko položaj oseb, ki so na Finskem neomejeno davčno zavezane, različen glede na kraj, v katerem naložijo kapital. To bi lahko še posebej veljalo takrat, kadar davčna zakonodaja države članice, v kateri je kapital naložen, odpravi tveganje dvojne obdavčitve dobičkov, razdeljenih v obliki dividend, s tem, da z davkom od dohodkov pravnih oseb obdavči na primer samo nerazdeljeni dobiček zadevnih podjetij.

35 Vendar v tej zadevi ne gre za to. Kot izhaja iz predložitvenega sklepa, so lahko tako dividende, ki jih izplača družba s sedežem na Finskem, kot tudi dividende, ki jih izplača družba s sedežem na Švedskem, če se izvzame odbitek davka, dejansko dvojno obdavčene. V obeh primerih so dohodki obdavčeni najprej z davkom od dohodkov pravnih oseb in nato – če so izplačani v obliki dividend – še z davkom od dohodkov prejemnika.

36 Če oseba, ki je na Finskem neomejeno davčno zavezana, naloži kapital v družbo s sedežem na Švedskem, ji ta okoliščina ne dopušča, da bi se izognila dvojni obdavčitvi dobičkov, ki jih razdeli družba, v katero je vložila kapital. Ob obstoju davčnega pravila, ki upošteva davek od dohodkov pravnih oseb, ki ga družba dolguje, z namenom preprečiti dvojno obdavčitev, se znajdejo delničarji, ki so na Finskem neomejeno davčno zavezani, v primerljivem položaju, če prejmejo dividende od družbe s sedežem v tej državi članici ali od družbe s sedežem na Švedskem.

37 Iz tega sledi, da finska davčna zakonodaja pogojuje dodelitev odbitka davka s tem, da morajo dividende izplačati družbe s sedežem na Finskem, čeprav se delničarji, ki so na Finskem neomejeno davčno zavezani, znajdejo v primerljivem položaju, če prejmejo dividende od družbe s sedežem v tej državi članici ali od družbe s sedežem v drugi državi članici (glej sodbe z dne 27. junija 1996 v zadevi Asscher, Recueil, str. I-3089, točke od 41 do 49, in z dne 12. junija 2003 v zadevi Gerritse, C-234/01, Recueil, str. I-5933, točke od 47 do 54).

38 Poleg tega, drugače od zadevne zakonodaje v zgoraj navedeni zadevi Futura Participations in Singer, se finske davčne zakonodaje ne da obravnavati kot izraz teritorialnega načela. Kajti, kot generalna pravobranilka pravilno navaja v točki 42 sklepnih predlogov, to temeljno načelo ne ovira dodelitve odbitka davka osebi, ki je na Finskem neomejeno davčno zavezana, za dividende, ki jih izplačajo družbe, ustanovljene v drugi državi članici (glej sodbo Futura Participations in Singer, točke od 18 do 22).

39 V vsakem primeru teritorialno načelo ob upoštevanju člena 58(1)(a) ES ne more upravičiti nobenega drugačnega obravnavanja dividend, ki so jih izplačale družbe s sedežem na Finskem, in dividend, ki so jih izplačale družbe s sedežem v drugi državi članici, če so dividende različnih vrst, ki so različno obravnavane, v enakem objektivnem položaju.

40 Drugič, finska in francoska vlada ter vlada Združenega kraljestva uveljavljajo, da naj bi bila finska davčna zakonodaja objektivno utemeljena z nujnostjo zagotavljanja doslednosti nacionalnega davčnega sistema (sodbe z dne 28. januarja 1992 v zadevi Bachmann, C-204/90, Recueil, str. I-249 in v zadevi Komisija proti Belgiji, C-300/90, Recueil, str. I-305). Še posebej trdijo, da v nasprotju z davčno zakonodajo, obravnavano v zadevi Verkooijen, v postopku v glavni stvari obstaja neposredna povezava med obdavčitvijo dobičkov družbe in odbitkom davka, odobrenega delničarju, ki prejme dividende. Kajti odbitek davka se odobri delničarju zgolj pod pogojem, da je zadevna družba dejansko plačala davek od dohodkov pravnih oseb na svoje dobičke. Če ta davek ne preseže najmanjšega davka od izplačanih dividend, mora družba plačati dopolnilni davek.

41 Finska vlada dodaja, da če bi se moral prejemnikom dividend, ki jih je švedska družba izplačala delničarjem, ki so neomejeno davčno zavezani na Finskem, odobriti odbitek davka, bi

morale oblasti te države?lanice priznati dav?no ugodnost pri davku od dohodkov pravnih oseb, ki naj ga ta država ne bi naložila, kar bi ogrozilo doslednost nacionalnega dav?nega sistema.

42 V zvezi s tem je treba spomniti, da lahko, kot je sprejelo Sodiš?e v to?ki 28 v sodbi Bachmann in v to?ki 21 v sodbi Komisija proti Belgiji, nujnost zagotavljanja doslednosti dav?nega sistema utemelji omejitve temeljnih svoboš?in, zagotovljenih s Pogodbo. Vsekakor lahko trditev, ki se opira na takšno utemeljitev, uspe samo, ?e je izkazana neposredna povezava med zadevno dav?no ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z dolo?enim davkom (glej sodbe z dne 14. novembra 1995 v zadevi Svensson in Gustavsson, C-484/93, Recueil, str. I?3955, to?ka 18; v zadevi Asscher, to?ka 58; v zadevi ICI, to?ka 29; z dne 28. oktobra 1999 v zadevi Vestergaard, C-55/98, Recueil, str. I-7641, to?ka 24 in z dne 21. novembra 2002 v zadevi X in Y, C-436/00, Recueil, str. I-10829, to?ka 52). Kakor izhaja iz to?k od 21 do 23 v sodbi Bachmann in iz to?k od 14 do 16 v sodbi Komisija proti Belgiji, te odlo?itve temeljijo na ugotovitvi, da obstaja v belgijskem pravu glede istega dav?nega zavezanca, zavezanega za davek od dohodkov fizi?nih oseb, neposredna povezava med možnostjo odtegnitve prispevkov za zavarovanje od obdav?ljivih dohodkov in poznejšo obdav?itvijo vsot, ki so jih pla?ali zavarovanci.

43 Opozoriti je treba tudi, da je treba v skladu s sodno prakso trditev, ki se opira na nujnost zagotavljanja doslednosti dav?ne zakonodaje, preu?iti ob upoštevanju cilja, ki ga sporna dav?na zakonodaja zasleduje (glej sodbo z dne 11. marca 2004 v zadevi De Lasteyrie du Saillant, C?9/02, Recueil, str. I?2409, to?ka 67).

44 Kot je že bilo navedeno v to?ki 33 te sodbe, naj bi finska dav?na zakonodaja prepre?evala dvojno obdav?itev dobi?kov družb, razdeljenih delni?arjem. Ta cilj se doseže tako, da se delni?arju odobri odbitek davka, ki se izra?una v sorazmerju s stopnjo davka od dohodkov pravnih oseb na dobi?ke družb (glej to?ko 8 te sodbe). Glede na enako dav?no stopnjo za dobi?ke družb in dobi?ke iz kapitala, namre? 29 %, vodi ta dav?ni sistem kon?no do tega, da so obdav?eni samo dobi?ki družb s sedežem na Finskem, ki jih te razdelijo delni?arjem, neomejeno dav?no zavezanim na Finskem, tako da so ti preprosto povsem oproš?eni davka od prejetih dividend. ?e se izkaže, da je davek, ki ga je pla?ala finska družba, ki je izpla?ala dividende, manjši od vsote odbitka davka, se ta družba za razliko obdav?i z dopolnilnim davkom.

45 ?eprav ta dav?na zakonodaja s tem temelji na povezavi med dav?no ugodnostjo in dopolnilnim davkom, pod pogojem, da se dodeljeni odbitek davka, odobren delni?arju, ki je neomejeno dav?no zavezan na Finskem, izra?una v sorazmerju z davkom od dohodkov pravnih oseb, ki ga je dolžna pla?ati družba, ustanovljena v tej državi?lanici, na razdeljene dobi?ke, se takšna ureditev ne zdi potrebna za ohranitev doslednosti finskega dav?nega sistema.

46 Glede na zasledovani cilj finske dav?ne zakonodaje ostane doslednost dav?nega sistema zagotovljena, dokler obstaja povezava med dav?no ugodnostjo, odobreno delni?arju, in davkom od dohodkov pravnih oseb, ki ga je dolžna družba. Torej v takem primeru, kot je ta v postopku v glavni stvari, dodelitev odbitka davka delni?arju, ki je na Finskem neomejeno dav?no zavezan in ima delnice družbe s sedežem na Švedskem, pri ?emer bi se ta odbitek davka izra?unal v sorazmerju z davkom od dohodkov pravnih oseb, ki ga dolguje ta družba v zadnjenavedeni državi?lanici, ne bi ogrozila doslednosti finskega dav?nega sistema in bi predstavljala manjšo omejitev za prosti pretok kapitala kot ukrepi, predvideni v finski dav?ni zakonodaji.

47 Dalje je treba poudariti, da je bil v sodbah Bachmann in Komisija proti Belgiji namen spornih dav?nih dolo?b prav tako prepre?itev dvojne obdav?itve. Kajti možnost, ki jo je dajalo belgijsko pravo fizi?nim osebam, da od obdav?ljivih dohodkov odbijejo prispevke, pla?ane v okviru pogodb življenjskega zavarovanja – kar je posledično pomenilo, da se dohodek, uporabljen za pla?ilo teh prispevkov, ni obdav?il –, je bila utemeljena s tem, da naj bi bil kapital, pridobljen s temi prispevki, obdav?en kasneje v rokah imetnikov. V takšnem sistemu se dvojna obdav?itev prepre?uje z

zamikom edine naložene obdavčitve do trenutka, ko je bil kapital, pridobljen s prispevki, ki so bili oproščeni davka, plačan. Doslednost davčnega sistema je zahtevala, naj bodo belgijske davčne oblasti, če so dopustile odbitek prispevkov za življenjsko zavarovanje od obdavčljivih dohodkov, prepričane, da bo kapital, ki ga plačajo zavarovalnice ob poteku pogodbe, tudi dejansko obdavčen. V ravno tem smislu je Sodišče takrat zavzelo stališče, da ni bilo nobenih manj omejujočih ukrepov od teh, ki so bili predmet zadev Bachmann in Komisija proti Belgiji in so bili za ohranjanje doslednosti spornega davčnega sistema primerni.

48 V postopku v glavni stvari so dejanske okoliščine drugačne. Kajti v trenutku, ko je delničar, ki je na Finskem neomejeno davčno zavezan, prejel dividende, so bili na ta način razdeljeni dobički že obdavčeni z davkom od dohodkov pravnih oseb, in sicer neodvisno od tega, ali dividende izvirajo iz finske ali švedske družbe. Cilj, ki ga zasleduje finska zakonodaja in se nanaša na odpravo dvojne obdavčitve dobičkov, razdeljenih v obliki dividend, se lahko doseže tako, da bi bil odbitek davka dodeljen tudi za dobičke, ki bi jih tako izplačala švedska družba osebam, ki so na Finskem neomejeno davčno zavezane.

49 Res je, da bi dodelitev odbitka davka za davek od dohodkov pravnih oseb, naloženega v drugi državi članici, vodila do tega, da bi se davčni prihodki Republike Finske glede dividend, ki jih izplačajo družbe s sedežem v drugi državi članici, zmanjšali. Skladno z ustaljeno sodno prakso se zmanjšanja davčnih prihodkov ne da obravnavati kot nujen razlog v javnem interesu, na katerega se da sklicevati za utemeljevanje ukrepa, ki na celoma nasprotuje temeljni svoboščini (zgoraj navedena sodba Verkooijen, točka 59; sodba z dne 3. oktobra 2002 v zadevi Danner, C-136/00, Recueil, str. I-8147, točka 56, in zgoraj navedena sodba X in Y, točka 50).

50 Na javni obravnavi sta finska vlada in vlada Združenega kraljestva navedli več praktičnih ovir, ki naj bi omejevale dodelitev odbitka davka delničarju, neomejeno davčno zavezanemu na Finskem, ki ustreza davku od dohodkov pravnih oseb, ki ga je dolžna družba s sedežem v drugi državi članici. Opozorili sta na to, da naj bi se določbe Pogodbe o prostem pretoku kapitala uporabljale ne samo za pretok kapitala med državami članicami, ampak tudi za pretok kapitala med državami članicami in tretjimi državami. Zaradi različnosti veljavnih davčnih sistemov bi bilo dejansko nemogoče določiti natančno vsoto davka, to je davka od dohodkov pravnih oseb, naloženega na dividende, ki naj bi jih razdelila družba s sedežem v drugi državi članici ali tretji državi. To bi bilo še posebej nemogoče, ker je osnova za odmero davka od dohodkov pravnih oseb v vsaki državi drugačna in ker bi davčne stopnje lahko iz leta v leto nihale. Dalje ni nujno, da dividende, ki jih razdeli družba, izvirajo iz dobičkov določenega obračunskega leta.

51 Glede tega je treba najprej opozoriti, da postopek v glavni stvari nikakor ne zadeva prostega pretoka kapitala med državami članicami in tretjimi državami. V tej zadevi gre za zavrnitev davčnih oblasti ene države članice, da bi osebi, ki je neomejeno davčno zavezana v tej državi, odobrile davčno ugodnost, kadar ta prejme dividende od družbe s sedežem v drugi državi članici.

52 Poleg tega iz predložitvenega sklepa izhaja, da na Finskem odbitek davka, dodeljen delničarju, znaša 29/71 dividend, ki jih razdeli družba s sedežem v tej državi članici. Za namene izračuna odbitka davka je števec ulomka enak davčni stopnji davka od dohodkov pravnih oseb, ki se ga naloži na dobičke, imenovalc pa je enak rezultatu, ki se ga dobi z odštevanjem te davčne stopnje od osnove 100.

53 Končno je treba še ugotoviti, da odbitek davka v finskem pravu vedno ustreza vsoti davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga je dejansko plačala družba, ki je razdelila dividende. Kajti če se izkaže, da je plačani davek od dohodkov pravnih oseb nižji od vsote odbitka davka, bo družba, ki je dividende razdelila, za razliko obdavčena z dopolnilnim davkom.

54 Zato je treba pri izračunu odbitka davka za delničarja, neomejeno zavezanega na Finskem,

ki je prejel dividende od družbe s sedežem na Švedskem, upoštevati davek, ki ga je dejansko plačala družba s sedežem v drugi državi članici, kot sledi iz splošnih pravil o izražunu osnove za odmero davka in iz davčne stopnje davka od dohodkov pravnih oseb v zadnje omenjeni državi članici. Možne težave pri določanju dejansko plačane davka ne morejo v nobenem primeru utemeljiti ovire za prosti pretok kapitala, kot izhaja iz sporne zakonodaje v postopku v glavni stvari (glej zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Franciji, točka 29).

55 V luči zgornjih ugotovitev je treba na vprašanje odgovoriti, da člena 56 ES in 58 ES nasprotujeta zakonodaji, v skladu s katero je pravica osebe, neomejeno davčno zavezane v državi članici, do odbitka davka za dividende, ki so ji jih izplačale delniške družbe, izključena, če zadevne družbe nimajo sedeža v tej državi članici.

Stroški

56 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ, Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

Člena 56 ES in 58 ES nasprotujeta zakonodaji, v skladu s katero je pravica osebe, neomejeno davčno zavezane v državi članici, do odbitka davka za dividende, ki so ji jih izplačale delniške družbe, izključena, če zadevne družbe nimajo sedeža v tej državi članici.

Podpisi

* Jezik postopka: finščina.