

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 13. marca 2014 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – článok 63 ZFEÚ – Voľný pohyb kapitálu – článok 49 ZFEÚ – Sloboda usadiť sa – Daň z príjmov fyzických osôb – Mechanizmus obmedzenia výšky priamych daní v závislosti od príjmov – Dvojstranná daňová zmluva s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu – Zdanenie dividend, ktoré rozdeľuje spoločnosť usadená v inom členskom štáte a v prípade ktorých už bola zaplatená zrážková daň – Nezohľadnenie alebo čiastočné zohľadnenie dane zaplatenej v tomto inom členskom štáte na účely výpočtu hornej hranice dane – článok 65 ZFEÚ – Obmedzenie – Odôvodnenie“

Vo veci C-375/12,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Tribunal administratif de Grenoble (Francúzsko) z 26. júla 2012 a doručený Súdnemu dvoru 6. augusta 2012, ktorý súvisí s konaním:

Margaretha Bouanich

proti

Directeur des services fiscaux de la Drôme,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory T. von Danwitz, sudcovia E. Juhász, A. Rosas (spravodajca), D. Šváby a C. Vajda,

generálny advokát: M. Wathelet,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- M. Bouanich, v zastúpení: A. Jouanjan a S. Fouquet-Chabert, avocats,
- francúzska vláda, v zastúpení: D. Colas a J.-S. Pilczer, splnomocnení zástupcovia,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: J. Beeko, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci R. Hill, barrister,
- Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a C. Soulay, splnomocnení zástupcovia,
- Dozorný úrad EZVO, v zastúpení: X. Lewis, G. Mathisen a A. Steinarsdóttir, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 49 ZFEÚ, 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi M. Bouanichovou a directeur des services fiscaux de la Drôme (riaditeľ daňovej správy v Drôme) (ale len „daňová správa“) vo veci odmietnutia týmto orgánom zahrnúť zrážkovú daň, ktorú M. Bouanichová zaplatila vo Švédsku, do celkovej sumy priamych daní zohľadnených pri výpočte hornej hranice dane v závislosti od príjmov.

Právny rámec

Francúzske právo

3 Článok 1 Všeobecného daňového zákonníka (code général des impôts) (ale len „CGI“) v znení vyplývajúcom z článku 74 zákona č. 2005-1719 z 30. decembra 2005 (loi n° 2005-1719, du 30 décembre 2005) (JORF z 31. decembra 2005, s. 20597) a uplatniteľnom na dane zaplatené počas roka 2006 v závislosti od príjmov za rok 2005 stanovoval, že priame dane zaplatené daňovníkom nemôžu presahovať 60 % jeho príjmov.

4 Článok 11 zákona č. 2007-1223 z 21. augusta 2007 o podpore práce, zamestnanosti a kúpyschopnosti (loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat) (JOFR z 22. augusta 2007, s. 13945), uplatniteľný na dane zaplatené počas rokov 2007 a 2008 v závislosti od príjmov za roky 2006 a 2007, zmenil a doplnil článok 1 CGI v tom zmysle, že priame dane zaplatené daňovníkom nemôžu presahovať 50 % jeho príjmov.

5 Podmienky uplatňovania tejto hornej hranice priamych daní sú vymedzené v článku 1649-0 A CGI a zahŕňujú najmä právo na vrátenie preplatku na dani, ktorá bola vybratá nad rámec stanovený v článku 1 CGI (ale len „daňový štít“).

6 Článok 1649-0 A ods. 1 až 5 CGI v znení zákona č. 2005-1719, uplatniteľnom na právo na vrátenie preplatku vzniknuté v roku 2007 v závislosti od príjmov za rok 2005, stanovoval:

„1. Právo na vrátenie časti daní, ktorá presahuje hranicu uvedenú v článku 1, vzniká daňovníkovi k 1. januáru nasledujúcemu po roku zaplataenia daní, ktoré je povinný zaplatiť.

...

2. Za predpokladu, že nie sú odpôvitateľné od druhového príjmu dane z príjmov a boli zaplatené vo Francúzsku, a pokiaľ ide o dane uvedené v písmene a) a b), za predpokladu, že boli riadne priznané, dane, ktoré sa zohľadnia pri určení práva na vrátenie preplatku, sú:

a) daň z príjmov;

b) majetková daň;

c) pozemková daň za zastavané pozemky a pozemková daň za nezastavané pozemky, ktoré prináležia k hlavnému bývaniu daňovníka...;

d) daň za bývanie vyberaná v prospech územných samosprávnych jednotiek...

3. Dane uvedené v odseku 2 sa znížia o vrátenia dane z príjmov vyplatené počas roka zaplataenia týchto daní alebo o úľavy získané v uvedenom roku.

...

4. Príjmom, ktorý sa zohľadní pri určení práva na vrátenie, sa rozumie príjem dosiahnutý daňovníkom za rok, ktorý predchádza roku zaplataenia daní, s výnimkou nepeňažných príjmov, ktoré nepodliehajú dani z príjmov na základe článku 15 ods. II. Tvorí ho:

- a) príjmy podliehajúce dani z príjmov po odpočítaní prevádzkových nákladov...;
- b) výnosy podliehajúce zrážkovej dani;
- c) príjmy oslobodené od dane z príjmov dosiahnuté počas toho istého roka vo Francúzsku alebo mimo Francúzska...

5. Príjem uvedený v odseku 4 sa zníži o:

- a) straty v jednotlivých kategóriách, ktorých započítanie dovoľuje článok 156 odsek I;
- b) sumu výživného odpočítanú podľa článku 156 ods. II bodu 2;
- c) poplatky alebo príspevky odpočítané podľa článku 163w.“

7. Článok 1649⁰ A ods. 1 až 5 CGI v znení vyplývajúcom zo zákona č. 2008-776 zo 4. augusta 2008 o reforme hospodárstva (loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie) (JOFR z 5. augusta 2008, s. 12471) a uplatniteľnom na právo na vrátenie vzniknuté v rokoch 2008 a 2009 v závislosti od príjmov za roky 2006 a 2007 stanovoval:

„1. Právo na vrátenie časti daní, ktorá presahuje hranicu uvedenú v článku 1, vzniká daňovníkovi k 1. januáru druhého roka nasledujúceho po roku dosiahnutia príjmov uvedených v odseku 4.

...

2. Za predpokladu, že boli zaplatené vo Francúzsku, a jednak v prípade iných daní, ako sú tie, ktoré sú uvedené v písmenách e) a f), za predpokladu, že nie sú odpočítateľné od druhového príjmu dane z príjmov, a jednak v prípade daní uvedených v písmenách a), b) a e) za predpokladu, že boli riadne priznané, dane, ktoré sa zohľadnia pri určení práva na vrátenie, sú:

- a) daň z príjmov splatná v závislosti od príjmov uvedených v odseku 4;
- b) majetková daň stanovená za rok, ktorý nasleduje po roku, v ktorom boli dosiahnuté príjmy uvedené v odseku 4;
- c) pozemková daň...;
- d) daň za bývanie...;
- e) príspevky a platby upravené v článkoch... Zákonníka sociálneho zabezpečenia...;
- f) príspevky a platby upravené v článkoch... Zákonníka sociálneho zabezpečenia...

3. Dane uvedené v odseku 2 sa znížia o vrátenia dane z príjmu vyplatené počas roka

nasledujúceho po roku dosiahnutia príjmov uvedených v odseku 4 alebo o úľavy získané v uvedenom roku.

...

4. Príjmom, ktorý sa zohľadní pri určení práva na vrátenie, sa rozumie príjem dosiahnutý daňovníkom s výnimkou nepeňažných príjmov, ktoré nepodliehajú dani z príjmov na základe článku 15 ods. II. Tvorí ho:

- a) isté príjmy podliehajúce dani z príjmov...;
- b) výnosy podliehajúce zrážkovej dani;
- c) príjmy oslobodené od dane z príjmov dosiahnuté počas toho istého roka vo Francúzsku alebo mimo Francúzska...

5. Príjem uvedený v odseku 4 sa zníži o:

...

d) dane, ktoré sú rovnocenné daniam uvedeným v písmenách a), e) a f) odseku 2, pokiaľ boli zaplatené v zahraničí.“

Zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Francúzskom a Švédskom

8 Článok 10 ods. 1 a 2 zmluvy uzavretej medzi Francúzskou republikou a Švédskym kráľovstvom, ktorej cieľom je zamedziť dvojitému zdaneniu a predchádzať daňovým únikom v oblasti dane z príjmov a majetkovej dane, podpísanej 27. novembra 1990 v Štokholme (ďalej len „francúzsko-švédska zmluva“), stanovuje:

„1. Dividendy vyplácané spoločnosťou, ktorá je rezidentom jedného zmluvného štátu, rezidentovi druhého zmluvného štátu sa zdaňujú v tomto druhom štáte.

2. Tieto dividendy sa môžu zdaňovať aj v zmluvnom štáte, ktorého je spoločnosť vyplácajúca dividendy rezidentom, a to podľa právnych predpisov tohto štátu, avšak ak je osoba, ktorá dividendy prijíma, ich skutočným príjemcom, toto zdanenie nesmie presiahnuť 15 % hrubej sumy dividend. ...“

9 Článok 23 tejto zmluvy stanovuje:

„Dvojitému zdaneniu sa zamedzí takto:

1. Pokiaľ ide o Francúzsko:

a) príjmy, ktoré pochádzajú zo Švédska a ktoré sú v súlade s ustanoveniami zmluvy zdaniteľné alebo zdaniteľné len v tomto štáte, sa zohľadnia pri výpočte francúzskej dane, ak je ich príjemcom francúzsky rezident a ak nie sú oslobodené od dane z príjmov právnických osôb na základe francúzskych právnych predpisov. V tomto prípade nemožno odpočítať od týchto príjmov švédsku daň, ale príjemca má právo na daňový kredit započítateľný do francúzskej dane. Tento daňový kredit sa rovná:

...

ii) v prípade príjmov uvedených v odseku 2 článku 10... sume dane zaplatenej vo Švédsku v súlade s ustanoveniami týchto článkov; tento daňový kredit však nesmie presiahnuť sumu

francúzskej dane, ktorá sa uplatní na tieto príjmy.

...“

10 Mechanizmus daňového štítu bol zrušený od 1. januára 2013 na základe článku 30 zákona č. 2011-900 z 29. júla 2011 o rozpočtovej úprave na rok 2011 (loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificatives pour 2011) (JOFR z 30. júla 2011, s. 12969).

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

11 V prípade skutkových okolností týkajúcich sa veci samej bola M. Bouanichová, francúzska daňová rezidentka, akcionárkou Ratos AB, spoločnosti kotovanej na burze a usadenej vo Švédsku.

12 Pani Bouanichová priznala za roky 2005, 2006 a 2007 príjmy z kapitálového hnutého majetku v hrubých sumách 812 148 eur, 3 303 998 eur a 677 082 eur. Podľa návrhu na začatie prejudiciálneho konania tieto príjmy pochádzali predovšetkým z dividend vyplatených spoločnosťou Ratos AB.

13 Na základe článku 10 francúzsko-švédskej zmluvy bola z týchto dividend vo Švédsku odvedená zrážková daň vo výške 121 426 eur za rok 2005, 692 296 eur za rok 2006 a 119 130 eur za rok 2007.

14 V súlade s článkom 23 ods. 1 francúzsko-švédskej zmluvy zahrnula francúzska daňová správa na účely výpočtu dane z príjmov, ktorej M. Bouanichová podlieha vo Francúzsku, dividendy pochádzajúce zo Švédska do základu dane za roky 2005, 2006 a 2007.

15 Daňová správa po tom, čo vypočítala hrubú sumu dane z príjmov uplatnením progresívnej sadzby na základ dane, započítala na základe článku 23 ods. 1 písm. a) bodu ii) francúzsko-švédskej zmluvy do tejto hrubej sumy daňový kredit vo výške zrážkovej dane, ktorú M. Bouanichová zaplatila vo Švédsku.

16 Po tomto započítaní a viacerých ďalších zníženiach dane bola M. Bouanichová povinná zaplatiť istú sumu dane z príjmov vo výške 19 730 eur za rok 2005 a 48 130 eur za rok 2006, pričom za rok 2007 už nebola povinná zaplatiť nijakú daň.

17 Pani Bouanichová sa následne domáhala práva na vrátenie vyplývajúce z uplatnenia daňového štítu.

18 Vo svojich žiadostiach o vrátenie daní M. Bouanichová zahrnula do daní, ktoré bolo potrebné zohľadniť na účely uplatnenia daňového štítu, sumu daňového kreditu zodpovedajúcu zrážkovej dani vybranej z jej švédskych dividend. Daňová správa však túto metódu výpočtu odmietla z dôvodu, že nešlo o daň zaplatenú vo Francúzsku.

19 Pani Bouanichová sa postupne tromi žalobami týkajúcimi výpočtu práva na vrátenie vzniknutého v rokoch 2007, 2008 a 2009 na základe daňového štítu za roky 2005, 2006 a 2007 obrátila na Tribunal administratif de Grenoble (Správny súd v Grenobli), aby jej bolo priznané právo započítať do celkovej sumy daní zohľadnených na účely výpočtu hornej hranice dane sumu zodpovedajúcu zrážkovej dani vybranej z jej švédskych dividend, a to 121 426 eur, 265 069 eur a 59 565 eur.

20 Podľa M. Bouanichovej článok 1 a článok 1649-0 A CGI v znení uplatniteľnom na právo na vrátenie vzniknuté v roku 2007 v závislosti od príjmov za rok 2005 viedli daňovú správu k tomu, že do výpočtu hornej hranice zdanenia nezahrnula celkovú sumu zrážkovej dane, ktorá bola z

týchto príjmov zaplatená vo Švédsku. Tie isté ustanovenia v znení zákona 2008:776 a uplatniteľné na právo na vrátenie vzniknuté v rokoch 2008 a 2009 tým, že umožňujú odpísať zrážkovú daň od príjmov zohľadnených na účely práva na vrátenie namiesto jej pripočítania k celkovej sume daní, ktorá sa zohľadňuje pri výpočte, obmedzujú daňovú výhodu, ktorá z nich vyplýva, na polovicu jej výšky, ktorú by dosiahla, ak by dividendy vyplatila spoločnosť usadená vo Francúzsku.

21 Pani Bouanichová pred vnútroštátnym súdom tvrdí, že francúzska právna úprava predstavuje prekážku slobody usadiť sa a voľného pohybu kapitálu, ktoré zaručuje Zmluva o FEÚ.

22 Za týchto podmienok Tribunal administratif de Grenoble po tom, čo spojil tri žaloby pani Bouanichovej, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Bránia články [49 ZFEÚ, 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ] takej právnej úprave, o akú ide v konaní vo veci samej, podľa ktorej v prípade, ak rezident členského štátu Európskej únie, ktorý je akcionárom spoločnosti usadenej v inom členskom štáte Európskej únie, získa dividendy zdanené v oboch štátoch a dvojité zdanenie je vyrovnané započítaním daňového kreditu v štáte, ktorého je táto osoba rezidentom, v rovnakej výške, ako je daň zaplatená v štáte spoločnosti rozdeľujúcej zisk, mechanizmus obmedzenia zdanenia vo výške 60 % alebo 50 % príjmov dosiahnutých počas roka nezohľadní alebo len čiastočne zohľadní daň zaplatenú v druhom štáte?

2. V prípade kladnej odpovede, môže byť takéto obmedzenie odôvodnené buď potrebou zachovať koherentnosť daňového systému, vyváženou deňbou daňovej právomoci medzi členskými štátmi alebo akýmkoľvek iným naliehavým dôvodom všeobecného záujmu?“

O prejudiciálnych otázkach

23 Svojimi otázkami, ktoré treba skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či články 49 ZFEÚ, 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ bránia vnútroštátnej právnej úprave členského štátu, podľa ktorej ak rezident tohto členského štátu, ktorý je akcionárom spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, získa dividendy zdanené v oboch štátoch a dvojité zdanenie je vyrovnané započítaním daňového kreditu v štáte, ktorého je táto osoba rezidentom, v rovnakej výške, ako je daň zaplatená v štáte spoločnosti rozdeľujúcej zisk, mechanizmus obmedzenia výšky rôznych priamych daní v určitom percentuálnom podiele príjmov dosiahnutých počas roka nezohľadní alebo len čiastočne zohľadní daň zaplatenú v štáte spoločnosti rozdeľujúcej zisk.

O dotknutej slobode

24 Keďže otázky boli položené tak vzťahom na článok 49 ZFEÚ, ako aj články 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ, treba určiť, či sa na vnútroštátnu právnu úpravu vzťahuje sloboda usadiť sa, voľný pohyb kapitálu alebo obe tieto slobody.

25 Pani Bouanichová, francúzska vláda, vláda Spojeného kráľovstva, ako aj Európska komisia sa domnievajú, že predmetnou slobodou, o ktorú ide v konaní vo veci samej, je voľný pohyb kapitálu zakotvený v článku 63 ZFEÚ. Dozorný úrad EZVO sa v rozsahu, v akom je sporná vnútroštátna právna úprava uplatniteľná bez ohľadu na význam podielu na základnom imaní, na základe ktorého sa vyplácajú dividendy, a bez ohľadu na otázku, či tento podiel umožňuje vykonávať nepochybný vplyv na rozhodnutia spoločnosti a akcionárom rozhodovať o jej činnostiach, domnieva, že sporné opatrenia patria do pôsobnosti článku 49 ZFEÚ a zároveň článku 63 ZFEÚ. Ich uplatnenie sa teda má posudzovať súbežne.

26 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že na daňové zaobchádzanie s dividendami možno

uplatňovať článok 49 ZFEÚ týkajúci sa slobody usadiť sa a článok 63 ZFEÚ týkajúci sa voľného pohybu kapitálu (pozri rozsudky z 10. februára 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, Zb. s. I-305, bod 33; z 13. novembra 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, bod 89, ako aj z 28. februára 2013, Beker, C-168/11, bod 23).

27 Pokiaľ ide o otázku, či sa na vnútroštátnu právnu úpravu vzťahuje prvá, alebo druhá z týchto slobôd, z ustálenej judikatúry vyplýva, že treba zohľadniť predmet danej právnej úpravy (rozsudky Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 90 a citovaná judikatúra, ako aj Beker, už citovaný, bod 24).

28 V tejto súvislosti bolo už rozhodnuté, že na vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá sa použije len v prípade podielov umožňujúcich vykonávať nepochybný vplyv na rozhodnutia spoločnosti a určia jej činnosť, sa vzťahuje článok 49 ZFEÚ týkajúci sa slobody usadiť sa (pozri rozsudky z 25. októbra 2012, Komisia/Belgicko, C-387/11, bod 34; Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 91 a citovaná judikatúra, ako aj Beker, už citovaný, bod 25). Naopak, vnútroštátne ustanovenia, ktoré sa majú uplatňovať na podiely nadobudnuté iba so zámerom uskutočniť finančné investície bez úmyslu ovplyvňovať riadenie a kontrolu podniku, treba preskúmať výlučne s ohľadom na voľný pohyb kapitálu (pozri rozsudky Komisia/Belgicko, už citovaný, bod 34; Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 92 a citovanú judikatúru, ako aj Beker, už citovaný, bod 26).

29 V prejednávanej veci sa právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, uplatňuje bez ohľadu na výšku podielu v určitej spoločnosti. Ako uviedla francúzska vláda, uplatnenie tejto právnej úpravy nezávisí od veľkosti podielov v spoločnosti, ktorá nie je rezidentom, a neobmedzuje sa na situácie, v ktorých vlastníci podielov môže vykonávať nepochybný vplyv na rozhodnutia dotknutej spoločnosti a určia jej činnosť.

30 V dôsledku toho, keďže sa táto právna úprava vzťahuje na dividendy s pôvodom v členskom štáte, cieľ uvedenej právnej úpravy neumožňuje určiť, či sa na túto právnu úpravu vzťahuje skôr článok 49 ZFEÚ alebo článok 63 ZFEÚ. Za týchto okolností Súdny dvor na účely určenia, či sa na situáciu, ktorej sa týka spor vo veci samej, vzťahuje prvé, alebo druhé z uvedených ustanovení, zohľadňuje skutkové okolnosti prejednávaneho prípadu (rozsudky Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, body 93 a 94, ako aj citovaná judikatúra, a Beker, už citovaný, body 27 a 28).

31 Ani z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ani zo spisu predloženého Súdnemu dvoru nevyplýva údaj v tejto súvislosti. V dôsledku toho treba usúdiť, že taká vnútroštátna právna úprava, o akú ide v konaní vo veci samej, môže mať vplyv tak na voľný pohyb kapitálu, ako aj na slobodu usadiť sa, a preto ju treba preskúmať tak vzhľadom na články 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ, ako aj článok 49 ZFEÚ.

O existencii obmedzenia voľného pohybu kapitálu

32 Podľa M. Bouanichovej, Dozorného úradu EZVO a Komisie daňový štít znevýhodňuje príjmy pochádzajúce z dividend rozdelených spoločnosťami usadenými v inom členskom štáte, než je Francúzska republika (takzvané „vstupné“ dividendy), vo vzťahu k príjmom pochádzajúcim z dividend pochádzajúcich od spoločností usadených vo Francúzsku.

33 Keďže sa zrážková daň vyberaná mimo Francúzska nezohľadňuje na účely výpočtu dane z príjmov, ktorá môže byť vrátená daňovníkovi využívajúcemu daňový štít, alebo sa zohľadňuje iba čiastočne, sumu zodpovedajúcu zahraničnej zrážkovej dani totiž v konečnom dôsledku znáša tento daňovník, čo systematicky zvyšuje daňovú záťaž týkajúcu sa vstupných dividend v

porovnaní s daňovou záťažou týkajúcou sa dividend pochádzajúcich z Francúzska.

34 Toto daňové zaobchádzanie, ktoré znevýhodňuje vstupné dividendy, spôsobuje, že investície do spoločností usadených v inom členskom štáte, než je Francúzska republika, sú pre fyzické osoby usadené vo Francúzsku menej atraktívne než investície do francúzskych spoločností.

35 Francúzska vláda a vláda Spojeného kráľovstva naproti tomu tvrdia, že francúzska právna úprava týkajúca sa daňového štítu nevytvárala obmedzenie voľného pohybu kapitálu, lebo Francúzska republika nevykonávala svoju daňovú právomoc diskriminačným spôsobom.

36 Podľa týchto vlád to, že Francúzska republika odmietla zahrnúť zrážkovú daň zaplatenú vo Švédsku do celkovej sumy priamych daní, ktorú zaplatil daňovník, je iba nepríjemnosťou vyplývajúcou zo súbežného výkonu daňových právomocí Švédskym kráľovstvom a Francúzskou republikou. Voľný pohyb kapitálu neukladá členskému štátu povinnosť zamedziť dvojitému právnemu zdaneniu dividend vyplývajúceho z dvojstrannej zmluvy, pokiaľ oba zmluvné štáty majú právo zdať daný príjem. Vláda Spojeného kráľovstva odkazom na rozsudok zo 14. novembra 2006, Kerckhaert a Morres (C-513/04, Zb. s. I-10967), tvrdí, že rozdielne zaobchádzanie v dôsledku toho, že dva členské štáty spoločne legitímne uplatnili svoju daňovú právomoc, nepredstavuje obmedzenie základných slobôd.

37 V tejto súvislosti treba najskôr zdôrazniť, že vec sama sa netýka zamedzenia dvojitého zdanenia, ale vnútroštátneho daňového zaobchádzania, konkrétne vo Francúzsku, s dividendami vyplácanými spoločnosťou usadenou vo Švédsku na účely uplatnenia mechanizmu obmedzenia výšky rôznych nepriamych daní.

38 Táto vec sa totiž týka rozdielneho zaobchádzania, pokiaľ ide o uplatnenie daňového štítu, medzi na jednej strane daňovníkom, ktorý je rezidentom členského štátu Únie a ktorému sú vyplácané dividendy od spoločnosti usadenej v tom istom členskom štáte, a na druhej strane daňovníkom rezidentom toho istého členského štátu, ktorý je akcionárom spoločnosti usadenej v inom členskom štáte a ktorému sú vyplácané dividendy zdaňované v oboch štátoch, pričom dvojité zdanenie je vyrovnané započítaním daňového kreditu v štáte, ktorého je táto osoba rezidentom, v rovnakej výške, ako je daň zaplatená v štáte spoločnosti rozdeľujúcej zisk.

39 V dôsledku toho sa vec sama odlišuje od vecí, v ktorej bol vydaný už citovaný rozsudok Kerckhaert a Morres. Vnútroštátna právna úprava, o ktorú išlo vo veci, v ktorej bol vydaný uvedený rozsudok, totiž nerozlišovala medzi dividendami z akcií spoločností usadených na území daného štátu a dividendami z akcií spoločností usadených v inom členskom štáte, na ktoré sa uplatnila daň vyberaná prostredníctvom zrážkovej dane v tomto inom členskom štáte, pretože podľa tejto právnej úpravy sa v rámci dane z príjmov uplatňovala na tieto dividendy rovnaká jednotná sadzba dane (pozri v tomto zmysle rozsudok Kerckhaert a Morres, už citovaný, bod 17). Za takýchto okolností Súdny dvor rozhodol, že nepriaznivé následky, ku ktorým by mohlo viesť uplatnenie takého systému zdaňovania príjmov, o aký ide vo veci, v ktorej bol vydaný tento rozsudok, vyplývali zo súbežného výkonu daňových právomocí dvoma členskými štátmi (rozsudok Kerckhaert a Morres, už citovaný, bod 20).

40 Na účely odpovede na prvú položenú otázku treba rozlíšiť medzi jednak poskytnutím daňového kreditu vyplývajúceho z francúzsko-švédskej zmluvy a jednak uplatnením daňového štítu, o ktorý ide v konaní vo veci samej, pretože predstavujú dve rozdielne daňové výhody.

41 Poskytnutie daňového kreditu vo Francúzsku v prípade zrážkových daní zaplatených vo Švédsku vyplýva z francúzsko-švédskej zmluvy a patrí do rámca súbežného zdanenia – Švédskym kráľovstvom a Francúzskou republikou – príjmov z huteľného majetku dosiahnutých

vo Švédsku. Francúzska republika si vyhradila právo zdaťovať príjmy pochádzajúce zo Švédska a poskytuje daňový kredit s cieľom obmedziť alebo dokonca zamedziť dvojitému zdaneniu.

42 Naproti tomu taký mechanizmus, akým je daňový štít, nemá nijaký vzťah so súbežným výkonom daňových právomocí a týka sa iba daňovej právomoci Francúzskej republiky. Cieľom a účinkom tohto daňového mechanizmu je znížiť úroveň zdanenia príjmov, v prípade ktorých tento nemecký štát vykonáva svoju daňovú právomoc.

43 Podľa ustálenej judikatúry opatrenia zakázané článkom 63 ods. 1 ZFEÚ ako obmedzenia pohybu kapitálu zahŕňajú opatrenia, ktoré môžu odradiť nerezidentov od investovania v určitom nemeckom štáte alebo odradiť rezidentov uvedeného nemeckého štátu od investovania v iných štátoch (rozsudok z 10. mája 2012, Santander Asset Management SGIIC a i., C-338/11 až C-347/11, bod 15 a citovaná judikatúra).

44 Preto treba zistiť, či daňová právna úprava, o ktorú ide v konaní vo veci samej, je z dôvodu rozdielneho zaobchádzania, ktoré zavádza medzi daňovníkmi, ktorým sú vyplácané dividendy od spoločnosti usadenej vo Francúzsku, a daňovníkmi, ktorým sú vyplácané dividendy od spoločnosti usadenej v inom nemeckom štáte, diskriminácia a odrádza týchto druhých daňovníkov od vykonávania ich práva na voľný pohyb kapitálu.

45 V súlade s ustálenou judikatúrou môže diskriminácia v oblasti daní spočívať len v uplatnení odlišných pravidiel na porovnateľné situácie alebo v uplatnení rovnakého pravidla na odlišné situácie (pozri rozsudky zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, Zb. s. I-2225, bod 30; z 22. marca 2007, Talotta, C-383/05, Zb. s. I-2555, bod 18, ako aj z 18. júla 2007, Lakebrink a Peters/Lakebrink, C-182/06, Zb. s. I-6705, bod 27). V dôsledku toho možno rozdielne zaobchádzanie medzi dvomi kategóriami daňovníkov kvalifikovať ako diskrimináciu v zmysle Zmluvy, pretože postavenie týchto kategórií daňovníkov je z hľadiska dotknutých daňových pravidiel porovnateľné (rozsudok z 1. decembra 2011, Komisia/Maľarsko, C-253/09, Zb. s. I-12391, bod 51).

46 Preto treba preskúmať, či sa rozdielne zaobchádzanie medzi akcionárom zdaniteľným vo Francúzsku, ktorému sú vyplácané dividendy od spoločnosti usadenej v tomto nemeckom štáte, a ďalším akcionárom zdaniteľným rovnako vo Francúzsku, ktorému sú však vyplácané dividendy od spoločnosti usadenej v inom nemeckom štáte, v prejednávanom prípade vo Švédsku, týka prípadov, ktoré sú objektívne porovnateľné.

47 Ako uviedli Dozorný úrad EZVO a Komisia, skutočnosť, že Francúzska republika jednak zdaťuje vstupné dividendy vyplácané M. Bouanichovej na základe článku 10 ods. 1 a článku 23 francúzsko-švédskej zmluvy a zahrnuje tieto dividendy do základu dane M. Bouanichovej vo Francúzsku na účely výpočtu jej dane z príjmov a jednak zohľadňuje tieto dividendy na účely uplatnenia obmedzenia výšky zdanenia podľa článku 1 a článku 1649-0 A CGI, stavia tohto daňovníka do tej istej situácie, v akej je daňovník získavajúci dividendy od spoločnosti usadenej vo Francúzsku.

48 V dôsledku toho sa osoby získavajúce dividendy od spoločnosti usadenej vo Francúzsku a osoby získavajúce dividendy od spoločnosti usadenej vo Švédsku nachádzajú v objektívne porovnateľnej situácii, pokiaľ ide o ich daňové povinnosti.

49 Čo sa týka dividend, ktoré akcionár, francúzsky rezident, získava od spoločnosti usadenej v inom nemeckom štáte, akým je Švédske kráľovstvo, na ktoré sa uplatnila zrážková daň v tomto inom nemeckom štáte a ktoré sú zahrnuté do základu dane vo Francúzsku, rozdielne zaobchádzanie pri uplatňovaní daňového štítu si vyžaduje, aby výpočet práva na vrátenie sumy priamych daní prekročujúcej hornú hranicu zdanenia nezohľadňoval zrážkovú daň vybratú vo

Švédsku. Táto absencia zohľadnenia je úplná v rámci daňového štítu vo verzii uplatnenej na rok 2007 v závislosti od príjmov za rok 2005 a iba čiastočná v rámci tohto mechanizmu – tak ako bol zmenený a doplnený zákonom č. 2008-776 –, ktorý sa uplatňoval v rokoch 2008 a 2009 v závislosti od príjmov za roky 2006 a 2007.

50 Ako vyplýva zo spisu predloženého Súdnemu dvoru, právo na vrátenie sumy daní, ktorá presahuje hranicu vymedzenú v článku 1 CGI, sa určuje na základe vzťahu vyjadreného zlomkom zloženého zo sumy priamych daní, ktorými je zaťažený daňovník, uvedenej v ťitateli a sumy príjmov, ktoré získal ten istý daňovník počas roka predchádzajúceho roku zaplataenia uvedených daní, uvedenej v menovateli.

51 Vo veci samej, pokiaľ ide o daňový štít uplatnený na rok 2007, nebola daň, ktorú zaplatila M. Bouanichová vo Švédsku, vôbec zohľadnená na účely výpočtu obmedzenia priamych daní v rozsahu 60 % príjmov, ktoré dosiahla počas roka 2005. Na jednej strane zohľadnená suma priamych daní nezahrnovala sumu daňového kreditu zodpovedajúcu zrážkovej dani vybranej Švédskym kráľovstvom. Na druhej strane zohľadnené príjmy zahrnovali hrubú sumu dividend vyplatených M. Bouanichovej, čím bola do nich zahrnutá suma tejto zrážkovej dane.

52 Tento dvojitý presun viedol k zníženiu ťitateľa a zvýšeniu menovateľa pomeru, ktorý treba stanoviť medzi priamymi daňami a príjmami na účely uplatnenia daňového štítu, a tým aj k zníženiu alebo dokonca k odstráneniu sumy priamych daní presahujúcu hornú hranicu 60 % v prípade daňovníkov so sídlom vo Francúzsku, ktorým sú – ako M. Bouanichovej – vyplácané zahraničné dividendy.

53 Ako uviedla Komisia, taký mechanizmus obmedzenia výšky zdanenia, aký bol zavedený zákonom č. 2008-776, uplatnený od roka 2008 na príjmy dosiahnuté počas roka 2006, odstránil obmedzenie voľného pohybu kapitálu v rozsahu, v akom sa toto obmedzenie týkalo príjmov zohľadňovaných na účely stanovenia hornej hranice zdanenia. Jedine isté dividendy boli totiž následne zohľadnené v sume zdaniteľných príjmov uvedených v menovateli delenia uskutočneného na účely výpočtu daňového štítu bez ohľadu na pôvod týchto dividend. Naproti tomu zrážková daň zaplataená vo Švédsku nebola vôbec zohľadnená v sume daní nachádzajúcej sa v ťitateli tohto delenia a zakladajúcej právo na vrátenie dane podľa článku 1 a článku 1649-0 A CGI.

54 Skutočnosť, že daň zaplataená vo Švédsku bola vylúčená z daní zohľadnených na účely uplatnenia daňového štítu, predstavuje pre takých daňovníkov ako M. Bouanichová, ktorí sú rezidentmi Francúzska a príjemcami dividend od spoločností usadených vo Švédsku, nevýhodné daňové zaobchádzanie.

55 Za takých okolností, akými sú okolnosti vo veci samej, také daňové zaobchádzanie môže odradiť fyzické osoby podliehajúce hlavne dani z príjmov vo Francúzsku od investovania svojho kapitálu do spoločností so sídlom v inom členskom štáte. Tá istá skutočnosť by v rozsahu, v akom sú podmienky uplatnenia daňového štítu vo vzťahu k francúzskym daňovníkom, ktorí investovali svoj kapitál v inom členskom štáte, obmedzujúcejšie než podmienky uplatnené vo vnútroštátnej situácii, mohla mať obmedzujúci účinok voči spoločnostiam usadeným v inom členskom štáte než Francúzskej republike, keďže tieto podmienky predstavujú vo vzťahu k týmto daňovníkom prekážku získania kapitálu vo Francúzsku.

56 Za týchto podmienok treba konštatovať, že taká právna úprava, o akú ide v konaní vo veci samej, z dôvodu rozdielneho zaobchádzania, ktoré zavádza medzi daňovníkmi rezidentmi podľa toho, či získavajú dividendy od spoločnosti usadenej v tuzemsku, alebo od spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré článok 63 ZFEÚ v zásade zakazuje.

O existencii obmedzenia slobody usadiť sa

57 Článok 49 ZFEÚ ukladá povinnosť odstrániť obmedzenia slobody usadiť sa. Preto, hoci cieľom ustanovení Zmluvy týkajúcich sa slobody usadiť sa je podľa ich znenia zabezpečiť zaobchádzanie v hostiteľskom štáte podľa podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov alebo spoločnosti, tieto ustanovenia takisto bránia tomu, aby členský štát pôvodu zasahoval do usadenia sa niektorého z jeho štátnych príslušníkov alebo spoločnosti založenej v súlade s jeho právnou úpravou v inom členskom štáte (pozri rozsudky z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Zb. s. I-10837, bod 31, a z 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, Zb. s. I-12273, bod 35).

58 Z ustálenej judikatúry tiež vyplýva, že za také obmedzenia treba považovať všetky opatrenia, ktoré výkon tejto slobody zakazujú, bránia mu alebo ho robia menej príťažlivým (pozri rozsudok zo 6. septembra 2012, DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, bod 33).

59 Také rozdielne daňové zaobchádzanie s dividendami vyplácanými daňovníkom, ktorí sú rezidentmi určitého členského štátu, v závislosti od miesta sídla spoločnosti rozdeľujúcej zisk, aké vyplýva z právnej úpravy, o ktorú ide v konaní vo veci samej, a uvádza sa v bodoch 49, 51 a 52 tohto rozsudku, môže predstavovať obmedzenie slobody usadiť sa, ktoré je v zásade zakázané článkom 49 ZFEÚ, keďže pre štátnych príslušníkov prvého členského štátu robí menej atraktívnym usadenie sa v inom členskom štáte.

60 Z toho vyplýva, že taká právna úprava, o akú ide v konaní vo veci samej, predstavuje tiež obmedzenie, ktoré článok 49 ZFEÚ v zásade zakazuje.

O existencii odôvodnenia

61 Podľa článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ článok 63 ZFEÚ nemá vplyv na právo členských štátov uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa miesta bydliska alebo podľa miesta, kde investovali kapitál.

62 Treba však uviesť, že sama výnimka stanovená v článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ, ktorá sa má vykladať reštriktívne, je obmedzená článkom 65 ods. 3 ZFEÚ, ktorý stanovuje, že vnútroštátne ustanovenia uvedené v odseku 1 tohto článku „nesmú byť prostriedkom na svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 63 [ZFEÚ]“ (pozri rozsudky zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 28, a z 20. mája 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, Zb. s. I-3747, bod 58).

63 Je preto potrebné rozlišovať medzi dovoleným nerovným zaobchádzaním podľa článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ a diskrimináciou, ktorú zakazuje odsek 3 toho istého článku. Z judikatúry Súdneho dvora však vyplýva, že na to, aby sa vnútroštátna daňová právna úprava, ktorá rozlišuje medzi daňovníkmi podľa miesta investovania ich kapitálu, mohla považovať za zlužiteľnú s ustanoveniami Zmluvy o voľnom pohybe kapitálu, je potrebné, aby sa tento rozdiel v zaobchádzaní vzťahoval na situácie, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo aby bol odôvodnený naliehavým dôvodom všeobecného záujmu (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. júna 2000, Verkooijen, C-35/98, Zb. s. I-4071, bod 43; Manninen, už citovaný, bod 29, a Orange

European Smallcap Fund, už citovaný, bod 59).

64 V bodoch 47 a 48 tohto rozsudku už bolo konštatované, že rozdielne daňové zaobchádzanie, ktoré francúzska právna úprava, o ktorú ide v konaní vo veci samej, vyhradzuje dividendám spoločností usadených v inom členskom štáte, sa vzťahuje na situácie, ktoré sú navyše objektívne porovnateľné.

65 Za týchto podmienok je také obmedzenie voľného pohybu kapitálu alebo slobody usadiť sa, aké vyplýva z právnej úpravy, o ktorú ide v konaní vo veci samej, prípustné iba v prípade, ak je odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu. V takom prípade je navyše potrebné, aby bolo spôsobilé zabezpečiť uskutočnenie sledovaného cieľa a nešlo nad rámec toho, čo je na dosiahnutie tohto cieľa nevyhnutné (pozri rozsudky National Grid Indus, už citovaný, bod 42; z 1. decembra 2011, Komisia/Belgicko, C-250/08, Zb. s. I-12341, bod 51, a v tomto zmysle Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, body 54 a 55).

66 Preto treba zistiť, či také obmedzenie, o aké ide v konaní vo veci samej, môže byť odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, na ktoré poukazujú jednotlivé vlády, ktoré Súdnemu dvoru predložili pripomienky a trvajú na potrebe zachovať koherentnosť francúzskeho daňového systému, ako aj vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi Francúzskou republikou a Švédskym kráľovstvom.

O potrebe zachovať koherentnosť daňového systému

67 Podľa francúzskej vlády je účelom daňového štítu zamedziť tomu, aby mali priame dane konfiškálnu povahu alebo určitú kategóriu daňovníkov nadmerne zaťažovali vzhľadom na ich platobné možnosti. Vzhľadom na tento cieľ existuje priamy vzťah medzi jednak poskytnutou daňovou výhodou, a to konkrétne vrátením daňovníkovi časti daní zaplatených vo Francúzsku, ktorá presahuje hranicu vymedzenú v článku 1 CGI, a jednak kompenzáciou tejto výhody prostredníctvom priamych daní, ktoré daňovník zaplatil vo Francúzsku.

68 Podľa tej istej vlády naproti tomu neexistuje nijaký priamy vzťah medzi daňou zaplatenou v zahraničí a vrátením tejto dane vo Francúzsku.

69 V tejto súvislosti treba uviesť, že Súdny dvor už nepochybne rozhodol, že nevyhnutnosť zachovať koherentnosť daňového systému môže odôvodňovať právnu úpravu, ktorá svojou povahou môže obmedziť základné slobody (pozri rozsudok Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 57 a citovanú judikatúru). Na to, aby mohlo byť tvrdenie založené na takomto odôvodnení úspešné, je potrebné, aby existoval priamy vzťah medzi dotknutou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody vo forme stanoveného daňového odvodu (pozri rozsudky Manninen, už citovaný, bod 42, ako aj Santander Asset Management SGIC a i., už citovaný, bod 51 a citovanú judikatúru), pričom priamy charakter tohto vzťahu sa musí posudzovať vzhľadom na cieľ sledovaný predmetnou právnou úpravou (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27. novembra 2008, Papillon, C-418/07, Zb. s. I-8947, bod 44; z 18. júna 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Zb. s. I-5145, bod 72, a Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 58).

70 Ako uviedla Komisia, na účely preskúmania prípadných odôvodnení právnej úpravy, o ktorú ide v konaní vo veci samej, treba rozlišovať medzi jednak priznaním daňového kreditu vyplývajúceho z francúzsko-švédskej zmluvy a jednak priznaním práva na vrátenie dane prostredníctvom daňového štítu.

71 Pokiaľ ide o daňový kredit vyplývajúci z francúzsko-švédskej zmluvy, existuje priamy vzťah medzi poskytnutou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody vo forme stanoveného

odvodu, ktorý Švédske kráľovstvo vyberá zrážkou z príjmov z hnuteľného majetku dosiahnutých vo Švédsku.

72 Naproti tomu, pokiaľ ide o daňový štít, neexistuje priamy vzťah medzi daňovou výhodou v podobe vrátenia dane, ktoré môže byť na základe tohto mechanizmu poskytnuté daňovníkovi, a kompenzáciou tejto výhody vo forme stanoveného odvodu.

73 Daňová výhoda poskytnutá prostredníctvom daňového štítu preto nie je kompenzovaná akýmkoľvek odvodom, keďže cieľom a účinkom tohto daňového mechanizmu je len znížiť úroveň zdanenia príjmov, v prípade ktorých Francúzska republika vykonáva svoju daňovú právomoc.

74 Ako uviedol Dozorný úrad EZVO, suma dane vrátená prostredníctvom daňového štítu závisí od celkovej sumy priamych daní, ktoré zaplatil daňovník, a od toho, či táto suma presahuje strop stanovený CGI. Daňová výhoda, o ktorú ide v konaní vo veci samej, sa nepriznáva súčasne v prípade určitej vybratej dane, ale výlučne v prípade, ak suma zaplatená na základe všetkých dotknutých daní presiahne určitý percentuálny podiel ročných príjmov daňovníkov. Z toho vyplýva, že medzi dotknutou daňovou výhodou a stanoveným daňovým odvodom nemožno založiť nijaký priamy vzťah.

O potrebe zachovať vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi

75 Čo sa týka potreby zachovať vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi, francúzska vláda tvrdí, že v rámci francúzsko-švédskej zmluvy sa každý z oboch zmluvných štátov vzdá časti daní, ktoré by mohol vybrať, ak by nebol viazaný touto zmluvou. Na jednej strane Švédske kráľovstvo súhlasilo s obmedzením sadzby zrážkovej dane z dividend vyplatených francúzskemu daňovému rezidentovi na 15 %. Na druhej strane Francúzska republika súhlasila so zamedzením dvojitého zdanenia týchto dividend prostredníctvom započítania daňového kreditu rovnajúceho sa švédskej zrážkovej dani do francúzskej dane.

76 Podľa tejto vlády daňový štít vyvodzuje dôsledky z tohto zmluvného režimu a z odstránenia dvojitého zdanenia, ku ktorému sa zaviazala Francúzska republika ako štát, ktorého je daňovník rezidentom. Vo výpočte daní, ktorých výška môže byť obmedzená, je tak zahrnutá iba suma priamych daní zaplatených vo Francúzsku po započítaní daňového kreditu rovnajúceho sa zrážkovej dani zaplatenej vo Švédsku.

77 Účelom daňového štítu je v podstate obmedziť výkon daňovej právomoci Francúzskou republikou tým, že sa obmedzí celková suma priamych daní, ktoré musí v tomto členskom štáte teoreticky zaplatiť daňovník, na časť (60 % alebo 50 %) príjmov, ktorými disponuje. V rozsahu, v akom tento mechanizmus spadá do právomoci uvedeného členského štátu, je relevantné, aby vo výpočte rozsahu vrátenia, ktoré môže daňovník využiť, boli zahrnuté iba dane zaplatené vo Francúzsku.

78 Francúzska vláda sa domnieva, že zahrnutie daní zaplatených v zahraničí v tomto výpočte tak naopak zaväzuje členský štát, ktorého je daňovník rezidentom, aby znášal záťaž vyplývajúcu z vrátenia dane, ktorá nebola odvedená do jeho daňových príjmov, ale do daňových príjmov iného členského štátu konajúceho v postavení štátu pôvodu príjmov.

79 Spojené kráľovstvo v tom istom zmysle tvrdí, že vyvážené rozdelenie daňových právomocí medzi členské štáty zahŕňa právo členského štátu vykonávať svoju právomoc zdať činnosti podnikov na svojom vlastnom území bez toho, aby musel prihliadnuť na výkon daňovej právomoci iného členského štátu. Podľa tejto vlády by záväzok Francúzskej republiky na účely určenia hornej hranice zdanenia stanovenej v článku 1 CGI spočíval v tom, že do celkovej sumy priamych daní zaplatených daňovníkom vo Francúzskej republike sa zahrnie prípadná zrážková

da? zaplatená vo Švédsku, vyžadoval, aby Francúzska republika prihliadla na výkon da?ovej právomoci, ktorou disponuje Švédske krá?ovstvo, a nahrádzal by da?ovníkovi akúko?vek zrážkovú da? zaplatenú vo Švédsku.

80 Takéto odôvodnenie však nemožno prija?.

81 Odôvodnenie týkajúce sa potreby zachova? vyvážené rozdelenie da?ovej právomoci medzi ?lenskými štátmi možno totiž prija? najmä v prípade, ak je cie?om dotknutého da?ového režimu zabráni? konaniam, ktoré by mohli ohrozi? právo niektorého ?lenského štátu vykonáva? svoju da?ovú právomoc vo vz?ahu k ?innostiam uskuto??ovaným na jeho území (pozri rozsudky z 29. marca 2007, Rewe Zentralfinanz, C?347/04, Zb. s. I?2647, bod 42; z 18. júla 2007, Oy AA, C?231/05, Zb. s. I?6373, bod 54; z 18. júna 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C?303/07, Zb. s. I?5145, bod 66, a z 20. októbra 2011, Komisia/Nemecko, C?284/09, Zb. s. I?9879, bod 77).

82 V prejednávanom prípade bola otázka rozdelenia da?ovej právomoci medzi Francúzskou republikou a Švédskym krá?ovstvom upravená vo francúzsko?švédskej zmluve, ktorá stanovuje právo, aby každý z týchto dvoch štátov zda?oval dividendy nadobudnuté a vyplatené na svojom území. V tomto kontexte si Francúzska republika zachovala právo zda?ova? príjmy z hnute?ného majetku s pôvodom vo Švédsku a súhlasila s priznávaním da?ového kreditu ur?eného na zmenšenie ú?inkov tohto dvojitého zdanenia v prospech da?ovníkov usadených vo Francúzsku. Tento ?lenský štát teda slobodne súhlasil s takým rozdelením da?ovej právomoci, aké vyplýva zo samotných ustanovení francúzsko?švédskej zmluvy.

83 Tento mechanizmus rozdelenia zdanenia stanovený vo francúzsko?švédskej zmluve však nemôže odôvod?ova? obmedzenie vyplývajúce z uplat?ovania právnej úpravy týkajúcej sa da?ového štítu.

84 V tomto oh?ade treba pripomenú?, že pod?a ustálenej judikatúry, hoci majú ?lenské štáty možnos? stanovi? v rámci dvojstranných zmlúv s cie?om zamedzenia dvojitého zdanenia hrani?né ukazovatele na ú?ely rozdelenia da?ovej právomoci, toto rozdelenie da?ovej právomoci im neumož?uje uplat?ova? opatrenia, ktoré sú v rozpore so slobodami pohybu zaru?enými Zmluvou. Pokia? totiž ide o výkon da?ovej právomoci takto rozdelenej v rámci dvojstranných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, ?lenské štáty sú povinné podria? sa pravidlám Únie (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. decembra 2002, de Groot, C?385/00, Zb. s. I?11819, body 93 a 94; z 19. januára 2006, Bouanich, C?265/04, Zb. s. I?923, body 49 a 50, a z 12. decembra 2013, Imfeld a Garcet, C?303/12, body 41 a 42).

85 Vrátenie dane priznané na základe da?ového štítu je da?ovou výhodou, ktorú stanovuje francúzska právna úprava a ktorá obmedzuje da?ové za?aženie da?ovníka tým, že uplat?uje systém obmedzenia výšky zdanenia zaru?ujúci vrátenie dane zaplatenej nad rámec ur?itého percentuálneho podielu. Taký mechanizmus obmedzenia výšky zdanenia neovplyv?uje možnos? Francúzskej republiky zda?ova? ?innosti vykonávané na jej území a navyše nebráni možnosti tohto ?lenského štátu zda?ova? príjmy dosiahnuté v inom ?lenskom štáte.

86 V dôsledku toho, pokia? ide o podmienky uplatnenia tohto da?ového mechanizmu, nevzniká otázka akéhoko?vek rozdelenia da?ovej právomoci medzi ?lenskými štátmi.

87 Za týchto podmienok nemôže by? obmedzenie vo?ného pohybu kapitálu, vytvorené takou vnútroštátnou právnou úpravou, o akú ide v konaní vo veci samej, odôvodnené ani potrebou zabezpe?i? koherentnos? vnútroštátneho da?ového režimu, ani potrebou zachova? vyvážené rozdelenie da?ovej právomoci medzi ?lenskými štátmi.

88 Preto treba na položené otázky odpoveda? tak, že ?lánky 49 ZFEÚ, 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ sa

majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave členského štátu, podľa ktorej ak rezident tohto členského štátu, ktorý je akcionárom spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, získa dividendy zdanené v oboch štátoch a dvojité zdanenie je vyrovnané započítaním daňového kreditu v štáte, ktorého je táto osoba rezidentom, v rovnakej výške, ako je daň zaplatená v štáte spoločnosti rozdeľujúcej zisk, mechanizmus obmedzenia výšky rôznych priamych daní v určitom percentuálnom podiele príjmov dosiahnutých počas roka nezohľadní alebo len čiastočne zohľadní daň zaplatenú v štáte spoločnosti rozdeľujúcej zisk.

O trovách

89 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (piata komora) rozhodol takto:

Články 49 ZFEÚ, 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave členského štátu, podľa ktorej ak rezident tohto členského štátu, ktorý je akcionárom spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, získa dividendy zdanené v oboch štátoch a dvojité zdanenie je vyrovnané započítaním daňového kreditu v štáte, ktorého je táto osoba rezidentom, v rovnakej výške, ako je daň zaplatená v štáte spoločnosti rozdeľujúcej zisk, mechanizmus obmedzenia výšky rôznych priamych daní v určitom percentuálnom podiele príjmov dosiahnutých počas roka nezohľadní alebo len čiastočne zohľadní daň zaplatenú v štáte spoločnosti rozdeľujúcej zisk.

Podpisy

* Jazyk konania: francúzština.