

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

prednesené 18. marca 2004¹

I — Úvod

1. Predmetom tohto návrhu na začatie pre-judiciálneho konania, ktorý podal Korkein Hallinto-Oikeus (Najvyšší správny súd), sú fínske právne predpisy, ktoré upravujú zdaňovanie dividend. Tieto predpisy stanovujú, že akcionár *tuzemskej* spoločnosti nadobúda okrem dividend aj právo na pomerný zápočet dane z príjmov právnických osôb („avoir fiscal“), ktorú zaplatila spoločnosť. V okamihu zdanenia dividend je táto čiastka započítaná tak, že akcionár prakticky nemusí platiť žiadnu ďalšiu daň z tohto kapitálového príjmu. Naopak príjemca dividend *zahraničných* spoločností si nemôže započítať daň z príjmov právnických osôb platenú v štáte, kde má spoločnosť sídlo.

2. Pán Manninen býva vo Fínsku a má zaplatiť dane z dividend, ktoré dostal od istej švédскеj spoločnosti. Domnieva sa, že fínske právne predpisy, ktoré mu bránia uplatniť si

zápočet dane z príjmov právnických osôb už zaplatené vo Švédsku, sú nezlučiteľné s voľným pohybom kapitálu.

3. Základnou myšlienkou fínskeho právneho predpisu je zamedziť dvojitému zdaneniu zisku spoločností zo strany fínskeho daňového systému (ekonomické dvojité zdanenie). Táto skutočnosť by totiž nastala, keby sa zisky zdaňovali najprv daňou z príjmov právnických osôb a potom druhýkrát daňou z príjmov fyzických osôb pri zdaňovaní dividend.

4. Veľký počet členských štátov má alebo malo obdobné právne úpravy zápočtu alebo oslobodenia s cieľom vylúčiť alebo znížiť účinky tohto dvojitého zdanenia.² Napriek tomu sa však často tieto právne úpravy vzťahujú — ako v tomto prípade — výlučne

2 — V oznámení KOM (2003) 810 v konečnom znení z 19. decembra 2003 o zdanení dividend fyzických osôb v rámci vnútorného trhu ponúka Komisia aktuálne zhrnutie systémov platných v členských štátoch. Pozri tiež holandskú právnu úpravu, ktorá je predmetom rozsudku zo 6. júna 2000, Verkooyen, C-35/98, Zb. s. I-4071, ako aj rakúsku právnu úpravu, ktorú skúmal generálny advokát Tizzano vo svojich návrhoch z 29. januára 2002 k rozsudku z 30. mája 2002, Schmid, C-516/99, Zb. s. I-4573, I-4575, (v tejto súvislosti pozri tiež vec Lenz, C-315/02, v súčasnosti v konaní).

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

na čisto vnútroštátne prípady, keďže členské štáty považujú za vhodné prihliadať na daň z príjmov právnických osôb pri zdaňovaní dividend len vtedy, ak bola táto daň zaplatená aj do tuzemského štátneho rozpočtu.³

5. Súdny dvor už v rozsudku Verkooyen⁴ uviedol, že oslobodenie od dane z príjmov fyzických osôb pri dividendách nemôže byť podmienené tým, aby boli tieto dividendy vyplácané spoločnosťou so sídlom v tuzemsku. Napriek tomu v žiadnom z prípadov, ktoré boli doposiaľ predmetom konaní, neexistovalo také silné ekonomické a právne spojenie dane z príjmov právnických osôb na jednej strane a dane z príjmov fyzických osôb pri zdaňovaní dividend na druhej strane, ako je to v tomto prípade. Z tohto dôvodu sa teda znova v tejto súvislosti kladie otázka odôvodnenia z dôvodu koherencie daňového systému, čo Súdny dvor doteraz pripustil iba v rozsudkoch Bachmann⁵ a Komisia/Belgicko⁶.

II — Vnútroštátna právna úprava o zápočte dane z príjmov právnických osôb

6. Vo Fínsku sú dividendy, ktoré dostávajú daňovníci — fyzické osoby, zdaňované sadz-

bou vo výške 29 %. Sadzba dane z príjmov právnických osôb, ktorú spoločnosti musia platiť zo svojich ziskov, zodpovedá tiež 29 %. Na účel zamedzenia dvojitého zdanenia ziskov, vyplácaných ako dividendy, stanovuje článok 4 zákona o zápočte dane z príjmov právnických osôb, že príjemcovi dividend sa priznáva právo na zápočet zodpovedajúci 29/71 hodnoty dividend. Zápočet a dividendy prijaté v hotovosti sa spočítajú a sú predmetom dane z príjmov z kapitálového majetku.

7. Nasledujúci príklad môže ilustrovať účinky zápočtu dane. Keď pripustíme, že hrubý zisk nejakej spoločnosti dosahuje 100 centov na akciu, spoločnosť zaplatí 29 centov z takejto čiastky ako daň z príjmov právnických osôb. Ostávajúcich 71 centov sa vyplatia ako dividendy. Zápočet dane z príjmov právnických osôb je vo výške 29/71 hodnoty dividend (71 centov), a teda 29 centov. Príjemca dividend dostane 71 centov na akciu v hotovosti a 29 centov vo forme zápočtu dane z príjmov právnických osôb, čiže spolu 100 centov. Keďže sadzba dane z kapitálového príjmu zodpovedá 29 % z týchto 100 centov, výška tejto dane je 29 centov, ktoré sa započítajú proti totožnej výške zápočtu. Príjemcovi dividend teda ostane po zdanení v čistom presne čiastka dividend v hotovosti vo výške 71 centov. Preto zápočet dane z príjmov právnických osôb zaplatenej spoločnosťou prináša v praxi úplnú kompenzáciu dane z príjmov kapitálového majetku.

8. Medzi daňou z príjmov právnických osôb, ktorú musí spoločnosť zaplatiť, a zápočtom

3 — Problémy, ktoré tento spôsob zdanenia vytvára vo vnútornom trhu, sú predmetom analýz Komisie vykonávaných už od 60. rokov (pozri Lupo: *Reliefs from Economic Double Taxation on EU Dividends: Impact of the Baars and Verkooyen Cases*, *European Taxation*, 2000, s. 270 a 271). Pozri nakoniec oznámenie, už citované v poznámke pod čiarou 2.

4 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 2.

5 — Rozsudok z 28. januára 1992, Bachmann, C-204/90, Zb. s. I-249.

6 — Rozsudok z 28. januára 1992, Komisia/Belgicko, C-300/90, Zb. s. I-305.

dane z príjmov právnických osôb je vzťah vzájomného ovplyvňovania. Totiž v prípade, keď je výška dane z príjmov právnických osôb, ktorú spoločnosť konkrétne odvieďa, nižšia ako 29/71 hodnoty dividend, a teda nižšia ako zápočet dane z príjmov právnických osôb, musí spoločnosť doplatiť rozdiel dodatočným odvodom dane. Takáto skutočnosť nastane, keď vyplatené dividendy presahujú zisk spoločnosti po zdanení.

9. Keď je naopak daň z príjmov právnických osôb, ktorú zaplatila spoločnosť, vyššia ako suma, ktorú jej akcionári dostali ako zápočet dane z príjmov právnických osôb, rozdiel ostane spoločnosti ako zápočet dane z príjmov právnických osôb, ktorý môže byť použitý v priebehu desiatich rokov na kompenzáciu príslušných daňových dlhov.

10. Napriek tomu sa však zákon o zápočte dane z príjmov právnických osôb uplatňuje podľa článku 1 ods. 1 iba na štátne a obecné zdaňovanie dividend, ktoré vyplácajú tuzemské akciové spoločnosti, a na príjemcu dividend s neobmedzenou daňovou povinnosťou, ktorý dostáva dividendy od tejto spoločnosti. Podľa odseku 4 tohto článku sa vzťahujú ustanovenia tohto zákona tiež na spoločnosti so sídlom v štáte, ktorý patrí do Európskeho hospodárskeho priestoru, ktorého akcie prinášajúce dividendy skutočne súvisia s ich stálou prevádzkárňou vo Fínsku.

11. Vo Švédsku podliehajú dividendy, ktoré sú vyplácané domácim daňovníkom, dani z príjmov fyzických osôb v celom rozsahu. U príjemcov dividend, ktorí nemajú bydlisko

vo Švédsku, sa daň vyberá zrážkou. Na základe dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorú uzavreli severské krajiny, v štáte, v ktorom dôjde k rozdeleniu zisku, môže byť z dividend zadržaných zrážkovou daňou najviac 15 %, ktoré sa započítavajú v štáte, v ktorom má príjemca dividend bydlisko, pri zdanení jeho príjmu.

12. Keď pokračujeme v predchádzajúcom príklade, ak švédská spoločnosť vyplatí dividendu vo výške zodpovedajúcej 71 centom na akciu daňovníkovi s bydliskom vo Fínsku, dôjde k nasledujúcemu zaťaženiu. Švédske daňové orgány vyberú zrážkovou daňou 15 % (najviac), a teda 10,65 centov. Vo Fínsku musí zaplatiť príjemca dividend ako daň z príjmov 29 % zo 71 centov (20,59 centov), v ktorých je započítaných aj 10,65 centov, už zaplatených zrážkou. V dôsledku toho ostane po zdanení dividenda v hodnote 50,41 centov. Na daň z príjmov právnických osôb, už zaplatenú touto spoločnosťou vo Švédsku, sa neprihliada.

III — Skutkový stav sporu vo veci samej a prejudiciálne otázky

13. Vo svojom návrhu, ktorý pán Manninen podal na Keskusverolautakunta (ústredná daňová komisia), sa domáhal predbežného rozhodnutia o otázke, či môžu byť z hľadiska článkov 56 ES a 58 ES dividendy, zaplatené švédskou spoločnosťou Telia Ab (publ), ktorej účastiny sú kótované na burze, zdanené príjemcovi vo Fínsku, kde má tento príjemca neobmedzenú daňovú povinnosť.

V predbežnom rozhodnutí Keskusverolautakunta uviedla, že dividendy, vyplatené spoločnosťou Telia Ab (publ) vo Fínsku podliehali v daňovom roku 2001 v celom rozsahu dani z príjmov. Ďalej uviedla, že neexistuje nárok na zápočet dane z príjmov právnických osôb.

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?“

14. Proti takémuto predbežnému rozhodnutiu podal pán Manninen odvolanie na Korkein Hallinto-Oikeus, ktorý uznesením z 10. februára 2002 položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

IV — Tvrdenia účastníkov konania

„1. Má sa článok 56 ES vykladať v tom zmysle, že mu odporujú ustanovenia o zápočte dane zmienenej fínskej právnej úpravy, 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?

15. V konaní pred Súdnym dvorom predložili pripomienky pán Manninen, vlády Fínska, Francúzska a Spojeného kráľovstva, ako aj Komisia. Zatiaľ čo pán Manninen a Komisia považuje fínsky systém zápočtu dane z príjmov právnických osôb za nezlučiteľný s článkami 56 ES a 58 ES, vlády sa zhodujú v opačnom názore.

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

16. Podľa pána Manninena a Komisie ide o obmedzenie voľného pohybu kapitálu, pretože spôsob systému zápočtu dane z príjmov právnických osôb je spôsobilý odradiť investorov od investovania kapitálu v inom členskom štáte. Z nemožnosti započítať daň z príjmov právnických osôb pri zdaňovaní dividend, ktoré boli vyplatené v zahraničí by vyplývalo, že by bol tento

príjem prakticky zdanený viac ako dividendy vyplatené na domácom území. Zároveň by takáto právna úprava viac zafažovala spoločnosti, ktoré majú sídlo v inom členskom štáte, pri získavaní kapitálu vo Fínsku.

17. Podľa tohto názoru článok 58 ES a koherencia daňového systému neodôvodňujú takúto právnu úpravu. Ako vyhlásil Súdny dvor v rozsudku Verkooijen⁷, nie je možné sa dovoliť koherencie daňového systému, keď ide o odlišné daňové subjekty a odlišné druhy daní. Právna úprava, ktorá je predmetom sporu v konaní vo veci samej, sa na jednej strane týka dane z príjmov právnických osôb, ktorej podlieha spoločnosť a na druhej strane dane z príjmov príjemcu dividend.

18. Komisia tvrdí, že systém zápočtu dane z príjmov právnických osôb, ktorého cieľom je zamedziť dvojitému zdaneniu, je prípustný len vtedy, keď nespôsobuje diskrimináciu a je skutočne koherentný. Fínska právna úprava nespĺňa tieto podmienky, keďže pre investície v zahraničí nie je poskytovaný žiadny zápočet dane z príjmov právnických osôb. Navyše daňovníci s bydliskom v inom štáte nenadobúdajú žiadne právo na zápočet pre dividendy, ktoré dostanú od fínskych spoločností. V skutočnosti má dotknutá právna úprava za cieľ zabezpečiť príjmy do štátneho rozpočtu.

19. Aj pán Manninen sa domnieva, že systém by bol koherentný len vtedy, keby bol poskytovaný zápočet dane z príjmov právnických osôb tiež v prípade dividend vyplatených v zahraničí. Potvrdením tejto skutočnosti je zodpovedajúce ustanovenie Dohovoru medzi Írskom a Fínskom o zamedzení dvojitého zdanenia, podľa ktorého aj daňovníci s bydliskom v Írsku, ktorí dostávajú dividendy od fínskych spoločností, nadobúdajú v istých medziach právo na zápočet dane z príjmov právnických osôb.

20. Fínska, francúzska a britská vláda sa odvolávajú na judikatúru, ktorá dovoľuje robiť rozdiely medzi daňovníkmi, keď nie sú v rovnakej situácii.⁸ V danom prípade je situácia odlišná preto, že v prípade spoločností vo Fínsku sa vďaka dodatočnému odvodu dane dosiahne úplné zosúladenie medzi daňou z príjmov právnických osôb, ktorú zaplatila spoločnosť, a poskytnutým zápočtom pre príjemcu dividend. Pre zahraničné spoločnosti, ktoré nepodliehajú dodatočnému odvodu dane, by to nebolo možné. Podľa francúzskej vlády je táto právna úprava výrazom princípu teritoriality, uznaným Súdnym dvorom.⁹

21. Podľa názoru britskej, francúzskej a fínskej vlády ide tiež o koherentný systém. Právna úprava zaručuje, že rovnaké príjmy sú

7 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 2, body 57 a 58. Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Tizzano k rozsudku Schmid, už citované v poznámke pod čiarou 2, bod 51.

8 — Rozsudok Verkooijen už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 43, a rozsudok zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, Zb. s. I-225, body 26 a nasl.

9 — Rozsudok z 15. mája 1997, Futura Participations a Singer, C-250/95, Zb. s. I-2471, bod 22.

zdaňované iba jedenkrát vo Fínsku. Keďže príjmy zahraničných spoločností nepodliehajú zdaneniu vo Fínsku, pri zdaňovaní dividend, ktoré tieto spoločnosti vyplácajú daňovníkom vo Fínsku, nedochádza k dvojitému zdaneniu zo strany fínskeho daňového systému.

však sleduje legitímny cieľ zamedzenia dvojitého zdanenia. Pri neexistencii harmonizácie na úrovni Spoločenstva by Súdny dvor nemal zasahovať príliš závažným spôsobom do organizácie vnútroštátnych daňových systémov tým, že by povolil výlučne určitú formu zápočtu alebo oslobodenia od dane z príjmov právnických osôb.

22. Medzi zdanením príjmov príjemcu dividend a spoločnosti je tiež priama súvislosť, keďže priznanie práva na zápočet dane z príjmov právnických osôb závisí od okolnosti, že zodpovedajúca daň z príjmov právnických osôb bola skutočne zaplatená. Z tohto dôvodu je právna úprava, ktorá je predmetom konania, odlišná od systému oslobodenia, ktorý je predmetom prípadu Verkooijen.

V — Právne posúdenie

23. Zápočet dane z príjmov právnických osôb zaplatených v zahraničí, ktorý požaduje pán Manninen, by nebol zlučiteľný so systémom, ktorý je založený práve na spojení medzi zápočtom a daňou z príjmov právnických osôb. Pri spoločnostiach so sídlom v zahraničí také spojenie neexistuje.

25. Dvoma prejudiciálnymi otázkami, ktoré treba skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sú také právne predpisy, akými sú fínske právne predpisy o zápočte dane z príjmov právnických osôb, ktoré sú predmetom sporu v konaní vo veci samej, zlučiteľné s ustanoveniami o voľnom pohybe kapitálu, osobitne s článkami 56 ES a 58 ods. 1 písm. a) a ods. 3 ES.

24. Britská a francúzska vláda sa pýtajú, aký by bol potom rámec uplatňovania článku 58 ods. 1 písm. a) ES a zásady koherencie daňového systému, keby fínsky systém nezodpovedal požiadavkám uvedeným v tomto ustanovení. Isteže, koherenciu nemožno dosiahnuť v rámci zdaňovania príjmu *jedného* daňovníka. Právna úprava

26. Pokiaľ ide o uplatňovanie voľného pohybu kapitálu na vnútroštátne právne predpisy, ktoré upravujú priame dane, treba odkázať na ustálenú judikatúru, podľa ktorej „v súčasnom stave práva Spoločenstva síce priame dane ako také nespádajú do právomoci Spoločenstva, členské štáty však musia

pri vykonávaní právomocí, ktoré im zostali, dodržiavať právo Spoločenstva“¹⁰. Fínsky daňový zákonodarca je preto povinný dodržiavať základné slobody a osobitne ustanovenia týkajúce sa voľného pohybu kapitálu.

28. Každé opatrenie, ktoré sťažuje alebo znižuje príťažlivosť cezhraničného prevodu kapitálu, a tým odrádza investora, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu.¹³ Pojem obmedzenie pohybu kapitálu zodpovedá v tomto rozsahu pojmu obmedzenie, ktorý Súdny dvor vypracoval pre oblasť iných základných slobôd, najmä voľného pohybu tovaru.¹⁴

A — Obmedzenie pohybu kapitálu

27. Podľa článku 56 ods. 1 ES sú zakázané všetky obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi. V súlade s bodom III A 2 nomenklatúry, uvedenej v prílohe I k smernici Rady 88/361/EHS z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 Zmluvy¹¹, nadobúdanie zahraničných cenných papierov obchodovaných na burze cenných papierov tuzemcami predstavuje operáciu, ktorá spadá do rámca uplatňovania voľného pohybu kapitálu, ako to Komisia správne uviedla. Nomenklatúra sa môže ďalej používať aj po zavedení článkov 73b až 73d Zmluvy ES (teraz články 56 ES až 58 ES) Maastrichtskou zmluvou.¹²

29. Vnútroštátne právne predpisy, ktoré sú predmetom sporu v konaní vo veci samej, sa nevzťahujú priamo na nadobúdanie akcií, ale na daňový systém výnosov pochádzajúcich z kapitálových investícií. Keďže je však základným cieľom kapitálovej investície dosiahnutie čistých ziskov, právne predpisy, ktoré upravujú daňový systém ziskov, ovplyvňujú aj charakter príťažlivosti kapitálovej investície.

30. Fínska právna úprava ustanovuje odlišný systém pre dividendy domácich a zahraničných spoločností. V prípade príjmu dividend domácich spoločností nadobúda akcionár právo na zápočet dane z príjmov právnických osôb, uplatnenie ktorej daň z príjmov znižuje prakticky na nulu. Dividendy prijímané zo zahraničia, musia byť zdanené sadzbou vo výške 29 %, bez toho, aby daň z príjmov právnických osôb, zaplatená zahraničnou spoločnosťou,

10 — Rozsudok Schumacker, už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 21; pozri tiež rozsudok Verkooijen, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 32, a rozsudok z 11. decembra 2003, Barbier, C-364/01, zatiaľ neuverejnený v Zbierke, bod 56.

11 — Ú. v. ES L 178, s. 5.

12 — Komisia odkazuje na návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Tesouro 19. septembra 1995 v spojených veciach Sanz de Lera a i., C-163/94, C-165/94 a C-250/94, Zb. s. I-4823, body 9 a 10.

13 — V tomto zmysle pozri rozsudok zo 16. marca 1999, Trummer a Mayer, C-222/97, Zb. s. I-1661, bod 26.

14 — Pozri zásadné rozsudky z 11. júla 1974, Dassonville, 8/74, Zb. s. 837, bod 5; z 25. júla 1991, Säger, C-76/90, Zb. s. I-4221, bod 12, a z 30. novembra 1995, Gebhard, C-55/94, Zb. s. I-4165, bod 37.

mohla byť započítaná. Takže pri kapitálových investíciách do zahraničia prakticky dochádza k dvojitému zdaneniu zisku spoločnosti, aj keď to nespôsobuje ten istý daňový systém, čomu sa v čisto domácich prípadoch zamedzí vďaka zápočtu dane z príjmov právnických osôb.

B — Odôvodnenie obmedzenia

1. Výklad článku 58 ES

31. Je pravda, že sa daň, už zrazená pri zdroji v zahraničí, započíta. To však nespôsobuje zmiernenie daňového zaťaženia príjemcu dividend. Tento musí naopak zaplatiť celkovú 29 % sadzbu dane, jednu časť ako daň zaplatenú záležitosťou v štáte, v ktorom má sídlo spoločnosť vyplácajúca dividendy a ostávajúcu časť ako daň z príjmov vo Fínsku.

34. Článok 58 ods. 1 písm. a) ES¹⁵ umožňuje členským štátom „uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňovníkov podľa miesta bydliska alebo podľa miesta, kde investovali kapitál“.

32. Nevýhodnejší daňový systém pre kapitálové investície do akcií spoločností so sídlom v zahraničí spôsobuje, že taká investícia je pre investorov menej príťažlivá oproti nadobudaniu akcií domácich spoločností, a tak vytvára obmedzenie pohybu kapitálu.

35. Daňová úprava, ktorá je predmetom sporu v konaní vo veci samej, robí rozdiel medzi daňovníkmi, ktorí investovali do domácich spoločností, a daňovníkmi, ktorí majú obdobné investície v inom členskom štáte. Preto, ak existuje rozlíšenie z hľadiska miesta, kde sa investoval kapitál, také rozlíšenie môžu členské štáty v súlade s článkom 58 ods. 1 písm. a) ES v zásade ustanoviť v rámci svojho daňového zákonodarstva.

33. Keďže je pre fyzické osoby z daňového hľadiska nevýhodnejšie nadobúdať akcie zahraničných spoločností, zároveň je tiež ťažšie pre zahraničné spoločnosti získavať kapitál na fínskom trhu. Aj to vytvára obmedzenie voľného pohybu kapitálu na ujmu zahraničných kapitálových spoločností.

36. Ako uviedla britská vláda pri ústnom konaní, členské štáty síce zaviedli článok 73d

15 — Podľa vyhlásenia č. 7 Maastrichtskej zmluvy sa toto ustanovenie vzťahuje len na vnútroštátne daňové úpravy, ktoré platili koncom roka 1993. Pre Fínsko by mal byť určujúci dátum vstupu. Zdá sa, že aktuálne znenie zákona o zápočte dane z príjmov právnických osôb je účinné od roku 1998. Z vyjadrení fínskej vlády v konaní však vyplýva, že systém zápočtu dane z príjmov právnických osôb bol zavedený už od roku 1990.

ods. 1 písm. a) Zmluvy ES (teraz článok 58 ES) Maastrichtskou zmluvou, aby umožnili niektorým členským štátom zachovať si vlastný systém odlišného zápočtu podľa miesta investovania.¹⁶ Od rozsudku Verkooyen je však isté, že toto ustanovenie neumožňuje členským štátom, aby prostredníctvom vnútroštátneho daňového zákonodarstva zaviedli akékoľvek rozdielne zaobchádzanie s daňovníkmi podľa miesta investovania kapitálu.

37. Naopak, článok 58 ods. 1 písm. a) ES sa musí vykladať reštriktívne¹⁷ ako výnimka zo zásady voľného pohybu kapitálu. Naviac toto ustanovenie sa musí vykladať v spojitosti s ustanovením článku 58 ods. 3 ES, ktorý stanovuje, že opatrenia a ustanovenia uvedené v odseku 1 nesmú byť prostriedkom svojoľnej diskriminácie a ani skrytým obmedzením voľného pohybu kapitálu.¹⁸

38. V rozsudku Verkooyen¹⁹ naviac Súdny dvor vyzdvihol, že výnimky z voľného pohybu kapitálu, upravené článkom 58 ES, judikatúra už predtým pripustila. Súdny dvor teda článok 58 ES kvalifikoval takmer ako

kodifikáciu svojej predošlej judikatúry.²⁰ Táto právna úprava sa preto musí vykladať aj z hľadiska judikatúry vydananej pred jej prijatím.²¹

39. Je preto potrebné pridržať sa toho, že obmedzenia voľného pohybu kapitálu podľa článku 58 ods. 1 písm. a) ES je možné uplatniť v medziach zásad uvedených v článku 58 ods. 3 ES a zásad vypracovaných judikatúrou.

2. Porovnateľnosť situácie v prípade kapitálovej investície v tuzemsku a v zahraničí (judikatúra Schumacker)

40. Aby bol rozdielny daňový systém dividend z hľadiska miesta investovania prípustný, nesmie byť v zmysle článku 58 ods. 3 ES prostriedkom svojoľnej diskriminácie a ani skrytým obmedzením voľného pohybu kapitálu.

41. Svojoľná diskriminácia by mohla byť vylúčená z dôvodu skutočnosti, že rozdielne zaobchádzanie sa týka odlišných prípadov.

16 — Pozri Terra/Wattel: *European Tax Law*, tretie vydanie, 2001, s. 19.

17 — Rozsudok zo 14. marca 2000, *Église de scientologie*, C-54/99, Zb. s. I-1335, bod 17.

18 — Rozsudok Verkooyen, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 44; návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Tizzano k rozsudku Schmid, už citované v poznámke pod čiarou 2, bod 44.

19 — Rozsudok Verkooyen, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 43.

20 — Pozri návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka J. Kokott 12. februára 2004, Weidert a Paulus, C-242/03, Zb. s. I-7379, s. I-7381, bod 27.

21 — V tomto zmysle aj generálny advokát Tizzano, návrhy vo veci Schmid, už citované v poznámke pod čiarou 2, bod 44.

V rozsudku Schumacker totiž Súdny dvor uviedol, že rozdiel v zaobchádzaní podľa toho, či má daňovník bydlisko na domácom území alebo v inom členskom štáte, nepredstavuje zakázanú skrytú diskrimináciu, pokiaľ sa rezidenti a nerezidenti nenachádzajú v obdobnej situácii.²²

42. Princíp teritoriality, citovaný francúzskou vládou, sa v tomto ohľade spája s poslednou analýzou. Podľa výkladu Súdného dvora v rozsudku Futura Participations a Singer²³ tento princíp stanovuje, že pri zdanení nerezidentov je potrebné vziať do úvahy iba zisky a straty, ku ktorým došlo v štáte zdanenia, zatiaľ čo pre rezidentov sú základom dane celosvetové zisky a straty. Keďže tento prípad sa týka práve zdanenia fyzickej osoby s neobmedzenou daňovou povinnosťou, z princípu teritoriality nie je možné vyvodiť, že by bol vylúčený zápočet dane z príjmov právnických osôb, ktoré spoločnosť zaplatila v zahraničí.

43. S odvolaním sa na judikatúru Schumacker vlády, ktoré predniesli svoje pripomienky, tvrdili, že situácia je odlišná podľa toho, či dividendy vypláca domáca alebo zahraničná spoločnosť.

44. V tejto súvislosti treba na prvom mieste uviesť, že počiatočná situácia v týchto dvoch prípadoch nie je rozdielna. Hrozí dvojité zdanenie ziskov spoločnosti, bez ohľadu na skutočnosť, či má spoločnosť, ktorá vypláca dividendy, svoje sídlo v inom členskom štáte ako príjemca dividend alebo v tom istom členskom štáte. V oboch prípadoch je zisk predmetom zdanenia, najprv daňou z príjmov právnických osôb a následne — ak je vyplatený ako dividenda — daňou z príjmov fyzických osôb.

45. Jediný rozdiel je v skutočnosti, že k dvojitému zdaneniu v jednom prípade dochádza v tom istom štáte, pričom pri cezhraničnom vyplatení dividend sa zdanenie vykoná dvomi štátmi. Tento rozdiel však nemá význam ani pre investora, ani pre spoločnosť, ktorá si chce zabezpečiť kapitál.

46. Okolnosť, že daňovníci majú bydlisko v rôznych členských štátoch, a teda že daňová právomoc je rozdelená medzi dva štáty, nadobúda osobitný význam len vtedy, keď má byť zavedená právna úprava na zamedzenie dvojitého zdanenia. Cieľom takýchto systémov je, aby sa zisk spoločnosti zdaňoval iba jedenkrát. Z tohto dôvodu je potrebné zosúladiť zdanenie oboch daňovníkov. Keďže v oblasti priamych daní nedošlo k žiadnemu zosúladeniu na úrovni Spoločenstva a keďže medzi Fínskom a Švédskom

22 — Rozsudok Schumacker, už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 31 a nasl.

23 — Pozri rozsudok Futura Participations a Singer, už citovaný v poznámke pod čiarou 9, body 20 — 22.

neexistuje tiež žiadny dohovor o dvojitom zdanení, taká úprava sa zdá byť bez ďalšieho možná len vtedy, ak by mali obaja daňovníci bydlisko v rovnakom členskom štáte.

47. Ako prvý záver treba uviesť, že z hľadiska zamedzenia dvojitého zdanenia ziskov spoločnosti dochádza k rozdielnym situáciám podľa toho, či spoločnosť, ktorá je subjektom dane z príjmov právnických osôb, a fyzická osoba, ktorá je subjektom dane z príjmov fyzických osôb v prípade dividend, ktoré dostala od tejto spoločnosti, majú alebo nemajú sídlo, resp. bydlisko v tom istom štáte.

48. To však neznamená prípustnosť akéhokoľvek rozdielu v zaobchádzaní. Je totiž možné zaobchádzať s rozdielnymi prípadmi rozdielnym spôsobom iba v rozsahu, v akom je to z dôvodu týchto rozdielov nevyhnutné.²⁴

3. Koherencia daňového systému a princíp primeranosti

49. Navyiac, rozdielna daňová úprava čisto vnútroštátneho prípadu a cezhraničného prí-

padu, ktorý obmedzuje pohyb kapitálu, nepredstavuje svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzenie v zmysle článku 58 ods. 3 ES iba v prípade, ak je taký systém nevyhnutný z nevyhnutných dôvodov všeobecného záujmu. V tejto súvislosti musí byť systém v súlade s princípom primeranosti, to znamená, že musí byť vhodný a nevyhnutný na sledovanie jedného z cieľov ustanovených v Zmluve ES a primeraný v užšom zmysle slova.²⁵

a) Pojem koherencia daňového systému

50. Fínska vláda a ostatné vlády zastávajú názor, že právne predpisy o zápočte dane z príjmov právnických osôb sú odôvodnené potrebou zaručiť koherenciu daňového systému.

51. Tento pojem je trochu vágny a ustálil sa v judikatúre a v právnej literatúre od rozsudkov Bachmann²⁶ a Komisia/Belgicko²⁷. V týchto rozsudkoch Súdny dvor v zásade uznal, že potreba zaručiť koherenciu daňového systému predstavuje jeden z cieľov, ktoré pripúšťa právo Spoločenstva, aby sa členské štáty mohli naň odvolať pri odôvod-

24 — Pozri rozsudok z 12. júna 2003, Gerritse, C-234/01, Zb. s. I-5933. V tomto rozsudku Súdny dvor síce uznal, že z hľadiska osoby s obmedzenou daňovou povinnosťou je prípustné paušálne zdanenie, ktoré neberie do úvahy osobnú situáciu vo vähu k príjmom, keďže situácia nerezidenta (s obmedzenou daňovou povinnosťou) je odlišná od tej, v akej je rezident. Naopak, rozdiel v zaobchádzaní pri prevádzkových nákladoch považoval za nezlučiteľný s právom Spoločenstva.

25 — Pozri rozsudky z 26. septembra 2000, Komisia/Belgicko, C-478/98, Zb. s. I-7587, bod 41, a zo 14. decembra 1995, spojené veci Sanz de Lera a i., C-163/94, C-165/94 a C-250/94, Zb. s. I-4821, bod 23. Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mischo 6. júna 2002 k rozsudku X a Y, C-436/00, Zb. s. I-10829, I-10832, bod 80, a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Tizzano k rozsudku Schmid, už citované v poznámke pod čiarou 2, bod 44.

26 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 5.

27 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 6.

není obmedzením základných slobôd.²⁸ V skutočnosti to neznamená nič iné, ako zamedzenie dvojitého zdanenia²⁹ alebo zaručenie, aby zdaniteľný prípad vôbec podliehal (jedenkrát) zdaneniu³⁰ (princíp jediného zdanenia). Belgická právna úprava, ktorá bola vtedy predmetom sporu v konaní vo veci samej, totiž musela vylúčiť, aby bol príjem, ktorý jeden daňovník investoval do starobného poistenia, zdanený najprv ako príjem zo zárobkovej činnosti a následne, pri vyplácaní dôchodku, znova daňou z príjmov.

52. V tejto súvislosti je podstatné, že zamedzenie dvojitého zdanenia prispieva tiež k neutralite hospodárskej súťaže v daňovom systéme. Cieľom fínskeho zákonodarcu v okamihu prijatia zákona o dani z príjmov právnických osôb bolo totiž zrovnoprávnenie nadobúdania vlastného kapitálu a financovanie prostredníctvom bankových úverov z daňového hľadiska. Aj úroky z kreditov sa totiž tiež zdaňujú iba jedenkrát — a teda ako príjem banky. Prijímateľ úveru môže naopak odpočítať zo základu dane výdavky na získanie úveru ako prevádzkové náklady.

28 — Aj sám zákonodarcu Spoločenstva sleduje tento cieľ [pozri druhé odôvodnenie smernice Rady 2003/123/ES z 22. decembra 2003, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 90/435/EHS o spoločnom systéme zdanenia uplatniteľnom v prípade materských a dcérskych spoločností rôznych členských štátov (Ú. v. ES 2004, L 7, s. 41) „vynáť vyplácanie dividend a iné prerozdelenie ziskov, ktoré sú vyplácané dcérskymi spoločnosťami ich materským spoločnostiam, z výberu daní a vylúčiť dvojité zdanenie týchto príjmov na úrovni materskej spoločnosti“].

29 — Je pravdepodobné, že tieto úvahy boli základom aj príslušných vnútroštátnych právnych predpisov, ktoré boli predmetom rozsudku z 3. októbra 2002, Danner, C-136/00, Zb. s. I-8147, a rozsudku z 26. júna 2003, Skandia a Ramstedt, C-422/01, Zb. s. I-6817.

30 — Pozri rozsudok z 21. novembra 2002, X a Y, C-436/00, Zb. s. I-10829; cieľom švédskej právnej úpravy, ktorá bola vtedy predmetom konania, bolo, aby zisky akcionárov podliehali (vo všeobecnosti) zdaneniu jedenkrát.

53. Po rozsudku Bachmann sa koherencia daňového systému často uvádzala ako dôvod na odôvodnenie obmedzení rôznych základných slobôd. Súdny dvor preto, aby sa bral do úvahy výnimočný charakter tohto odôvodnenia, v nasledujúcich rozhodnutiach výrazne obmedzil pojem koherencie daňového systému. V ustálenej judikatúre Súdny dvor žiada, aby existovala priama spojitost medzi priznaním nejakej daňovej výhody a kompenzáciou tejto výhody daňovým odvodom vykonaným v rámci jediného zdanenia.³¹

54. V rozsudku Bosal Súdny dvor pokračuje: „Keď taká spojitost chýba, pretože ide napríklad o odlišné dane alebo o daňové zaobchádzanie voči odlišným daňovníkom, nie je možné odvolať sa na koherenciu daňového systému“.³²

55. Nie je jasné, či požiadavky „rovnakého daňovníka“ a „rovnakého typu dane“ musia byť nevyhnutne splnené zároveň, alebo či v tomto smere ide iba o náznak — aj keď veľmi silné — existencie priamej spojitosti medzi daňovou výhodou a nevýhodou.

31 — Rozsudok Verkooyen, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 57, ako aj rozsudok z 18. septembra 2003, Bosal, C-168/01, zatiaľ neuverejnený v Zbierke, bod 29.

32 — Rozsudok Bosal, už citovaný v poznámke pod čiarou 31, bod 30, s odkazom na rozsudok z 13. apríla 2000, Baars, C-251/98, Zb. s. I-2787, bod 40.

56. Keby sa uprednostnil prvý výklad, Fínsko by sa už od začiatku nemohlo dovoliavať koherencie daňového systému. Skutočne, daň z príjmov právnických osôb a daň z príjmov fyzických osôb by sa v podstate mohli považovať za rovnaký typ, keďže — na rozdiel od dane z majetku — sa týkajú bežných príjmov.³³ Chýba však požiadavka toho istého daňovníka. Ako už Súdny dvor objasnil v rozsudku Verkooyen, zdanenie spoločnosti daňou z príjmov právnických osôb na jednej strane a zdanenie príjmu príjemcu dividend na druhej strane totiž predstavuje dve odlišné dane, ktoré zafažujú odlišných daňovníkov.³⁴

57. V prospech tohto reštriktívneho výkladu pojmu koherencia daňového systému hovorí skutočnosť, že je to osobitne vhodné na účel obmedzeného pripustenia výnimiek z voľného pohybu kapitálu. Na druhej strane úzke pridržiavanie sa požiadavky toho istého daňovníka môže viesť k svojvoľným výsledkom, ako vyplýva práve z prípadu, ktorý je predmetom tohto konania.

58. V zásade sa môže zamedzenie dvojitého zdanenia ziskov spoločnosti dosiahnuť rôz-

nymi spôsobmi. Pri zdanení dividend sa môže daň z príjmov právnických osôb celkom započítať (fínsky model pre tuzemské dividendy), alebo, naopak, oslobodiť dividendy od dane z príjmov. V tomto prípade je jediným zdanením zdanenie na úrovni spoločnosti. Dá sa však tiež predpokladať opačný model, a teda, že iba zisky spoločnosti, ktoré nie sú rozdelené, budú predmetom dane z príjmov právnických osôb. V tomto prípade dostane akcionár svoje dividendy pred zdanením, pričom budú dividendy zdanené po prvýkrát u akcionára daňou z príjmov.³⁵

59. Napokon dane môžu byť vyberané čiastočne aj v spoločnosti a čiastočne u príjemcu dividend, ako je to napríklad pri metóde zdanenia 50 % alebo v systémoch, ktoré Komisia definuje ako systémy *schedule*³⁶. Aj v konaní vo veci samej bola iba jedna časť dividend pána Manninena zdanená vo Fínsku. Druhá časť bola totiž zdanená predtým zrážkou pri výplate dividendy spoločnosťou vo Švédsku.

33 — V rozsudku Baars, už citovanom v poznámke pod čiarou 32, rozhodujúcim faktorom pre vylúčenie opodstatnenia z dôvodov koherencie daňového systému bolo okrem iného, že išlo o dve rozdielne dane, totiž o daň z majetku a daň z príjmov právnických osôb (v rozsudku označovanom ako daň z príjmov spoločnosti).

34 — Rozsudok Verkooyen, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 58.

35 — Podľa tohto modelu si však štát, prostredníctvom zrážkovej dane, zabezpečí, že dividendy, ktoré budú vyplatené do zahraničia, neuniknú zdaneniu. Systém tohto typu existuje (alebo existoval) v Grécku (pozri Terra/Vattel, už citovaný v poznámke pod čiarou 16, bod 4.2.3.2., s. 166 a nasl.).

36 — Pozri v tejto súvislosti oznámenie Komisie z 19. decembra 2003 (už citované v poznámke pod čiarou 2, bod 2.2.2.). Podľa údajov Komisie sa tento systém v súčasnosti používa — s určitými rozdielmi — vo väčšine členských štátoch (pozri bod 2.4. oznámenia).

60. Tieto príklady ukazujú, že nakoniec je relatívne nepodstatné kto, či spoločnosť alebo akcionár, podlieha jedinému zdaneniu, aspoň vtedy, ak sa v týchto dvoch prípadoch uplatní rovnaká sadzba dane. V prípade fínskeho systému zápočtu dane je možné sa domnievať — ako to robí vnútroštátny súd — že spoločnosť nakoniec zaplacením dane z príjmov právnických osôb zo zisku spoločnosti, ktorý bol následne rozdelený ako dividendy, zaplatí v mene akcionára istý druh predčasnej dane z dividend.

61. Tieto úvahy vedú k domnienke, že výnimočne môže existovať spojitosť, ktorá odôvodňuje koherenciu daňového systému aj tam, kde sa zdanenie, ktoré zafažuje jedného daňovníka, kompenzuje úľavou iného daňovníka.

Podmienkou je:

- aby sa zdanenie týkalo ak už nie toho istého daňovníka, tak aspoň toho istého príjmu alebo tej istej ekonomickej operácie a
- aby právne modely systému zaručovali, že daňovník bude mať prospech z výhody len vtedy, ak nastane skutočná a rovnocenná nevýhoda u iného daňovníka.

62. Uplatnenie týchto kritérií zaručuje práve tak účinne ako kritérium toho istého daňovníka, že koherencia daňového systému sa nepremení na bezmedzné odôvodňujúce kritérium. Tak sa napríklad na základe uvedených podmienok nemuseli príslušné vnútroštátne právne predpisy vo veci Verkoijen³⁷, ako aj vo veci Svensson a Gustavsson³⁸ považovať tiež za koherentné systémy.

63. Vo veci Verkoijen nebolo zaručené, aby boli dividendy oslobodené od dane z príjmov, iba ak spoločnosť vyplácajúca dividendy skutočne zaplatila daň z príjmov právnických osôb v príslušnej výške. V luxemburskom právnom predpise, o ktorý sa opierať rozsudok Svensson a Gustavsson, nebola splnená požiadavka tej istej ekonomickej operácie resp. toho istého príjmu. V súlade s týmto právnym predpisom totiž luxemburskí daňovníci dostávali výhodu k úrokom z úverov domácich bánk na financovanie bývania. Obmedzenie iba na tuzemské banky bolo odôvodnené okolnosťou, že len tieto boli daňovníkmi v tuzemsku.

64. Fínska právna úprava, ktorá je predmetom konania, spĺňa podmienky uvedené v bode 61. Týka sa toho istého príjmu, totiž

37 — Už citovaná v poznámke pod čiarou 2.

38 — Rozsudok zo 14. novembra 1995, Svensson a Gustavsson, C-484/93, Zb. s. I-3955.

príjmu spoločnosti, ktorý kvázi prechádza na daňovníka dane z príjmov vo forme dividend a zaručuje, že výhoda (zápočet dane z príjmov právnických osôb) sa povolí len potom, keď nevýhoda (zaplatenie dane z príjmov právnických osôb) skutočne nastala. Ustanovenia o dodatočnom zdanení navyše zaručujú, že zápočet dane z príjmov právnických osôb sa zhoduje s výškou dane, ktorú zaplatila spoločnosť.

65. V tomto prípade preto nie je dovolávanie sa koherencie daňového systému vylúčené z dôvodu, že sa vzťahuje na dvoch daňovníkov, a teda na spoločnosť a na príjemcu dividend.

b) Koherencia daňového systému ako legitímny cieľ v oblasti odôvodnenia rozdielneho zaobchádzania v tuzemských a zahraničných prípadoch

66. Je pochybné, v akom rozsahu je možné aj konkrétne uplatňovať koherenciu daňového systému ako cieľ zlučiteľný so Zmluvou o ES, ak sa v rámci systému rozdielne zaobchádza s tuzemskými a zahraničnými prípadmi. Ak by Zmluva o ES ukladala, aby sa zaručovala koherencia nielen na vnútroštátnej úrovni, ale pokiaľ je to možné, aj s ohľadom na zahraničné prípady, účel fínskej právnej úpravy by už nebol v súlade s právom Spoločenstva.

67. Fínske ustanovenia o zápočte dane z príjmov právnických osôb, ktoré sú predmetom sporu v konaní vo veci samej, nenachádzajú uplatnenie, ak má spoločnosť, ktorá vypláca dividendy, sídlo v zahraničí. Právna úprava sa teda obmedzuje na zamedzenie dvojitého zdanenia pre úzko vnútroštátne prípady, ale nemá rovnocenné účinky pre zahraničné kapitálové investície.

68. Komisia navyše namieťa, že aj zahraničný príjemca dividend fínskej spoločnosti nenaobdoba právo na zápočet dane z príjmov právnických osôb. V tejto súvislosti však fínska vláda správne na pojednávaní uviedla, že zápočet dane z príjmov právnických osôb pri zdaňovaní príjemcu dividend v zahraničí nepatrí do pôsobnosti fínskeho daňového systému.

69. Je pravdou, že právo Spoločenstva nepredpisuje členským štátom, ako si majú organizovať vlastné systémy, aby zamedzili dvojitému zdaneniu. Vnútroštátny zákonodarca však musí, ako už bolo uvedené na začiatku, dodržiavať základné slobody v rámci vnútorného trhu, v tomto prípade voľný pohyb kapitálu, aj keď Spoločenstvo v oblasti priamych daní v súčasnosti nemá vlastnú kompetenciu.³⁹ Navyše, členské štáty v zásade môžu zaobchádzať rozdielne s čisto

39 — Pozri vyššie bod 27.

vnútroštátnymi a so zahraničnými prípadmi. Ak je však také rozdielne zaobchádzanie spojené s obmedzením základnej slobody, rozlíšenie nesmie prekročiť mieru nevyhnutnú z dôvodu rozdielnosti situácií.⁴⁰

štátneho rozpočtu pri zdaňovaní domácich príjemcov dividend stráca daňové príjmy, ktoré teda nakoniec ostanú v štáte, v ktorom podnikateľská činnosť viedla k dosiahnutiu zisku.

70. K tomuto bodu sa pripájajú tvrdenia zúčastnených vlád. V podstate uvádzajú dva argumenty. Na jednej strane zdôrazňujú, že fínsky daňový systém nemá prospech z dane z príjmov právnických osôb, zaplatenej v zahraničí — v tomto prípade vo Švédsku — a teda, že nemôže byť započítaná pri zdaňovaní dividend vo Fínsku. Na druhej strane sa zdôrazňuje, že fínsky daňový systém nemôže zaručiť úplné pokrytie dane z príjmov právnických osôb zaplatených vo Švédsku a zodpovedajúci zápočet, ktorý má byť uznaný vo Fínsku, pretože nemôže uložiť švédskej spoločnosti žiadny dodatočný odvod dane.

72. Pokiaľ ide o druhý argument, ktorý uviedli vlády, je nepopierateľné, že kompenzácia je podstatne jednoduchšia, ak dotknutí obaja daňovníci podliehajú tej istej daňovej suverenite. To však nemôže odôvodniť, že daň z príjmov právnických osôb, zaplatená v zahraničí, nie je nikdy započítaná a že sa takto bráni voľnému pohybu kapitálu.

71. Pokiaľ ide o prvý argument, treba sa odvolať na ustálenú judikatúru, podľa ktorej zníženie daňových príjmov v zásade nemôže byť použité pre odôvodnenie opatrenia, ktoré je v rozpore so základnou slobodou.⁴¹ Fínsko preto musí prijať skutočnosť, že prostredníctvom zápočtu dane z príjmov právnických osôb zaplatenou do švédskeho

73. Naopak príjemcovia dividend, ktorý je daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou vo Fínsku, musí byť aspoň ponechaná možnosť poskytnúť dôkaz, napríklad preukázaním zodpovedajúcich potvrdení spoločnosti, že skutočne zaplatila splatnú daň z príjmov právnických osôb. Takýto dôkaz však nemôže byť podmienený takými rozsiahlymi podmienkami, ktoré by prakticky znemožnili alebo by výrazne sťažili výkon práv zavedených právnym poriadkom Spoločenstva.⁴²

40 — Pozri vyššie body 47 a nasl.

41 — Rozsudky zo 16. júla 1998, ICI, C-264/96, Zb. s. I-4695, bod 28, a z 12. decembra 2002, de Groot, C-385/00, Zb. s. I-11819, bod 103, ako aj rozsudok Verkooijen, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 59.

42 — K zásade účinnosti pozri najmä rozsudky zo 16. decembra 1976, Rewe, 33/76, Zb. s. 1989, bod 5, a z 24. septembra 2002, Grundig Italiana, C-255/00, Zb. s. I-8003, bod 33.

74. Navyiac zápočet nemusí viesť nevyhnutne k tomu, aby boli dividendy pochádzajúce zo Švédska úplne oslobodené od dane z príjmov fyzických osôb vo Fínsku. Naopak, zákaz diskriminácie pri výkone (jediného) zdanenia len ukladá, že skutočne zaplatená daň z príjmov právnických osôb sa (v celom rozsahu) zohľadňuje. Keďže fínsky daňový systém nemôže žiadať, aby zahraničná spoločnosť urobila kompenzáciu, ktorou by vyrovnala rozdiel medzi daňou, ktorú zaplatila spoločnosť, a daňou z príjmov fyzických osôb, bolo by prípustné, aby sa taká kompenzácia uskutočnila tak, že sa primerane viac zataží tuzemský daňovník dane z príjmov fyzických osôb.

76. V súvislosti s týmito argumentmi sa Súdny dvor účastníkov konania opýtal, aké praktické ťažkosti by bránili započítať daň z príjmov právnických osôb zaplatenú v zahraničí pri zdaňovaní dividend vo Fínsku.

77. Pri ústnom konaní fínska a britská vláda v tejto súvislosti predovšetkým uviedli, že v rámci zdanenia dividend je pre daňovníka, resp. daňovú správu zložitá získať informácie týkajúce sa dane z príjmov právnických osôb zaplatenej spoločnosťou v inom členskom štáte. Fínska vláda dodala, že pri započítaní sa neprihliada iba na sadzbu dane z príjmov právnických osôb platnú v zahraničí, keďže základ dane môže obsahovať faktory, ktoré sú v jednotlivých štátoch rozdielne. Britská vláda upozornila na osobitné ťažkosti, ktoré vyplývajú z uplatňovania voľného pohybu kapitálu aj vo vzťahu k tretím krajinám.

75. Aj riešením takéhoto druhu by sa zaoberalo s príjmom dividend zo zahraničnej investície nevýhodnejšie ako s príjmom dividend domácej spoločnosti. Na jednej strane musí v jednotlivých prípadoch prípadne strpieť zdanenie, ktoré ho viac zataží. Na druhej strane by mal splniť ďalšie formality, aby mohol ťažiť zo zápočtu dane z príjmov právnických osôb, pričom v prípade domácich investícií dochádza k zápočtu z úradnej povinnosti. Tieto rozdiely v zaoberaní sú však nevyhnutné, keď sa vezme do úvahy rozdielnosť prípadov.⁴³

78. Tieto ťažkosti však nemôžu odôvodňovať absolútne vylúčenie zápočtu dane z príjmov právnických osôb zaplatenej v zahraničí. Na účely zohľadnenia rozdielov daňovej sadzby a rôzneho typu základu dane by bolo možné započítať daň, ktorú spoločnosť skutočne zaplatila za každú akciu ako daň z príjmov právnických osôb. Dotknutá spoločnosť by mala byť schopná uviesť túto čiastku, napríklad na základe svojej účtovnej súvahy za príslušný finančný rok, za ktorý boli tiež vyplatené dividendy. Keby to spoločnosť

43 — Pozri vyššie bod 48.

nebola schopná urobiť, nakoniec by to poškodilo akcionára, ktorý by pri zdanení svojich dividend nemohol poskytnúť dostatočný dôkaz o dani, ktorá sa má započítať. S veľkou pravdepodobnosťou sa v tomto prípade rozhodne pre iný typ investície.

Naopak, aj v tejto súvislosti platí, že rovnaké zaobchádzanie sa vyžaduje iba vtedy, keď sú situácie porovnateľné. Vzhľadom na prípad, ktorý je predmetom konania vo veci samej, však môže ostať otvorená otázka, v akom rozsahu možno tu rozvinuté zásady uplatniť aj na prípady so vzťahom k tretím krajinám.

79. Osobitné problémy môžu vzniknúť v prípadoch existencie vzťahu k tretím krajinám. Princíp voľného pohybu kapitálu uvedený v článku 56 ods. 1 ES však vo vzťahu k tretím krajinám kogentne neukladá, aby bola daň z príjmov právnických osôb, zaplatená v týchto krajinách, započítaná tak isto ako v prípadoch vo vnútri Spoločenstva.

80. Na záver treba konštatovať, že právna úprava zápočtu dane z príjmov právnických osôb pri zdaňovaní dividend nemôže byť odôvodnená odvolaním sa na koherenciu daňového systému, pokiaľ je zápočet vylúčený pre zahraničné kapitálové investície, aj ak by bolo započítanie v zásade možné.

VI — Návrh

81. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil Korkein Hallinto-Oikeus, takto:

„Článku 56 ods. 1 ES a článku 58 ods. 1 písm. a) a ods. 3 ES odporuje právna úprava členského štátu, podľa ktorej pri zdaňovaní dividendy vyplatené tuzemskou akciovou spoločnosťou fyzickej osobe, ktorá je daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou v tuzemsku, dochádza k zápočtu dane z príjmov právnických osôb zaplatenej spoločnosťou, zatiaľ čo obdobný zápočet dane z príjmov právnických osôb je vylúčený, ak je dividenda vyplatená spoločnosťou so sídlom v zahraničí.“