ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

12. prosince 2006 *

Ve věci C-446/04,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Spojené království) ze dne 13. října 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 22. října 2004, v řízení

Test Claimants in the FII Group Litigation

proti

Commissioners of Inland Revenue,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení V. Skouris, předseda, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (zpravodaj), P. Kūris a E. Juhász, předsedové senátů, J. N. Cunha Rodrigues, G. Arestis, A. Borg Barthet a M. Ilešič, soudci,

* Jednací jazyk: angličtina.

generální advokát: L. A. Geelhoed,
vedoucí soudní kanceláře: K. Sztranc, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 29. listopadu 2005,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Test Claimants in the FII Group Litigation G. Aaronsonem, QC, jakož i P. Farmerem a D. Cavenderem, barristers, zmocněnými S. Whiteheadem a M. Andersonem, solicitors,

— za vládu Spojeného království původně E. O'Neill, poté C. Gibbs, jako zmocněnkyněmi, ve spolupráci s G. Barlingem, QC, jakož i D. Ewartem a S. Stevens, barristers,

— za Irsko D. O'Haganem, jako zmocněncem, ve spolupráci s G. Clohessy, BL, a A. Collinsem, SC,

— za Komisi Evropských společenství R. Lyalem, jako zmocněncem,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 6. dubna 2006,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 43 ES a 56 ES, jakož i čl. 4 odst. 1 a článku 6 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).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi-rezidenty Spojeného království a Commissioners of Inland Revenue (daňová správa Spojeného království) ve věci daňového zacházení s dividendami obdrženými od společností-nerezidentů tohoto členského státu.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 4 odst. 1 směrnice 90/435 ve svém původním znění stanoví:

„Obdrží-li mateřská společnost z důvodu svého podílu na dceřiné společnosti zisky rozdělené jinak než při likvidaci dceřiné společnosti, stát mateřské společnosti

— upustí od zdanění těchto zisků, nebo

— zdaní tyto zisky, přičemž umožní mateřské společnosti odečíst od daně příslušnou část daně splatné dceřinou společností, která se vztahuje k těmto ziskům, popřípadě daň sraženou státem, jehož daňovým rezidentem je dceřiná společnost, podle odchylek stanovených v článku 5 a maximálně do výše odpovídající vnitrostátní dani."

4 Podle článku 6 této směrnice stát mateřské společnosti nesmí vybírat srážkovou daň ze zisků, které tato společnost obdrží od své dceřiné společnosti.

5 Článek 7 směrnice 90/435 stanoví:

„1. Výrazem ‚srážková daň' použitým v této směrnici se nerozumí záloha ani předběžná platba na korporační daň v členském státě dceřiné společnosti, která se uskutečňuje v souvislosti s rozdělováním jejích zisků mateřské společnosti.

2. Tato směrnice se nedotýká použití vnitrostátních předpisů nebo smluvních ustanovení, jejichž účelem je zamezit nebo omezit ekonomické dvojí zdanění dividend, zejména ustanovení týkajících se daňových zápočtů [slev na dani] pro příjemce dividend."

Vnitrostátní právní úprava

6 Na základě daňových právních předpisů platných ve Spojeném království zisky dosažené během účetního období jakoukoli společností, která je rezidentem tohoto

členského státu, jakož i jakoukoli společností, která sice není jeho rezidentem, ale vykonává v něm obchodní činnost prostřednictvím pobočky nebo zastoupení, podléhají v uvedeném státě korporační dani.

7 Od roku 1973 Spojené království Velké Británie a Severního Irska uplatňuje systém zdanění nazvaný „částečný zápočet", podle kterého rozděluje-li společnost-rezident zisky, je za účelem zabránění ekonomickému dvojímu zdanění část korporační daně zaplacené touto společností započtena jejím akcionářům. Do 6. dubna 1999 se tento systém zakládal jednak na platbě zálohy na korporační daň rozdělující společností, a jednak na slevě na dani přiznané akcionářům-příjemcům rozdělování dividend, doplněné, pokud jde o společnosti-příjemce, které jsou rezidenty Spojeného království, o osvobození dividend obdržených od společnosti, která je rovněž rezidentem tohoto členského státu, od korporační daně.

Záloha na korporační daň

8 Podle článku 14 zákona z roku 1988 o daních z příjmů a o korporační dani (Income and Corporation Taxes Act 1988, dále jen „ICTA"), v jeho znění použitelném v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení, společnost-rezident Spojeného království, která vyplácí dividendy svým akcionářům, musí provést platbu zálohy na korporační daň („advance corporation tax", dále jen „ACT"), vypočtenou z výše nebo hodnoty uskutečněného rozdělení dividend.

9 Společnost má nárok na započtení ACT zaplacené z titulu rozdělení uskutečněného během daného účetního období na částku, kterou dluží z titulu korporační daně („mainstream corporation tax") za toto období, do určité výše. Pokud daňový dluh společnosti z titulu korporační daně nepostačuje k tomu, aby umožnil úplný zápočet

ACT, přeplatek ACT může být převeden buď do některého předcházejícího nebo následujícího účetního období, nebo na dceřiné společnosti této společnosti, které jej mohou započíst na částku, kterou samy dluží z titulu korporační daně. Dceřinými společnostmi, na něž může být přeplatek ACT převeden, mohou být pouze dceřiné společnosti-rezidenti Spojeného království.

10 Skupina společností ve Spojeném království si může také zvolit režim skupinového zdanění, který umožňuje společnostem náležejícím do této skupiny odložit platbu ACT až do okamžiku, kdy mateřská společnost uvedené skupiny provede rozdělení dividend. Tohoto režimu, který byl předmětem rozsudku ze dne 8. března 2001, Metallgesellschaft a další (C-397/98 a C-410/98, Recueil, s. I-1727), se projednávaná věc netýká.

Situace akcionářů-rezidentů, kteří obdrží dividendy od společností-rezidentů

11 Podle článku 208 ICTA, obdrží-li společnost-rezident Spojeného království od společnosti, která je rovněž rezidentem tohoto členského státu, dividendy, nepodléhá korporační dani, pokud jde o tyto dividendy.

12 Krom toho podle čl. 231 odst. 1 ICTA jakékoli rozdělení dividend společností--rezidentem jiné společnosti-rezidentu, které podléhá ACT, zakládá ve prospěch této posledně uvedené společnosti nárok na slevu na dani odpovídající části částky ACT uhrazené prvně uvedenou společností. Podle čl. 238 odst. 1 ICTA obdržená dividenda a sleva na dani pro společnost-příjemce představují dohromady „investiční příjem osvobozený od daně" („franked investment income" nebo „FII").

13 Společnost, která je rezidentem Spojeného království, která od jiné společnosti-rezidenta obdržela dividendy, jejichž rozdělení založilo nárok na slevu na dani, může získat zpět částku ACT uhrazenou touto jinou společností a odečíst ji z částky ACT, kterou musí sama zaplatit v případě, že provede rozdělení dividend svým akcionářům, takže uhradí ACT pouze ve zbývající části.

14 Podle sazebníku F ICTA fyzická osoba s bydlištěm ve Spojeném království podléhá dani z příjmů, pokud jde o dividendy obdržené od společnosti-rezidenta tohoto členského státu. Má nicméně nárok na slevu na dani odpovídající části částky ACT uhrazené touto společností. Tato sleva na dani může být odečtena z částky dlužné touto osobou z titulu daně z příjmů týkající se dividendy nebo může být vyplacena v hotovosti, pokud sleva na dani převyšuje výši zdanění této osoby.

Situace akcionářů-rezidentů, kteří obdrží dividendy od společností-nerezidentů

15 Jestliže společnost-rezident Spojeného království obdrží dividendy od společnosti-nerezidenta Spojeného království, podléhá korporační dani, pokud jde o tyto dividendy.

16 V takovém případě společnost-příjemce uvedených dividend nemá nárok na slevu na dani a obdržené dividendy nejsou kvalifikovány jako investiční příjmy osvobozené od daně. Naproti tomu podle článků 788 a 790 ICTA má nárok na daňovou úlevu v souvislosti s daní zaplacenou rozdělující společností ve státě, jehož je rezidentem, která je poskytována buď na základě právních předpisů platných ve Spojeném království, nebo na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění (dále jen „SDZ“) uzavřené Spojeným královstvím s tímto jiným státem.

17 Vnitrostátní právní předpisy tak umožňují započíst na korporační daň, kterou dluží společnost-rezident, která je příjemcem dividend, srážkovou daň vybranou z těchto dividend rozdělených společností-nerezidentem. Jestliže tato společnost-rezident, která je příjemcem, přímo nebo nepřímo ovládá nebo je dceřinou společností společnosti, která přímo nebo nepřímo ovládá 10% nebo více hlasovacích práv rozdělující společnosti, daňová úleva se vztahuje na příslušnou zahraniční korporační daň, zaplacenou ze zisků, z nichž jsou dividendy vypláceny. Tato zahraniční daň může být předmětem daňové úlevy pouze do výše částky dlužné ve Spojeném království z titulu korporační daně z dotyčného příjmu.

18 Obdobná ustanovení se použijí na základě SDZ uzavřených Spojeným královstvím.

19 Jestliže společnost-rezident provede sama rozdělení dividend svým akcionářům, dluží ACT.

20 Pokud jde o možnost započíst ACT zaplacenou z titulu takového rozdělení na částku, kterou uvedená společnost-rezident dluží z titulu korporační daně, skutečnost, že taková společnost-rezident obdrží dividendy od společnosti-nerezidenta, může vést k přeplatku ACT ze dvou důvodů.

21 Jednak, jak bylo uvedeno v bodě 16 tohoto rozsudku, rozdělování dividend společností-nerezidentem nezakládá slevu na dani, která by mohla být odečtena z částky ACT, kterou společnost-rezident musí uhradit, jestliže rozděluje dividendy svým akcionářům.

22 Kromě toho jestliže má společnost-rezident nárok na daňovou úlevu, pokud jde o daň uhrazenou touto společností-nerezidentem v zahraničí, zápočet uvedené daně na částku dlužnou z titulu korporační daně pro společnost-rezidenta snižuje částku, od níž může být odečtena ACT.

Režim FID

23 Od 1. července 1994 se může společnost-rezident, která obdrží dividendy od společnost-nerezidenta, při rozdělování dividendy svým akcionářům rozhodnout, že tato dividenda bude kvalifikována jako „dividenda ze zahraničního příjmu" („foreign income dividend", dále jen „FID"), z které se platí ACT, která ale této společnosti umožňuje, dosahuje-li FID úrovně obdržených dividend zahraničního původu, aby požádala o vrácení přeplatku zaplacené ACT.

24 Zatímco ACT musí být uhrazena ve lhůtě čtrnácti dnů následujících po čtvrtletí, během něhož byla dividenda vyplacena, je možné přeplatek ACT vrátit v okamžiku, kdy společnost-rezident bude muset uhradit korporační daň, to je devět měsíců po skončení účetního období.

25 Jestliže je dividenda kvalifikovaná jako FID vyplacena akcionáři-fyzické osobě, tento akcionář již nemá nárok na slevu na dani, ale v rámci daně z příjmů se má za to, že obdržel příjem, který byl zdaněn nejnižší sazbou. Akcionáři osvobození od daně, jako jsou penzijní fondy ve Spojeném království, kteří jsou příjemci FID, rovněž nemají nárok na slevu na dani.

26 Systém ACT, včetně systému FID (dále jen „režim FID") byl zrušen pro rozdělení dividend uskutečněná od 6. dubna 1999.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

27 Spor v původním řízení je sporem typu „group litigation" týkajícím se investičního příjmu osvobozeného od daně („Franked Investment Income Group Litigation"), který je tvořen několika žalobami podanými u High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, společnostmi-rezidenty Spojeného království, které vlastní podíly ve společnostech-rezidentech jiného členského státu nebo třetí země.

28 Věci vybrané předkládajícím soudem jako „vzorové" věci pro účely tohoto řízení o předběžné otázce se týkají žalob podaných společnostmi-rezidenty Spojeného království, náležejícími ke skupině British American Tobacco (BAT, dále jen „žalobkyně v původním řízení"). V čele skupiny se nacházela mateřská společnost, která přímo nebo nepřímo vlastní 100% základního kapitálu jiných společností, které samy vlastní 100% základního kapitálu společností usazených v různých členských státech Evropské unie a Evropského hospodářského prostoru, jakož i ve třetích zemích.

29 Tyto věci se zaprvé týkají dividend vyplacených těmito společnostmi-nerezidenty ve prospěch žalobkyň v původním řízení od finančního roku ukončeného dne 30. září 1973 a podle předkládacího rozhodnutí přinejmenším do data, kdy bylo vydáno, zadruhé dividend vyplacených mateřskou společností skupiny BAT jejím akcionářům od téhož finančního roku do 31. března 1999, zatřetí plateb ACT uskutečněných žalobkyněmi v původním řízení od uvedeného finančního roku do 14. dubna 1999 a začtvrté dividend kvalifikovaných jako FID vyplacených mezi 30. zářím 1994 a 30. zářím 1997.

30 Žalobkyně v původním řízení se domáhají vrácení nebo náhrady ztrát, které vyplynuly z toho, že se vůči nim použily právní předpisy platné ve Spojeném království, pokud jde zejména o:

— korporační daň zaplacenou z obdržených dividend zahraničního původu a daňové úlevy a slevy na dani uplatněné na tato zdanění, které by v případě neexistence takové daně bývaly mohly být použity nebo převedeny, aby byly odečteny z jiných zdanění;

— ACT zaplacenou z částek rozdělených jejím akcionářům z dividend zahraničního původu, zůstal-li přeplatek;

— v tomto posledně uvedeném případě zbavení možnosti využít dotyčné částky mezi okamžikem platby ACT a okamžikem, ke kterému byla ACT započtena na korporační daň, a

— co se týče rozdělování dividend kvalifikovaných jako FID, zbavení možnosti využít částek zaplacených jako ACT mezi okamžikem platby ACT a okamžikem jejího vrácení, jakož i dodatečné částky, které žalobkyně v původním řízení musely vyplatit svým akcionářům, aby vyrovnaly to, že se na ně nevztahuje sleva na dani.

31 Za těchto podmínek se High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Brání články 43 ES nebo 56 ES tomu, aby členský stát ponechal v platnosti a používal opatření, která osvobozují od korporační daně dividendy obdržené společností-rezidentem tohoto členského státu (‚společnost-rezident') vyplacené jinými společnostmi-rezidenty a která podrobují dividendy obdržené společností-rezidentem vyplacené společnostmi-rezidenty jiných členských států (‚společnosti-nerezidenti') korporační dani (poté, co poskytla daňovou úlevu

zamezující dvojímu zdanění pro jakoukoli srážkovou daň dlužnou z této dividendy, a za určitých podmínek pro příslušnou daň zaplacenou společnostmi-nerezidenty z jejich zisků v zemi, jejímiž jsou rezidenty)?

2) Jestliže v členském státě existuje systém, který za určitých okolností ukládá platbu zálohy na korporační daň [...] při vyplácení dividend uskutečněném společností-rezidentem svým akcionářům a poskytuje slevu na dani, pokud jde o tyto dividendy, akcionářům-rezidentům tohoto členského státu, porušuje tento členský stát článek 43 ES nebo článek 56 ES, nebo také čl. 4 odst. 1 nebo článek 6 směrnice [90/435], ponechává-li v platnosti a používá opatření, která umožňují společnosti-rezidentu vyplácet dividendy svým akcionářům, aniž by musela platit ACT v rozsahu, v němž obdržela dividendy od společností--rezidentů tohoto členského státu (přímo nebo nepřímo prostřednictvím jiných společností-rezidentů tohoto členského státu), a která neumožňují společnosti--rezidentu vyplácet dividendy svým akcionářům, aniž by musela platit ACT v rozsahu, v němž obdržela dividendy od společností-nerezidentů?

3) Brání ustanovení práva Společenství uvedená výše ve druhé otázce tomu, aby členský stát ponechal v platnosti a používal opatření, která umožňují, aby společnost vyplácející dividendu započetla částku dlužnou z titulu ACT na korporační daň dlužnou ze svých zisků a na korporační daň dlužnou jinými společnostmi skupiny, které jsou rezidenty tohoto členského státu:

a) která ale neupravují žádnou formu zápočtu dlužné ACT ani žádnou obdobnou daňovou úlevu (jako je vrácení ACT) pro zisky dosažené v tomto státě nebo v jiných členských státech společnostmi skupiny, které nejsou rezidenty tohoto členského státu, nebo

b) která stanoví, že jakákoli daňová úleva zamezující dvojímu zdanění, na niž má nárok společnost-rezident tohoto členského státu, snižuje korporační daň, na niž může být započtena dlužná ACT?

4) Jestliže v členském státě existují opatření, která za určitých okolností stanoví, že pokud společnosti-rezidenti provedou tuto volbu, uhrazenou ACT získají zpět z částek rozdělených svým akcionářům v rozsahu, v němž tyto částky obdrží společnosti-rezidenti a jsou vypláceny společnostmi-nerezidenty (včetně, za tímto účelem, společnostmi-rezidenty třetích zemí), dochází k porušení článku 43 ES, článku 56 ES nebo čl. 4 odst. 1 [směrnice 90/435] nebo článku 6 [této] směrnice, pokud tato opatření:

a) zavazují společnosti-rezidenty, aby hradily ACT a následně požadovaly její vrácení, a

b) nestanoví, že je akcionářům společností-rezidentů přiznána sleva na dani, zatímco by jim byla přiznána z dividendy vyplacené společností-rezidentem, která by sama neobdržela dividendy od společností-nerezidentů?

5) Jestliže členský stát před 31. prosincem 1993 přijal opatření, jejichž podstata je popsána v první a druhé otázce, a po tomto datu přijal ostatní opatření, jejichž podstata je popsaná ve čtvrté otázce, a pokud tato posledně uvedená opatření představují omezení zakázané článkem 56 ES, musí být toto omezení kvalifikováno jako nové omezení, které ke dni 31. prosince 1993 ještě neexistovalo?

6) Jestliže by jedno z opatření popsaných v první až páté otázce bylo v rozporu s jedním z ustanovení práva Společenství, na něž tyto otázky odkazují, v případě, kdy by společnost-rezident nebo jiné společnosti téže skupiny podaly následující žaloby, vycházející z uvedených porušení právních předpisů:

a) žalobu na vrácení korporační daně vybrané protiprávně za okolností popsaných v první otázce;

b) žalobu směřující ke znovuzískání daňových úlev (nebo k vyrovnání jejich ztráty) použitých na korporační daň vybranou protiprávně za okolností uvedených v první otázce;

c) žalobu na vrácení (nebo na náhradu) ACT, která nemohla být započtena na korporační daň dlužnou společností nebo která nemohla založit nárok na daňovou úlevu jiným způsobem a která by bývala nebyla zaplacena (nebo která by bývala byla odečtena), kdyby nedošlo k porušení právních předpisů;

d) jestliže byla ACT započtena na korporační daň, žalobu z důvodu zbavení možnosti využít dotyčné částky mezi okamžikem platby ACT a tímto zápočtem;

e) žalobu na vrácení korporační daně zaplacené společností nebo jinou společností skupiny, jestliže jedna z těchto společností byla zdaněna z titulu korporační daně, když se vzdala jiných daňových úlev proto, aby byl umožněn zápočet dlužné ACT na korporační daň, kterou dluží (meze stanovené ohledně zápočtu ACT vedou k tomu, že zbude zůstatek korporační daně, který dluží);

f) žalobu z důvodu zbavení možnosti využít peněžní částky v důsledku platby korporační daně dříve, než by k tomu došlo jinak, nebo ztráty nároku na daňové úlevy v důsledku okolností uvedených výše, písm. e);

g) žalobu společnosti-rezidenta na vyplacení (nebo vyrovnání) přeplatku ACT, který tato společnost postoupila jiné společnosti skupiny a který nezaložil nárok na daňovou úlevu, jestliže byla tato jiná společnost předmětem prodeje, rozdělení nebo likvidace;

h) žalobu v případě, kdy byla zaplacena ACT, ale následně byla však vrácena na základě ustanovení popsaných ve čtvrté otázce, z důvodu zbavení možnosti využít dotyčné částky mezi okamžikem platby ACT a datem, ke kterému byla vrácena;

i) žalobu na vyrovnání, jestliže společnost-rezident zvolila vrácení ACT na základě ustanovení popsaných ve čtvrté otázce a vyrovnala to, že jejím akcionářům nemůže být přiznána sleva na dani tím, že zvýšila částku dividendy,

měla by být každá z těchto žalob, posuzovaná samostatně, považována za:

— žalobu na vrácení neoprávněně vybraných částek, takže by toto vrácení bylo důsledkem a vedlejší vlastností porušení výše uvedených ustanovení práva Společenství, nebo

— nárok na vyrovnání nebo na náhradu škody, takže by bylo třeba splnit podmínky uvedené v rozsudku [ze dne 5. března 1996, Brasserie du Pêcheur a Factortame, C-46/93 a C-48/93, Recueil, s. I-1029,] ohledně náhrady škody, nebo

— nárok na platbu částky představující bezdůvodně odepřené zvýhodnění?

7) V případě, že by v odpověď na jednu z částí šesté otázky byla žaloba kvalifikována jako žaloba na výplatu částky představující bezdůvodně odepřené zvýhodnění:

a) byl by nárok na takovou platbu důsledkem nebo vedlejší vlastností práva přiznaného výše uvedenými ustanoveními práva Společenství, nebo

b) bylo by třeba splnit podmínky uvedené v rozsudku [Brasserie du Pêcheur a Factortame, výše uvedený] ohledně náhrady škody, nebo

c) bylo by třeba splnit jiné podmínky?

8) Vyžadují šestá nebo sedmá otázka uvedené výše odlišnou odpověď podle toho, zda v rámci vnitrostátního práva jsou žaloby uvedené v šesté otázce podány jako žaloby na vrácení, nebo jsou podány nebo musejí být podány jako žaloby na náhradu škody?

9) Jaké jsou obecné pokyny, pokud nějaké existují, které považuje Soudní dvůr za vhodné poskytnout v projednávaném sporu, a jaké jsou okolnosti, ke kterým by vnitrostátní soud měl přihlédnout, jestliže má určit, zda je dáno dostatečně závažné porušení ve smyslu rozsudku [Brasserie du Pêcheur a Factortame, výše uvedený], zvláště ohledně otázky, zda při současném stavu judikatury týkající se výkladu relevantních ustanovení práva Společenství bylo toto porušení omluvitelné, nebo ohledně otázky, zda v každém jednotlivém případě existuje příčinná souvislost dostatečná pro to, aby představovala ‚přímou příčinnou souvislost' ve smyslu tohoto rozsudku?"

32 Předkládající soud poznamenává, že z čl. 57 odst. 1 ES vyplývá, že ve vztazích se třetími zeměmi omezení volného pohybu kapitálu, které existuje ke dni 31. prosince 1993, nemůže být považováno za odporující článku 56 ES. Má za to, že jelikož se první tři otázky týkají ustanovení předcházejících tomuto datu, jejich působnost se omezuje na situace uvnitř Evropského společenství. Vzhledem k tomu, že se čtvrtá a pátá otázka vztahují k ustanovením následujícím po tomto datu, týkají se, pokud jde o použití článku 56 ES, jak situací uvnitř Společenství, tak situací, které mají vztah ke třetím zemím.

K předběžným otázkám

K první otázce

33 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je to, zda články 43 ES a 56 brání právním předpisům členského státu, které osvobozují od korporační daně dividendy, které společnost-rezident obdržela od společnosti, která je rovněž rezidentem tohoto státu (dále jen „dividendy vnitrostátního původu"), zatímco podrobují této dani

dividendy, které společnost-rezident obdržela od společnosti, která není rezidentem téhož státu (dále jen „dividendy zahraničního původu"), přičemž v tomto posledně uvedeném případě poskytují daňovou úlevu v souvislosti s jakoukoli srážkovou daní vybranou ve státě, jehož rezidentem je rozdělující společnost, jakož i, v případě, kdy společnost-rezident, která je příjemcem dividend, vlastní přímo nebo nepřímo 10% nebo více hlasovacích práv v rozdělující společnosti, daňovou úlevu v souvislosti s korporační daní zaplacenou rozdělující společností ze zisků, z nichž pocházejí rozdělované dividendy.

34 Podle žalobkyň v původním řízení jsou takové vnitrostátní právní předpisy v rozporu s články 43 ES a 56 ES, jelikož mohou jednak odradit společnosti-rezidenty od zakládání dceřiných společností nebo od investování do kapitálu společností v jiných členských státech, a jednak nemohou být odůvodněny rozdílností mezi situací dividend zahraničního původu a situací dividend vnitrostátního původu ani cílem zajistit soudržnost vnitrostátního daňového systému.

35 Úvodem je třeba připomenout, že i když přímé daně na základě ustálené judikatury spadají do pravomoci členských států, členské státy musejí nicméně při jejím výkonu dodržovat právo Společenství (viz zejména rozsudek ze dne 6. června 2000, Verkooijen, C-35/98, Recueil, s. I-4071, bod 32; výše uvedený rozsudek Metallgesellschaft a další, bod 37, a rozsudek ze dne 23. února 2006, Keller Holding, C-471/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 28).

36 V tomto ohledu je namístě poukázat na to, že se na vnitrostátní právní předpisy podrobující pobírání dividend společností-rezidentem dani, přičemž nejen pouze její základ, ale rovněž možnost odečíst od této daně daň zaplacenou ve státě, jehož rezidentem je rozdělující společnost, závisí na původu dividend, vnitrostátním, či nikoli, jakož i na velikosti podílu, který společnost-příjemce vlastní v rozdělující společnosti, může vztahovat jak článek 43 ES týkající se svobody usazování, tak článek 56 ES týkající se volného pohybu kapitálu.

37 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že věci vybrané jako „vzorové" věci v rámci sporu projednávaného před předkládajícím soudem se týkají společností-rezidentů Spojeného království, které obdržely dividendy od společností-nerezidentů, které 100% ovládají. Jelikož se jedná o podíl, který přiznává držiteli určitý vliv na rozhodování společnosti a umožňuje mu určovat její činnost, použijí se ustanovení Smlouvy o ES o svobodě usazování (rozsudky ze dne 13. dubna 2000, Baars, C-251/98, Recueil, s. I-2787, body 21 a 22; ze dne 21. listopadu 2002, X a Y, C-436/00, Recueil, s. I-10829, body 37 a 66 až 68, jakož i ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, bod 31).

38 Jak uvedl generální advokát v bodě 33 svého stanoviska, povaha podílů jiných společností, které jsou účastníky uvedeného sporu, nebyla u Soudního dvora uvedena. Nelze tedy vyloučit, že se tento spor týká rovněž dopadu vnitrostátních právních předpisů dotčených v původním řízení na situaci společností-rezidentů, které obdržely dividendy na základě podílu, který jim nepřiznává určitý vliv na rozhodování rozdělující společnosti a neumožňuje jim určovat její činnost. Tyto právní předpisy tedy musejí být rovněž přezkoumány s ohledem na ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu kapitálu.

Ke svobodě usazování

39 Pokud jde zaprvé o situaci žalobkyň v původním řízení, je třeba připomenout, že svoboda usazování, kterou článek 43 ES přiznává příslušníkům Společenství a která zahrnuje jejich přístup k samostatně výdělečným činnostem a jejich výkon, jakož i zřizování a řízení podniků za stejných podmínek, jako jsou podmínky stanovené právními předpisy členského státu usazení pro jeho vlastní státní příslušníky, zahrnuje v souladu s článkem 48 ES pro společnosti založené podle právních předpisů některého členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Společenství, právo vykonávat jejich činnosti v dotyčném

členském státě prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení (viz zejména rozsudky ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, s. I-6161, bod 35; ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 30, jakož i výše uvedený rozsudek Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, bod 41).

40 Pokud jde o společnosti, je třeba uvést, že jejich sídlo ve smyslu článku 48 ES slouží k určení, podobně jako státní příslušnost fyzických osob, jejich vazby s právním řádem některého státu. Připuštění toho, že by členský stát sídla mohl volně uplatňovat rozdílné zacházení z pouhého důvodu, že se sídlo společnosti nachází v jiném členském státě, by zbavilo článek 43 ES jeho smyslu (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 28. ledna 1986, Komise v. Francie, 270/83, Recueil, s. 273, bod 18; ze dne 13. července 1993, Commerzbank, C-330/91, Recueil, s. I-4017, bod 13; výše uvedené rozsudky Metallgesellschaft a další, bod 42, a Marks & Spencer, bod 37). Cílem svobody usazování tak je zaručení výhody tuzemského zacházení v hostitelském členském státě tím, že zakazuje jakoukoli diskriminaci založenou na místě sídla společností (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Komise v. Francie, bod 14, a Saint-Gobain ZN, bod 35).

41 Ve věci v původním řízení je třeba konstatovat, že pro společnost-rezidenta, která obdrží dividendy od jiné společnosti, v níž přímo nebo nepřímo vlastní alespoň 10% hlasovacích práv, dotčené vnitrostátní právní předpisy upravují odlišné daňové zacházení podle toho, zda obdržené dividendy pocházejí od společnosti, která je rovněž rezidentem Spojeného království, nebo od společnosti-rezidenta jiného členského státu. V prvním případě jsou totiž obdržené dividendy osvobozeny od korporační daně, zatímco ve druhém případě podléhají uvedené dani, ale zakládají nárok na daňovou úlevu v souvislosti s jakoukoli srážkovou daní vybranou při rozdělování dividend ve státě, jehož rezidentem je rozdělující společnost, jakož i v souvislosti s korporační daní zaplacenou touto rozdělující společností z příslušných zisků.

42 Podle žalobkyň v původním řízení skutečnost, že právní předpisy platné ve Spojeném království pro společnost-rezidenta, která přijímá rozdělované dividendy, používají systém osvobození od daně, pokud jde o dividendy vnitrostátního původu, a systém zápočtu v případě dividend zahraničního původu, vede k tomu, že je s dividendami zahraničního původu zacházeno daňově méně výhodně než s dividendami vnitrostátního původu.

43 Nejprve je třeba uvést, že členský stát, který chce zamezit nebo omezit řetězové zdanění rozdělovaných zisků, má k dispozici několik systémů. Pro akcionáře-příjemce dividend tyto systémy nevedou nezbytně k témuž výsledku. V systému osvobození od daně tak akcionář-příjemce v zásadě neplatí daň, pokud jde o obdržené dividendy, a to nezávisle na daňové sazbě, které pro rozdělující společnost podléhají příslušné zisky, a na částce, kterou tato rozdělující společnost ve skutečnosti na tuto daň uhradila. Naproti tomu v systému zápočtu, jako je systém dotčený v původním řízení, akcionář může započíst na daň dlužnou z titulu obdržených dividend pouze částku daně, kterou rozdělující společnost skutečně musela uhradit, pokud jde o příslušné zisky, přičemž tato částka je započitatelná pouze do výše částky daně dlužné tímto akcionářem.

44 Pokud jde o dividendy rozdělované mateřské společnosti, která je rezidentem některého členského státu, společností-rezidentem některého jiného členského státu, na jejímž základním kapitálu tato mateřská společnost vlastní podíl nejméně 25%, čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435 ponechává výslovně členským státům volbu mezi systémem osvobození od daně a systémem zápočtu. Je totiž stanoveno, že obdrží-li taková mateřská společnost od své dceřiné společnosti zisky rozdělené jinak než při likvidaci dceřiné společnosti, stát mateřské společnosti buď upustí od zdanění těchto zisků, nebo je zdaní, přičemž umožní mateřské společnosti odečíst od daně příslušnou část daně splatné dceřinou společností, která se vztahuje k těmto ziskům, popřípadě daň sraženou státem, jehož daňovým rezidentem je dceřiná společnost, maximálně do výše odpovídající vnitrostátní daně.

45 Členské státy však při úpravě svého daňového systému, a zejména tehdy, když zavádějí mechanismus, jehož cílem je zamezení nebo omezení řetězového zdanění nebo ekonomického dvojího zdanění, musejí dodržovat požadavky vyplývající z práva Společenství, a zvláště požadavky uložené ustanoveními Smlouvy týkajícími se volného pohybu.

46 Z judikatury tak vyplývá, že bez ohledu na mechanismus přijatý pro zamezení nebo omezení řetězového zdanění nebo ekonomického dvojího zdanění volný pohyb zaručený Smlouvou brání tomu, aby některý členský stát zacházel s dividendami zahraničního původu méně výhodným způsobem než s dividendami vnitrostátního původu, ledaže by se toto rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo bylo odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 15. července 2004, Lenz, C-315/02, Sb. rozh. s. I-7063, body 20 až 49, a ze dne 7. září 2004, Manninen, C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, body 20 až 55). Stejně tak, pokud jde o možnosti ponechané členským státům směrnicí 90/435, Soudní dvůr připomněl, že mohou být uskutečněny pouze při dodržení základních ustanovení Smlouvy, zejména ustanovení týkajících se svobody usazování (výše uvedený rozsudek Keller Holding, bod 45).

47 Pokud jde o otázku, zda členský stát může na dividendy vnitrostátního původu uplatnit systém osvobození od daně, zatímco na dividendy zahraničního původu používá systém zápočtu, je třeba upřesnit, že přísluší každému členskému státu, aby při dodržení práva Společenství uspořádal svůj systém zdanění rozdělovaných zisků, a zejména vymezil základ daně, jakož i daňovou sazbu, které se použijí u rozdělující společnosti nebo u akcionáře-příjemce, podléhají-li dani v tomto členském státě.

48 Právo Společenství tak v zásadě nezakazuje, aby členský stát zabraňoval řetězovému zdanění dividend obdržených společností-rezidentem tím, že použije pravidla, která

tyto dividendy osvobodí od zdanění, jestliže jsou vypláceny společností-rezidentem, přičemž prostřednictvím systému zápočtu zabrání řetězovému zdanění uvedených dividend, jsou-li vypláceny společností-nerezidentem.

49 Pro to, aby v takové situaci bylo použití systému zápočtu slučitelné s právem Společenství, je nejprve třeba, aby dividendy zahraničního původu v tomto členském státě nepodléhaly daňové sazbě vyšší, než je sazba používaná na dividendy vnitrostátního původu.

50 Dále tento členský stát musí zabránit řetězovému zdanění dividend zahraničního původu tím, že započítá částku daně uhrazené rozdělující společností, která není rezidentem, na částku daně uplatňovanou na společnost-příjemce, která je rezidentem, maximálně do výše této posledně uvedené částky.

51 Jestliže tak zisky, z kterých pocházejí dividendy zahraničního původu, jsou v členském státě rozdělující společnosti podrobeny dani nižší, než je daň vybraná členským státem společnosti-příjemce, tento posledně uvedený stát musí poskytnout plnou slevu na dani odpovídající dani uhrazené rozdělující společností v členském státě, jehož je rezidentem.

52 Jestliže jsou naproti tomu tyto zisky v členském státě rozdělující společnosti podrobeny dani vyšší, než je daň vybraná členským státem společnosti-příjemce, musí tento posledně uvedený stát poskytnout slevu na dani pouze do výše korporační daně dlužné společností-příjemcem. Nemusí vracet rozdíl, tedy částku uhrazenou v členském státě rozdělující společnosti, která převyšuje částku daně dlužné v členském státě společnosti-příjemce.

53 V této souvislosti pouhá skutečnost, že systém zápočtu v porovnání se systémem osvobození od daně ukládá daňovým poplatníkům dodatečnou administrativní zátěž, jelikož výše daně skutečně uhrazené ve státě, jehož rezidentem je rozdělující společnost, musí být prokázána, nemůže být považována za rozdílné zacházení odporující svobodě usazování, neboť zvláštní administrativní zátěž uložená společnostem-rezidentům, které obdrží dividendy zahraničního původu, je vlastní fungování systému slevy na dani.

54 Žalobkyně v původním řízení nicméně poznamenávají, že na základě právních předpisů platných ve Spojeném království jsou v případě rozdělování dividend vnitrostátního původu tyto dividendy pro společnost-příjemce osvobozeny od korporační daně nezávisle na dani uhrazené rozdělující společností, tedy rovněž tehdy, když z důvodu daňových úlev, na něž má nárok, tato rozdělující společnost daň nedluží nebo platí korporační daň nižší, než je nominální sazba použitelná ve Spojeném království.

55 Toto nebylo zpochybňováno vládou Spojeného království, která však tvrdí, že použití různých daňových sazeb pro rozdělující společnost a společnost-příjemce existuje pouze za okolností spíše výjimečných, které se ve věci v původním řízení nevyskytují.

56 V tomto ohledu přísluší předkládajícímu soudu, aby ověřil, zda daňová sazba je skutečně totožná a zda různé daňové sazby existují pouze v určitých případech z důvodu změny základu daně v důsledku některých výjimečných daňových úlev.

57 Z toho vyplývá, že v kontextu vnitrostátních právních předpisů dotčených v původním řízení skutečnost, že se na dividendy vnitrostátního původu použije systém osvobození od daně a na dividendy zahraničního původu systém zápočtu,

neodporuje zásadě svobody usazování stanovené článkem 43 ES, nepřevyšuje-li daňová sazba použitelná na dividendy zahraničního původu daňovou sazbu použitelnou na dividendy vnitrostátního původu a je-li sleva na dani alespoň rovna částce uhrazené v členském státě rozdělující společnosti až do výše částky daně uplatněné v členském státě společnosti-příjemce.

K volnému pohybu kapitálu

58 Pokud jde zadruhé o společnosti-rezidenty, které obdržely dividendy od společnosti, v níž vlastní 10% nebo více hlasovacích práv, aniž by jim tento podíl přiznával určitý vliv na rozhodování této společnosti a umožňoval jim určovat její činnost, je nutno konstatovat, že se na uvedené společnosti ve Spojeném království rovněž vztahuje jednak systém osvobození od daně, pokud obdrží dividendy vnitrostátního původu, a jednak systém zápočtu v případě dividend zahraničního původu.

59 Podle žalobkyň v původním řízení se jedná o rozdílné zacházení, které odrazuje společnosti-rezidenty Spojeného království od investování do kapitálu společností-rezidentů jiných členských států a při neexistenci objektivního odůvodnění představuje porušení článku 56 ES týkajícího se volného pohybu kapitálu.

60 V tomto ohledu stačí zdůraznit, že jak bylo uvedeno v bodech 47 až 56 tohoto rozsudku, takové právní předpisy, jako jsou předpisy, které jsou dotčeny v původním řízení, neznamenají diskriminaci společností, které obdrží dividendy zahraničního původu. Závěr vyvozený v bodě 57 tohoto rozsudku tedy platí rovněž pro ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu kapitálu.

61 Pokud jde konečně o společnosti-rezidenty, které obdržely dividendy od společnosti, v níž vlastní méně než 10% hlasovacích práv, z vnitrostátních právních předpisů dotčených v původním řízení vyplývá, že dividendy vnitrostátního původu jsou osvobozeny od korporační daně, zatímco dividendy zahraničního původu této dani podléhají a zakládají nárok pouze na daňovou úlevu v souvislosti s případnou srážkovou daní vybranou z týchž dividend ve státě, jehož rezidentem je rozdělující společnost.

62 V tomto ohledu je namístě nejprve uvést, že s ohledem na daňové pravidlo, jehož cílem je zamezení nebo omezení zdanění rozdělovaných zisků, je situace společnosti-akcionáře, která obdrží dividendy zahraničního původu, srovnatelná se situací společnosti-akcionáře, která obdrží dividendy vnitrostátního původu, jelikož v obou případech mohou být dosažené zisky v zásadě předmětem řetězového zdanění.

63 Přitom zatímco u společnosti-rezidenta, která obdrží dividendy od jiné společnosti-rezidenta, použitý systém osvobození od daně vylučuje nebezpečí řetězového zdanění rozdělovaných zisků, neplatí to pro zisky rozdělované společnostmi-nerezidenty. Pokud v tomto posledně uvedeném případě stát, jehož rezidentem je společnost-příjemce, poskytne daňovou úlevu v souvislosti se srážkovou daní vybranou ve státě, jehož rezidentem je rozdělující společnost, jediným účinkem takové daňové úlevy je vyloučení dvojího zdanění v právním slova smyslu u společnosti-příjemce. Tato daňová úleva naproti tomu neodstraňuje řetězové zdanění, které existuje, jestliže jsou rozdělované zisky nejprve zdaněny z titulu korporační daně dlužné rozdělující společností ve státě, jehož je rezidentem, a poté z titulu korporační daně dlužné společností-příjemcem.

64 Takové rozdílné zacházení má ten účinek, že společnosti-rezidenti Spojeného království jsou odrazovány od investování svých kapitálových prostředků do společností usazených v jiném členském státě. Krom toho má rovněž omezující účinek vzhledem ke společnostem usazeným v jiných členských státech v rozsahu, v němž vytváří pro tyto společnosti překážku pro získávání kapitálu ve Spojeném království. Jelikož je totiž s příjmy z kapitálového majetku zahraničního původu

daňově zacházeno méně výhodným způsobem než s dividendami rozdělovanými společnostmi usazenými ve Spojeném království, jsou akcie společností usazených v jiných členských státech pro investory usazené ve Spojeném království méně přitažlivé než akcie společností se sídlem v tomto členském státě (viz výše uvedené rozsudky Verkooijen, body 34 a 35, Lenz, body 20 a 21, jakož i Manninen, body 22 a 23).

65 Z toho vyplývá, že rozdílné zacházení stanovené v takových právních předpisech, jako jsou předpisy, které jsou dotčeny v původním řízení, ve vztahu k dividendám obdrženým společnostmi-rezidenty od společností-nerezidentů, v nichž vlastní méně než 10% hlasovacích práv, představuje omezení volného pohybu kapitálu v zásadě zakázané článkem 56 ES.

66 Podle vlády Spojeného království je oprávněné a přiměřené poskytovat těmto společnostem-rezidentům daňovou úlevu z korporační daně pouze do výše případné srážkové daně vybrané z dividendy. Praktické překážky totiž brání tomu, aby společnosti, která v rozdělující společnosti vlastní pouze podíl menší než 10%, byla přiznána sleva na dani, která odpovídá dani skutečně uhrazené touto posledně uvedenou společností. Na rozdíl od slevy na dani v souvislosti se srážkovou daní může být taková sleva na dani přiznána až po zdlouhavých a komplexních ověřeních. Je tedy oprávněné stanovit dolní hranici v závislosti na velikosti vlastněného podílu. Dolní hranice 10% stanovená Spojeným královstvím je ostatně velkorysejší než dolní hranice 25% přijatá ve vzorové smlouvě vypracované v rámci Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD), jakož i ve směrnici 90/435 v jejím původním znění.

67 Zajisté, přísluší v zásadě členským státům, jestliže zavádějí mechanismy, jejichž cílem je zamezení nebo omezení řetězového zdanění rozdělovaných zisků, aby určily kategorii daňových poplatníků, kteří mohou využívat uvedených mechanismů, a za tímto účelem zavádět dolní hranice vycházející z podílu, který tito daňoví poplatníci vlastní v dotyčných rozdělujících společnostech. Pouze pro společnosti členských států, které vlastní na základním kapitálu některé společnosti jiného členského státu podíl nejméně 25%, článek 4 směrnice 90/435 vykládaný ve vzájemném spojení s jejím článkem 3, ve znění použitelném v době rozhodné z hlediska skutečností

původního sporu, ukládá členským státům, pokud neosvobodí od daně zisky, které mateřská společnost-rezident obdrží od dceřiné společnosti-rezidenta jiného členského státu, aby umožnily této mateřské společnosti odečíst od daně nejen částku srážkové daně vybranou státem, jehož daňovým rezidentem je dceřiná společnost, ale rovněž příslušnou část daně splatné dceřinou společností, která se vztahuje k těmto ziskům.

68 Nicméně, ačkoli pokud jde o podíly, na které se nevztahuje směrnice 90/435, její článek 4 tudíž nebrání tomu, aby členský stát podrobil dani zisky vyplácené společností-nerezidentem společnosti-rezidentu, aniž by této společnosti-rezidentu poskytl jakoukoli daňovou úlevu v souvislosti s korporační daní zaplacenou prvně uvedenou společností ve státě, jehož je rezidentem, může členský stát vykonávat tuto pravomoc pouze potud, pokud na základě jeho vnitrostátního práva dividendy, které společnost-rezident obdrží od jiné společnosti-rezidenta, podléhají rovněž dani u společnosti-příjemce, aniž by tato společnost-příjemce mohla využít daňové úlevy v souvislosti s korporační daní zaplacenou rozdělující společností.

69 Pokud jde o takové podíly, samotná skutečnost, že přísluší členskému státu, aby určil, zda a v jakém rozsahu musí být zabráněno řetězovému zdanění rozdělovaných zisků, totiž ještě neznamená, že může uplatňovat režim, ve kterém s dividendami zahraničního původu a s dividendami vnitrostátního původu není zacházeno rovnocenně.

70 Krom toho nezávisle na skutečnosti, že členský stát má v každém případě k dispozici různé možné systémy, aby zamezil nebo omezil řetězové zdanění rozdělovaných zisků, případné obtíže, pokud jde o určení daně skutečně uhrazené v jiném členském státě, nemohou odůvodnit překážku volnému pohybu kapitálu, jako je překážka plynoucí z právních předpisů dotčených v původním řízení (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 4. března 2004, Komise v. Francie, C-334/02, Recueil, s. I-2229, bod 29, a výše uvedený rozsudek Manninen, bod 54).

71 Z toho vyplývá, že takové daňové právní předpisy, jako jsou předpisy, které jsou dotčeny v původním řízení, jsou v rozporu se zásadou volného pohybu kapitálu stanovenou v článku 56 ES.

72 Na první otázku je tedy namístě odpovědět tak, že články 43 ES a 56 ES musejí být vykládány v tom smyslu, že jestliže v členském státě existuje systém zamezující nebo omezující řetězové zdanění nebo ekonomické dvojí zdanění v případě dividend vyplácených rezidentům společnostmi-rezidenty, musí stát poskytnout rovnocenné zacházení dividendám vypláceným rezidentům společnostmi-nerezidenty.

73 Články 43 ES a 56 ES nebrání právním předpisům členského státu, které osvobozují od korporační daně dividendy, které společnost-rezident obdrží od jiné společnosti--rezidenta, zatímco této dani podrobují dividendy, které společnost-rezident obdrží od společnosti-nerezidenta, ve které společnost-rezident vlastní alespoň 10% hlasovacích práv, přičemž v tomto posledně uvedeném případě poskytují slevu na dani v souvislosti s daní skutečně uhrazenou rozdělující společností v členském státě, jehož je rezidentem, nepřevyšuje-li daňová sazba použitelná na dividendy zahraničního původu daňovou sazbu použitelnou na dividendy vnitrostátního původu a je-li sleva na dani alespoň rovna částce uhrazené v členském státě rozdělující společnosti až do výše částky daně uplatněné v členském státě společnosti-příjemce.

74 Článek 56 ES brání vnitrostátním předpisům členského státu, které osvobozují od korporační daně dividendy, které společnost-rezident obdrží od jiné společnosti--rezidenta, zatímco této dani podrobují dividendy, které společnost-rezident obdrží od společnosti-nerezidenta, ve které vlastní méně než 10% hlasovacích práv, aniž by této společnosti-rezidentu poskytly slevu na dani v souvislosti s daní skutečně uhrazenou rozdělující společností ve státě, jehož je rezidentem.

Ke druhé otázce

75 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je to, zda články 43 ES a 56 ES nebo čl. 4 odst. 1 a článek 6 směrnice 90/435 musejí být vykládány v tom smyslu, že brání takovým vnitrostátním právním přepisům, jako jsou předpisy, které jsou dotčeny v původním řízení, které tím, že přiznávají slevu na dani společnosti-rezidentu, která obdrží dividendy od jiné společnosti-rezidenta v závislosti na ACT zaplacené touto posledně uvedenou společností v souvislosti s tímto rozdělováním dividend, umožňují této prvně uvedené společnosti vyplácet dividendy svým akcionářům, aniž by musela hradit ACT, zatímco společnost-rezident, která obdržela dividendy od společnosti-nerezidenta musí v podobném případě zaplatit ACT v plném rozsahu.

76 Úvodem je třeba poznamenat, že pokud jde o rozdělování zisků v podobě dividend, které obdržely společnosti některého členského státu a které pocházejí od dceřiných společností-rezidentů jiných členských států, se směrnice 90/435 podle svého čl. 3 odst. 1 ve znění použitelném v rozhodné době z hlediska skutečností v původním řízení použije na mateřské společnosti, které na základním kapitálu svých dceřiných společností vlastní podíl nejméně 25%. Jak bylo připomenuto v bodě 38 tohoto rozsudku, vzhledem k tomu, že předkládací rozhodnutí neupřesňuje povahu podílů jiných společností, které jsou účastníky sporu projednávaného před předkládajícím soudem, nelze vyloučit, že se tento spor týká rovněž podílů, které z tohoto důvodu nespadají do věcné působnosti této směrnice.

77 Krom toho, jelikož se „vzorové" věci v původním řízení týkají vyplácení dividend, které se vztahují k finančnímu roku ukončenému dne 31. prosince 1973, týkají se alespoň částečně situací, které nespadají do časové působnosti směrnice 90/435.

78 Pro odpověď na položenou otázku je tedy třeba nejdříve přezkoumat, v jakém rozsahu jsou takové právní přepisy, jako jsou předpisy dotčené v původním řízení, slučitelné s ustanoveními Smlouvy.

K ustanovením Smlouvy týkajícím se svobody usazování a volného pohybu kapitálu

79 Na základě vnitrostátních právních předpisů dotčených v původním řízení společnost-rezident, která obdrží dividendy vyplacené jinou společností-rezidentem, má nárok na slevu na dani odpovídající části částky ACT zaplacené touto jinou společností, která jí umožní vyplatit dividendy svým akcionářům tak, že na ACT dlužnou z tohoto titulu započte ACT již zaplacenou touto jinou společností. Naproti tomu společnost-rezident, která obdrží dividendy zahraničního původu, nemá na takovou slevu na dani nárok, a musí tedy při rozdělování dividend svým akcionářům zaplatit ACT v plném rozsahu.

80 Jelikož se tyto právní předpisy použijí na rozdělování dividend ve prospěch společností-akcionářů nezávisle na velikosti jejich podílu, mohou se na ně vztahovat jak článek 43 ES týkající se svobody usazování, tak článek 56 ES týkající se volného pohybu kapitálu.

81 Jedná-li se však o podíly, které přiznávají jejímu držiteli určitý vliv na rozhodování dotyčných společností a umožňují mu určovat její činnost, použijí se ustanovení Smlouvy o svobodě usazování. S ohledem na okolnosti existující ve „vzorových" věcech v původním řízení je tedy namístě rozbor vnitrostátních právních předpisů dotčených v původním řízení zahájit s ohledem na článek 43 ES (viz bod 37 tohoto rozsudku).

82 Jak uvádějí žalobkyně v původním řízení, na základě takových právních předpisů, jako jsou předpisy, které jsou dotčeny v původním řízení, společnost-rezident, která obdržela dividendy zahraničního původu a rozděluje svým akcionářům tutéž částku dividend, musí zaplatit ACT v plném rozsahu, zatímco v případě společnosti-rezidenta, která obdržela dividendy vnitrostátního původu a provedla rozdělení

dividend svým akcionářům v téže částce jako obdržené dividendy, je dluh v souvislosti s ACT vyrovnán přiznanou slevou na dani, takže taková společnost již ACT platit nemusí.

83 Pro společnost-rezidenta, která obdrží dividendy od jiné společnosti-rezidenta, tento systém zajišťuje, že jestliže společnost-příjemce dále sama rozděluje zisky svým akcionářům, je ACT zaplacena pouze jednou. Osvobození od ACT, které je tak poskytnuto této společnosti-příjemci, se shoduje s osvobozením, na nějž má nárok z titulu korporační daně, pokud jde o dividendy obdržené od jiné společnosti-rezidenta.

84 Je třeba konstatovat, že skutečnost, že se nemusí platit ACT, představuje zvýhodnění, pokud jde o hotovostní tok, jelikož si dotyčná společnost může ponechat částky, které by musela jinak uhradit jako ACT, až do okamžiku, kdy se stane splatnou korporační daň (výše uvedený rozsudek Metallgesellschaft a další, bod 44).

85 Podle vlády Spojeného království toto rozdílné zacházení nepředstavuje diskriminaci zakázanou právem Společenství, jelikož nevychází z odlišení mezi dividendami vnitrostátního původu a dividendami zahraničního původu, ale mezi dividendami, z nichž byla zaplacena ACT, a dividendami, z nichž žádná ACT zaplacena nebyla. Cílem slevy na dani přiznané společnosti-rezidentu, která obdrží dividendy od jiné společnosti-rezidenta, je zamezení ekonomického dvojího zdanění, pokud jde o ACT. V situaci společnosti, která obdrží dividendy od společnosti-nerezidenta, přitom vzhledem k tomu, že žádná ACT touto společností-nerezidentem zaplacena nebyla, neexistuje nebezpečí ekonomického dvojího zdanění, pokud jde o ACT.

86 Ačkoli je pravda, že vnitrostátní právní předpisy dotčené v původním řízení stanoví, že rozsah ACT, kterou společnost-rezident musí zaplatit při rozdělování dividend svým akcionářům, závisí na tom, zda tato společnost obdržela, či nikoli, dividendy od

společnosti, která již uhradila ACT, nic to nemění na tom, že tato metoda vede v praxi k tomu, že se se společností, která obdrží dividendy zahraničního původu, zachází méně výhodným způsobem než se společností, která obdrží dividendy vnitrostátního původu. Při následném rozdělování dividend totiž společnost, která obdrží dividendy zahraničního původu, podléhá povinnosti uhradit ACT v plném rozsahu, zatímco společnost, která obdrží dividendy vnitrostátního původu, ji musí uhradit pouze v rozsahu, v němž dividendy vyplacené jejím akcionářům převyšují dividendy, které sama obdržela.

87 Na rozdíl od toho, co tvrdí vláda Spojeného království, se však společnost, která obdrží dividendy zahraničního původu, nachází, s ohledem na cíl zamezení řetězovému zdanění stanovený právní úpravou dotčenou v původním řízení, v situaci srovnatelné se situací společnosti, která obdrží dividendy vnitrostátního původu, i když pouze tato posledně uvedená společnost obdrží dividendy, na něž byla zaplacena ACT.

88 Jak uvedl generální advokát v bodech 65 až 68 svého stanoviska, ACT dlužná společností-rezidentem Spojeného království totiž není ničím jiným než zálohou na korporační daň, i když je vybírána při rozdělování dividend a vypočítávána z částky těchto dividend. ACT placená při rozdělování dividend může být v zásadě započtena na korporační daň, kterou společnost musí zaplatit ze svých zisků za dotyčné účetní období. Stejně tak, jak uvedl Soudní dvůr, když se vyjadřoval k režimu skupinového zdanění stanovenému týmiž daňovými právními předpisy platnými ve Spojeném království, je část korporační daně, kterou v takovém režimu společnost-rezident nemusí zaplatit jako zálohu, vyplácí-li dividendy své mateřské společnosti, v zásadě uhrazena v okamžiku, kdy se stane splatnou korporační daň, kterou dluží prvně uvedená společnost (viz výše uvedený rozsudek Metallgesellschaft a další, bod 53).

89 Přitom co se týče společností, které v důsledku toho, že se jejich sídlo nachází mimo Spojené království, nemusejí hradit ACT, pokud rozdělují dividendy společnosti--rezidentu, je nutno konstatovat, že tyto společnosti rovněž podléhají ve státě, jehož jsou rezidenty, korporační dani.

90 V této souvislosti se skutečnosti, že společnost-nerezident nepodléhala ACT, když prováděla rozdělování dividend společnosti-rezidentu, nelze dovolávat za tím účelem, aby byla této posledně uvedené společnosti odmítnuta možnost snížit částku ACT, kterou tato společnost musí zaplatit při následném rozdělování dividend. Skutečnost, že taková společnost-nerezident nepodléhá ACT, totiž vyplývá z toho, že podléhá korporační dani nikoli ve Spojeném království, ale ve státě, jehož je rezidentem. Nelze přitom od společnosti vyžadovat, aby platila zálohu na daň, které nebude nikdy podléhat (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Metallgesellschaft a další, body 55 a 56).

91 Jelikož jak společnosti-rezidenti, které rozdělují dividendy jiným společnostem-rezidentům, tak společnosti-nerezidenti, které provádějí takové rozdělování, podléhají ve státě, jehož jsou rezidenty, korporační dani, vnitrostátní opatření, jehož cílem je zamezit řetězovému zdanění rozdělovaných zisků pouze v případě společností, které obdrží dividendy od jiných společností-rezidentů, přičemž znevýhodní společnosti, které obdrží dividendy od společností-nerezidentů, pokud jde o hotovostní tok, není odůvodněno rozdílností relevantní situace.

92 Nelze tvrdit, jak to činí Spojené království, že toto nerovné zacházení ve skutečnosti neexistuje, jelikož společnost-nerezident Spojeného království, která uskutečnila rozdělení dividend, aniž by musela uhradit ACT, může svým akcionářům rozdělit vyšší částky. Takový argument totiž přehlíží okolnost, že taková společnost rovněž podléhá korporační dani ve státě, jehož je rezidentem, podle pravidel a sazeb, které se v něm používají.

93 Rozdílné zacházení nemůže být odůvodněno ani nezbytností zachovat soudržnost daňového systému platného ve Spojeném království z důvodu přímého vztahu existujícího mezi přiznaným daňovým zvýhodněním, tedy slevou na dani poskytnutou společnosti-rezidentu, která obdrží dividendy od jiné společnosti-rezidenta, a vyrovnávacím daňovým dluhem, tedy ACT zaplacenou touto posledně uvedenou společností při tomto rozdělování dividend. Nezbytnost takového

přímého vztahu by totiž měla právě vést k poskytnutí stejného daňového zvýhodnění společnostem, které obdrží dividendy od společností-nerezidentů, jelikož tyto společnosti-nerezidenti rovněž musí ve státě, jehož jsou rezidenty, platit z rozdělovaných zisků korporační daň.

94 Z toho vyplývá, že článek 43 ES brání vnitrostátnímu opatření, které umožňuje společnosti-rezidentu, která obdržela dividendy od jiné společnosti-rezidenta, odečíst z částky, kterou prvně uvedená společnost dluží jako ACT, částku ACT zaplacenou touto jinou společností-rezidentem, zatímco v případě společnosti-rezidenta, která obdržela dividendy od společnosti-nerezidenta, takový odpočet, pokud jde o korporační daň, které podléhá tato posledně uvedená společnost ve státě, jehož je rezidentem, povolen není.

95 Jelikož nelze vyloučit, že se spor projednávaný před předkládajícím soudem týká rovněž společností-rezidentů, které obdržely dividendy na základě podílu, který jim nepřiznává určitý vliv na rozhodování rozdělující společnosti a neumožňuje jim určovat její činnost, toto opatření musí být rovněž přezkoumáno s ohledem na článek 56 ES týkající se volného pohybu kapitálu.

96 V tomto ohledu je třeba připomenout, že se společnostmi-rezidenty, které obdrží dividendy zahraničního původu, je zacházeno rozdílně, přičemž toto rozdílné zacházení spočívá ve znevýhodnění, pokud jde o hotovostní tok, které není odůvodněno rozdílností relevantní situace.

97 Takové rozdílné zacházení má ten účinek, že společnosti-rezidenti Spojeného království jsou odrazovány od investování svých kapitálových prostředků do společnosti usazené v jiném členském státě, a má rovněž omezující účinek vzhledem ke společnostem usazeným v jiných členských státech v rozsahu, v němž vytváří pro tyto společnosti překážku pro získávání kapitálu v prvně uvedeném členském státě.

98 Vzhledem k tomu, že důvody uplatněné vládou Spojeného království pro odůvodnění této překážky volnému pohybu kapitálu jsou totožné s důvody, které již byly zamítnuty v rámci přezkumu vnitrostátního opatření dotčeného v původním řízení z hlediska svobody usazování, je třeba učinit závěr, že článek 56 ES musí být vykládán v tom smyslu, že rovněž brání takovému opatření.

Ke směrnici 90/435

99 Podle žalobkyň v původním řízení jsou vnitrostátní daňová pravidla uvedená v druhé předběžné otázce rovněž v rozporu s čl. 4 odst. 1 a článkem 6 směrnice 90/435.

100 Jednak jde o porušení čl. 4 odst. 1 této směrnice, jelikož na rozdíl od mateřské společnosti-rezidenta, která obdrží dividendy vnitrostátního původu, mateřská společnost-rezident, která obdrží dividendy zahraničního původu, musí při rozdělování svým akcionářům platit ACT v plném rozsahu, aniž by z tohoto důvodu měla nárok na daňovou úlevu v souvislosti se zahraniční korporační daní uhrazenou dceřinou společností z rozdělovaných zisků.

101 Kromě toho ACT, která se platí v souvislosti s dividendami zahraničního původu, představuje srážkovou daň, která je zakázána článkem 6 směrnice 90/435 a která není povolena ani článkem 7 této směrnice.

102 V tomto ohledu je třeba jednak připomenout, že na základě čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435 členský stát, který neosvobodí od daně zisky, které mateřská společnost--rezident obdrží od dceřiné společnosti-rezidenta jiného členského státu, musí

umožnit této mateřské společnosti odečíst od daně příslušnou část daně splatné dceřinou společností, která se vztahuje k těmto ziskům, popřípadě daň sraženou státem, jehož daňovým rezidentem je dceřiná společnost, maximálně do výše odpovídající vnitrostátní daně.

103 Jak vyplývá zejména z třetího bodu odůvodnění této směrnice, je jejím cílem zamezit jakémukoli znevýhodnění spolupráce mezi společnostmi různých členských států oproti spolupráci mezi společnostmi jednoho a téhož členského státu tím, že zavede společný daňový systém, a usnadnit tak seskupování společností na úrovni Společenství (rozsudky ze dne 17. října 1996, Denkavit a další, C-283/94, C-291/94 a C-292/94, Recueil, s. I-5063, bod 22, a ze dne 4. října 2001, Athinaïki Zythopoïïa, C-294/99, Recueil, s. I-6797, bod 25).

104 Pokud jde o povinnost uloženou členským státům na základě čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435, spočívající v započtu daně uhrazené dceřinou společností-nerezidentem v členském státě, jehož je rezidentem, na daň dlužnou mateřskou společností--rezidentem z rozdělovaných zisků, cíle tohoto ustanovení, kterým je zamezit řetězovému zdanění rozdělovaných zisků, může být dosaženo pouze tehdy, když daňový systém prvně uvedeného členského státu zaručí dotyčné mateřské společnosti, že daň uhrazená její dceřinou společností v zahraničí z rozdělovaných zisků bude plně započtena na částku dlužnou z titulu korporační daně v tomto členském státě.

105 Na rozdíl od toho, co tvrdí žalobkyně v původním řízení, však toto ustanovení neobsahuje povinnost pro členský stát, ve kterém existuje systém zálohy na korporační daň, kterou dluží mateřská společnost-rezident, jestliže dále sama rozděluje dividendy obdržené od dceřiné společnosti-nerezidenta, aby zaručil, že částka, která musí být zaplacena jako záloha, je za všech okolností určena v závislosti na korporační dani uhrazené dceřinou společností ve státě, jehož je rezidentem.

106 Kromě toho je třeba poukázat na to, že na rozdíl od toho, co tvrdí žalobkyně v původním řízení, se na dotčená vnitrostátní opatření nevztahuje zákaz stanovený pro členské státy v článku 6 směrnice 90/435 vybírat jakoukoli srážkovou daň ze zisků, které mateřská společnost-rezident obdrží od své dceřiné společnosti--nerezidenta.

107 V tomto ohledu je namístě připomenout, že v kontextu této směrnice výraz „srážková daň" není omezen na určité druhy přesně stanovených vnitrostátních zdanění a že kvalifikace určitého zdanění, daně, cla nebo poplatku musí být s ohledem na právo Společenství určena Soudním dvorem v závislosti na objektivních vlastnostech zdanění nezávisle na jeho kvalifikaci podle vnitrostátního práva (viz zejména výše uvedený rozsudek Athinaïki Zythopoiïa, body 26 a 27, jakož i rozsudek ze dne 25. září 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, Recueil, s. I-9809, bod 46).

108 Pokud jde o zákaz stanovený pro členské státy v článku 5 směrnice 90/435 vybírat srážkovou daň ze zisků rozdělovaných dceřinou společností-rezidentem její mateřské společnosti, která je rezidentem jiného členského státu, Soudní dvůr již rozhodl, že srážkovou daň tvoří jakékoli zdanění příjmů obdržených ve státě, ve kterém jsou dividendy rozdělovány, ke kterému dochází na základě výplaty dividend nebo jakéhokoli jiného výnosu z cenných papírů, je-li základem této daně výnos z uvedených cenných papírů a je-li osoba podléhající dani držitelem týchž cenných papírů (rozsudky ze dne 8. června 2000, Epson Europe, C-375/98, Recueil, s. I-4243, bod 23; výše uvedené rozsudky Athinaïki Zythopoiïa, body 28 a 29, jakož i Océ van der Grinten, bod 47).

109 Výraz „srážková daň" musí být vykládán stejně v kontextu článku 6 směrnice 90/435. „Srážkovou daní" je tedy ve smyslu tohoto článku jakékoli zdanění příjmů, které mateřská společnost obdržela od dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě, ke kterému dochází na základě výplaty dividend nebo jakéhokoli jiného výnosu z cenných papírů, je-li základem této daně výnos z těchto cenných papírů a je-li osoba podléhající dani jejich držitelem.

110 Jak přitom zdůrazňuje vláda Spojeného království, společnost-rezident musí uhradit ACT, pokud rozděluje dividendy svým akcionářům. Skutečností, na základě níž musí společnost, která obdrží dividendy zahraničního původu, zaplatit ACT, tedy není obdržení těchto dividend, ale rozdělení dividend jejím akcionářům.

111 Z toho vyplývá, že se na ACT, kterou společnost, která obdrží dividendy zahraničního původu, musí zaplatit při následném rozdělení dividend, nevztahuje zákaz srážkové daně stanovený v článku 6 směrnice 90/435.

112 Na druhou otázku je tedy namístě odpovědět tak, že články 43 ES a 56 ES brání právním předpisům členského státu, které umožňují společnosti-rezidentu, která obdrží dividendy od jiné společnosti-rezidenta, odečíst z částky, kterou dluží prvně uvedená společnost z titulu zálohy na korporační daň, částku uvedené zálohy na daň zaplacenou touto druhou společností, zatímco v případě společnosti-rezidenta, která obdrží dividendy od společnosti-nerezidenta, takový odpočet povolen není, pokud jde o daň odpovídající rozdělovaným ziskům uhrazenou touto posledně uvedenou společností ve státě, jehož je rezidentem.

Ke třetí otázce

113 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je to, zda články 43 ES a 56 ES nebo čl. 4 odst. 1 a článek 6 směrnice 90/435 musejí být vykládány v tom smyslu, že brání takovým právním předpisům, jako jsou předpisy dotčené v původním řízení:

— které stanoví, že jakákoli daňová úleva, na niž má nárok společnost-rezident, která obdržela dividendy zahraničního původu, v souvislosti s daní uhrazenou v zahraničí, snižuje částku korporační daně, na níž může započíst dlužnou ACT, a

— které neumožňují společnosti-rezidentu, aby převedla zaplacenou částku ACT, která nemůže být započtena na korporační daň dlužnou v rámci daného účetního období nebo předcházejících či následujících účetních období, na dceřiné společnosti-nerezidenty, aby ji tyto dceřiné společnosti-nerezidenti mohly započíst na korporační daň, kterou dluží.

114 Tato otázka poukazuje na některé problémy, které vznikají společnosti-rezidentu, která má dceřiné společnosti-nerezidenty nebo která obdrží dividendy zahraničního původu, pokud jde o zápočet ACT, kterou tato společnost-rezident musí zaplatit při rozdělování dividend svým akcionářům, na částku dlužnou z titulu korporační daně.

115 Úvodem je třeba poznamenat, pokud jde o druhou část položené otázky, že se diskuze před Soudním dvorem omezila na to, že společnost-rezident nemůže převést přeplatek ACT na dceřiné společnosti-nerezidenty, aby jej tyto dceřiné společnosti-nerezidenti mohly započíst na korporační daň, kterou dluží ve Spojeném království, pokud jde o činnosti vykonávané v tomto posledně uvedeném členském státě.

116 Z důvodů uvedených v bodech 76 až 78 tohoto rozsudku je pro odpověď na položenou otázku třeba nejdříve přezkoumat, zda jsou právní předpisy dotčené v původním řízení v rozporu s ustanoveními Smlouvy.

117 Je namístě mít za to, že na vnitrostátní opatření, která jsou předmětem třetí předběžné otázky, se mohou vztahovat jak článek 43 ES týkající se svobody usazování, tak článek 56 ES týkající se volného pohybu kapitálu. Pokud jde o daňové úlevy, na něž má nárok společnost-rezident, která obdrží dividendy zahraničního původu, v souvislosti s daní uhrazenou v zahraničí, rozbor vnitrostátních právních

předpisů dotčených v původním řízení v rámci odpovědi na první předběžnou otázku odhalil, že se jedná o daňové úlevy odlišné v závislosti na velikosti podílů vlastněných těmito společnostmi.

118 Pokud jde o druhý aspekt dotčených vnitrostátních právních předpisů uvedených ve třetí předběžné otázce, jelikož se tento aspekt týká pouze skupin společností, vztahuje se na něj spíše článek 43 ES než článek 56 ES.

119 Podle žalobkyň v původním řízení jsou dotčené vnitrostátní předpisy v rozporu s články 43 ES a 56 ES, jelikož omezují možnosti společnosti, která má zahraniční příjmy nebo která náleží ke skupině zahrnující společnosti-nerezidenty, aby částku dlužnou ve Spojeném království z titulu korporační daně snížila o přeplatek ACT. Tyto právní předpisy vyvolávají zjevně rozdílná zacházení, pokud jde o zápočet a postoupení ACT, na úkor společností-rezidentů, které obdrží dividendy zahraničního původu nebo které mají dceřiné společnosti-nerezidenty. Takové rozdíly nejsou vhodné ani nezbytné ve vztahu k cíli zabránění ekonomickému dvojímu zdanění rozdělovaných dividend.

120 Je třeba vycházet z toho, že jakákoli úleva na korporační dani dlužné společností-rezidentem, která obdrží dividendy zahraničního původu, v souvislosti se zahraniční daní – bez ohledu na to, zda tato zahraniční daň odpovídá srážkové dani vybrané z těchto dividend, nebo korporační dani uhrazené společností-nerezidentem z jejích příslušných zisků – nezbytně snižuje částku dlužnou společností-rezidentem z titulu korporační daně, na niž tatáž společnost-rezident může započíst ACT zaplacenou při následném rozdělování dividend svým akcionářům.

121 V tomto ohledu je třeba připomenout, že pokud jde o ACT, kterou musí zaplatit společnost, která obdrží dividendy od společnosti-nerezidenta, při rozdělování dividend svým akcionářům, z předcházejícího vyplývá, že v každém případě články

43 ES a 56 ES brání jakékoli diskriminaci při zdaňování ACT mezi společnostmi, které obdrží dividendy vnitrostátního původu, a společnostmi, které obdrží dividendy zahraničního původu (viz bod 112 tohoto rozsudku).

122 Zajisté nelze vyloučit, že i v případě neexistence takové diskriminace může společnost, která obdrží vysoké dividendy zahraničního původu, zaplatit částku ACT, která převyšuje její daňový dluh z titulu korporační daně, a která tak může způsobit přeplatek ACT. Taková situace však vyplývá přímo z použití vnitrostátního pravidla, jehož cílem je zamezit nebo omezit zdanění zisků rozdělovaných ve formě dividend.

123 V rámci mechanismu přijatého za účelem zamezení nebo omezení řetězového zdanění rozdělovaných zisků takové pravidlo může být považováno za odporující ustanovením Smlouvy týkajícím se volného pohybu pouze tehdy, když s dividendami pocházejícími od zahraničních společností zachází méně výhodným způsobem než s dividendami vyplácenými společnostmi-rezidenty, zatímco se jedná o situace objektivně srovnatelné a rozdílné zacházení není odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu.

124 Ze spisu nevyplývá, že samotná skutečnost, že u společností, které obdrží dividendy zahraničního původu, daňová úleva poskytnutá v souvislosti s daní uhrazenou v zahraničí snižuje částku korporační daně dlužné ve Spojeném království, představuje méně výhodné zacházení s uvedenými dividendami v porovnání s dividendami vnitrostátního původu. Jak uplatňuje vláda Spojeného království, takový přeplatek ACT totiž může přetrvávat rovněž v případě společnosti, která obdrží dividendy vnitrostátního původu pokaždé, kdy částka ACT, kterou zaplatila, je vyšší než její dluh z titulu korporační daně, zejména pokud má taková společnost nárok na osvobození od daně nebo daňové úlevy, které snížily její dluh z titulu korporační daně.

125 Skutečnost, že se společnosti, která obdrží dividendy zahraničního původu a která má nárok na daňovou úlevu v souvislosti se zahraniční daní, sníží částka korporační daně, na niž může být započten přeplatek ACT, by vedla k diskriminaci mezi takovou společností a společností, která obdrží dividendy vnitrostátního původu pouze tehdy, pokud by tato prvně uvedená společnost ve skutečnosti neměla k dispozici tytéž prostředky jako společnost, která obdrží dividendy vnitrostátního původu, aby započetla přeplatek ACT na částku dlužnou z titulu korporační daně.

126 Z popisu vnitrostátních právních předpisů dotčených v původním řízení učiněného předkládajícím soudem přitom nevyplývá, že by se společností-rezidentem, která obdrží dividendy zahraničního původu, bylo v tomto ohledu zacházeno rozdílně v porovnání se společností-rezidentem, která obdrží dividendy vnitrostátního původu.

127 Z toho vyplývá, že ustanovení Smlouvy týkající se svobody usazování nebrání vnitrostátnímu opatření, které stanoví, že jakákoli daňová úleva, na niž má nárok společnost-rezident, která obdržela dividendy zahraničního původu, v souvislosti s daní uhrazenou v zahraničí, snižuje částku korporační daně, na niž může započíst ACT.

128 Jelikož takové opatření neznamená diskriminaci společností, které obdrží dividendy zahraničního původu, závěr vycházející z předcházejícího bodu platí rovněž ohledně ustanovení Smlouvy týkajících se volného pohybu kapitálu.

129 Pokud jde o druhý aspekt vnitrostátních právních předpisů uváděný ve třetí předběžné otázce, je třeba poukázat na to, jak připomíná předkládající soud, že ačkoli společnost-rezident může převést částku ACT, která nemohla být započtena na částku dlužnou z titulu korporační daně vztahující se k danému období nebo k předcházejícímu nebo následujícímu období, na své dceřiné společnosti-rezidenty,

které ji poté mohou započíst na částku, kterou musejí uhradit z titulu korporační daně, taková společnost naopak nemůže převést tento přeplatek ACT na spřízněné společnosti-nerezidenty, aby jej tyto posledně uvedené společnosti mohly započíst na korporační daň, kterou musí uhradit ve Spojeném království.

130 Podle vlády Spojeného království společnost-rezident nemůže uplatňovat skutečnost, že její dceřiné společnosti-nerezidenti nemohou započíst přeplatek na ACT na korporační daň, kterou tyto dceřiné společnosti-nerezidenti dluží, poněvadž v důsledku toho sama tato společnost-rezident není znevýhodněna.

131 Je však třeba uvést, že ustanovení týkající se svobody usazování brání tomu, aby členský stát kladl některému ze svých státních příslušníků nebo společnosti založené podle jeho právních předpisů překážky, pokud jde o usazení v jiném členském státě (viz zejména rozsudky ze dne 16. července 1998, ICI, C-264/96, Recueil, s. I-4695, bod 21; výše uvedené rozsudky Marks & Spencer, bod 31, jakož i Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, bod 42).

132 Možnost stanovená dotčenými vnitrostátními právními předpisy pro skupinu společností, aby převedla danou částku daně, kterou některá společnost skupiny nemůže započíst na korporační daň, kterou dluží ve Spojeném království, na jinou společnost této skupiny, aby ji tato společnost mohla započíst na korporační daň, kterou dluží v témže členském státě, přitom pro dotyčné společnosti představuje daňové zvýhodnění. Vyloučení společností-nerezidentů uvedené skupiny z takového zvýhodnění může narušit výkon svobody usazování společnostmi-rezidenty skupiny tím, že je odradí od zřizování dceřiných společností v jiných členských státech (viz v tomto smyslu, pokud jde o daňovou úlevu pro skupinu týkající se ztrát vzniklých v dceřiných společnostech-nerezidentech, výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, body 32 a 33).

133 Jak tvrdí žalobkyně v původním řízení a Komise Evropských společenství, skutečnost, že společnost-rezident nemůže převést přeplatek ACT na dceřiné společnosti-nerezidenty, které dluží korporační daň ve Spojeném království, tak představuje omezení svobody usazování. Předkládací rozhodnutí ani vyjádření vlády Spojeného království přitom neuvádějí žádný legitimní cíl slučitelný se Smlouvou, který by mohl podobné omezení odůvodnit.

134 Z předcházejícího vyplývá, že článek 43 ES brání vnitrostátnímu opatření, které společnosti-rezidentu neumožňuje převést přeplatek ACT na její dceřiné společnosti-nerezidenty, i když tyto dceřiné společnosti-nerezidenti dluží korporační daň v dotyčném členském státě.

135 Žalobkyně v původním řízení konečně tvrdí, že jelikož je důsledkem těchto aspektů vnitrostátních právních předpisů to, že mateřská společnost-rezident musí zaplatit částku přeplatku ACT, jsou tyto aspekty rovněž v rozporu s čl. 4 odst. 1 a článkem 6 směrnice 90/435.

136 Jak bylo uvedeno v bodech 106 až 111 tohoto rozsudku, článek 6 této směrnice se nevztahuje na relevantní aspekty vnitrostátních právních předpisů dotčených v původním řízení.

137 Pokud jde o čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435, stačí uvést, že ačkoli toto ustanovení zavazuje členský stát, aby zaručil mateřské společnosti, která obdrží dividendy od dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě, aby daň uhrazená její dceřinou společností v zahraničí z rozdělovaných zisků byla v plném rozsahu započtena na částku dlužnou mateřskou společností z titulu korporační daně v prvně uvedeném členském státě (viz bod 104 tohoto rozsudku), nevyplývá z toho pro tento stát žádná povinnost, aby v podobných případech dbal na to, aby daňová úleva poskytnutá této mateřské společnosti v souvislosti se zahraniční daní nesnižovala částku, na kterou

může započíst část zálohy na korporační daň zaplacenou při rozdělování dividend svým akcionářům, ani aby umožnil téže mateřské společnosti, aby převedla částku zaplacené zálohy na daň, kterou nemůže započíst na svůj daňový dluh, i na dceřiné společnosti-nerezidenty, které podléhají korporační dani v témže státě.

138 Na třetí otázku je tedy namístě odpovědět tak, že články 43 ES a 56 ES nebrání právním předpisům členského státu, které stanoví, že jakákoli daňová úleva, na niž má nárok společnost-rezident, která obdržela dividendy zahraničního původu, v souvislosti s daní uhrazenou v zahraničí, snižuje částku korporační daně, na niž může započíst zálohu na korporační daň.

139 Článek 43 ES brání právním předpisům členského státu, které umožňují společnosti-rezidentu, aby převedla na dceřiné společnosti-rezidenty částku zálohy na korporační daň, která nemůže být započtena na korporační daň dlužnou touto prvně uvedenou společností v rámci daného účetního období nebo předcházejících nebo následujících účetních období tak, aby ji tyto dceřiné společnosti mohly započíst na korporační daň, kterou dluží, ale neumožňují společnosti-rezidentu, aby převedla takovou částku na dceřiné společnosti-nerezidenty v případě, že jsou tyto dceřiné společnosti-nerezidenti zdaněny v tomto členském státě ze zisků, kterých v něm dosáhly.

Ke čtvrté otázce

140 Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je to, zda články 43 ES a 56 ES, jakož i čl. 4 odst. 1 a článek 6 směrnice 90/435 brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jako jsou předpisy dotčené v původním řízení, které sice poskytují společnostem-rezidentům, které obdrží dividendy zahraničního původu, možnost volby režimu, který jim umožní získat zpět ACT uhrazenou při následném

rozdělování dividend jejich akcionářům, ale jednak zavazují tyto společnosti k tomu, aby nejprve ACT uhradily a až následně požadovaly její vrácení, a jednak neupravují slevu na dani pro jejich akcionáře, zatímco by těmto akcionářům sleva na dani přiznána byla, pokud by společnosti-rezidenti provedly rozdělení dividend vnitrostátního původu.

141 Pokud jde o ustanovení směrnice 90/435, jejich použití na problém uvedený předkládajícím soudem lze rovnou vyloučit. Jednak totiž, jak bylo upřesněno v bodě 137 tohoto rozsudku, čl. 4 odst. 1 této směrnice neupravuje bližší podrobnosti, na základě nichž může být uložena povinnost platby zálohy na korporační daň. Toto ustanovení se tím, že upravuje pravidla, jejichž cílem je zamezení řetězovému zdanění zisků rozdělovaných mateřské společnosti-rezidentu dceřinou společností-nerezidentem, nepoužije na situaci akcionářů-fyzických osob. Krom toho je třeba připomenout, že ACT nepředstavuje srážkovou daň ve smyslu článku 6 uvedené směrnice (viz bod 111 tohoto rozsudku).

142 Pokud jde o ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu, je třeba uvést, že jelikož se dotčené právní předpisy použijí na rozdělování dividend ve prospěch společností-rezidentů nezávisle na velikosti jejich podílu, mohou se na ně vztahovat jak článek 43 ES týkající se svobody usazování, tak článek 56 týkající se volného pohybu kapitálu.

143 S ohledem na okolnosti existující ve věcech v původním řízení (viz bod 37 tohoto rozsudku) je namístě rozbor vnitrostátních právních předpisů dotčených v původním řízení zahájit s ohledem na článek 43 ES.

144 Jak uvedl generální advokát v bodě 94 svého stanoviska, touto otázkou se předkládající soud táže Soudního dvora na legalitu režimu FID, zavedeného ve Spojeném království od 1. července 1994. Tento režim umožňuje společnostem-

-rezidentům, které obdrží dividendy zahraničního původu, získat vrácení částky přeplatku ACT, tedy částky ACT, která nemůže být započtena na částku dlužnou z titulu korporační daně.

145 Je však nutno konstatovat, že daňové zacházení se společnostmi-rezidenty, které obdrží dividendy zahraničního původu a které zvolí režim FID, zůstává ve dvou ohledech méně výhodné než daňové zacházení se společnostmi-rezidenty, které obdrží dividendy vnitrostátního původu.

146 Pokud jde zaprvé o možnost získat zpět přeplatek ACT, z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že zatímco ACT musí být uhrazena ve lhůtě čtrnácti dnů následujících po čtvrtletí, během něhož dotyčná společnost vyplácí dividendy svým akcionářům, přeplatek ACT lze vrátit až v okamžiku, kdy se korporační daň stane splatnou, to je devět měsíců po skončení účetního období. V závislosti na okamžiku, kdy společnost vyplatila dividendy, tedy musí čekat osm a půl měsíce až sedmnáct a půl měsíce, aby jí byla vrácena uhrazená ACT.

147 V důsledku toho, jak uplatňují žalobkyně v původním řízení, se společnosti--rezidenti, které zvolí takový režim z důvodu obdržení dividend zahraničního původu, vystavují znevýhodnění, pokud jde o hotovostní tok, které neexistuje v případě společností-rezidentů, které obdrží dividendy vnitrostátního původu. V tomto posledně uvedeném případě totiž jestliže rozdělující společnost-rezident již z rozdělených zisků uhradila ACT, je společnosti-rezidentu, která je příjemcem těchto dividend, poskytnuta sleva na dani, což umožňuje této posledně uvedené společnosti rozdělit stejnou částku dividend svým akcionářům, aniž by musela hradit ACT.

148 Zadruhé akcionář, který je příjemcem dividend společnosti-rezidenta na základě dividend zahraničního původu kvalifikovaných jako FID, nemá nárok na slevu na

dani, ale má se za to, že obdržel příjem, který byl zdaněn nejnižší sazbou v rámci dotčeného daňového období. Vzhledem k tomu, že nemá nárok na slevu na dani, takový akcionář nemá nárok na žádné vrácení daně, pokud nedluží daň z příjmů nebo pokud je dlužná daň z příjmů nižší než zdanění dividendy nejnižší sazbou.

149 Jak tvrdí žalobkyně v původním řízení, toto vede společnost, která zvolila režim FID, k tomu, že zvýší částku svých rozdělování dividend, pokud chce akcionářům zaručit výnos rovnocenný výnosu, který pochází z rozdělení dividend vnitrostátního původu.

150 Podle vlády Spojeného království tato rozdílná zacházení neobsahují žádné omezení svobody usazování.

151 Pokud jde o povinnost společnosti, která zvolila režim FID, aby uhradila ACT před tím, než dojde k následnému vrácení, tato vláda opakuje svou argumentaci, podle níž situace společnosti, která obdrží dividendy zahraničního původu, není srovnatelná se situací společnosti, která obdrží dividendy vnitrostátního původu v tom smyslu, že povinnost prvně uvedené společnosti uhradit ACT při následném rozdělování dividend je odůvodněna skutečností, že na rozdíl od společnosti, která obdrží dividendy vnitrostátního původu, obdrží dividendy, z kterých nebyla uhrazena žádná ACT. Jestliže se v tomto rozdílném kontextu společnosti, která obdrží dividendy zahraničního původu a která zvolí režim FID, přizná nárok na vrácení uhrazené ACT, toto zacházení nemůže v žádném případě představovat diskriminaci.

152 Jak však bylo uvedeno v bodech 87 až 91 tohoto rozsudku, jelikož zisky rozdělené společností podléhají ve státě, jehož je rezidentem, korporační dani, pak pokud systém zálohy na korporační daň, který se vztahuje na společnost-příjemce dividend, určuje dlužnou částku se zohledněním daně z rozdělených zisků uhrazené

rozdělující společností-rezidentem, ale nikoli se zohledněním daně uhrazené v zahraničí rozdělující společností-nerezidentem, takový systém poskytuje společnosti, která je příjemcem dividend zahraničního původu, méně výhodné zacházení než společnosti, která obdrží dividendy vnitrostátního původu, zatímco se společnost, která je příjemcem dividend zahraničního původu nachází v situaci srovnatelné se situací společnosti, která obdrží dividendy vnitrostátního původu.

153 Ačkoli se zajisté situace této společnosti, která je příjemcem dividend zahraničního původu, zlepší v důsledku toho, že záloha na daň, která nemůže být započtena na částku dlužnou z titulu korporační daně, může být vrácena, zůstává taková společnost v situaci, která je méně výhodná než situace společnosti, která obdrží dividendy vnitrostátního původu, v tom smyslu, že je znevýhodněna, pokud jde o hotovostní tok.

154 Takové rozdílné zacházení, které činí nabytí podílu ve společnosti-nerezidentu méně přitažlivým než podíl vlastněný ve společnosti-rezidentu, představuje při neexistenci objektivního odůvodnění porušení svobody usazování.

155 Na rozdíl od toho, co uplatňuje vláda Spojeného království, znevýhodnění, pokud jde o hotovostní tok, kterému jsou vystaveny společnosti, které zvolily režim FID, nelze odůvodnit požadavky praktické povahy souvisejícími s tím, že v rámci zdaňování uvedené dividendy vyžaduje to, aby členský stát zohlednil všechny daně, které zatížily rozdělované zisky, ať již v témže státě nebo v zahraničí, určitou lhůtu.

156 Je vskutku pravda, že členský stát musí mít k dispozici určitou lhůtu k tomu, aby mohl při určení částky, která je nakonec dlužná z titulu korporační daně, zohlednit všechny daně, které již zatížily rozdělené zisky. Toto však nemůže odůvodnit, že v případě dividend vnitrostátního původu je členský stát při určování částky, kterou společnost rozdělující dividendy dluží jako ACT, ochoten zohlednit část ACT

uhrazenou společností-rezidentem, od níž uvedená rozdělující společnost sama obdržela dividendy, a to v okamžiku, kdy částka, kterou tato jiná společnost-rezident bude nakonec dlužit z titulu korporační daně, nemohla být ani určena, zatímco v případě dividend zahraničního původu tento stát stanoví částku dlužnou jako ACT bez jakékoli možnosti, aby společnost-rezident, která rozděluje dividendy svým akcionářům, započetla na uvedenou částku daň, která zatěžuje zisky, které jí byly rozděleny společností-nerezidentem.

157 Pokud by se ukázalo, že by z praktických důvodů zohlednění daně uhrazené z rozdělených zisků mohlo být zajištěno v rámci systému zálohy na korporační daň, pouze pokud jde o dividendy vnitrostátního původu, příslušelo by dotyčnému členskému státu, aby změnil některý z aspektů svého systému zdanění společností-rezidentů, tak aby toto nerovné zacházení odstranil.

158 Pokud jde o okolnost, že režim FID pro akcionáře neupravuje slevu na dani, vláda Spojeného království uplatňuje, že taková sleva na dani je akcionáři, který je příjemcem dividend, přiznána pouze tehdy, když existuje ekonomické dvojí zdanění rozdělovaných dividend, kterému musí být zamezeno nebo které musí být omezeno. Tak tomu není v případě, pokud jde o režim FID, jelikož jednak z dividend zahraničního původu nebyla uhrazena žádná ACT, a jednak ACT, kterou společnost-rezident, která je příjemcem uvedených dividend, musí uhradit při rozdělování svým akcionářům, je následně vrácena.

159 Tato argumentace však vychází z téže nesprávné domněnky, podle níž existuje nebezpečí ekonomického dvojího zdanění pouze v případě dividendy pocházející od společnosti-rezidenta, která podléhá povinnosti uhradit ACT ze svých rozdělení dividend, zatímco ve skutečnosti toto nebezpečí existuje rovněž v případě dividend vyplácených společností-nerezidentem, jejíž zisky rovněž podléhají ve státě, jehož je rezidentem, korporační dani podle sazby a pravidel, které se v něm používají.

160 Ze stejného důvodu vláda Spojeného království nemůže zpochybnit méně výhodnou povahu daňového zacházení s dividendami obdrženými od společnosti-nerezidenta, když tvrdí, že taková společnost v důsledku toho, že nemá povinnost hradit ACT, svým akcionářům může vyplácet vyšší dividendy.

161 Argument, podle něhož rozdílné zacházení, kterému je vystaveno rozdělování dividend zahraničního původu v rámci režimu FID, nepředstavuje omezení svobody usazování, jelikož má tento režim pouze volitelnou povahu, musí být rovněž zamítnut.

162 Jak poznamenávají žalobkyně v původním řízení, vnitrostátní režim omezující volný pohyb totiž zůstává stejně neslučitelný s právem Společenství, i když je jeho použití fakultativní.

163 Pokud jde konečně o argument vlády Spojeného království, podle něhož jsou dotčená omezení odůvodněna nezbytností zachovat soudržnost daňového systému Spojeného království, je třeba konstatovat, že tento argument pouze odkazuje na tutéž argumentaci, která již byla zamítnuta v rámci přezkumu druhé otázky (viz bod 93 tohoto rozsudku).

164 Z předcházejícího vyplývá, že článek 43 ES brání charakteristickým rysům režimu FID uvedeným předkládajícím soudem v jeho čtvrté otázce.

165 Jelikož se podle předkládajícího soudu tato otázka týká rovněž případu společností usazených ve třetích zemích, na které se v důsledku toho nevztahuje článek 43 ES týkající se svobody usazování, jakož i z důvodu uvedeného v bodě 38 tohoto rozsudku vyvstává otázka, zda taková vnitrostátní opatření jako opatření dotčená v původním řízení jsou rovněž v rozporu s článkem 56 ES týkajícím se volného pohybu kapitálu.

166 V tomto ohledu je třeba poukázat na to, že rozdílné zacházení s dividendami zahraničního původu, obdrží-li je společnost-rezident, která zvolí režim FID (viz body 145 až 149 tohoto rozsudku) má ten účinek, že odrazuje takovou společnost od investování jejích kapitálových prostředků do společnosti usazené v jiném státě a má rovněž omezující účinek vzhledem ke společnostem usazeným v jiných státech v rozsahu, v němž vytváří pro tyto společnosti překážku pro získávání kapitálu ve Spojeném království.

167 Aby takové rozdílné zacházení bylo slučitelné s ustanoveními Smlouvy týkajícími se volného pohybu kapitálu, je třeba, aby se týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo aby bylo odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu.

168 Vzhledem k tomu, že vláda Spojeného království v této souvislosti odkázala na tatáž vyjádření jako vyjádření uplatněná k rozboru článku 43 ES, stačí poznamenat, že z důvodů uvedených v bodech 150 až 163 tohoto rozsudku se toto rozdílné zacházení týká situací, které jsou objektivně srovnatelné, a představuje omezení pohybu kapitálu, ohledně nějž nebylo prokázáno, že je odůvodněné.

169 Jediný argument specificky uplatněný touto vládou v souvislosti s volným pohybem kapitálu vychází ze skutečnosti, že v situaci týkající se rozdělujících společností usazených ve třetích zemích se může ověřování daně uhrazené těmito společnostmi ve státě, jehož jsou rezidenty, jevit obtížnějším než výlučně v kontextu Společenství.

170 Je pravda, že z důvodu stupně právní integrace existující mezi členskými státy Unie, zejména existence takových legislativních opatření Společenství týkajících se spolupráce mezi vnitrostátními daňovými orgány, jako je 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), zdaňování hospodářských činností, které mají přeshraniční aspekty vyskytující se uvnitř Společenství, které provádí členský stát, není vždy srovnatelné se zdaňováním hospodářských činností, které souvisejí se vztahy mezi členskými státy a třetími zeměmi.

171 Krom toho, jak zdůraznil generální advokát v bodě 121 svého stanoviska, nelze vyloučit, že členský stát může prokázat, že je omezení pohybu kapitálu do nebo ze třetí země odůvodněno určitým důvodem za okolností, kdy tento důvod nemůže představovat platné odůvodnění pro omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy.

172 Pokud však jde o dotčené vnitrostátní právní předpisy, vláda Spojeného království uplatnila obtíže spojené s ověřováním daně uhrazené v zahraničí pouze pro to, aby vysvětlila lhůtu mezi okamžikem, kdy je uhrazena ACT, a okamžikem jejího vrácení. Jak přitom bylo uvedeno v bodě 156 tohoto rozsudku, taková skutečnost nemůže odůvodnit právní předpisy, které neumožňují společnosti-rezidentu, která je příjemcem rozdělení dividend zahraničního původu, započíst na částku dlužnou z titulu zálohy na korporační daň daň, která zatěžuje zisky rozdělené v zahraničí, zatímco pro dividendy vnitrostátního původu je uvedená částka automaticky odečtena z daně zaplacené, byť jen jako záloha, rozdělující společností-rezidentem.

173 Na čtvrtou otázku je tedy namístě odpovědět tak, že články 43 ES a 56 ES brání právním předpisům členského státu, které osvobozují od platby zálohy na korporační daň společnosti-rezidenty, které rozdělují svým akcionářům dividendy pocházející z dividend vnitrostátního původu, které obdržely, zatímco společno-

stem-rezidentům, které rozdělují svým akcionářům dividendy pocházející z dividend zahraničního původu, které obdržely, poskytují možnost volby režimu, který jim umožní získat zpět zaplacenou zálohu na korporační daň, ale jednak zavazují tyto společnosti, aby uhradily uvedenou zálohu na daň a následně požádaly o její vrácení, a jednak pro jejich akcionáře neupravují slevu na dani, zatímco v případě rozdělení uskutečněného společností-rezidentem na základě dividend vnitrostátního původu by těmto akcionářům taková sleva na dani přiznána byla.

K páté otázce

174 Podstatou páté otázky předkládajícího soudu je to, zda s ohledem na skutečnost, že vnitrostátní opatření dotčená první a druhou otázkou byla přijata před 31. prosincem 1993, jsou opatření uvedená ve čtvrté otázce, která byla přijata po tomto datu, ale která mění uvedená vnitrostátní opatření, přičemž představují rovněž omezení pohybu kapitálu v zásadě zakázaná článkem 56 ES, povolena jakožto omezení existující ke dni 31. prosince 1993 ve smyslu čl. 57 odst. 1 ES.

175 Podle tohoto posledně uvedeného ustanovení článkem 56 ES není dotčeno používání žádných omezení vůči třetím zemím, která existují ke dni 31. prosince 1993 podle vnitrostátního práva nebo práva Společenství ve vztahu k pohybu kapitálu do nebo ze třetích zemí, zahrnujícího přímé investice, včetně investic do nemovitostí, usazování, poskytování finančních služeb či přijetí cenných papírů na kapitálové trhy.

176 V důsledku toho je třeba určit, zda se na vnitrostátní opatření uvedená ve čtvrté otázce vztahuje čl. 57 odst. 1 ES jakožto na omezení pohybu kapitálu zahrnujícího přímé investice, usazování, poskytování finančních služeb či přijetí cenných papírů na kapitálové trhy.

177 Pokud jde konkrétněji o pojem „přímé investice", je třeba konstatovat, že Smlouvou není definován.

178 V právu Společenství však tento pojem byl definován v klasifikaci pohybu kapitálu uvedené v příloze I směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy [článek zrušený Amsterdamskou smlouvou] (Úř. věst. L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10), která obsahuje třináct kategorií pohybu kapitálu.

179 Z ustálené judikatury vyplývá, že jelikož článek 56 ES v podstatě převzal obsah článku 1 směrnice 88/361 a přestože tato směrnice byla přijata na základě článku 69 a čl. 70 odst. 1 Smlouvy o EHS (články 67 až 73 Smlouvy o EHS byly nahrazeny články 73b až 73g Smlouvy o ES, nyní články 56 ES až 60 ES), tato klasifikace si zachovává informativní hodnotu, kterou měla dříve, než vstoupily tyto články v platnost, co se týče definice pojmu pohyb kapitálu, přičemž podle jejího úvodu je obsažený seznam pouze demonstrativní (viz zejména rozsudky ze dne 16. března 1999, Trummer a Mayer, C-222/97, Recueil, s. I-1661, bod 21, a ze dne 23. února 2006, Van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Sb. rozh. s. I-1957, bod 39).

180 V rámci výkladu pojmu přímé investice musí být této klasifikaci přiznána taková informativní hodnota. V prvním bodě uvedené klasifikace jsou pod názvem „Přímé investice" uvedeny zakládání a rozšiřování poboček nebo nových podniků patřících

pouze osobě, která poskytla kapitál, a nabývání plné účasti v již existujících podnicích, účast v nových nebo stávajících podnicích s cílem vytvořit nebo udržet dlouhodobé hospodářské vztahy, dlouhodobé půjčování finančních prostředků s cílem vytvořit nebo udržet dlouhodobé hospodářské vztahy, jakož i zpětné investování zisků s cílem udržet dlouhodobé hospodářské vztahy.

181 Jak vyplývá z tohoto výčtu a souvisejících vysvětlujících poznámek, pojem přímých investic se týká investic jakékoli povahy, které provádí fyzické nebo právnické osoby a které slouží k tomu, aby vytvořily nebo udržely dlouhodobé a přímé vztahy mezi osobou, která poskytla kapitál, a podnikem, kterému je tento kapitál určen za účelem výkonu hospodářské činnosti.

182 Pokud jde o účasti v nových nebo stávajících podnicích, jak potvrzují tyto vysvětlující poznámky, cíl vytvořit nebo udržet dlouhodobé hospodářské vztahy předpokládá, že akcie vlastněné akcionářem mu dávají buď na základě ustanovení vnitrostátních právních předpisů o akciových společnostech, nebo jinak možnost skutečně se účastnit řízení této společnosti nebo její kontroly.

183 Na rozdíl od toho, co tvrdí žalobkyně v původním řízení, se omezení pohybu kapitálu zahrnujícího přímé investice nebo usazování ve smyslu čl. 57 odst. 1 ES týkají nejen vnitrostátních opatření, která při svém použití na pohyb kapitálu do nebo ze třetích zemí omezují investice nebo usazování, ale rovněž vnitrostátních opatření, která omezují platby dividend, které z toho vyplývají.

184 Z ustálené judikatury totiž vyplývá, že jakékoli méně výhodné zacházení s dividendami zahraničního původu než s dividendami vnitrostátního původu musí

být považováno za omezení volného pohybu kapitálu, pokud může učinit méně přitažlivým převzetí účastí ve společnostech usazených v jiných členských státech (výše uvedené rozsudky Verkooijen, bod 35, Lenz, bod 21, a Manninen, bod 23).

185 Z toho vyplývá, že se na takové omezení pohybu kapitálu, jako je méně výhodné daňové zacházení s dividendami zahraničního původu, vztahuje čl. 57 odst. 1 ES, pokud se vztahuje na účasti převzaté s cílem vytvořit nebo udržet dlouhodobé a přímé hospodářské vztahy mezi akcionářem a dotyčnou společností, které akcionáři umožňují skutečně se účastnit řízení této společnosti nebo její kontroly.

186 Pokud tomu tak není, omezení pohybu kapitálu zakázané článkem 56 ES použito být nemůže, a to ani ve vztazích se třetími zeměmi.

187 Z čl. 57 odst. 1 ES naopak vyplývá, že členský stát ve vztazích se třetími zeměmi může použít omezení pohybu kapitálu, která spadají do věcné působnosti tohoto ustanovení, i když jsou v rozporu se zásadou volného pohybu kapitálu uvedenou v článku 56 ES, za podmínky, že existovala již ke dni 31. prosince 1993.

188 Podle vlády Spojeného království, pokud by měl Soudní dvůr mít za to, že článek 56 ES brání vnitrostátním právním předpisům dotčeným v původním řízení v oblasti zdaňování dividend zahraničního původu, by tomu tak bylo nejen v případě opatření dotčených první až třetí předběžnou otázkou, přijatých před 31. prosincem 1993, ale rovněž režimu FID, který vstoupil v platnost dne 1. července 1994, jelikož ve vztahu k existujícím opatřením tento posledně uvedený režim nezavedl nová omezení, ale naopak se omezil na zmírnění některých omezujících účinků existujících právních předpisů.

189 Nejprve je namístě vyjasnit ve smyslu čl. 57 odst. 1 ES pojem omezení, která existují ke dni 31. prosince 1993.

190 Jak navrhly žalobkyně v původním řízení, vláda Spojeného království a Komise, je třeba odkázat na rozsudek ze dne 1. června 1999, Konle (C-302/97, Recueil, s. I-3099), ve kterém Soudní dvůr musel poskytnout výklad pojmu „existující právní předpisy" obsaženého v ustanovení upravujícím odchylky obsaženém v aktu o podmínkách přistoupení Rakouské republiky, Finské republiky a Švédského království a o úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie *(neoficiální překlad)* (Úř. věst. 1994, C 241, s. 21 a Úř. věst. 1995, L 1, s. 1), umožňujícím Rakouské republice dočasně zachovat její existující právní předpisy týkající se objektů vedlejšího bydlení.

191 Ačkoli totiž přísluší v zásadě vnitrostátnímu soudu, aby určil obsah právních předpisů existujících k datu stanovenému aktem Společenství, Soudní dvůr v tomto rozsudku upřesnil, že přísluší Soudnímu dvoru, aby poskytoval výkladové prvky toho pojmu Společenství, který představuje referenční pojem pro použití režimu Společenství upravujícího odchylky na vnitrostátní právní předpisy „existující" ke stanovenému datu (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Konle, bod 27).

192 Jak Soudní dvůr uvedl v tomtéž rozsudku, jakékoli vnitrostátní opatření přijaté následně po takto stanoveném datu není pouze z tohoto důvodu automaticky vyloučeno z režimu upravujícího odchylky zavedeného dotčeným aktem Společenství. Na ustanovení, které je svou podstatou totožné s předchozími právními předpisy nebo které se omezuje na to, aby omezilo nebo zrušilo překážku výkonu práv a svobod Společenství obsaženou v předchozích právních předpisech, se totiž odchylka vztahuje. Naopak právní předpisy, které vycházejí z logiky odlišné od logiky předchozího práva a které zavádějí nové postupy, nemohou být pokládány za právní předpisy existující k datu stanovenému dotčeným aktem Společenství (viz výše uvedený rozsudek Konle, body 52 a 53).

193 Dále, pokud jde o vztah mezi režimem FID a takovými vnitrostátními právními předpisy existujícími v oblasti zdaňování dividend zahraničního původu, které byly zmíněny předkládajícím soudem, se jeví, že cílem tohoto režimu je omezit omezující účinky vyplývající z existujících právních předpisů pro společnosti-rezidenty, které obdrží dividendy zahraničního původu, zejména tím, že nabízí těmto společnostem možnost získat vrácení přeplatku ACT dlužné při rozdělování dividend jejich akcionářům.

194 Přísluší však vnitrostátnímu soudu, aby určil, zda skutečnost, jak zdůrazňují žalobkyně v původním řízení, že akcionářům, kteří jsou příjemci rozdělení dividend kvalifikovaného jako FID, není přiznána sleva na dani, musí být považována za nové omezení. Ačkoli je totiž pravda, že ve vnitrostátním daňovém systému, do kterého patří režim FID, přiznání takové slevy na dani akcionáři, který je příjemcem rozdělení dividend, odpovídá uhrazení ACT z tohoto rozdělení rozdělující společností, z popisu vnitrostátních daňových předpisů poskytnutého v předkládacím rozhodnutí nelze vyvodit, že skutečnost, že společnost, která zvolila režim FID, má nárok na vrácení přeplatku uhrazené ACT, odůvodňuje podle logiky právních předpisů existujících ke dni 31. prosince 1993 to, že jejím akcionářům není přiznána sleva na dani.

195 V každém případě na rozdíl od toho, co tvrdí vláda Spojeného království, nelze režim FID kvalifikovat jako existující omezení pouze z toho důvodu, že v důsledku jeho fakultativní povahy mají dotyčné společnosti vždy možnost použít systém přijatý předtím, s omezujícími účinky, které z toho vyplývají. Jak bylo uvedeno v bodě 162 tohoto rozsudku, režim omezující volný pohyb totiž zůstává stejně neslučitelný s právem Společenství, i když je jeho použití fakultativní.

196 Na pátou otázku je tedy namístě odpovědět tak, že čl. 57 odst. 1 ES musí být vykládán v tom smyslu, že jestliže členský stát před 31. prosincem 1993 přijal právní předpisy, které obsahují omezení pohybu kapitálu do nebo ze třetích zemí zakázaná

článkem 56 ES, a po tomto datu přijme opatření, která, byť představují rovněž omezení uvedeného pohybu, jsou svou podstatou totožná s předchozími právními předpisy nebo se omezují na omezení nebo zrušení překážky výkonu práv a svobod Společenství obsažené v předchozích právních předpisech, článek 56 ES nebrání tomu, aby vůči třetím zemím byla použita tato posledně uvedená opatření, pokud se použijí na pohyb kapitálu zahrnujícího přímé investice, včetně investic do nemovitostí, usazování, poskytování finančních služeb či přijetí cenných papírů na kapitálové trhy. V tomto ohledu nemohou být za přímé investice považovány účasti ve společnosti, které nejsou převzaty s cílem vytvořit nebo udržet dlouhodobé a přímé hospodářské vztahy mezi akcionářem a touto společností a akcionáři neumožňují skutečně se účastnit řízení této společnosti nebo její kontroly.

K šesté až deváté otázce

197 Podstatou šesté až deváté otázky předkládajícího soudu, kterými je třeba se zabývat společně, je to, zda v případě, kdy by vnitrostátní opatření uvedená v předcházejících otázkách byla neslučitelná s právem Společenství, musejí být takové žaloby jako žaloby podané žalobkyněmi v původním řízení za účelem odstranění takové neslučitelnosti kvalifikovány jako žaloby na vrácení neoprávněně vybraných částek nebo bezdůvodně odmítnutých zvýhodnění, nebo naopak jako žaloby na náhradu způsobené škody. V tomto posledně uvedeném případě si klade otázku, zda je třeba splnit podmínky uvedené ve výše uvedeném rozsudku Brasserie du Pêcheur a Factortame a zda je v tomto ohledu třeba přihlížet k procesněprávním podmínkám, za nichž takové žaloby musejí být podány na základě vnitrostátního práva.

198 Pokud jde o použití podmínek, na základě nichž musí členský stát nahradit škody způsobené jednotlivcům porušením práva Společenství, předkládající soud se táže, zda Soudní dvůr může poskytnout obecné pokyny k požadavku dostatečně závažného porušení uvedeného práva, jakož i k požadavku souvisejícímu s příčinnou souvislostí mezi porušením povinnosti, která přísluší členskému státu, a škodou způsobenou poškozeným.

199 Žalobkyně v původním řízení uplatňují, že všechny žaloby popsané v šesté otázce patří do kategorie žalob na vrácení, jelikož tyto žaloby směřují k vrácení neoprávněně vybraného přeplatku daně nebo ztráty vyplývající ze zbavení možnosti využít částek, které byly předmětem platby zálohy na daň, a jelikož směřují k znovuzískání daňových úlev nebo vrácení částky, o níž dotyčné společnosti-rezidenti musely zvýšit dividendy kvalifikované jako FID za účelem vyrovnání neexistence slevy na dani pro jejich akcionáře. Pokud by právo Společenství umožňovalo, aby vnitrostátní právo upravovalo pouze žalobu na náhradu škody, tato žaloba by byla v každém případě jiného druhu než žaloba, které se týká výše uvedený rozsudek Brasserie du Pêcheur a Factortame.

200 Vláda Spojeného království naproti tomu tvrdí, že každý z prostředků nápravy, o něž usilují žalobkyně v původním řízení, představuje návrh na náhradu škody, který podléhá podmínkám výše uvedeného rozsudku Brasserie du Pêcheur a Factortame. Způsob, jakým byly žaloby podány z hlediska vnitrostátního práva, je bezvýznamný pro jejich kvalifikaci v právu Společenství.

201 V tomto ohledu je namístě poukázat na to, že Soudnímu dvoru nepřísluší, aby právně kvalifikoval žaloby podané žalobkyněmi v původním řízení před předkládajícím soudem. V projednávaném případě přísluší žalobkyním v původním řízení, aby upřesnily povahu a základ své žaloby (žaloba na vrácení nebo žaloba na náhradu škody), přičemž toto upřesnění podléhá přezkumu předkládajícího soudu (viz výše uvedený rozsudek Metallgesellschaft a další, bod 81).

202 Podle ustálené judikatury ovšem platí, že nárok na získání vrácení daní vybraných v členském státě v rozporu s pravidly práva Společenství je důsledkem a doplňkem práv přiznaných procesním subjektům ustanoveními práva Společenství, tak jak jsou vykládána Soudním dvorem (viz zejména rozsudky ze dne 9. listopadu 1983, San Giorgio, 199/82, Recueil, s. 3595, bod 12, a výše uvedený rozsudek Metallgesellschaft a další, bod 84). Členský stát tedy musí v zásadě vrátit daně vybrané v rozporu s právem Společenství (rozsudek ze dne 14. ledna 1997, Comateb a další, C-192/95 až C-218/95, Recueil, s. I-165, bod 20, a výše uvedený rozsudek Metallgesellschaft a další, bod 84).

203 Při neexistenci právní úpravy Společenství ohledně vrácení neoprávněně vybraných vnitrostátních daní přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu, aby určil příslušné soudy a upravil procesní podmínky soudních řízení určených k zajištění ochrany práv, která procesním subjektům vyplývají z práva Společenství, za předpokladu, že tyto podmínky nejsou na jedné straně méně příznivé než ty, které se týkají obdobných řízení na základě vnitrostátního práva (zásada rovnocennosti), a že na druhé straně v praxi neznemožňují nebo nadměrně neztěžují výkon práv přiznaných právním řádem Společenství (zásada efektivity) (viz zejména rozsudky ze dne 16. prosince 1976, Rewe, 33/76, Recueil, s. 1989, bod 5, a Comet, 45/76, Recueil, s. 2043, body 13 až 16, jakož i později vydané rozsudky ze dne 15. září 1998, Edis, C-231/96, Recueil, s. I-4951, body 19 a 34; ze dne 9. února 1999, Dilexport, C-343/96, Recueil, s. I-579, bod 25, a výše uvedený rozsudek Metallgesellschaft a další, bod 85).

204 Krom toho Soudní dvůr v bodě 96 svého výše uvedeného rozsudku Metallgesellschaft a další rozhodl, že jestliže společnosti-rezidentu nebo její mateřské společnosti vznikla finanční ztráta ve prospěch orgánů některého členského státu v důsledku platby zálohy na korporační daň, které podléhá společnost-rezident v souvislosti s dividendami vyplacenými její mateřské společnosti-nerezidentu, ale od níž je osvobozena společnost-rezident, která vyplatila dividendy mateřské společnosti, která je rezidentem rovněž tohoto členského státu, ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu vyžadují, aby společnosti-rezidenti a jejich mateřské společnosti-nerezidenti měly právo na účinný procesní prostředek za účelem získání vrácení částky nebo náhrady škody za tuto ztrátu.

205 Z této judikatury vyplývá, že jestliže členský stát vybral daně v rozporu s pravidly práva Společenství, procesní subjekty mají nárok na vrácení nejen neoprávněně vybrané daně, ale rovněž částek vyplacených tomuto státu nebo tímto státem zadržených v přímé souvislosti s touto daní. Jak Soudní dvůr rozhodl v bodech 87 a 88 výše uvedeného rozsudku Metallgesellschaft a další, zahrnuje to rovněž ztráty představované nemožností disponovat peněžními částkami v důsledku předčasné splatnosti daně.

206 Jelikož pravidla vnitrostátního práva týkající se daňových úlev zabránila tomu, aby taková daň, jako je ACT, vybraná v rozporu s právem Společenství, byla vrácena daňovému poplatníku, který ji uhradil, má tento daňový poplatník nárok na vrácení této daně.

207 V rozporu s tím, co tvrdí žalobkyně v původním řízení, však ani daňové úlevy, kterých se daňový poplatník vzdal, aby mohl v plném rozsahu započíst takovou neoprávněně vybranou daň, jako je ACT, na částku dlužnou v souvislosti s jinou daní, ani škoda, která vznikla společnostem-rezidentům, které zvolily režim FID v důsledku toho, že byly nuceny zvýšit částku svých dividend, aby vyrovnaly neexistenci slevy na dani pro své akcionáře, nemohou být vyrovnány na základě práva Společenství prostřednictvím žaloby směřující k vrácení neoprávněně vybrané daně nebo částek vyplacených dotyčnému členskému státu nebo tímto státem zadržených v přímé souvislosti s touto daní. Taková vzdání se daňových úlev nebo navýšení částky dividend totiž vycházejí z rozhodnutí přijatých těmito společnostmi a nepředstavují pro ně nevyhnutelný důsledek toho, že Spojené království odmítlo uvedeným akcionářům poskytnout zacházení rovnocenné zacházení s akcionáři, kteří jsou příjemci rozdělení dividend založeného na dividendách vnitrostátního původu.

208 Za těchto podmínek přísluší vnitrostátnímu soudu, aby určil, zda vzdání se daňových úlev nebo navýšení částky dividend představují pro dotyčné společnosti finanční ztráty vzniklé v důsledku porušení práva Společenství přičitatelného dotyčnému členskému státu.

209 Aniž by bylo vyloučeno, že odpovědnost státu může být na základě vnitrostátního práva založena za méně omezujících podmínek, Soudní dvůr rozhodl, že podmínky, za nichž je členský stát povinen nahradit škody způsobené jednotlivcům porušením práva Společenství, které je mu přičitatelné, jsou tři, a sice že cílem porušené právní normy je přiznání práv jednotlivcům, že porušení je dostatečně závažné a že existuje přímá příčinná souvislost mezi porušením povinnosti, která přísluší členskému státu, a škodou způsobenou poškozeným (výše uvedený rozsudek Brasserie du Pêcheur a Factortame, body 51 a 66, jakož i rozsudek ze dne 30. září 2003, Köbler, C-224/01, Recueil, s. I-10239, body 51 a 57).

210 Uplatnění podmínek umožňujících určit odpovědnost členských států za škody způsobené jednotlivcům porušením práva Společenství musí být v zásadě prováděno vnitrostátními soudy (výše uvedené rozsudky Brasserie du Pêcheur a Factortame, bod 58, a Köbler, bod 100), v souladu s obecnými pokyny poskytnutými Soudním dvorem pro toto uplatňování (výše uvedený rozsudek Brasserie du Pêcheur a Factortame, body 55 až 57; rozsudek ze dne 26. března 1996, British Telecommunications, C-392/93, Recueil, s. I-1631, bod 41; výše uvedené rozsudky Denkavit a další, bod 49, a Konle, bod 58).

211 Ve věci v původním řízení je první podmínka zjevně splněna, pokud jde o články 43 ES a 56 ES. Cílem těchto ustanovení je totiž přiznat práva jednotlivcům (viz výše uvedený rozsudek Brasserie du Pêcheur a Factortame, body 23 a 54, jakož i rozsudek ze dne 14. prosince 1995, Sanz de Lera a další, C-163/94, C-165/94 a C-250/94, Recueil, s. I-4821, bod 43).

212 Pokud jde o druhou podmínku, je třeba jednak připomenout, že porušení práva Společenství je dostatečně závažné, pokud členský stát při výkonu své normativní pravomoci zjevným a závažným způsobem překročil meze, které jsou stanoveny výkonu jeho pravomoci (viz výše uvedené rozsudky Brasserie du Pêcheur a Factortame, bod 55; British Telecommunications, bod 42, a ze dne 4. července 2000, Haim, C-424/97, Recueil, s. I-5123, bod 38). Kromě toho prosté porušení práva

Společenství může stačit k prokázání existence dostatečně závažného porušení, pokud dotčený členský stát v okamžiku, kdy se dopustí porušení, disponuje pouze značně omezeným či žádným prostorem pro uvážení (viz rozsudek ze dne 23. května 1996, Hedley Lomas, C-5/94, Recueil, s. I-2553, bod 28, a výše uvedený rozsudek Haim, bod 38).

213 Pro určení, zda existuje dostatečně závažné porušení, je namístě zohlednit všechny skutečnosti charakterizující situaci, která je vnitrostátnímu soudu předložena. K těmto skutečnostem patří zejména stupeň jasnosti a přesnosti porušeného pravidla, úmyslná nebo neúmyslná povaha spáchaného protiprávního jednání nebo způsobené škody, omluvitelnost, nebo neomluvitelnost případného nesprávného právního posouzení, okolnost, že postoj zaujatý orgánem Společenství mohl přispět k přijetí nebo zachování vnitrostátních opatření nebo zvyklostí odporujících právu Společenství (výše uvedené rozsudky Brasserie du Pêcheur a Factortame, bod 56, jakož i Haim, body 42 a 43).

214 V každém případě je porušení práva Společenství zjevně závažné, jestliže přetrvávalo i přes vyhlášení rozsudku určujícího vytýkané nesplnění povinnosti, rozsudku v řízení o předběžné otázce nebo i přes ustálenou judikaturu Soudního dvora v dané oblasti, z nichž vyplývá protiprávní povaha dotčeného jednání (výše uvedený rozsudek Brasserie du Pêcheur a Factortame, bod 57).

215 V projednávané věci musí vnitrostátní soud pro posouzení, zda porušení článku 43 ES, jehož se dopustil dotyčný členský stát, bylo dostatečně závažné, zohlednit skutečnost, že v takové oblasti jako je oblast přímých daní vycházely důsledky vyplývající z volného pohybu zaručeného Smlouvou najevo pouze postupně, zejména na základě zásad vytýčených Soudním dvorem, počínaje jeho výše uvedeným rozsudkem ze dne 28. ledna 1986, Komise v. Francie. Kromě toho měl Soudní dvůr v oblasti zdaňování dividend, které společnosti-rezidenti obdrží od společností-nerezidentů, příležitost vyjasnit požadavky vyplývající z uvedené svobody pohybu, zejména pokud jde o volný pohyb kapitálu, až ve výše uvedených rozsudcích Verkooijen, Lenz a Manninen.

216 Mimo případy, na něž se vztahuje směrnice 90/435, totiž právo Společenství výslovně neupřesňovalo povinnost pro členský stát, aby vzhledem k mechanismům zamezení nebo omezení řetězového zdanění nebo ekonomického dvojího zdanění zajistil, aby s dividendami vyplacenými rezidentům společnostmi-rezidenty a dividendami vyplacenými společnostmi-nerezidenty bylo zacházeno rovnocenně. Z toho vyplývá, že až do výše uvedených rozsudků Verkooijen, Lenz a Manninen nebyla ještě otázka nastolená v tomto řízení o předběžné otázce jako taková v judikatuře Soudního dvora řešena.

217 Vnitrostátní soud musí posuzovat faktory uvedené v bodě 213 tohoto rozsudku, zvláště stupeň jasnosti a přesnosti porušených pravidel, jakož i omluvitelnost, či neomluvitelnost případných nesprávných právních posouzení, s ohledem na tyto úvahy.

218 Pokud jde o třetí podmínku, a to požadavek přímé příčinné souvislosti mezi porušením povinnosti, která přísluší státu, a škodou způsobenou poškozeným, přísluší předkládajícímu soudu, aby ověřil, zda údajná škoda vyplývá dostatečně přímým způsobem z porušení práva Společenství k tomu, aby byla státu uložena náhrada této škody (viz v tomto smyslu v oblasti mimosmluvní odpovědnosti Společenství, rozsudek ze dne 4. října 1979, Dumortier frères a další v. Rada, 64/76, 113/76, 167/78, 239/78, 27/79, 28/79 a 45/79, Recueil, s. 3091, bod 21).

219 S výhradou práva na náhradu škody, majícího svůj základ přímo v právu Společenství, pokud jsou tyto podmínky splněny, musí stát poskytnout náhradu za důsledky způsobené škody v souladu s vnitrostátními právními předpisy upravujícími odpovědnost, přičemž ovšem podmínky náhrady škody stanovené vnitrostátními právními předpisy nesmí být méně příznivé než podmínky platné pro podobné nároky vzniklé na základě vnitrostátního práva a nesmí být upraveny tak, aby v praxi znemožňovaly nebo nadměrně ztěžovaly získání náhrady škody (rozsudek ze dne 19. listopadu 1991, Francovich a další, C-6/90 a C-9/90, Recueil, s. I-5357, body 41 až 43; výše uvedené rozsudky Brasserie du Pêcheur et Factortame, bod 67, jakož i Köbler, bod 58).

220 Na šestou až devátou otázku je tedy namístě odpovědět tak, že v případě neexistence právní úpravy Společenství přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu, aby určil příslušné soudy a upravil procesní podmínky soudních řízení určených k zajištění ochrany práv, která procesním subjektům vyplývají z práva Společenství, včetně kvalifikace žalob podaných poškozenými před vnitrostátními soudy. Vnitrostátní soudy však musí zaručit, že procesní subjekty mají k dispozici účinný procesní prostředek, který jim umožňuje získat vrácení neoprávněně vybrané daně a částek vyplacených tomuto členskému státu nebo zadržených tímto státem v přímé souvislosti s touto daní. Pokud jde o jiné škody někomu vzniklé v důsledku porušení práva Společenství přičitatelného členskému státu, musí tento členský stát nahradit škodu způsobenou jednotlivcům za podmínek uvedených v bodě 51 výše uvedeného rozsudku Brasserie du Pêcheur a Factortame, aniž by to vylučovalo, že odpovědnost státu může být na základě vnitrostátního práva založena za méně omezujících podmínek.

K žádosti o omezení časových účinků tohoto rozsudku

221 Při jednání vláda Spojeného království požádala Soudní dvůr, aby v případě, že by vyložil právo Společenství v tom smyslu, že brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jako jsou předpisy dotčené v původním řízení, omezil časové účinky svého rozsudku, a to i pokud jde o soudní řízení zahájená před datem vyhlášení tohoto rozsudku.

222 Na podporu své žádosti tato vláda zdůrazňuje jednak skutečnost, že od přijetí vnitrostátních právních předpisů v roce 1973 nebyla jejich slučitelnost s právem Společenství nikdy zpochybněna, a jednak závažné finanční dopady odhadované na 4,7 miliard GBP (7 miliard eur), které by pro Spojené království vyplývaly ze žalob podaných před předkládajícím soudem.

223 Tato posledně uvedená částka je zpochybňována žalobkyněmi v původním řízení, podle nichž se pohybuje spíše v rozmezí 100 milionů a 2 miliard GBP. Žalobkyně v původním řízení mimoto zdůrazňují, že ačkoli uvedené vnitrostátní právní předpisy nebyly předtím nikdy zpochybněny před vnitrostátními soudy z hlediska jejich slučitelnosti s články 43 ES a 56 ES, jejich dopad na přeshraniční činnosti však byl předmětem několika žalob.

224 V tomto ohledu stačí konstatovat, že vláda Spojeného království uvedla částku, která pokrývá žaloby podané žalobkyněmi v původním řízení, které jsou uvedeny ve všech předběžných otázkách, přičemž tak vychází z předpokladu, který se neověřil, že odpovědi poskytnuté Soudním dvorem se budou pro každou z uvedených otázek ubírat směrem obhajovaným žalobkyněmi v původním řízení.

225 Za těchto podmínek není namístě omezovat časové účinky tohoto rozsudku.

K nákladům řízení

226 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (velký senát) rozhodl takto:

1) **Články 43 ES a 56 ES musejí být vykládány v tom smyslu, že jestliže v členském státě existuje systém zamezující nebo omezující řetězové zdanění nebo ekonomické dvojí zdanění v případě dividend vyplácených rezidentům společnostmi-rezidenty, musí stát poskytnout rovnocenné zacházení dividendám vypláceným rezidentům společnostmi-nerezidenty.**

Články 43 ES a 56 ES nebrání právním předpisům členského státu, které osvobozují od korporační daně dividendy, které společnost-rezident obdrží od jiné společnosti-rezidenta, zatímco této dani podrobují dividendy, které společnost-rezident obdrží od společnosti-nerezidenta, ve které společnost-rezident vlastní alespoň 10% hlasovacích práv, přičemž v tomto posledně uvedeném případě poskytují slevu na dani v souvislosti s daní skutečně uhrazenou rozdělující společností v členském státě, jehož je rezidentem, nepřevyšuje-li daňová sazba použitelná na dividendy zahraničního původu daňovou sazbu použitelnou na dividendy vnitrostátního původu a je-li sleva na dani alespoň rovna částce uhrazené v členském státě rozdělující společnosti až do výše částky daně uplatněné v členském státě společnosti-příjemce.

Článek 56 ES brání vnitrostátním předpisům členského státu, které osvobozují od korporační daně dividendy, které společnost-rezident obdrží od jiné společnosti-rezidenta, zatímco této dani podrobují dividendy, které společnost-rezident obdrží od společnosti-nerezidenta, ve které vlastní méně než 10% hlasovacích práv, aniž by této společnosti-rezidentu poskytly slevu na dani v souvislosti s daní skutečně uhrazenou rozdělující společností ve státě, jehož je rezidentem.

2) **Články 43 ES a 56 ES brání právním předpisům členského státu, které umožňují společnosti-rezidentu, která obdrží dividendy od jiné společnosti-rezidenta, odečíst z částky, kterou dluží prvně uvedená společnost z titulu zálohy na korporační daň, částku uvedené zálohy na daň zaplacenou touto druhou společností, zatímco v případě společnosti-rezidenta, která obdrží dividendy od společnosti-nerezidenta, takový odpočet povolen není, pokud jde o daň odpovídající rozdělovaným ziskům uhrazenou touto posledně uvedenou společností ve státě, jehož je rezidentem.**

3) **Články 43 ES a 56 ES nebrání právním předpisům členského státu, které stanoví, že jakákoli daňová úleva, na niž má nárok společnost-rezident, která obdržela dividendy zahraničního původu, v souvislosti s daní uhrazenou v zahraničí, snižuje částku korporační daně, na niž může započíst zálohu na korporační daň.**

Článek 43 ES brání právním předpisům členského státu, které umožňují společnosti-rezidentu, aby převedla na dceřiné společnosti-rezidenty částku zálohy na korporační daň, která nemůže být započtena na korporační daň dlužnou touto prvně uvedenou společností v rámci daného účetního období nebo předcházejících nebo následujících účetních období tak, aby ji tyto dceřiné společnosti mohly započíst na korporační daň, kterou dluží, ale neumožňují společnosti-rezidentu, aby převedla takovou částku na dceřiné společnosti-nerezidenty v případě, že jsou tyto dceřiné společnosti-nerezidenti zdaněny v tomto členském státě ze zisků, kterých v něm dosáhly.

4) **Články 43 ES a 56 ES brání právním předpisům členského státu, které osvobozují od platby zálohy na korporační daň společnosti-rezidenty, které rozdělují svým akcionářům dividendy pocházející z dividend vnitrostátního původu, které obdržely, zatímco společnostem-rezidentům, které rozdělují svým akcionářům dividendy pocházející z dividend zahraničního původu,**

které obdržely, poskytují možnost volby režimu, který jim umožní získat zpět zaplacenou zálohu na korporační daň, ale jednak zavazují tyto společnosti, aby uhradily uvedenou zálohu na daň a následně požádaly o její vrácení, a jednak pro jejich akcionáře neupravují slevu na dani, zatímco v případě rozdělení uskutečněného společností-rezidentem na základě dividend vnitrostátního původu by těmto akcionářům taková sleva na dani přiznána byla.

5) **Článek 57 odst. 1 ES musí být vykládán v tom smyslu, že jestliže členský stát před 31. prosincem 1993 přijal právní předpisy, které obsahují omezení pohybu kapitálu do nebo ze třetích zemí zakázaná článkem 56 ES, a po tomto datu přijme opatření, která, byť představují rovněž omezení uvedeného pohybu, jsou svou podstatou totožná s předchozími právními předpisy nebo se omezují na omezení nebo zrušení překážky výkonu práv a svobod Společenství obsažené v předchozích právních předpisech, článek 56 ES nebrání tomu, aby vůči třetím zemím byla použita tato posledně uvedená opatření, pokud se použijí na pohyb kapitálu zahrnujícího přímé investice, včetně investic do nemovitostí, usazování, poskytování finančních služeb či přijetí cenných papírů na kapitálové trhy. V tomto ohledu nemohou být za přímé investice považovány účasti ve společnosti, které nejsou převzaty s cílem vytvořit nebo udržet dlouhodobé a přímé hospodářské vztahy mezi akcionářem a touto společností a akcionáři neumožňují skutečně se účastnit řízení této společnosti nebo její kontroly.**

6) **V případě neexistence právní úpravy Společenství přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu, aby určil příslušné soudy a upravil procesní podmínky soudních řízení určených k zajištění ochrany práv, která procesním subjektům vyplývají z práva Společenství, včetně kvalifikace žalob podaných poškozenými před vnitrostátními soudy. Vnitrostátní soudy však musí zaručit, že procesní subjekty mají k dispozici účinný procesní prostředek, který jim umožňuje získat vrácení neoprávněně vybrané daně a částek vyplacených tomuto členskému státu nebo zadržených tímto státem v přímé souvislosti s touto daní. Pokud jde**

o jiné škody někomu vzniklé v důsledku porušení práva Společenství přičitatelného členskému státu, musí tento členský stát nahradit škodu způsobenou jednotlivcům za podmínek uvedených v bodě 51 rozsudku ze dne 5. března 1996, Brasserie du Pêcheur a Factortame (C-46/93 a C-48/93), aniž by to vylučovalo, že odpovědnost státu může být na základě vnitrostátního práva založena za méně omezujících podmínek.

Podpisy.