Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
ELEANOR SHARPSTON
přednesené dne 19. července 2012 [1]

Věc C-342/10

Evropská komise
proti

Finské republice

„Volný pohyb kapitálu — Diskriminační zdaňování dividend vyplácených do nerezidentních penzijních fondů“

1. V této žalobě pro nesplnění povinnosti je Soudnímu dvoru položena otázka, zda Finsko zdaňuje dividendy vyplácené ve prospěch nerezidentních kapitálově financovaných penzijních fondů (dále jen „nerezidentní penzijní fondy“) [2] diskriminujícím způsobem.

2. Penzijní fondy toho typu, o jaký se jedná v projednávaném případě, obvykle získávají od přispěvatelů nebo jejich jménem příspěvky, za které činí investice za účelem dosažení zisku prostřednictvím vyplácení dividend. Část tohoto zisku bude použita k pokrytí provozních nákladů, ale podstatný díl bude převeden do rezerv, z nichž budou vypláceny důchody příjemcům. Organizace, která tento fond řídí, může v některých případech rovněž vytvářet zisk.

3. Penzijní fondy založené ve Finsku („rezidentní penzijní fondy“) tam v zásadě podléhají dani z vyplacených dividend ve výši 19,5 % [3]. Avšak s jakoukoliv částí tohoto příjmu, která je převedena do rezerv, je nakládáno jako s výdajem, a lze ji proto odečíst od zdanitelného příjmu. V důsledku toho takový investiční příjem ve skutečnosti v této fázi vůbec nepodléhá zdanění. Je však zdanitelný jako příjem u příjemců, v okamžiku, kdy jim bude vyplácen na základě pojistných smluv.

4. U nerezidentních penzijních fondů může Finsko zdaňovat pouze vyplácení dividend uskutečněné na jeho území. S nerezidentními penzijními fondy je tudíž nakládáno jinak, jelikož takovéto vyplácení dividend podléhá srážkové dani vybírané ve výši 19,5 % [4]. Pro nerezidentní penzijní fondy však neexistuje mechanismus odpovídající mechanismu upravenému pro rezidentní penzijní fondy, podle kterého je příjem převáděný do rezerv daňově zvýhodněn podle vnitrostátního systému.

5. Komise má za to, že takovéto rozdílné zacházení představuje diskriminaci.

1 — Původní jazyk: angličtina.
2 — Viz bod 25 tohoto stanoviska.
3 — Viz bod 16 tohoto stanoviska.
4 — Viz bod 19 tohoto stanoviska.

Právní úprava

Smlouva o fungování Evropské unie („SFEU“) a Dohoda o Evropském hospodářském prostoru („Dohoda o EHP“)

SFEU

6. Článek 63 SFEU zakazuje všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi.

7. Článek 65 odst. 1 písm. a) SFEU stanoví, že článkem 63 není dotčeno právo členských států „uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován“.

8. Článek 65 odst. 3 SFEU uvádí, že opatření a postupy uvedené v odstavci 1 „[…] nesmějí představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 63.“

9. Článek 40 Dohody o EHP [5] rozšiřuje zákaz obsažený v článku 63 SFEU na Evropský hospodářský prostor („EHP“).

10. V článku 6 Dohody o EHP se uvádí, že její ustanovení v míře, v jaké jsou v podstatě totožná s odpovídajícími pravidly Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství a Smlouvy o založení Evropského společenství uhlí a oceli (a s akty přijatými na základě těchto dvou smluv), musí být vykládána v souladu s judikaturou Soudního dvora vydanou přede dnem podpisu této dohody [6]. Soudní dvůr je příslušný vykládat Dohodu o EHP v rámci území Evropské unie [7].

11. Pravidla obsažená v Dohodě o EHP zakazující omezování volného pohybu kapitálu proto musí být rovněž vykládána v co největším možném rozsahu stejným způsobem jako články 63 a 65 SFEU.

Směrnice Rady 77/799/EHS

12. Směrnice 77/799/ES [8] upravuje vzájemné poskytování údajů mezi členskými státy, které jim mohou umožnit správné vyměření daní z příjmů a z majetku. Tato směrnice se projednávaného případu přímo netýká, je však relevantní v rozsahu, v němž Komise vysvětluje, že rozhodnutí, o které usiluje, se týká pouze těch států EHP, na něž se vztahuje směrnice 77/799/EHS [9].

5 — Dohoda o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 (Úř. věst. 1994, L1, s. 3).

6 — Rozsudky ze dne 26. října 2006, Komise v. Portugalsko (C-345/39, Sb. rozh. s. I-10633, bod 39), a ze dne 23. února 2006, Keller Holding (C-471/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 48) a zde citovaná judikatura.

7 — Stanovisko generálního advokáta Geelhoeda ze dne 10. dubna 2003 ve věci Ospelt a Schlössle Weissenberg, (rozsudek ze dne 23. září 2003, C-452/01, Recueil, I-9743), bod 67, a rozsudek ze dne 15. června 1999, Andersson a Wåkerås-Andersson (C-321/97 Recueil, s. I-3551, bod 28).

8 — Směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01 s. 63). Směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS s účinností od 1. ledna 2013 (Úř. věst. 2011 L64, s. 1).

9 — Viz bod 70 níže a pozn. pod čarou 47.

Směrnice Rady 88/361/EHS

13. Směrnice 88/361/EHS [10] s sebou přinesla úplné uvolnění pohybu kapitálu a za tímto účelem její čl. 1 odst. 1 požaduje, aby členské státy zrušily veškerá omezení takovéhoto pohybu. Po zavedení článků 56 a 58 Smlouvy o ES (nyní články 63 a 65 SFEU) do Smlouvy v roce 1994 [11] měla příloha připojená ke směrnici 88/361/EHS indikativní hodnotu při posuzování toho, zda transakce představuje pohyb kapitálu pro účely článku 63 SFEU [12]. Článek 40 Dohody o EHP je třeba vykládat ve spojení s její přílohou XII. Tato dvě ustanovení konkrétně odkazují na směrnici 88/361/EHS a na způsob, jakým by toto opatření mělo být vykládáno pro účely Dohody o EHP.

Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech

14. Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech [13] se věci projednávané v tomto řízení přímo netýká. Je však relevantní v rozsahu, v němž se jí řídí dvojí zdanění vyplácených dividend. Cílem směrnice o mateřských a dceřiných společnostech je zamezit, prostřednictvím zavedení společného režimu zdanění, znevýhodnění spolupráce mezi společnostmi různých členských států oproti spolupráci mezi společnostmi téhož členského státu a usnadnit seskupování společností na úrovni EU [14]. Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech usiluje o zajištění toho, aby v případě obdržení dividend (směrnicí označováno jako „rozdělené zisky“) některou mateřskou společností z důvodu jejího podílu na dceřiné společnosti stát mateřské společnosti upustil od zdanění těchto zisků nebo umožnil, jsou-li tyto zisky zdaňovány, mateřské společnosti odečíst od daně z příjmů právnických osob tu část daně, která je splatná dceřinou společností, v případě těchto vyplacených dividend [15]. Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech mimoto za účelem zajištění daňové neutrality ve svém článku 5 stanoví, že „zisk rozdělovaný dceřinou společností její mateřské společnosti je osvobozen od srážkové daně“ [16].

Vnitrostátní právní předpisy

15. Laki elinjeinotulon verotamisesta (zákon o zdanění příjmu z podnikání, 360/1968) („LEV“) upravuje zdaňování dividend vyplácených do rezidentních penzijních fondů. Ustanovení §6a ve spojení s §11 LEV znamená, že dividendy vyplácené do penzijních fondů jsou zdaňovány jako příjem.

16. Podle §6a LEV ve spojení s §2 tuloverlaki (zákon o dani z příjmů, 1535/1992) jsou příjmy penzijních fondů zdaňovány ve výši 19,5 %.

17. Ustanovení §7 LEV stanoví, že náklady vynaložené na dosažení nebo udržení zisku z ekonomické činnosti, a ztráty, ke kterým při takové činnosti došlo, jsou daňově odečitatelnou položkou.

10 — Směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy (Úř. věst. 1988 L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10).

11 — Články 56 a 58 ES byly zavedeny s účinností od 1. ledna 1994 Maastrichtskou smlouvou (Smlouva o EU) (Úř. věst. 1992 C 191, s. 1).

12 — Rozsudek ze dne 2. června 2005, Komise v Itálie, (C-174/04, Sb. rozh. s. I-4933, bod 27).

13 — Směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. L 225, s. 6, Zvl. vyd. 09/01, s. 147). Pro účely směrnice o mateřských a dceřiných společnostech je statut mateřské společnosti přiznáván společnosti členského státu, která splňuje podmínky článku 2 této směrnice a drží na základním kapitálu společnosti jiného členského státu, která splňuje stejné podmínky, podíl nejméně 10 %: viz čl. 3 odst. 1 této směrnice.

14 — Rozsudek ze dne 26. června 2008, Burda, (C-284/06, Sb. rozh. s. I-4571, bod 51 a citovaná judikatura).

15 — Viz čtvrtý bod odůvodnění směrnice o mateřských a dceřiných společnostech a její čl. 4 odst. 1. Viz také rozsudek ze dne 12. února 2009, Cobelfret (C-138/07, Recueil, s. 1-731), (body 29 a 30).

16 — Viz body 67 až 69 níže ohledně směrnice o mateřských a dceřiných společnostech.

18. Ustanovení bodu 10 prvního pododstavce §8 LEV stanoví, že odečitatelné náklady pro účely §7 zahrnují zákonné převody provedené pojišťovacími společnostmi, pojišťovacími asociacemi, spořícími ústavy a jinými podobnými pojišťovacími organizacemi za účelem splnění jejich povinností, pokud jde o pojistné závazky spolu s částkami, které jsou nezbytné k zajištění takových povinností, jakož i s částkami, které jsou v souladu se zásadami, jimiž se řídí pojišťovací odvětví [17], nezbytné ke krytí pasiv ve vztahu k penzijním investicím a jiným souvisejícím pojistným povinnostem [18].

19. Dividendy vyplácené finskými společnostmi do nerezidentních penzijních fondů podléhají srážkové dani podle lähdeverolaki (zákon o srážkové dani, 627/1978). Podle článků 3 a 7 tohoto zákona je srážková daň vybírána ve výši 19,5 %. Tato sazba je nižší, uplatní-li se úmluva o zamezení dvojího zdanění [19].

Řízení

20. Komise v rámci žaloby podané na základě článku 258 SFEU požaduje, aby Soudní dvůr rozhodl, že Finská republika tím, že zavedla a udržovala v účinnosti systém, podle kterého jsou dividendy vyplácené do nerezidentních penzijních fondů zdaňovány diskriminačním způsobem, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 63 SFEU a článku 40 Dohody o EHP. Komise rovněž požaduje, aby Soudní dvůr uložil Finské republice náhradu nákladů řízení.

21. Dánská, francouzská, nizozemská a švédská vláda a vláda Spojeného království vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci na podporu návrhových žádání Finska.

22. Komise a finská, nizozemská a švédská vláda přednesly vyjádření na jednání konaném dne 10. května 2012.

Právní posouzení

Úvodní poznámky

23. Zaprvé, finská vláda tvrdí, že žaloba Komise je nepřípustná. Finsko uvádí, že žaloba nesplňuje požadavky stanovené v čl. 38 odst. 1 písm. c) jednacího řádu, jelikož neuvádí žalobní důvody dostatečně jasným a přesným způsobem tak, aby si Finsko mohlo připravit svou obhajobu a aby Soudní dvůr mohl rozhodnout.

24. I když by bylo jednodušší porozumět žalobě Komise, kdyby byla bývala formulována přesněji, z přezkoumání obhajoby finské vlády je jasné, že tato vláda výtkám Komise porozuměla. Žaloba je navíc dostatečně jasná, aby umožnila vládám pěti členských států předložit vyjádření k dotyčné věci. Nemám tedy za to, že byla finská vláda při přípravě své obhajoby poškozena.

17 — Kryté penzijní fondy (viz bod 25 níže) mají povinnost mít dostatečná aktiva k pokrytí budoucích pasiv za účelem ochrany svých smluvních pojištěnců. Členské státy jsou obecně odpovědné za penzijní úpravu na svém území. Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/41/ES ze dne 3. června 2003 o činnostech institucí zaměstnaneckého penzijního pojištění a dohledu nad nimi (Úř. věst. L 235 s. 10; Zvl. vyd. 05/04, s. 350) však zavádí určité požadavky za účelem ochrany práv příjemců zajištěných kapitálově financovanými penzijními fondy. Mezi tyto požadavky patří, aby kapitálově financované penzijní fondy zajistily dostatečná aktiva k pokrytí případných pasiv penzijního plánu.

18 — V tomto stanovisku bude dále odkazováno na §7 a bod 10 prvního pododstavce §8 LEV jako na „dotčenou vnitrostátní právní úpravu“.

19 — Viz bod 70 tohoto stanoviska.

25. Zadruhé, toto řízení se týká „kapitálově financovaných“ penzijních fondů. Takovéto penzijní fondy akumulují aktiva, která mohou být použita pouze pro vyplácení dávek osobám, s nimiž mají uzavřené pojišťovací smlouvy. Tato aktiva náleží fondu a lze je použít pouze pro vyplácení těchto dávek [20]. Kapitálově financované penzijní fondy obvykle převádějí platby získané svými investicemi do zvláštních rezerv za účelem pokrytí budoucích pasiv [21]. Finsko na jednání uvedlo, že k převodům dochází podle zákonných pravidel. Je nezpochybnitelné, že nerezidentní penzijní fondy vykonávají stejnou činnost v případě převádění dividend do rezerv za stejným účelem jako rezidentní penzijní fondy.

26. Zatřetí, vyplácené dividendy jsou obvykle považovány za příjem, a nikoliv za výdaj [22]. Dividendy jsou proto v zásadě obecně zdaňovány jako příjem [23]. Podle dotčené vnitrostátní právní úpravy je však penzijním fondům (nebo jiným podobným organizacím, které se zabývají podobnými pojišťovacími činnostmi) umožněno nakládat s dividendami vyplacenými v jejich prospěch a převedenými do rezerv jako s výdajem pro daňové účely. Z toho důvodu se proto dividendy při výpočtu daňové povinnosti za účelem stanovení výše daňového základu odečítají od příjmu penzijního fondu.

27. Zdá se mi, že takováto možnost představuje daňové zvýhodnění, které vyplývá z povahy konkrétních povinností a činností penzijních fondů.

28. Začtvrté, ve Smlouvě není obsažena žádná definice „pohybu kapitálu“ pro účely článku 63 SFEU. Přestože nabývání dividend není výslovně uvedeno jako pohyb kapitálu v názvosloví připojeném ke směrnici 88/361/EHS, právo na jejich nabytí předpokládá účast v novém nebo stávajícím podniku pro účely bodu I. 2. této přílohy nebo operace s cennými papíry na kapitálovém trhu, jak je uvedeno v bodě III. A 1. a 3 přílohy [24]. Nabývání aktiv, ze kterých se vyplácejí dividendy, jasně spadá do přílohy názvosloví, přestože vyplácení dividend jako takové je pro daňové účely obecně považováno za příjem.

29. Zapáté, v záležitostech přímého zdanění, které nejsou harmonizované, rozhodne členský stát, zda uplatní svou daňovou pravomoc. Členské státy však podle ustálené judikatury musí vykonávat své pravomoci v souladu s unijním právem a vyhnout se proto přímé nebo nepřímé diskriminaci na základě státní příslušnosti [25].

Diskriminace

30. Komise tvrdí, že jelikož rezidentní penzijní fondy mohou nakládat s vyplacenými dividendami převedenými do rezerv jako s odečitatelnými náklady, jsou tyto penzijní fondy (prakticky) vyloučeny ze zdanění. Nerezidentní penzijní fondy jsou znevýhodněny, jelikož dividendy vyplacené v jejich prospěch jsou zdaňovány u zdroje srážkovou daní, u níž nejsou žádné odpočty povoleny. Komise tvrdí, že toto rozdílné zacházení činí přeshraniční převod kapitálu méně atraktivním tím, že odrazuje nerezidentní penzijní fondy od nabývání akcií ve finských podnicích. Tímto brání penzijním fondům v diverzifikaci jejich investic a maximalizaci jejich výnosů, kterých má být použito k vyplácení penzí pojištěnců.

20 — Viz Soukromé důchody: klasifikace a poznámky Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD), www.oecd.org/dataoecd/49/38356329.pdf. Viz rovněž Zelená kniha vydaná Komisí „Evropská strategie pro přiměřený, udržitelný a bezpečný evropský penzijní systém“ [COM (2010) 365 final]. Takovéto penzijní fondy (podnikové nebo soukromé) akumulují vybraná aktiva za účelem krytí budoucích pasiv penzijního plánu.

21 — Naopak průběžně financované penzijní systémy (známé jako Pay-as-you-go nebo PAYGO nebo PAYG) nemají povinnost vyčleňovat aktiva – dávky jsou vypláceny z aktuálních příspěvků zaměstnanců nebo daní.

22 — Vyplacené dividendy jsou označovány jako příjem podle vzorové úmluvy OECD o zdanění příjmu a kapitálu, www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital. Nejnovější znění je z 22. července 2010.

23 — Viz bod 15 výše.

24 — Viz bod 13 výše.

25 — Viz rozsudek ze dne 3. června 2010, Komise v. Španělsko (C-487/08, Sb. rozh. I-4843, bod 37 a citovaná judikatura).

31. Finsko nesouhlasí s tím, že rezidentní penzijní fondy jsou osvobozeny od zdaňování obdržených dividend. Zdůrazňuje, že v zásadě všechny penzijní fondy podléhají daňové povinnosti. Přesto souhlasí s tím, že s nerezidentními penzijními fondy je nakládáno jinak než s rezidentními penzijními fondy a že v některých případech může možnost nakládat s vyplacenými dividendami jako s odečitatelnými náklady vést k nulové daňové povinnosti.

32. Je jasné, že úleva podle dotčených vnitrostátních právních předpisů je daňovým zvýhodněním, které není umožněno nerezidentním penzijním fondům.

33. Penzijní fondy nabývají a spravují kapitálová aktiva za účelem dlouhodobého vytváření zisku. Takový rozdíl v daňovém nakládání s dividendami odrazuje od volného pohybu kapitálu, jelikož snižuje atraktivitu investic ve Finsku pro nerezidentní penzijní fondy. V důsledku toho jsou omezeny příležitosti finských podniků získat investice ze zahraničních penzijních fondů [26].

34. Mám proto za to, že dotčené vnitrostátní právní předpisy tím, že umožňují rezidentním penzijním fondům nakládat s vyplacenými dividendami převedenými do rezerv jako s odečitatelnými náklady, ale neumožňují tutéž výhodu nerezidentním penzijním fondům, zakládají omezení volného pohybu kapitálu pro účely článku 63 SFEU.

Odůvodněnost

35. Je rozdílné zacházení mezi rezidentními a nerezidentními penzijními fondy odůvodněné?

Článek 65 odst. 1 písm. a) SFEU

36. Finsko, podporované vládami členských států, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, tvrdí, že mu čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU umožňuje rozlišovat mezi penzijními fondy, jež nejsou ve stejné situaci s ohledem na své sídlo, a tudíž uplatnit dotčenou vnitrostátní právní úpravu.

37. V tomto ohledu musí být čl. 65 odst. 1 písm. a) jakožto výjimka ze základní zásady volného pohybu kapitálu předmětem striktního výkladu [27]. Nemá být vykládán tak, že jakákoliv právní úprava, která rozlišuje mezi daňovými poplatníky podle místa jejich bydliště nebo sídla je automaticky v souladu se Smlouvou [28].

38. Je tedy třeba rozlišovat mezi nerovným zacházením dovoleným na základě čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU a svévolnou diskriminací zakázanou odstavcem 3 téhož článku. K tomu, aby dotčená vnitrostátní právní úprava mohla být považována za slučitelnou s ustanoveními Smlouvy o volném pohybu kapitálu, tedy s článkem 63 SFEU, je třeba, aby se rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo aby bylo odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu [29].

26 — Rozsudek ze dne 6. října 2011, Komise v. Portugalsko (C-493/09, Sb. rozh. s. I-9247, body 28 až 32).

27 — Rozsudek ze dne 10. května 2012, Santander Asset Management SGIIC a další (věc C-338/11 ve spojení s věcí C-347/11, bod 21).

28 — Rozsudek Komise v. Španělsko, uvedený výše v pozn. pod čarou 25, bod 47.

29 — Rozsudek Komise v. Španělsko, uvedený výše v poznámce pod čarou 25, bod 47 a citovaná judikatura.

39. Tato otázka byla Soudním dvorem přezkoumána v několika rozsudcích týkajících se hospodářského dvojího zdanění [30]. Je obecným pravidlem, že členské státy mohou zavádět opatření za účelem zamezení nebo zmírnění řetězovitého zdanění nebo hospodářského dvojího zdanění zisků vyplácených společností, která je rezidentem, a že akcionáři-rezidenti a akcionáři-nerezidenti, kteří obdrží dividendy, nejsou nutně ve srovnatelné situaci [31].

40. Avšak jakmile členský stát jednostranně nebo prostřednictvím smluv podrobí dani z příjmu nejen akcionáře-rezidenty, ale rovněž akcionáře-nerezidenty, pokud jde o dividendy, které obdrží od společnosti-rezidenta, situace uvedených akcionářů-nerezidentů se stává srovnatelnou se situací akcionářů-rezidentů [32].

41. Jak uvedl Soudní dvůr: „Nebezpečí řetězového zdanění nebo hospodářského dvojího zdanění je totiž nezávisle na jakémkoli zdanění v jiném členském státě způsobeno samotným výkonem daňové pravomoci tímto státem. V podobném případě pro to, aby společnosti-příjemci, které nejsou rezidenty, nebyly vystaveny omezení volného pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázáno článkem 56 ES, musí stát, jehož rezidentem je rozdělující společnost, dbát na to, aby s ohledem na mechanismus upravený jeho vnitrostátním právem za účelem zamezení nebo omezení řetězového zdanění nebo hospodářského dvojího zdanění společnosti-akcionáři, které nejsou rezidenty, podléhaly témuž zacházení jako společnosti-akcionáři, které jsou rezidenty“ [33].

42. V projednávaném případě je cílem dotčené vnitrostátní právní úpravy zohlednit zvláštní účel penzijních fondů (a jiných podobných forem organizací) při shromažďování prostředků převáděných do rezerv, které jsou nakonec použity k zajištění budoucích pojistných závazků. Tím, že je těmto organizacím umožněno nakládat s dividendami jako s odečitatelnými náklady, je jakákoliv daň z příjmu odložena do okamžiku, kdy bude provedena platba podle pojistných smluv a poté bude zdaněna jejím příjemcem.

43. Přestože nerezidentní penzijní fondy vykonávají stejné činnosti a mají stejné cíle jako rezidentní penzijní fondy, pokud jde o převádění prostředků do rezerv, rozhodlo se Finsko zdanit dividendy vyplácené ve prospěch těchto fondů. Jelikož je převod prostředků do rezerv podstatnou složkou jejich činnosti, mám za to, že nerezidentní penzijní fondy jsou, pokud jde o vyplácení dividend v jejich prospěch finskými společnostmi, ve srovnatelné situaci jako rezidentní penzijní fondy.

44. Za těchto okolností se domnívám, že vzhledem k tomu, že nerezidentní penzijní fondy nejsou oprávněny nakládat s dividendami vyplacenými v jejich prospěch finskými společnostmi, které jsou převáděny do rezerv, jako s odečitatelnými náklady, představuje dotčená vnitrostátní právní úprava omezení volného pohybu kapitálu, které je zakázáno na základě článku 63 SFEU.

30 — Hospodářské dvojí zdanění není definováno. Dochází k němu tam, kde je tentýž příjem zdaněn dvakrát, u dvou různých plátců daně, např. tam, kde se na zisk společnosti uplatní daň z příjmu právnických osob a na týž zisk, přerozdělený a vyplacený akcionářům dané společnosti v podobě dividend se uplatní daň z příjmu. Viz např. rozsudek ze dne 6. června 2000, Verkooijen (C-35/98, Recueil, s. I-4071).

31 — Viz rozsudek ze dne 8. listopadu 2007, Amurta (C-379/05, Sb. rozh. s. I-9569, bod 37 a citovaná judikatura).

32 — Rozsudek Komise v. Španělsko, uvedený v pozn. pod čarou 25 výše, bod 51 a citovaná judikatura.

33 — Rozsudek Komise v. Španělsko, uvedený v pozn. pod čarou 25 výše, bod 52 a citovaná judikatura.

Daňová teritorialita

45. Finsko a vlády členských států, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, tvrdí, že rozdílné daňové zacházení s rezidentními penzijními fondy a nerezidentními penzijními fondy je odůvodněné zásadou daňové teritoriality. Tvrdí, že z této zásady vyplývá, že u nerezidentů (podléhajících omezené daňové odpovědnosti) jsou zdaňovány pouze příjmy přímo související s činností, která vedla ke zdanitelnému příjmu [34] vzniklému ve zdaňujícím státě (Finsko) a výdaje přímo související s činností, která vedla k takovému příjmu, jsou předmětem daňového odpočtu. Avšak v případě rezidentů (kteří podléhají plné daňové povinnosti) představuje základ daně jejich celosvětový příjem a náklady.

46. V mezinárodním daňovém právu není zásada daňové teritoriality definována, přestože ji Soudní dvůr [35] uznal. Souhlasím s tím, že pravomoci zdaňujícího státu jsou vykonávány v souladu s touto zásadou [36].

47. Podle mého názoru z toho ovšem nevyplývá, že na dotčenou vnitrostátní právní úpravu se automaticky nevztahuje článek 63 SFEU. Rozdílné zacházení ve vztahu k rezidentním penzijním fondům a nerezidentním penzijním fondům nelze zahrnout do rozsahu čl. 65 odst. 1 písm. a) Smlouvy pouhým odkazem na tuto zásadu [37].

48. Finsko a členské státy, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, se odvolávají na rozhodnutí ve věci Gerritse [38] a tvrdí, že vyplácené dividendy, které jsou převedeny do rezerv, nepředstavují náklady přímo související s ekonomickou činností (kapitálová investice ve Finsku), ze které tyto dividendy pocházejí. V případě nerezidentních penzijních fondů takové převody nelze považovat za odečitatelné výdaje, jelikož ze zásady daňové teritoriality vyplývá, že nerezidentní penzijní fondy podléhají ve Finsku pouze omezené daňové povinnosti. V důsledku toho je dovoleno nakládat s rezidentními penzijními fondy rozdílně, protože takové penzijní fondy jsou ve Finsku plně zdaňovány.

49. Komise rovněž odkazuje na rozhodnutí ve věci Gerritse a tvrdí, že dotčená vnitrostátní právní úprava by měla být vykládána tak, že připouští přímou souvislost mezi převody dividend do rezerv a kapitálovými investicemi ve Finsku, které vedly k těmto vyplaceným dividendám. Tyto převody by proto měly být pokládány za daňově odečitatelné náklady i pro nerezidentní penzijní fondy.

50. V rozsudku Gerritse [39] Soudní dvůr rozhodl, že tam, kde dotyčné náklady přímo souvisejí s činností, která vedla k zdanitelnému příjmu ve zdaňujícím státě, je postavení rezidentů a nerezidentů srovnatelné, a tyto náklady by proto měly být předmětem daňového odpočtu.

51. Věc, která je předmětem této žaloby, se liší od starších případů, kde Soudní dvůr přezkoumával, zda by daňoví nerezidenti měli požívat stejných výhod jako daňoví rezidenti u odpočtu nákladů při výpočtu výše daňového základu [40].

34 — Viz bod 50 tohoto stanoviska.

35 — Rozsudek ze dne 13. prosince 2005, Marks&Spencer (C-404/03 P, Recueil, s. I-4737, body 45 a 46.

36 — K dvojímu zdanění vyplácených dividend viz body 70 a 74 níže.

37 — Viz stanovisko generálního advokáta F. G. Jacobse ze dne 9. prosince 2004 ve věci Laboratoires Fournier (rozsudek ze dne 10. března 2005, C-39/04, Sb. rozh. I-2057), bod 12, viz Rovněž stanovisko generálního advokáta Tezaury ze dne 23. září 1997 ve věci Safir (rozsudek ze dne 28. dubna 1998, C-118/96, Sb. rozh. s. I-1897), body 20 až 25. Viz Dále rozsudek ze dne 7. září 2004, Manninen (C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 39).

38 — Rozsudek ze dne 12. června 2003, Gerritse (C-234/01, Sb. rozh. I-5933, bod 27).

39 — Viz pozn. pod čarou 38.

40 — Stejně jako ve věci Gerritse se rozsudky ze dne 15. února 2007, Centro Equestro de Lezíria Grande (C-345/04, Sb. rozh. I-1425) a z 3. října 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, Sb. rozh. I-9461) týkaly volného poskytování služeb a toho, zda provozní náklady vynaložené dotyčnými plátci daně přímo souvisejí s činností, která vedla ke zdanitelnému příjmu. Rozsudek ze dne 19. ledna 2006, Bouanich (C-265/04, Sb. rozh. I-923) se týkal volného pohybu kapitálu a možnosti akcionáře, který není rezidentem členského státu zdanění, uplatnit si odpočet nákladů vynaložených na zpětný nákup akcií.

52. Jedná se o neobvyklé podmínky, jelikož vyplacené dividendy představují příjem. Nejedná se o náklady. Dotčená vnitrostátní právní úprava vytváří právní fikci, která rezidentním penzijním plánům umožňuje nakládat s těmito vyplacenými částkami jako s náklady.

53. Otázkou je, zda se stejná fikce použije na nerezidentní penzijní fondy.

54. V rozsudku FKP Scorpio Konzertproduktionen [41] Soudní dvůr rozhodl, že v případě bývalých článků 59 a 60 ES (nyní články 56 a 57 SFEU) tato ustanovení nevylučují zohlednit, je-li to vhodné, náklady, jež nejsou přímo spojeny – ve smyslu judikatury Gerritse – s ekonomickou činností, která vedla ke vzniku dotčeného zdanitelného příjmu.

55. Vyvozuji z toho, že ze zásady daňové teritoriality automaticky nevyplývá, že dividendy vyplácené nerezidentním penzijním fondům převedené do rezerv („náklady“ podle dotčené vnitrostátní právní úpravy) musí přímo souviset s činností, která vedla k příjmu, aby bylo možné je považovat za daňově odečitatelné.

Soudržnost daňového systému

56. Finsko předkládá další, podpůrný argument, že rozdílné zacházení je odůvodněno, protože je nezbytné k zajištění soudržnosti jeho daňového systému.

57. Soudní dvůr sice uznává, že potřeba zachovat soudržnost vnitrostátního daňového systému může odůvodnit omezení základních svobod v podobě rozdílného zacházení podle toho, zda dojde či nedojde k určité události uvnitř či vně tohoto systému, ale ve svých rozhodnutích soustavně zdůrazňuje, že takovéto odůvodnění závisí na tom, zda existuje přímá souvislost mezi dotčeným daňovým zvýhodněním a jeho vyrovnáním konkrétním daňovým zatížením [42].

58. Rozhodnutí ve věci Bachmann [43] se týkalo belgického systému, který se vztahoval na zdanění příjmu, zejména toho, zda příspěvky na pojistné placené v jiném členském státě byly daňově odečitatelné. Pan Bachmann uzavřel smlouvy o zdravotním a invalidním pojištění společně se smlouvou o životním pojištění, a to v Německu, kde tehdy pracoval, než se přestěhoval do Belgie, aby tam žil a pracoval, a kde pokračoval v placení požadovaného pojistného podle těchto smluv. Podle belgického práva si nesměl částky tohoto pojistného odečíst od svého zdanitelného příjmu, což by bylo možné, kdyby bylo toto pojistné placeno v Belgii. Belgická vláda však úspěšně tvrdila, že osvobození pojistného od daní bylo vyrovnáno zdaněním důchodů, rent nebo kapitálu, jež vypláceli pojistitelé. Soudní dvůr měl za to, že soudržnost daňového systému předpokládala, že kdyby byl stát povinen povolit odpočet částek pojistného placených v jiném členském státě, musel by mít možnost zdaňovat případné částky, které vyplatí pojistitelé. To však nemohlo být zaručeno. V důsledku toho nemohla být soudržnost daňového systému zajištěna opatřeními, která by byla méně omezující než belgická právní úprava.

41 — Viz poznámka pod čarou 40.

42 — Viz rozsudky ze dne 28. ledna 1992, Bachmann (C-204/90, Sb. rozh. s I-249), a ze dne 28. ledna 1992, Komise v. Belgie (C-300/90, Sb. rozh. I-305).

43 — Viz pozn. pod čarou 42.

59. Rozhodnutí Soudního dvora v rozsudku Bachmann bylo založeno na zjištění, že podle belgického práva existovala přímá souvislost [44] – u stejného daňového poplatníka podléhajícího dani z příjmu – mezi možností odečíst pojistné od zdanitelného příjmu a následným zdaněním částek vyplacených pojišťovnami. Dotčená belgická právní úprava rovněž stanovovala, že pokud nebylo placení pojistného odečteno od zdanitelného příjmu pojištěných osob, pak dávky vyplácené pojišťovací společností nebyly zdaněny.

60. V projednávaném případě neexistuje žádná taková odpovídající souvislost, která by vyrovnávala daňové zvýhodnění a daňové zatížení.

61. V případě finského systému jsou zde tři skutečnosti: 1. penzijní fondy podléhají dani z vyplácených dividend, 2. s těmito vyplacenými dividendami převedenými do rezerv je nakládáno jako s odpočitatelnými náklady a 3. existuje zde možnost, že odloženou daň z vyplácených dividend lze uložit ve vztahu k dávkám vypláceným v budoucnu pojištěncům podle pojistné smlouvy.

62. Tyto tři samostatné skutečnosti mohou tvořit část celkového daňového systému, ale není zde dokázáno jejich přímé propojení.

63. Finsko v případě daňového zvýhodnění penzijních fondů a možného následného zdanění dávek u pojištěnců neprokázalo, že příslušné odpočty přímo souvisejí s daní z příjmů příjemce po obdržení dávek podle pojistné smlouvy. Penzijní fondy mimoto obecně investují do různých aktiv a používají k tomu zisk z různých zdrojů pro udržení svých rezerv. Dividendy z korporátních investic představují pouze jeden z takovýchto zdrojů. Za těchto okolností nevznikají dávky vyplácené penzijními fondy na základě pojistných smluv pouze vyplácením dividend. Neexistuje proto přímá souvislost mezi konkrétním daňovým zacházením s dividendami vyplácenými podle dotčené vnitrostátní právní úpravy a dávkami vyplácenými jako důchody pojištěným osobám, které lze zdanit jako příjem.

64. Jsem proto toho názoru, že rozdílné zacházení nemůže být odůvodněno na základě toho, že je nezbytné pro soudržnost daňového systému.

65. Docházím proto k závěru, že dotčená vnitrostátní právní úprava není odůvodněná.

Doplňující otázky

Dvojí zdanění

66. Dva body týkající se otázky dvojího zdanění vyžadují objasnění.

67. Zaprvé, podle finského daňového systému dividendy vyplácené finskou dceřinou společností do nerezidentního penzijního fondu, který je zároveň mateřskou společností ve smyslu článku 2 a čl. 3 odst. 1 směrnice o zdanění mateřských a dceřiných společností, nepodléhají srážkové dani ve výši 19,5 % podle §3 až 7 lähdeverolaki. [45]

44 — Slovní spojení „přímá souvislost“ je zde používáno ve zvláštním smyslu vysvětleném Soudním dvorem ve věci Bachmann. Znamená to tudíž, že podle dotyčné vnitrostátní právní úpravy existuje spojení mezi daňovým zvýhodněním a daňovou povinností: viz body 21 a 23 rozsudku ve věci Bachmann, citováno v pozn. pod čarou 42 výše.

45 — Viz článek 5 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech v bodě 14 výše.

68. Podle směrnice o mateřských a dceřiných společnostech je zdanění takových vyplácených dividend záležitostí státu, ve kterém má nerezidentní penzijní fond sídlo. Tento stát si může zvolit, že se zdrží zdaňování takových dividend jako příjmu penzijního fondu (mateřské společnosti). Nebo může penzijní fond zdanit, ale musí mu pak umožnit odpočíst ze splatné částky daně část korporační daně týkající se vyplacených dividend, které obdržela od své finské dceřiné společnosti [46].

69. Zdanění dividend vyplacených ve prospěch nerezidentních penzijních fondů, jež jsou mateřskými společnostmi pro účely směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, je proto záležitostí státu, ve kterém mají tyto penzijní fondy sídlo, a nikoliv záležitostí Finska.

70. Zadruhé, Finsko uzavřelo úmluvu o zamezení dvojího zdanění se všemi členskými státy s výjimkou Kypru, a se státy EHP s výjimkou Lichtenštejnska [47]. Podle úmluv o zamezení dvojího zdanění nepřekračuje sazba daně z vyplácených dividend 15 %. Finsko na jednání objasnilo, že v některých případech je sazba nulová (jak je tomu v případě Francie, Irska a Spojeného království) [48].

71. Francie tvrdí, že znevýhodněné zacházení s nerezidentními penzijními fondy je zmírněno úmluvami o zamezení dvojího zdanění v rozsahu, v němž se použije nižší sazba daně (do výše maximálně 15 %) namísto sazby 19,5 %, která se použije na rezidentní penzijní fondy.

72. Přestože Soudní dvůr rozhodl, že členský stát může zajistit splnění své povinnosti podle Smlouvy uzavřením úmluvy o zamezení dvojího zdanění s jiným členským státem [49], je nezbytné, aby použití takové úmluvy umožnilo vyrovnat účinky rozdílného zacházení podle vnitrostátní právní úpravy [50].

73. Za účelem vyrovnání rozdílného zacházení na základě dotčené vnitrostátní právní úpravy by Finsko muselo prokázat, že nakládání s nerezidentními penzijními fondy, které je více omezující v porovnání s rezidentními penzijními fondy, nelze přičítat jeho daňovému systému [51]. Je pravda, že jestliže by se nulová daňová sazba použila na dividendy vyplácené nerezidentním penzijním fondům (jako je tomu v případě Francie, Irska a Spojeného království), jakékoliv dividendy by byly zdaňovány ve státě sídla příjemce, a nikoliv ve Finsku.

74. Finsko však připouští, že praktickým účinkem daňového zvýhodnění rezidentních penzijních fondů je to, že dividendy vyplácené v jejich prospěch často podléhají nízké nebo nulové sazbě daně. Zdá se mi však, že tam, kde je na nerezidentní penzijní fondy uplatňována sazba nepřekračující 15 % podle úmluvy o zamezení dvojího zdanění, není takovéto nevýhodné zacházení takovou úmluvou kompenzováno (s výjimkou případů, kde je sazba daně nulová, nebo se blíží nule i podle úmluvy o zamezení dvojího zdanění).

46 — Viz čl. 4 odst. 1 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech a viz bod 14 výše.

47 — Komise ve své replice potvrdila, že se její žaloba týká všech členských států a států EHP, s nimiž Finsko uzavřelo dohodu o zamezení dvojího zdanění nebo na něž se uplatní směrnice 77/799/EHS. Lichtenštejnsko je proto mimo dosah této žaloby, jelikož se na něj tato směrnice neuplatní a neuzavřelo s Finskem dohodu o zamezení dvojího zdanění. Směrnice 77/799/EHS se uplatní na Kypr; tohoto členského státu se tedy žaloba Komise týká.

48 — Úmluvy o zamezení dvojího zdanění jsou založeny na vzorové úmluvě OECD o zdanění příjmu a kapitálu uvedené v pozn. pod čarou 22 výše. Tato úmluva zavádí mechanismus administrativní pomoci a výměny údajů v daňových věcech a stanoví maximální sazbu 15 % pro daň z dividend vyplácených daňovým poplatníkům, kteří jsou rezidenty v jiném státě, než je stát vyplácející společnosti.

49 — Rozsudek Komise v. Španělsko (uvedený výše v pozn. pod čarou 25, bod 58).

50 — Rozsudek Komise v. Španělsko, (uvedený výše v pozn. pod čarou 25, bod 59 výše).

51 — Rozsudek Komise v. Španělsko (uvedený v pozn. pod čarou 25 výše, bod 60).

Srážková daň

75. Nakonec bych chtěla učinit některé připomínky k obavám Dánska, Nizozemska a Švédska ohledně srážkové daně [52].

76. Tyto vlády tvrdí, že ze zásady daňové teritoriality vyplývá, že členským státům by mělo být umožněno zdaňovat dividendy vyplácené daňovým nerezidentům spíše z hrubé než z čisté částky (vyplácené dividendy snížené o jakékoliv odpočty, např. náklady).

77. Soudní dvůr rozhodl v rozsudku Truck Centre [53], že výběr daně prostřednictvím srážkové daně odráží situaci, kdy pouze daňoví rezidenti podléhají přímému dohledu daňových orgánů státu, v němž je platba uskutečněna, a tyto orgány mohou zajistit povinný výběr daně. Tak tomu není v případě daňových nerezidentů, kde výběr daně vyžaduje pomoc a spolupráci daňových orgánů jiného členského státu [54]. Unijní právo tak uznává, že různé daňové režimy pro rezidenty a nerezidenty jsou přípustné tam, kde postavení těchto dvou kategorií daňových poplatníků není považováno za srovnatelné, pokud jde o správu a výběr daně.

78. Souhlasila bych proto s tím, že do diskreční pravomoci členských států při výkonu jejich daňových pravomocí spadá možnost uplatnit srážkovou daň na dividendy vyplácené daňovým nerezidentům. Můj závěr v bodě 34 tohoto stanoviska se však týká rozdílného zacházení týkající se zvláštní daňové výhody, a nikoli uplatnění srážkové daně.

Závěry

79. Na základě výše uvedeného mám za to, že dotčená vnitrostátní právní úprava je v rozporu s článkem 63 SFEU a článkem 40 Dohody o EHP. Navrhuji proto na základě výše uvedeného, aby Soudní dvůr vyhověl návrhovým žádáním Komise a v souladu s čl. 69 odst. 2 jednacího řádu nařídil Finské republice náhradu nákladů řízení, jak požadovala Komise.

52 — Členské státy zpravidla zdaňují zisky rozdělované společnostmi, tedy dividendy vyplácené akcionářům. Takové daně mají obvykle podobu srážkové daně vybírané u zdroje vyplácející společností, jménem daňových orgánů. Srážková daň je ve vnitrostátním kontextu často využívána k zajištění splnění daňové povinnosti a k usnadnění výběru; sražená daň obvykle odpovídá daňové povinnosti příjemců, kteří jsou daňovým rezidenty, nebo je na tuto povinnost započtena. Srážky u zdroje z přeshraničních dividend představují uložení dodatečné daně zdaňujícím státem nerezidentům, která není ve státě, kterého jsou rezidenty, nutně zohledněna. Viz například stanovisko generálního advokáta F. G. Jacobse předložené dne 2. května 1996 ve spojených věcech Denkavit (C-283/94, C-291/94 a C-292/94, Recueil, s. I-5063, bod 7).

53 — Rozsudek ze dne 22. prosince 2008, Truck Centre (C-282/08, Sb. rozh. I-10767.body 38 až 41).

54 — Rozsudek Truck Centre, citovaný v pozn. pod čarou 53, bod 41.